



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16027.720187/2017-50  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.764 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2021  
**Recorrente** LEAO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

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

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. VERIFICAÇÃO DOS REQUISITOS DE ISENÇÃO DO IPI DE QUE TRATA O DECRETO LEI Nº 1.435/1975. LANÇAMENTO POR DESCUMPRIMENTO PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de isenção do IPI, previsto no artigo 6º do Decreto lei nº 1.435/1975, compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício e a verificação, a qualquer tempo, da regular observância das condições fixadas na legislação pertinente para o reconhecimento do benefício.

ISENÇÃO. CÁLCULO DE CRÉDITOS PELO ADQUIRENTE. PRODUTOS ORIGINÁRIOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

O aproveitamento de créditos de que trata o art. 6º, §1º, do Decreto-lei nº 1.435/75 requer cumprimento a requisitos objetivos, dentre os quais merece destaque o fato do produto haver sido elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, tenha sido adquirido de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e o produto seja empregado pelo industrial adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI, além de outras exigências e exceções.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO

Nos processos decorrentes de Auto de Infração é ônus da fiscalização trazer aos autos provas suficientes a demonstrar o descumprimento do dever jurídico e a dúvida acerca dela milita a favor do acusado, que tem o dever de provar os fatos extintivos e modificativos por ele suscitados.

**LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA.**

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração (art. 146 do CTN), diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos. Não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

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

**CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KIT PARA FABRICAÇÃO DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS.**

Os denominados "kits ou concentrados para refrigerantes" constituídos por diversos produtos utilizados para a fabricação de mercadorias que, por sua vez, serão novamente industrializados para se transformarem nas bebidas que finalmente serão destinadas ao consumo devem ter cada um dos seus componentes classificados no código próprio da TIPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar a diligência proposta. Vencido o conselheiro Raphael Madeira Abad (relator). Designado o conselheiro Jorge Lima Abud para redigir o voto vencedor quanto à desnecessidade de conversão do julgamento em diligência. No mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas atinentes à aquisição de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro José Renato Pereira de Deus que dava provimento em maior extensão, reconhecendo os créditos relativos aos "kits" de preparação de bebidas.

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimaraes - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad – Relator

(documento assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes (Presidente em Exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard, o

conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Vinicius Guimaraes.

## Relatório

O presente processo teve início com Auto de Infração lavrado em face LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA. (CNPJ N. 76.490.184/037-98) doravante denominada LEÃO, para a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI referente ao período de apuração em epígrafe.

Em conformidade com o Auto de Infração de fls. 1398 e seguintes, que compõe o presente Processo Administrativo Eletrônico, foi constatado que, em síntese, o Estabelecimento industrial ou equiparado a industrial teria escriturado débitos indevidamente:

A Recorrente apresentou impugnação às fls. 1429 e seguintes, onde alega sinteticamente que:

A Recorrente não é responsável por suposto erro, de terceiro, no caso a RECOFARMA, na classificação fiscal do concentrado por ela adquirido.

Houve alteração no critério jurídico já aceito pela fiscalização em procedimentos fiscais anteriores.

A competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais na Zona Franca de Manaus é da SUFRAMA.

Houve subversão da ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação do sistema NESH.

Possui direito ao crédito relativo à aquisição de concentrados para bebidas isentas.

Possui direito ao benefício previsto no art. 95, III, do RIPI/10, pois além de serem produzidos na Zona Franca de Manaus, são elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental e utilizados na fabricação de bebidas sujeitas ao IPI.

Possui direito ao benefício previsto no art. 81, II do RIPI/10, eis que produzidos na Zona Franca de Manaus.

Que na hipótese de restarem superados todos os demais argumentos, entende que não são devidas multas, juros de mora e correção monetária em razão do disposto no art. 100, parágrafo único do CTN.

Que não é possível exigir-se multa no presente caso, eis que os atos foram praticados em consonância com a interpretação fiscal vigente, na forma do art. 76, II, "a", da Lei n. 4.502/64.

que deve ser procedida correção do não lançamento do imposto nas notas fiscais de saída, eis que a empresa estava sujeita ao regime especial de tributação de bebidas frias denominado REFRI e que a industrialização dos seus produtos era realizada por terceiros, sob encomenda.

que não é juridicamente possível exigir a multa isolada de 75% tanto em razão do tributo haver sido recolhido em Sorocaba como em razão de consubstanciar duas multas de 75% sobre a mesma infração.

Que são indevidos juros sobre a multa de ofício, o que consistiria na majoração da própria penalidade (Dec. Lei n. 2.323/87, art. 16.)

Como consequência da análise do processo pela DRJ foram lavradas as seguintes ementas abaixo transcritas (fls 1954 e seguintes):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2013

ISENÇÃO. CÁLCULO DE CRÉDITOS PELO ADQUIRENTE. PRODUTOS ORIGINÁRIOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

O aproveitamento de créditos de que trata o art. 6º, §1º, do Decreto-lei nº 1.435/75 requer sejam conjugados os seguintes requisitos:

a) o produto tenha sido elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI;

b) o produto tenha sido adquirido de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e cujo projeto tenha sido aprovado pelo Conselho de administração da Suframa;

c) o produto seja empregado pelo industrial adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI; e

d) exista um valor calculável de IPI que seria devido caso não houvesse a isenção.

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como "concentrado" para fabricação de bebidas constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários embalados individualmente 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.

CÁLCULO DE CRÉDITO FICTO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM INCORRETA ADOTADA PELO VENDEDOR. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se de crédito ficto, como no caso das aquisições de produtos saídos com a isenção prevista no art. 6º, §1º, do Decreto-lei nº 1.435/75, tendo em vista a ausência de IPI destacado, o cálculo do crédito deve ser feito pelo adquirente com base nas alíquotas que incidiriam caso fosse devido o imposto, não sendo possível utilizar alíquotas maiores relativas a posição na NCM equivocadamente aposta pelo vendedor.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO, COM COBERTURA DE CRÉDITO.

É lícita a imposição de multa de ofício isolada, proporcional ao valor do imposto que deixou de ser destacado na nota fiscal de saída para o qual há créditos suficientes para sua cobertura.

**INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. PROVA DA OCORRÊNCIA. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.**

A juntada de documentos deve se dar com o protocolo do recurso, conforme art. 16, §4º do Decreto n.º 70.235/1972, sob pena de preclusão. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. REFRI. DECRETO Nº 6.707/2008, ART. 32, PARÁGRAFO ÚNICO. Nos termos do art. 32, parágrafo único, do Decreto n.º 6.707/2008, o IPI incidirá, na industrialização por encomenda, na saída do estabelecimento que industrializar os produtos.

**SUFRAMA. APROVAÇÃO DE PROJETO INDUSTRIAL. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.**

A aprovação de projeto industrial pela SUFRAMA, na qual é citado determinado produto, não tem o condão de vincular a fiscalização tributária em relação à classificação fiscal do mesmo, especialmente considerando que o produto descrito não é o mesmo identificado no lançamento fiscal e que não houve indicação expressa da posição correspondente ao mesmo na NCM pela autarquia.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2013

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício. (Solução de Consulta COSIT n.º 47/2016, Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), arts. 113, § 1º, 139 e 161; Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 44 e 61, § 3º; Decreto-lei n.º 1.736, de 1979, arts. 2º e 3º.)

**ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.**

A alteração de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN diz respeito ao próprio contribuinte que já tenha sofrido lançamento de ofício, em relação aos critérios jurídicos neste utilizados, e não a autuações sofridas por terceiros.

Regularmente notificada da decisão, a recorrente apresentou RECURSO VOLUNTÁRIO (fls. 1997 e seguintes), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, organizados nos seguintes itens, que foram mantidos na numeração original.

3. A Recorrente alega que não é responsável por suposto erro da vendedora do concentrado na classificação fiscal do concentrado, pois que foi a vendedora - RECOFARMA, quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou a sua classificação fiscal dos concentrados na posição 21.06.90.10.

4 - A Recorrente sustenta que houve mudança no critério jurídico eis que nas verificações fiscais anteriores não houve qualquer questionamento relativo à classificação fiscal do concentrado para refrigerantes na posição 21.06.90.10 Ex. 01.

5 - A Recorrente defende que a competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado pelo SUFRAMA é dela, que por sua vez reconhece que a entrega dos concentrados para bebidas no formato de "kits" não desnatura a sua condição de produto único, classificado na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI/2011.

6 - A Recorrente entende que possui direito ao crédito relativo à aquisição de concentrados isentos para a elaboração de bebidas.

7 - A Recorrente argumenta ainda que não é juridicamente possível que dela sejam exigidos multa, juros de mora e correção monetária em razão de estar albergada por atos normativos expedidos pelas Autoridades Administrativas.

8 - A Recorrente afirma ainda que contra ela não deve ser imposta qualquer multa, por ter agido de acordo com a interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, na forma do artigo 76, II "a" da Lei n. 4.502/64.

9 - A Recorrente sustenta que como a industrialização do produto foi realizada por outra empresa, em época que estava sujeita à sistemática denominada REFRI, o IPI foi recolhido pelo estabelecimento que procedeu a industrialização, que não é apenas uma "dependência interna", e que a exigência dele em duplicidade seria ilegal.

10 - A Recorrente combate ainda a imposição de multa isolada de 75%, sob o argumento de que não haveria necessidade de destaque do imposto na nota fiscal, nem o recolhimento do imposto, eis que o IPI foi lançado e recolhido pela outra empresa, qual seja a "Sorocaba"

11 - Finalmente, a Recorrente pleiteia a improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no Auto de Infração, eis que implicaria uma indireta majoração da própria penalidade.

Por todo o exposto, a Recorrida requer o provimento do Recurso para que seja reformada a decisão com o cancelamento do Auto de Infração.

A União Federal manifestou-se às fls. 2222 - 2291 e seguintes, apresentando Contrarrazões ao Recurso Voluntário, no qual sustenta, em síntese, a precisão da autuação, especialmente pelo fato de que entende que o KIT não deve ser classificado sob um código único, mas sim seus componentes classificados individualmente, trazendo como paradigmas os Acórdãos 3402-004.073 e 3402-003799.

Às fls. 2301 e seguintes a Recorrente apresenta FATOS SUPERVENIENTES, que podem ser assim sintetizados

1 - "informações textuais do produto" que integra o parecer técnico n. 224/2007, que no seu entender comprova ser o produto um concentrado em forma de KIT.

2 - O segundo fato novo é o Laudo elaborado pelo INT que no seu entender confirma a classificação do produto como um KIT, requerendo que "o laudo do INT deve ser adotado imperiosamente, nos termos do art. 30, caput do DL 70.235/72, e observado nos termos do art. 26-A do (Dec) n. 70.235/72 e art. 62 do Regimento Interno do CARF."

Recorrente entende que a ele deve ser aproveitada a decisão proferida pelo STF no MSC 91.004778 que garante a todos os associados da AFBCC o direito ao crédito de IPI com base na isenção do art. 90 do DL na 288/67.

O quarto fato novo diz respeito ao LAUDO expedido pela INT que, examinando os aspectos técnicos de cada parte das preparações elaboradas pela RECOFARMA, concluiu que

essas preparações constituem um produto único denominado concentrado para bebidas não alcoólicas.

Alega ainda que o laudo elaborado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, citado pela fiscalização e constante do processo administrativo n.º 11080.732960/2014-10, instaurado contra a RECO FARMA, sequer foi juntado ao processo em questão e, pois, não pode ser utilizado como prova no presente caso, porque sobre ele a RECORRENTE não teve a oportunidade de exercer o contraditório, bem como foi elaborado em data posterior aos fatos geradores discutidos no presente processo.

Finalmente, requereu fosse aberta vista à PGFN para manifestação sobre os novos documentos e fatos apresentados e o provimento o recurso voluntário com o cancelamento integral do Crédito Tributário objeto do auto de Infração.

O processo foi encaminhado para a PGFN por meio do despacho de e-fls. 2339, tendo ela se manifestado às e-fls. 2341 e seguintes.

Às e-fls. 2341 e seguintes a Fazenda Nacional sustenta que o relatório técnico elaborado pelo INT A PGFN afirma que as conclusões por ele atingidas reforçam os argumentos da fiscalização, principalmente pelos seguintes fatos:

- a) A capacidade de diluição do Kit é superior a dez vezes.
- b) O processo pelo qual se obtém o produto final não é a mera diluição em água.
- c) Existe um produto intermediário denominado 'xarope final' que sofrerá nova diluição.
- d) O Laudo Técnico é uma informação técnica que não deve ser obrigatoriamente adotada pelo CARF, mas sim utilizada como prova a ser analisada em conjunto com as demais, mediante o livre convencimento motivado.

Após o retorno de diligência, o processo foi concluso ao Relator.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

### **1. Admissibilidade.**

O presente recurso (e-fls. 1997 e seguintes) é tempestivo e preenche os demais pressupostos formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

## 2. Mérito.

Não havendo preliminares é de se adentrar no mérito do Recurso Voluntário.

Trata-se de Auto de Infração lavado por diversos motivos, dentre os quais a acusação de que a Recorrente vendeu bebidas frias submetidas à sistemática monofásica REFRI, sem recolher o IPI devido pela operação, vejamos:

A Recorrente insurge-se contra a exigência de débitos de IPI que teriam deixado de ser lançados e recolhido nas operações de venda de algumas bebidas frias submetidas ao regime REFRI, em razão da decisão atacada haver entendido que a Recorrente não comprovou que a industrialização teria sido feita pela “Sorocaba Refrescos” por encomenda da Recorrente, tendo sido imputado que ambas estariam no mesmo endereço, configurando uma “Dependência Interna”.

Isto porque tais bebidas eram sujeitas ao regime monofásico denominado “REFRI”, previsto nos arts. 58-A e 58-J a 58-T da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pela Lei n. 11.727, de 23 de junho de 2008, de acordo com a regulamentação dada pelo Decreto n.º 6.707, de 23 de dezembro de 2008, reproduzida no RIPI/2010, art. 204. do artigo 58-N da Lei 10.833/03.

Segundo este regime as bebidas frias são submetidas a uma tributação monofásica na saída do estabelecimento que realizou a industrialização.

A Recorrente alega haver demonstrado a autonomia da “Sorocaba Refrescos”, que teria realizado a industrialização dos produtos sujeitos ao regime especial de tributação de bebidas frias “REFRI”

Contudo, o Acórdão ora combatido, especialmente às e-fls. 1975, sustenta que o Auto de Infração de e-fls. 1.388 foi lavrado tendo como fundamento as informações constantes nas notas fiscais de venda, nas quais constam CFOP relativos a ‘produtos industrializados no estabelecimento.’”

Diante de tal prova, produzida pela própria Recorrente, a DRJ entendeu que a Recorrente deveria ter trazido, já na impugnação, prova de que os produtos foram industrializados em outra empresa, no caso a Sorocaba Refrescos S.A.:

Portanto, competiria à interessada juntar sua escrituração fiscal, como o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, de modo a demonstrar que os produtos a que deu saída realmente não sofreram qualquer processo de industrialização em seu estabelecimento, não bastando para tanto a juntada de documentação relativa a empresa com a qual mantinha relação comercial.

A Recorrente juntou apenas cópias do Registro de Apuração do IPI e planilha de notas fiscais da empresa SOROCABA REFRESCOS S/A, CNPJ 49.913.696/0001-85.

A DRJ também entendeu que a Recorrente funcionada dentro do estabelecimento da Sorocaba Refrescos S.A. tendo o mesmo endereço, e que haveria confusão entre ambas.

No caso concreto a fiscalização apontou que a Recorrente “Leão” não havia recolhido o IPI incidente sobre bebidas por ela industrializadas, segundo os CFOP das

mercadorias por ela vendidas. Ela afirmou que os produtos foram industrializados, na verdade, pela “Sorocaba”, trazendo provas que entendeu necessárias a demonstrar tal fato (Doc 16, e-fls. 1883 e seguintes). O Acórdão Recorrido, por sua vez, admitiu que as provas eram insuficientes, indeferindo a impugnação.

Neste ponto cumpre salientar que trata-se de processo de Auto de Infração, no qual recai sobre a Administração Pública o ônus de demonstrar os fatos constitutivos do seu direito, e não um processo iniciado por um particular com o objetivo de exercer o direito a um crédito, que possui distribuição dos ônus da prova diametralmente oposto.

A DRJ, no seu Acórdão, traz às e-fls. 1976 imagens dos cartões do CNPJ para demonstrar que ambas as empresas encontram-se no mesmo endereço. Todavia as mesmas imagens demonstram que tratam-se de empresas diferentes, com inscrições distintas, constituídas desta forma por algum motivo, motivo este que não deve ser apreciado neste processo.

Contudo, aproveitando-se das referidas informações foi possível consultar os sistemas de mapas e fotografias de satélite disponíveis na internet para constatar que neste endereço (Av. Raposo Tavares Km 104, Sorocaba, aliás informação baseada em quilômetros) parecem existir várias empresas ligadas a bebidas, com diversos galpões, aparentemente estanques, não sendo possível aferir se existem portarias distintas, nem separação física entre elas. Observando as imagens ‘street view’ é possível aferir que há totens que fazem alusão à Coca Cola.

Estas informações são relevantes para pontuar que não se trata de uma loja comercial ou mesmo um prédio comercial, mas sim um conjunto de galpões cujo endereço é medido em quilômetros.

Ademais o direito tributário é pautado pelo formalismo, não necessariamente exacerbado, mas formalismo, inclusive baseado em diversas ficções jurídicas, inclusive que vedam ou que tornam juridicamente proibitivo que algumas empresas realizem um determinado conjunto de atividades, forçando que o administrador crie sociedades distintas em um mesmo conglomerado industrial, sem que isto signifique dizer que há qualquer tipo de fraude ou confusão patrimonial, vide as holding.

A referida documentação trazida aos autos demonstra que a empresa da qual a Recorrente adquiriu as bebidas encontrava-se ativa e industrializava bebidas, afastando eventual alegação de ‘empresa de fachada’.

Assim, tendo a fiscalização produzido uma prova, e a Recorrente defendido-se trazendo os documentos que entendeu serem suficientes, entendo que não se pode aplicar um Auto de Infração quando há um risco do tributo ser recolhido em duplicidade, eis que pode ter sido feito pela industrializadora “Sorocaba”, pessoa jurídica estranha aos autos.

Por este motivo, voto em converter o processo em diligência para a autoridade fiscal

- a) intimar o autuado a fazer prova cabal de sua alegação de que não industrializou as bebidas que a fiscalização alega ter produzido ou seja, de que houve lançamento indevido de débitos nas saídas de mercadorias recebidas para revenda, alertando-se o contribuinte de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar

documentos nos autos, sem a necessária conciliação entre os registros contábeis fiscais e os documentos que os legitimam, evidenciando o indébito;

b) com base na prova produzida nesses termos pelo contribuinte, reconstitua-se a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos porventura indevidamente lançados;

c) repercutir a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora *sub judice*, em parecer circunstanciado, em que se mencionem também quaisquer outras informações pertinentes;

d) dar ciência desse parecer ao autuado, abrindo-se-lhe o prazo regulamentar de trinta dias para manifestação, e;

e) atendida a diligência, abrir vista dos Autos à PGFN - COCAT, para que tome ciência do seu teor para, finalmente, encaminhar o processo a este colegiado, onde terá prosseguimento.

É como voto.

Todavia, tendo sido vencido em relação à proposição da diligência, conforme Voto Vencedor, passo à análise do mérito da questão.

### **3. Mérito.**

O presente processo possui os seguintes pontos de controvérsia, que serão tratados a seguir, mantendo a mesma topologia estabelecida pela Recorrente para fins de eficiência, eis que se tratam de 99 páginas de Recurso.

#### **3.1. Da não responsabilidade da recorrente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado. (Item 3 do RV)**

Este mesmo argumento já foi decidido por este Colegiado, no acórdão **3302-006.579** proferido em 26 de março de 2019, em Recurso Voluntário de autoria de “SPAL Ind. Bras. de Bebidas S.A.”, na época composto por Paulo Guilherme Derouledé (Presidente), Gilson Macedo Roseburg Filho, Walker Araujo, Corintha Oliveira, Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

A Recorrente insurge-se contra a imputação, a ela, de erro na classificação fiscal das mercadorias, alegando ser adquirente de boa-fé dos produtos.

Em relação ao fato da adquirente das mercadorias sustentar que não pode ser responsabilizada pela eventual classificação das mesmas, eis que realizada pelo vendedor, tal argumento não merece prosperar eis que a relação tributária decorre de um dever *jurídico ex lege*, pautado em implicações decorrentes da prática de atos, que neste caso foi realizado pela Recorrente, ao utilizar as informações prestadas por terceiros.

Neste sentido é irrelevante o fato da vendedora haver utilizado uma determinada classificação fiscal, e a Recorrente haver se limitado a utilizar a mesma classificação fiscal apontada quando da compra.

Cumprido destacar que era juridicamente possível que a Recorrente alterasse a classificação fiscal das mercadorias, caso entendesse que não estava correta.

Por estes motivos entendo que a Recorrente pode ser responsabilizada pela infração que a ela é imputada, bem como que se eventualmente discordasse da classificação das mercadorias poderia tê-la alterado, bem como não pode imputar a terceiro eventual erro ou indução a erro por inexatidão, muito menos alegar um pretenso “direito adquirido” à classificação estabelecida pela vendedora.

### **3.2. Alteração de critério jurídico. (Item 4 do RV)**

A Recorrente alega que houve mudança de critério jurídico, eis que em 04.05.2017 ela foi intimada do Auto de Infração lavrado em razão do “novo fundamento” de que a aquisição de concentrado para bebidas daria crédito à alíquota zero, em razão da classificação fiscal da mercadoria.

Entende que este “novo critério jurídico” não poderia atingir fatos anteriores à ciência do Auto de Infração lavrado contra a fornecedora dos bens.

Em outras palavras, entende que a discussão acerca da classificação fiscal dos insumos somente poderia ter início, para ela, a partir da ciência do Auto de Infração.

Argumenta que tradicionalmente a Fiscalização aceitava a classificação dos Kits como um produto único, posteriormente tendo passado a trata-lo como um conjunto de outros produtos que devem ser classificados individualmente.

Este mesmo argumento já foi decidido por este Colegiado, no acórdão **3302006.579** proferido em 26 de março de 2019, em Recurso Voluntário de autoria de “SPAL Ind. Bras. de Bebidas S.A.”, na época composto por Paulo Guilherme Deroulede (Presidente), Gilson Macedo Rosemburg Filho, Walker Araujo, Corintha Oliveira, Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

No entanto, entende-se que a mudança de posição da fiscalização acerca de um determinado fato não constitui alteração de critério jurídico, pois interpretar desta forma cercearia qualquer evolução exegética acerca do mesmo assunto, em um verdadeiro impedimento da atuação do Estado, ou como bem salientou a Fazenda Nacional em suas Contrarrazões, uma verdadeira mordada à fiscalização.

Para a configuração da alegada “mudança de critério jurídico” é necessário que a fiscalização tivesse adotado um determinado posicionamento, posteriormente mudado de ideia, o que não ocorreu, pois nos processos anteriores não se discutiu a classificação fiscal das mercadorias, e o fato da fiscalização não questionar qualquer aspecto da obrigação tributária não implica a concordância expressa ou homologação tácita de todos os aspectos da tributação.

Assim, voto no sentido de que não houve mudança de critério jurídico e, conseqüentemente, em negar provimento a este capítulo recursal.

### **3.3. Da Classificação Fiscal do “KIT” dos concentrados para bebidas. (Item 5 do RV)**

#### **3.3.1. Alegação da competência da SUFRAMA para definir a Classificação Fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo - (Item 5.1 do RV)**

A Recorrente alega que pelo fato do produto ser industrializado na Zona Franca de Manaus a competência para definir a sua classificação fiscal seria atraída para ela.

A Recorrente defende que a competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado pelo SUFRAMA é da referida Superintendência, que por sua vez reconhece que a entrega dos concentrados para refrigerantes no formato de "kits" não desnatura a sua condição de produto único, classificado na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI/2011.

Este Colegiado já possui entendimento de que a SUFRAMA, muito embora tenha competência para definir critérios objetivos e subjetivos de sua competência, especialmente para a concessão de benefícios, não pode alterar conceitos jurídicos, competindo à Receita Federal do Brasil fiscalizar o cumprimento das normas legalmente estabelecidas. Ademais, não se está diante de afastamento pela RFB de benefício concedido pela SUFRAMA, mas apenas do exame da adequação dos fatos às normas.

Acerca da competência da RFB para verificar os requisitos para fruição da isenção, a matéria já foi tratada no voto do Conselheiro Walker Araújo proferido no Acórdão n.º 3302004.410, também o voto do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, proferido no Acórdão n.º 3302.003.741, ambos usados como referência para o voto do Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no Acórdão n. 3302.004.629.

Em relação a este ponto merece destaque a Súmula CARF n. 100 que, embora trate da distinção da competência da SECEX e RFB sobre a fiscalização dos requisitos exigidos no caso do Drawback, deixou clara que existe uma distinção entre a competência para fiscalizar os aspectos da isenção e a competência para aprovar um plano de exportação necessário à emissão do Ato Concessório.

Cumprir destacar que nos termos do art. 37, XVIII da Constituição Federal, cabe à "administração fazendária" e aos "seus servidores fiscais", "dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei".

Para usufruir do benefício o Referido Decreto Lei exige que os produtos isentos sejam elaborados com matérias primas de produção regional.

Neste sentido, entende-se que há necessidade de que os produtos, para gozar da isenção, sejam elaborados com matérias-primas e extrativas vegetais de produção regional, o que não é o caso concreto.

Por estes motivos, não procede a alegação de que a Receita Federal do Brasil seria incompetente para fiscalizar o cumprimento das normas jurídicas tributárias em vigor.

### **3.3.2. Classificação realizada pela SUFRAMA. (item 5.2 do RV)**

A Recorrente alega que a SUFRAMA classifica os referidos KITS como um bem único, que a classificação é de sua competência e que não poderia ser alterada pela Receita Federal.

Este mesmo argumento já foi decidido por este Colegiado, no acórdão **3302006.579** proferido em 26 de março de 2019, em Recurso Voluntário de autoria de "SPAL

Ind. Bras. de Bebidas S.A.”, na época composto por Paulo Guilherme Deroulede (Presidente), Gilson Macedo Rosemburg Filho, Walker Araujo, Corintho Oliveira, Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

A Recorrente defende que a competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado pelo SUFRAMA é da referida Superintendência, que por sua vez reconhece que a entrega dos concentrados para refrigerantes no formato de “kits” não desnatura a sua condição de produto único, classificado na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI/2011.

Este Colegiado já possui entendimento de que a SUFRAMA, muito embora tenha competência para definir critérios objetivos e subjetivos de sua competência, especialmente para a concessão de benefícios, não pode alterar conceitos jurídicos, competindo à Receita Federal do Brasil fiscalizar o cumprimento das normas legalmente estabelecidas.

Ademais, não se está diante de afastamento pela RFB de benefício concedido pela SUFRAMA, mas apenas do exame da adequação dos fatos às normas.

Cumpre destacar que nos termos do art. 37, XVIII da Constituição Federal, cabe à “administração fazendária” e aos “seus servidores fiscais”, “dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei”.

Por estes motivos, não procede a alegação de que a Receita Federal do Brasil seria incompetente para fiscalizar o cumprimento das normas jurídicas tributárias em vigor.

### **3.3.3. Classificação fiscal do concentrado segundo as regras gerais de interpretação segundo o sistema harmonizado e NESH. (item 5.3 do RV)**

Em apertada síntese, trata-se de controvérsia acerca da classificação fiscal de Kits de Concentrados, especificamente se os produtos que compõem os KITS devem ser classificados individualmente (açúcar, ácido cítrico, sódio benzoato e sorbato potássico etc.), como defende a fiscalização, ou se devem ser classificados como um KIT, um produto único, como defende a Recorrente.

Em petição protocolizada em 16 de março de 2018 (e-fls. 2301) a Recorrente aponta fatos novos que afirma ter tido conhecimento apenas após a interposição do Recurso Voluntário. Tal pretensão encontra arrimo no artigo 16 do Dec. 70.235/72.

O Primeiro fato novo são as “informações textuais do produto” que integra o Parecer Técnico n. 224/2007, e que segundo ela, comprova que a SUFRAMA identifica o produto elaborado como concentrado para bebidas e que é entregue em forma de kits com base em projeto industrial aprovado pela SUFRAMA.

O segundo fato novo é o “Laudo do INT” que confirmaria a definição do produto elaborado, ou seja um KIT, ou seja uma mercadoria única.

Em relação à classificação dos kits, este Relator outrora possuía entendimento no sentido de que os referidos kits de concentrados deveriam ser classificados como um único produto, o que fazia com fundamento na sua interpretação da ontologia do kit e dos elementos que o compõem. Todavia, passo a alterar o este entendimento, o que faço com fundamento de

que a Nota XI da Regra 3, "b" da NESH, adicionada por decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira em 19/09/1985 é expressa em relação aos kits de refrigerantes, e que apesar de ser uma regra subsidiária, não pode ser ignorada.

Neste sentido, adoto e transcrevo o voto vencedor proferido pelo Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho no processo n. 10830.728064/2016-25, Acórdão **3302-006.579**, no dia **26 de março de 2019**, por esta Turma, e que neste ponto este Relator, acompanhado pelo Conselheiro José Renato Pereira de Deus restaram vencidos:

A discordância em relação ao voto do ilustre relator diz respeito à classificação fiscal de kits para refrigerantes.

Por maioria de votos, o Colegiado entendeu que cada componente do KIT deve ser classificado individualmente, enquanto o relator consignou que o KIT deve ser classificado como "preparação composta" de que trata a posição 2106.90.10 da TIPI

Nos termos do relatório fiscal, os kits são adquiridos pela recorrente em embalagens distintas para a produção final de refrigerante de sabores diferentes. A recorrente classificou os kits como mercadoria única sob o código NCM 2106.90.10 Ex 01, ao passo que a fiscalização reclassificou cada parte do kit nos códigos 2106.90.10, 2106.90.90, 2916.31.21, 2916.19.11, 2918.14.00, 2918.15.00 e 3302.10.00, fundamentando-a na decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira incorporada na NESH, de 23/08/1985.

A classificação fiscal é efetuada pela aplicação das Regras Gerais Interpretativas para o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (RGI-SH), constantes do Anexo à Convenção Internacional de mesmo nome, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 71/1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409/1988, com posteriores alterações aprovadas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, por força da competência que lhe foi delegada pelo art. 2º do Decreto nº 766/1993, bem assim como das Regras Gerais Complementares (RGC) à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC) e da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI)., conforme artigo 16<sup>1</sup> do Decreto nº 4.544/2002, também reproduzido nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 2.367/1998:

#### "REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

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

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente dessa matéria. A classificação destes produtos

<sup>1</sup> 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 (Decreto-lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º).

misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

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

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3-"a", classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3-"a" e 3-"b" não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4 As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

5 Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5-"a", as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

6 A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, "mutatis mutandis", pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

#### REGRA GERAL COMPLEMENTAR (RGC)

1 (RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

#### REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)

1 (RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código."

Destacam-se, ainda, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH – que representam a interpretação oficial do Sistema Harmonizado, oriunda da Organização Mundial das Alfândegas – OMA. O parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 435/1992 dispôs que as NESH “constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulos, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome”.

As regras do Sistema Harmonizado devem ser seguidas pelos estados-membros convenientes, conforme determina o artigo 1º do Decreto nº 97.409/1988: "*A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.*"

A classificação dada pela recorrente sob o código NCM 2106.90.10 ex 01, dentro do capítulo 21 e da Seção IV, teve como fundamento o seguinte texto:

**PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES; BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOÓLICOS E VINAGRES; TABACO E SEUS SUCEDÂNEOS MANUFATURADOS**

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

Os ex 01 e 02 referem-se ao que foi denominado "concentrados". A nota 3 do Capítulo 21 versa sobre a natureza das preparações compostas:

"3.-Na aceção da posição 21.04, consideram-se “preparações alimentícias compostas homogeneizadas” as preparações constituídas por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas, acondicionadas para venda a retalho como alimentos para crianças ou para usos dietéticos, em recipientes de conteúdo de peso líquido não superior a 250 g. Para

aplicação desta definição, não se consideram as pequenas quantidades de ingredientes que possam ter sido adicionados à mistura para tempero, conservação ou outros fins. Estas preparações podem conter, em pequenas quantidades, fragmentos visíveis.

Já as NESH da posição 2106 assim dispuseram:

Desde que não se classifiquem em outras posições da Nomenclatura, a presente posição compreende:

A)As preparações para utilização na alimentação humana, quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.).

[...]

Classificam-se especialmente aqui:

12)As preparações compostas para fabricação de refrescos ou refrigerantes ou de outras bebidas, constituídas por exemplo, por:

-xaropes aromatizados ou corados, que são soluções de açúcar adicionadas de substâncias naturais ou artificiais destinadas a conferir-lhes, por exemplo, o gosto de certas frutas ou plantas (framboesa, groselha, limão, menta, etc.), adicionadas ou não de ácido cítrico ou de agentes de conservação;

-um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, uma preparação composta da presente posição (ver o nº 7, acima), contendo, por exemplo, quer extrato de cola e ácido cítrico, corado com açúcar caramelizado, quer ácido cítrico e óleos essenciais de frutas (por exemplo, limão ou laranja);

-um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, sucos de frutas adicionados de diversos componentes, tais como ácido cítrico, óleos essenciais extraídos da casca da fruta, em quantidade tal que provoque a quebra do equilíbrio dos componentes do suco natural;

-suco de fruta concentrado adicionado de ácido cítrico (em proporção que determine um teor total de ácido nitidamente superior ao do suco natural), de óleos essenciais de frutas, de edulcorantes artificiais, etc.

Estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar. Algumas preparações deste tipo servem para se adicionar a outras preparações alimentícias."

As notas indicam que as preparações compostas são constituídas por diversas substâncias base, destinadas a serem consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou tratamento complementar.

Por outro lado, a Recorrente descreveu o kit em questão como concentrados segregado em partes e classificados como preparações compostas em componentes. Portanto, não se trata de um único produto a ser misturado, mas, na realidade tratam-se de vários componentes, os quais deixam o estabelecimento industrial da fornecedora em embalagens individuais e são distribuídos como kits para as indústrias engarrafadoras que realizam etapa seguinte de industrialização, como adição de água e gaseificação.

A classificação de mercadorias apresentadas em componentes poderia, em princípio, ser realizada utilizando-se a RGI nº 3, "b", perquirindo-se sua característica essencial. Porém, as NESH das regras de interpretação, especialmente a nota XI da Regra 3, "b":

"XI)A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em

embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo."

Esta nota afasta a aplicação da RGI 3, "b", implicando a classificação não como uma mercadoria única, mas segregada em cada componente da "mercadoria" apresentada. De fato, ainda que a recorrente tenha tentado apresentar os diversos componentes como uma mercadoria única, a própria NESH afastou esta possibilidade, ao excluir a aplicação da RGI nº 3, "b", o que, indiretamente, foi o que a Recorrente fez.

Assim, cada componente deve ser classificado individualmente. Registre-se que esta nota explicativa foi adicionada às NESH por decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira em 19/09/1985, ao apreciar, justamente, a classificação de partes destinadas à fabricação de FANTA e um outro refrigerante sabor cola.

Tendo em vista a regulamentação da NESH sobre a classificação de concentrados e a constatação da Fiscalização, detalhada às fls. 3.154/3.186, que os kits são formados por diversos componentes, impossível sua classificação pelo NCM 2106.90.10 Ex 01 de modo que deve ser mantido os termos do Auto de Infração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho"

A alteração do entendimento, por parte deste Relator, portanto, decorre do raciocínio segundo o qual a interpretação da classificação de mercadorias deve pautar-se pelas regras de interpretação, e no caso concreto há norma expressa e explícita para as **“diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo”**, que é exatamente o caso que se trata nos presentes autos.

**Por estes motivos, voto no sentido de negar provimento a este capítulo recursal.**

### **3.4. Direito ao aproveitamento do crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus. (item 6 do RV)**

A Recorrente sustenta que faz jus à isenção prevista no artigo 6 do Decreto Lei n. 1.435/75, e que caberia à SUFRAMA e não à DRJ decidir sobre a sua manutenção ou não, subdividindo seus argumentos em tópicos que serão tratados como capítulos recursais e analisados em forma igualmente compartimentalizada.

A Recorrente, a partir da premissa de que deve ser afastada a glosa do crédito de IPI pelos motivos por ela arguidos no Recurso Voluntário (i) argumento de que o erro de classificação não pode ser imputado a ela, (ii) argumento de que houve mudança retroativa do critério jurídico, (iii) argumento de que a classificação está embasada em ato da SUFRAMA, (iv) argumento de que a interpretação está de acordo com os critérios interpretativos do Sistema Harmonizado e com a NESH, a recorrente defende que tem direito ao crédito de IPI à alíquota de 20% que, segundo ela, são autônomos e suficientes para a manutenção do crédito.

#### **3.4.1. Do Benefício previsto no artigo 95, III do RIPI/10 (base legal do artigo 6º do DL 1.435/75) (item 6.2 do RV)**

A Recorrente alega (e-fls. 2043 e seguintes) que tem direito ao aproveitamento do crédito de IPI em razão de “os concentrados para bebidas serem beneficiados pela isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/10, que tem base legal no art. 6º do DL n. 1.435/75, pois são elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental e utilizados na fabricação de bebidas sujeitas ao IPI.”

Afirma ainda que a referida isenção é autônoma e suficiente para autorizar o creditamento do imposto em razão de entender que o próprio dispositivo legal (Art. 6º do DL 1.435/75) outorga, de forma expressa, o crédito ao adquirente do produto.

A decisão sob exame assim dispôs sobre a controvérsia às e-fls. 1967 e seguintes:

Sobre esta questão, cumpre apontar inicialmente que, tendo em vista que o crédito ficto seria calculado, ainda que fosse reconhecido como devido, pelas alíquotas que normalmente incidiriam em operação tributada, e que, conforme constou da Informação Fiscal (fls. 1393), bem como do tópico acima quanto à classificação fiscal, a classificação fiscal correta acarreta na incidência de alíquota zero sobre os insumos, não haveria consequência prática quanto ao resultado do presente julgamento.

Não obstante, e a fim de analisar todos os pontos levantados pela interessada, temos que, como visto, o processo produtivo aprovado pela SUFRAMA não tratou dos denominados "kits" aqui tratados, mas sim apenas do concentrado líquido.

Portanto, não haveria como se falar em qualquer vinculação da fiscalização da RFB em relação ao produto que efetivamente foi vendido pela RECOFARMA, dado que diverso do tratado quando da aprovação do projeto pela SUFRAMA. E, repita-se, referido órgão em nenhum momento cita a classificação fiscal pretendida pela interessada (NCM 2106.90.10 Ex 01), referenciando o produto em questão apenas ao "Código Suframa 0653".

A fiscalização não desconsiderou, nem questionou, a competência da SUFRAMA para aprovar projetos de empresas que desejem usufruir dos benefícios fiscais de instituídos pelo Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

(...)

Neste sentido, constou da Informação Fiscal (fls. 1385):

Assim, tratando-se de adquirentes de bens fabricados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônica Ocidental, há na legislação do IPI (artigo 237 combinado com o artigo 95, inciso III, do RIPI/2010) um incentivo na forma de crédito, quando ocorrer o atendimento CUMULATIVAMENTE dos seguintes

requisitos:

1. Que o produto adquirido seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária.
2. Que o estabelecimento fornecedor seja localizado na Amazônia Ocidental.
3. Que os projetos do fornecedor tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa.
4. Que o produto adquirido não seja o fumo do Capítulo 24, nem as bebidas alcoólicas das posições 22.03 a 22.06 dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI.

5. Que o bem seja empregado pelo adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto

Ou seja, a aprovação do projeto pela SUFRAMA é apenas um dos requisitos para o gozo do benefício fiscal pleiteado, competindo à RFB, no exercício de suas competências estabelecidas pelos artigos 505 e 506 do RIPI/2010 verificar o atendimento dos demais requisitos.

Ainda, o contraditório e a ampla defesa decorrentes do devido processo legal administrativo estão plenamente garantidos à interessada, como comprova o próprio trâmite deste processo administrativo fiscal, no qual a interessada pode discutir, com efeito suspensivo, nos termos do art. 151, III, do CTN, de maneira ampla e exauriente, a correção dos procedimentos adotados no lançamento fiscal.

Como decorrência da exigência do atendimento objetivo simultâneo de todos os requisitos acima expostos, não procede a alegação da interessada de necessidade de cancelamento do benefício da fornecedora RECOFARMA para que se proceda à autuação.

A uma porque se tratam de pessoas jurídicas distintas, não havendo vinculação entre as situações jurídicas subjetivas de cada estabelecimento, considerado contribuinte autônomo para a legislação do IPI.

E ainda, porque, como visto, a aprovação do projeto de produção pela SUFRAMA não garante de maneira incondicional o gozo do benefício, ficando dependente do atendimento dos demais requisitos objetivos legalmente previsto citados pela fiscalização, de modo a não haver como se suspender algo que nunca teve vigência, dado que não atendidos todos os requisitos legais para tanto.

Relevante neste ponto transcrever as conclusões da fiscalização em conformidade com o exposto até aqui:

Essa é uma das condições para se obter este benefício fiscal, mas é insuficiente. Isto porque a expedição da resolução da SUFRAMA, informando que aprova o projeto industrial do contribuinte e concedendo os benefícios do DL nº 1.435/75, não traz consigo a presunção absoluta de que os produtos industrializados pelo beneficiário utilizarão em seu processo produtivo matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. Que se quer dizer aqui é que um projeto aprovado mostra que a empresa objetiva usufruir dos benefícios fiscais, mas não garante que a empresa cumprirá todos os outros requisitos para se obter este benefício, como a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais regionais no produto a receber a isenção. Além do mais, a SUFRAMA e a Receita Federal do Brasil têm competências distintas. A SUFRAMA tem a competência de aprovar “os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos nos arts. 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 1967, com as modificações da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1997, especificando os incentivos a serem auferidos pela empresa, bem assim estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação, fiscalização e acompanhamento dos referidos projetos;” (redação de parte do art. 4º, inciso I, alínea “c” do Capítulo IV, do Decreto nº 4.628, de 21 de março de 2003). Já a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil para fiscalização do Imposto sobre Produtos Industrializados está assentada nos sucessivos Regulamentos desse imposto, cujo fundamento principal é a Lei 4.502/1964, bem como o art. 2º da Lei nº 11.457/2007, sendo responsável, inclusive, por aferir se os requisitos exigidos pela lei isentiva estão sendo cumpridos para manutenção do benefício fiscal. Ademais, nos termos do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil aprovado pela Portaria MF nº 203/2012, a competência para executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal, e também, para orientar, coordenar e executar os

serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos e demais receitas da União é da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Assim, fica clara a distinção de competências dentre os órgãos SUFRAMA e Receita Federal do Brasil. E é a este último órgão que cabe a aferição dos requisitos para se obter um benefício fiscal.

Em relação a este capítulo recursal, inicialmente é imprescindível apontar que o fato da SUFRAMA possuir a competência para aprovar os projetos das empresas interessadas em usufruir dos benefícios fiscais previstos no DL 1.435/75 não afasta a competência da Receita Federal do Brasil para fiscalizar os seus aspectos tributários, fato este inclusive reconhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 9303-003.808, citado na decisão em questão e que ainda permanece eficaz, razão pela qual este argumento não procede.

No que diz respeito à alegação de que “os concentrados ou os kits fariam jus à isenção por serem elaborados a partir de matérias-primas agrícolas adquiridas de produtor situado na Amazônia ocidental”, termo utilizado para sintetizar um argumento muito complexo, é de realizar as seguintes observações.

É pacífico que para fazer jus ao benefício fiscal é necessário que os bens adquiridos cumpram os seguintes requisitos :

- (a) Que o produto adquirido seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária.
- (b) Que o estabelecimento fornecedor seja localizado na Amazônia Ocidental.
- (c) Que os projetos do fornecedor tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa.
- (d) Que o produto adquirido não seja o fumo do Capítulo 24 nem as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex da TIPI).
- e) Que o bem seja empregado pelo adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

A questão reside em saber se o produto adquirido se subsumiria ou não aos tipos normativos, especificamente se a definição do conceito de “elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional” abarca os produtos industrializados resultado do processamento de produtos vegetais de produção regional, como por exemplo o açúcar produzido a partir da cana regional.

A Recorrente afirma que houve a regionalização dos insumos e que o açúcar cristal, açúcar mascavo e extrato de guaraná, por exemplo, são produzidos pela agropecuária Jayoro Ltda, na região, e com produtos igualmente regionais. O açúcar cristal é fabricado por esta agropecuária é enviado para a empresa “Williamson do Brasil” que por sua vez produz o corante caramelo que por sua vez é matéria-prima do concentrado.

A questão é saber se quando a norma concede o benefício para produtos elaborados com matérias-primas de produção regional ela também se aplica a **produtos elaborados a partir** de matérias-primas de produção regional.

Esta questão já restou decidida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, na sessão do dia 14 de junho de 2018 (acórdão 9303-006.987) entendeu que o benefício dizia respeito à aquisição de produtos elaborados com matérias primas agrícolas, o que não seria o caso concreto, *verbis*:

CREDITAMENTO "FICTO" NAS AQUISIÇÕES DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. CONDICIONANTE. PRODUTOS ELABORADOS COM MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL. Somente os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, dão direito ao estabelecimento industrial adquirente ao creditamento do IPI como se devido fosse, não estando aí contemplados, portanto, os produtos elaborados com insumos que já sofreram um processo de industrialização, como os utilizados na fabricação de concentrados para refrigerantes (art. 175, c/c art. 82, do RIPI/2002).

A Recorrente alega também que o fato da Resolução CAS n. 298/2007 integrada pelo Parecer Técnico n. 224/2007, que habilitou a Recofarma a se instalar na região para produzir os concentrados autoriza a fruição da isenção do art. 6º do DL n. 1.435/75, bem como que **a isenção do art. 6º do DL n. 1.435/75 é o fundamento da autuação.**

A autuação (AI e-fls. 1398) teve por fundamento a escrituração indevida de créditos e a saída de produtos tributados (refrescos, isotônicos e energéticos) sem lançamento do imposto, por ter se utilizado indevidamente do instituto da suspensão, o que abrange as matérias suscitadas no presente processo, não havendo de se falar que o "... não foi fundamento da autuação qualquer questionamento referente ao produto objeto da Resolução do CAS n. 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n. 224/2007..."

A Recorrente também afirma que o entendimento consubstanciado no Acórdão n. 9303-003.808 não se aplica ao caso eis que tratou de período distinto, todavia a circunstância dos fatos geradores do processo estarem abrangidos pela Resolução do CAS n. 298/2007 não possui distinção em relação ao benefício do artigo 6º do referido DL n. 1.435/75.

Isto porque como já decidido por diversas vezes por este Colegiado as competências da SUFRAMA, inclusive de cancelar benefícios, não significa que ela possa contrariar as normas a ela hierarquicamente superiores.

Neste sentido reitero o entendimento segundo o qual quando a norma isentiva, que deve ser interpretada literalmente por força do CTN, estabelece que os produtos devem ser elaborados **com matérias-primas** de produção regional ela não pode ser interpretada para abranger produtos elaborados **a partir de matérias-primas** de produção regional.

Não se trata da autoridade fiscal discordar da SUFRAMA, mas tão somente interpretar e aplicar a norma, o que é competência da Receita Federal do Brasil.

### **3.5. Do Benefício previsto no artigo 81, II do RIPI/10 (base legal no art. 9º do DL 288/67) (item 6.3 do RV)**

A Recorrente alega que os concentrados isentos adquiridos de fornecedores situado na Zona Franca de Manaus geram direito a crédito do imposto para o adquirente na forma do RE 212.484-RS até que fosse julgado o RE 592.891-SP.

Em 18 de fevereiro de 2021 transitou em julgado o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no processo 592.891/SP, em sede de repercussão geral, segundo o qual

“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 de 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”

Esta decisão proferida pelo STF em sede de Repercussão Geral permite o aproveitamento de créditos de IPI na compra de insumos isentos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus.

Entendo que em razão do transito em julgado de decisão proferida na sistemática dos recursos repetitivos não há mais o que se discutir em relação à possibilidade de creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção.

Contudo, cumpre destacar que para que tal entendimento fosse aplicado aos ‘kits de concentrados’ seria imprescindível que os produtos tivessem sido reconhecidos como isentos, o que não ocorreu no caso concreto quando se afastou a sua natureza de produtos ‘isentos’.

### **3.6. Da impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária em razão do artigo 100 do CTN que estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multas. (item 7 do RV)**

A Recorrente alega que praticou os fatos imputados como infrações em observância aos atos normativos expedidos por autoridades e por este motivo não deveria haver a exigência de multa, juros e correção monetária na forma do art. 100 do CTN.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Neste momento cumpre ressaltar que o referido artigo não é aplicável ao caso concreto eis que a Recorrente está se referindo à obediência às normas expedidas da SUFRAMA,

quando na verdade o que se discute é a inobservância a normas que compõem o arcabouço de hierarquia superior.

Tanto é que o artigo 100 trata das normas complementares, quando se discute, na verdade, a obediência às leis.

Por este motivo é de se negar provimento a este capítulo recursal.

### **3.7. Da impossibilidade de exigência de multa com fundamento no art. 76, II, 'a' da Lei n. 4.502/64 (item 8 do RV)**

A Recorrente se insurge contra a aplicação da multa em razão do disposto no art. 76, II, 'a' da Lei n. 4.502/64, que faz menção à não punição enquanto prevalecer entendimento **“... de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado.”**

A Recorrente aponta que o Acórdão 9303-003.517, proferido no processo administrativo 15956.720043/2013-16 seria a decisão irrecorrível que, na forma do mencionado artigo, autorizaria a não aplicação da multa.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais possui entendimento, em caso semelhante, no sentido de que o CTN estabeleceu que apenas as decisões a que a lei atribua eficácia normativa podem afastar a possibilidade de imposição de penalidades e as decisões do CARF não possuem este efeito vinculativo, como se pode aferir pela leitura do acórdão 9303-009.166 que adotou como razão de decidir o Acórdão 9303.006.987.

Quanto a item 4, vigência do art. 76, II da Lei nº 4.502/64, entendo que não se deve afastar a aplicação do art. 100 do CTN, que assim dispôs:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Portanto, a Lei Complementar estabeleceu que somente as decisões a que a lei atribua eficácia normativa, podem afastar a possibilidade de imposição de penalidades. Como é sabido as decisões colegiadas do CARF não têm esse efeito vinculativo. Não poderia ser diferente, pois se fizermos uma pesquisa detalhada, veremos que existem decisões colegiadas do CARF tanto favoráveis à tese do contribuinte, como em sentido oposto. E daí? Qual delas o contribuinte deveria seguir? Portanto, muito oportunista esta tese e, como ressaltou o próprio voto do acórdão recorrido, sem sustentação legal. Penso que para valer o que está disposto nos decretos que regulamentaram a legislação do IPI, deveria haver prova insofismável de que só existiam decisões no mesmo sentido.

Notório que isto é uma inverdade, em face de controvérsia que esse assunto gerou em todas estas décadas.

Destaco ainda que esta matéria vem sendo enfrentada de forma rotineira por esta CSRF, de forma que destaco o acórdão n.º 9303-006688, de relatoria do ilustre presidente substituto, Rodrigo da Costa Pôssas, o qual também adoto como razão de decidir. Transcrevo abaixo o voto:

(...)

A Fazenda Nacional suscitou a divergência jurisprudencial quanto à exclusão da multa de ofício, do total do crédito tributário lançado e exigido, determinada no acórdão recorrido.

O lançamento e a exigência de tal penalidade tiveram como fundamento o art. 80 da Lei n.º 4.502/1964, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, que assim dispõe:

"Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido."

Já o art. 76 dessa mesma lei estabelece:

"Art. 76. Não serão aplicadas penalidades: (...); II enquanto prevalecer o entendimento aos que tiverem agido ou pago o imposto: a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; (...).

"Em relação à aplicação de penalidades vinculadas ao IPI, o RIPI/2002 vigente no período dos fatos geradores, objeto do lançamento em discussão, assim dispunha: "

Art. 486. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 76, inciso II):

(...).

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea a); (...)."

As mesmas conclusões são válidas para o presente processo, pois no voto transcrito, a discussão de fundo era justamente a possibilidade de apropriar de créditos de IPI sobre insumos isentos adquiridos da ZFM.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal

Por estes motivos, admito que o CTN, ao estabelecer as condições para a não exigência da multa não incluiu as decisões do CARF, que não tem eficácia vinculante e, ainda que fosse possível, a existência de decisões em sentido diametralmente oposto, mais recentes, retiraria a eficácia da mais antiga.

Por este motivo, voto no sentido de negar provimento a este capítulo recursal.

### **3.8. Da correção do não lançamento do imposto nas notas fiscais de saída. Sistemática REFRI. (item 9 do RV)**

A Recorrente insurge-se contra a exigência de débitos de IPI que teriam deixado de ser lançados e recolhido nas operações de venda de algumas bebidas frias submetidas ao regime REFRI, em razão da decisão atacada haver entendido que a Recorrente não comprovou que a industrialização teria sido feita pela “Sorocaba Refrescos” por encomenda da Recorrente, tendo sido imputado que ambas estariam no mesmo endereço, configurando uma “Dependência Interna”.

Isto porque tais bebidas eram sujeitas ao regime monofásico denominado “REFRI”, previsto nos arts. 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pela Lei n. 11.727, de 23 de junho de 2008, de acordo com a regulamentação dada pelo Decreto nº 6.707, de 23 de dezembro de 2008, reproduzida no RIPI/2010, art. 204. do artigo 58-N da Lei 10.833/03.

Segundo este regime as bebidas frias são submetidas a uma tributação monofásica na saída do estabelecimento que realizou a industrialização.

A Recorrente alega haver demonstrado a autonomia da “Sorocaba Refrescos”, que teria realizado a industrialização dos produtos sujeitos ao regime especial de tributação de bebidas frias “REFRI”

Contudo, o Acórdão ora combatido, especialmente às e-fls. 1975, sustenta que o Auto de Infração de e-fls. 1.388 foi lavrado tendo como fundamento as informações constantes nas notas fiscais de venda, nas quais constam CFOP relativos a ‘produtos industrializados no estabelecimento.’”

Diante de tal prova, produzida pela própria Recorrente, a DRJ entendeu que a Recorrente deveria ter trazido, já na impugnação, prova de que os produtos foram industrializados em outra empresa, no caso a Sorocaba Refrescos S.A.:

Portanto, competiria à interessada juntar sua escrituração fiscal, como o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, de modo a demonstrar que os produtos a que deu saída realmente não sofreram qualquer processo de industrialização em seu estabelecimento, não bastando para tanto a juntada de documentação relativa a empresa com a qual mantinha relação comercial.

A Recorrente juntou apenas cópias do Registro de Apuração do IPI e planilha de notas fiscais da empresa SOROCABA REFRESCOS S/A, CNPJ 49.913.696/0001-85.

A DRJ, no seu Acórdão, traz às e-fls. 1976 imagens dos cartões do CNPJ para demonstrar que ambas as empresas encontram-se no mesmo endereço. Todavia as mesmas imagens demonstram que tratam-se de empresas diferentes, com inscrições distintas, constituídas desta forma por algum motivo, motivo este que não deve ser apreciado neste processo.

Desta forma, tendo restado vencido o Relator quanto à proposta de diligência, surge a necessidade de julgar os autos no estado em que se encontra e, partindo-se da já conhecida distribuição dos ônus da prova no processo administrativo fiscal, especialmente no

disposto nos artigos 16 do Dec. 70.235/72, entendo que a Recorrente deveria, quando da Impugnação ou do próprio Recurso Voluntário, se existentes os pressupostos autorizativos, o que não ocorreu no caso concreto.

Por estes motivos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

### **3.9. Da impossibilidade de exigência de multa isolada nas notas fiscais de saída de mercadorias tributadas pela sistemática REFRI. (item 10 do RV)**

A Recorrente insurge-se contra a imposição de multa isolada em relação às notas de saída de mercadorias tributadas pela sistemática REFRI, todavia levando-se em consideração que a imposição decorreu do fato de que a Recorrente não comprovou que a industrialização teria sido feita pela “Sorocaba Refrescos”, não há reparos a se fazer em relação à aplicação da sanção.

### **3.10. Da impossibilidade da exigência de juros sobre a multa (item 11 do RV)**

A incidência de juros sobre a multa de ofício foi reconhecida pela Súmula CARF n. 108, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

## **4. Conclusões.**

Conclusivamente, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas atinentes à aquisição de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, conforme acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no processo 592.891/SP, em sede de repercussão geral, transitado em julgado em 18 de fevereiro de 2021, segundo o qual 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 de 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.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Jorge Lima Abud – Redator Designado.

- Da proposta de Resolução.

Entendo inadequada a proposta de Resolução, pois constato que nos autos estão presentes elementos suficientes para o julgamento, tanto é que a Delegacia Regional de Julgamento assim procedeu.

No mais, percebo que a situação em que os autos se encontram permite o pronunciamento de uma decisão, sendo desnecessário carrear aos autos novos itens de prova.

O Acórdão de Impugnação entendeu que a Recorrente deveria ter trazido, já na impugnação, prova da industrializados dos produtos na empresa a Sorocaba Refrescos S.A. e, assim, competiria à interessada juntar sua escrituração fiscal, como o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, de modo a demonstrar que os produtos a que deu saída realmente não sofreram qualquer processo de industrialização em seu estabelecimento.

Em não procedendo assim, incorreu no ônus da sua inação.

Assim, não reconheço a presença de elementos capazes de suscitem a dúvida, no sentido de obstaculizar o pronunciamento do Colegiado.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.