



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16045.720040/2017-41
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-014.477 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de outubro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BS&C INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2012

DECADÊNCIA. INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS, PARA FINS DE EQUIVALÊNCIA A PAGAMENTO.

Para fins de equivalência a pagamento, com reflexos na contagem do prazo decadencial, os créditos de IPI devem ser admitidos pela legislação e não se incluem os apropriados na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, ainda que sem a verificação de dolo, fraude ou simulação, verificando-se, no entanto, a decadência, se interpretado em decisão administrativa final que, na correta classificação fiscal, os insumos são tributados à alíquota positiva.

DECADÊNCIA. DIREITO DE GLOSAR CRÉDITOS ESCRITURAIS. INEXISTÊNCIA.

Decadência é uma forma de extinção do crédito tributário, com o decurso do prazo para constituí-lo por

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, exclusivamente em relação aos temas “contagem do prazo decadencial à vista de créditos não admitidos pela legislação” e “impossibilidade de glosa de créditos em razão da decadência”. No mérito, deu-se provimento parcial ao recurso, por maioria de votos, para reconhecer que, para fins de equivalência a pagamento, com reflexos na contagem do prazo decadencial, os créditos de IPI devem ser admitidos pela legislação, não incluídos os apropriados na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, ainda que sem a constatação de dolo, fraude ou simulação; e para reconhecer que inexistente decadência do direito de glosar créditos escriturais, vencidas as Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos, que entenderam ser aplicável a decadência para a glosa de créditos escriturais.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson

Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Liziane Angelotti Meira (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 1.794 a 1.832) contra o Acórdão nº 3301-006.707, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 1.743 a 1.792), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE DE IPI. PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PAGAMENTO.

Em razão da sistemática não cumulativa do imposto, apurando-se créditos e débitos num dado período de apuração, com a possibilidade de manutenção dos créditos para períodos posteriores em caso de o montante de crédito ser superior ao dos débitos, entende-se que o montante de créditos equivalem ao pagamento para fins de extinção do crédito tributário, conforme reconhece o art. 183 do RIPI. O IPI é tributo sujeito ao lançamento por homologação e **caso existam créditos escriturados utilizados para o abatimento do imposto, há de ser considerado como pagamento para fins de contagem do prazo decadencial**, aplicando-se o art. 150, § 4º do CTN. O fisco pode rever a escrituração e realizar lançamento de ofício para constituir o crédito tributário de eventuais diferenças, desde que respeitado o prazo decadencial, contado de cada fato gerador quando houver pagamento antecipado.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento, **reconhecendo a decadência da apuração do crédito tributário, inclusive glosas, entre os períodos de fevereiro de 2012 até agosto de 2012**, mantendo-se as glosas de crédito dos insumos consumidos indiretamente na industrialização e as glosas de crédito decorrentes das notas fiscais de entrada emitidas pela própria fiscalizada para cancelar notas fiscais de saída, **mas afastando as glosas de crédito dos insumos concentrados para elaboração de bebidas conforme classificação EX 01 da NCM 2106.9010**, bem como afastando a multa de ofício sobre as operações com YOGOMIX, tanto em razão de não haver erro na classificação fiscal, pois fundado em solução de consulta, quanto porque até agosto de 2012 a apuração do débito já havia decaído. (grifou-se).

No Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 1.836 a 1.846), a PGFN, suscita a divergência quanto às seguintes matérias:

- 1) “Ocorrência da decadência do direito do Fisco de constituição de créditos tributários, em se tratando de créditos de IPI não admitidos pela legislação e, consequentemente, glosados”;
- 2) “Impossibilidade de glosa de créditos de IPI em razão da decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário”;
- 3) “Ineficácia de Solução de Consulta calcada em legislação posteriormente revogada”.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 1.858 a 1.888), contestando, em caráter preliminar, o conhecimento do Recurso, por razões diversas.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

Em relação ao **conhecimento**:

1) Contagem do prazo decadencial à vista de créditos não admitidos pela legislação.

No paradigma admitido (Acórdão 9303-008.195, de 21/02/2019), de um fabricante de bebidas, as glosas de créditos também eram relativas às aquisições de kits (“concentrados”) para refrigerantes, sendo patente a divergência:

DECADÊNCIA. IPI. DÉBITO ESCRITURADO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO IRREGULAR. PRAZO QUINQUENAL. CONTAGEM.

O aproveitamento de **crédito** escritural **não admitido** pelo Regulamento do IPI **não é considerado pagamento** do imposto, para efeito de antecipação e/ ou extinção do valor devido, o que implica na contagem do prazo decadencial quinquenal do direito de a Fazenda Nacional constituir o respectivo crédito, a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado. (grifou-se).

Poder-se-ia se alegar que no paradigma, desta 3ª Turma da CSRF, os créditos não haviam sido admitidos pela Turma do CARF e, aqui, os créditos em questão – na sua maior parte (99,8 %), que interessa, composta pelos glosados em razão da classificação fiscal, na visão da Fiscalização, incorreta - foram admitidos pela Turma *a quo*, não havendo, portanto a necessária similitude.

Ocorre, no entanto, que, ainda que as glosas tivessem sido mantidas, isso seria irrelevante para o Relator do Acórdão recorrido, o qual inclusive analisou (e ratificou) a decadência antes da análise classificação fiscal, interpretando que:

Crédito **admitido** não é o crédito admitido por uma autoridade fiscal, em avaliação subjetiva. Crédito **admitido** deve ser entendido como aquele em que a legislação autoriza o creditamento, seja ele crédito estrutural (crédito básico) ou crédito presumido, utilizado para pagamento dos débitos verificados no período e que não tenha sido escriturado com dolo, fraude ou simulação. (grifou-se).

Daí se infere que, na visão do Relator, sendo o bem adquirido em questão (“kits/concentrados” para refrescos/refrigerantes) um insumo (matéria-prima), o crédito seria “admitido”, sendo a classificação correta ou não.

2) Impossibilidade de glosa de créditos em razão da decadência.

O paradigma admitido (Acórdão 3403-003.537, de 24/02/2015) não foi reformado, nesta matéria, e a divergência está bem caracterizada, na própria ementa:

GLOSA DE CRÉDITOS. DECADÊNCIA DO DIREITO DE GLOSAR. INEXISTÊNCIA

A decadência fulmina o direito da fazenda pública exigir tributo por meio do lançamento de ofício e **não o direito de o fisco efetuar glosas no livro de IPI. As glosas podem retroagir a tempos imemoriais**, mas o fisco só pode exigir o imposto relativo aos últimos cinco anos, contados pela regra do art. 150, § 4º do CTN ou do art. 173, I, do CTN, conforme for o caso. (grifou-se).

No paradigma julgou-se o Recurso Voluntário de um fabricante de aparelhos de ar condicionado, mas a ausência de semelhança fática, nesta matéria, não constitui óbice ao conhecimento.

3) Ineficácia de Solução de Consulta calcada em legislação posteriormente revogada.

No Acórdão paradigma (nº 9101-003.012, de 09/08/2017), interpretou-se que a solução de consulta perde sua eficácia quando há revogação das normas que a fundamentam, conforme a ementa abaixo, parcialmente transcrita:

CONSULTA. EFICÁCIA. LEGISLAÇÃO REVOGADA. ATIVIDADE RURAL. A solução de consulta perde a eficácia quando há revogação das normas que a fundamentam.

[...]

O voto condutor assim se manifestou:

“Com efeito, a resposta à consulta foi dada ao contribuinte, sob contexto legislativo que será a seguir mencionado. O Decreto Lei nº 902/1969 tratava da forma de tributação dos rendimentos da exploração agrícola ou pastoril, definido em seu artigo 1º a pessoa física exploradora destas atividades:

[...]

O mesmo Decreto-Lei nº 902/1969, em seu artigo 7º, trata das pessoas jurídicas que se dedicam à atividade similar, da forma que segue:

[...]

Estes dispositivos legais foram reproduzidos no RIR/1980 (Decreto nº 85.840/1980), conforme artigo 278 e 406:

[...]

É relevante observar que este artigo 7º exclui as empresas de transformação de seus produtos e subprodutos dos benefícios tratados pelas alíneas destes artigo. Pois bem.

Sob este contexto legislativo, a Receita Federal do Brasil respondeu consulta do contribuinte (Processo Administrativo nº 13983.000036/8932), concluindo que

[...]

A decisão foi objeto de recurso de ofício à Coordenação do Sistema de Tributação (fls. 603), que a confirmou. A resposta à consulta, assim, concluiu pela aplicação dos regimes do artigo 278 e 406, do RIR 1980 à consulente. Ocorre que este panorama legislativo foi substancialmente modificado pela Lei nº 8.023/1990, que em sua redação original, redefiniu o que seriam atividades rurais, nos seguintes termos:

[...]

Posteriormente, este artigo 2º, da Lei nº 8.023/1990 sofreu alteração pela Lei nº 9.250/1995, que também inseriu parágrafo único para assim dispor:

[...]

Esta disposição foi reproduzida no Decreto nº 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 58. É importante anotar que o DecretoLei nº 902/1969 e artigo 1º do Decreto Lei nº 1.382/1974, que são as matrizes legais dos artigos 278 e 406 do antigo RIR/1980, foram revogados expressamente pela Lei nº 8.023/1990, conforme seu artigo 23:

[...]

A solução de consulta analisa claramente a legislação revogada e que teve substancial alteração pelo novo regramento. Ressalto, ainda, que a Lei nº 9.430/1996 trata de solução de consulta, constando do §12, do artigo 48:

[...]

Se a mera alteração de entendimento pela Administração Pública torna ineficaz - a partir de então implica na perda da eficácia de consulta anterior, com mais razão, a alteração legislativa impede o prosseguimento dos efeitos da Solução de Consulta.”

Por outro lado, o acórdão recorrido considerou a seguinte ementa:

EXISTÊNCIA DE SOLUÇÃO DE CONSULTA. IMPOSSIBILIDADE DA AUTUAÇÃO. Havendo solução de consulta para o próprio contribuinte informando a adoção de uma determinada classificação fiscal, não é possível a revisão deste entendimento por meio de auto de infração. Não consta dos autos nenhuma norma da administração para se inferir que a solução de consulta da contribuinte foi revogada. Também não se verifica a existência de outras soluções de consulta ou normas complementares que a assegurem a interpretação do texto da qualificação fiscal no sentido pretendido pela Administração Tributária para que se possa rever e sobrepor a solução de consulta dada à própria contribuinte. Insubsistência do lançamento tributário neste ponto.

O voto condutor trouxe a seguinte análise:

“Para que não se alegue omissão, há, no entanto, um ponto relevante a se analisar, trazido aos autos pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional em sede de contrarrazões. Afirma-se que houve alteração na situação jurídica, na medida em que a redação vigente da posição NCM 2202.90.00 Ex 01 na época da consulta (1998), foi alterada e divergia de sua redação desta NCM na época dos fatos geradores (2012-2015).

Em 1998, vigia a tabela TIPI estabelecida pelo Decreto nº 2.092/1992. A redação da NCM em questão tinha o seguinte teor:

[...]

Veja que a leitura deste texto seria no sentido de que bebidas alimentares à base de leite, bebidas alimentares à base de cacau e bebidas alimentares à base de soja (por estar contido no etc.), estariam enquadradas na posição Ex 01.

No ano de 2000, foi publicado o Decreto nº 3.581, com vigência a partir de 01 de setembro de 2000, para alterar a redação da posição Ex 01 da NCM 2202.90.00 para "bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau". O que se pretende analisar aqui é, esta alteração na redação trouxe alteração na interpretação da NCM?

A d. Procuradoria afirma que a alteração da redação alterou o sentido da classificação fiscal, alterando-se a situação jurídica utilizada como base pela solução de consulta, o que resultaria no afastamento de sua aplicação ao caso concreto.

Isso porque, no período autuado, vigia a Tabela de Incidência do IPI estabelecida pelo Decreto nº 7.660/2011, que manteve esta nova redação para a posição Ex 01 conforme quadro abaixo:

[...]

A fiscalização, a DRJ e a Procuradoria manifestaram o entendimento de que as bebidas à base de leite têm que ter cacau em sua composição (leite e cacau). Ressalto que, segundo seus argumentos, esta é uma interpretação literal, porém, não há nenhum posicionamento da Fazenda no mesmo sentido, nem mesmo uma solução de consulta, tratando-se, assim, de mera interpretação subjetiva da autoridade fiscal.

A interpretação gramatical da posição Ex 01 pode variar de acordo com a identificação da natureza da conjunção "e" utilizada pela nova redação para prescrever bebidas alimentares à base de leite e cacau.

Isso porque, a depender do sentido que se dê ao conectivo “e”, pode ter havido alteração no sentido desta posição NCM vigente em 1998. Se houve alteração, a resposta à consulta prestada em 1998 não teria mais aplicação a partir de 01 de setembro de 2000, em razão do Decreto nº 3.581/2000, o qual supostamente alterou do fundamento jurídico que serviu de base à conclusão da classificação. Este é, como dito, o entendimento da d. Procuradoria, afirmando que a conjunção “e” na classificação fiscal significa que a bebida deve ser à base de leite, contendo cacau em sua composição.

Entretanto, pela análise desta posição, conclui-se que não houve alteração relevante na leitura do seu texto. Vejamos:

Na redação da TIPI vigente na solução de consulta (1998), como visto acima, ao invés da conjunção “e” separando os termos “leite” do termo “cacau”, havia uma vírgula, podendo se enquadrar nesta posição tanto as bebidas à base de leite quanto as bebidas à base de cacau, exercendo a vírgula a função de separação de objetos que não se confundem, até porque havia mais um elemento a seguir – o “etc”, podendo ser incluída aí as bebidas à base de soja.

Atualmente, e isso desde 01/09/2000, a redação é “bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau”. A indagação que se faz é, caso houvesse esta redação na época da consulta, a resposta dada ao consulente seria a mesma? Acredita-se que sim. Apesar de a fiscalização não ter feito esta reflexão, mas tão somente a d. Procuradoria em sede de contrarrazões, o fato é que a autuação fiscal foi levada a efeito porque tanto a fiscalização (e também os nobres julgadores) fundamentou (aram) seu entendimento no sentido de que esta classificação fiscal compreende as bebidas à base de leite que contenham cacau em sua composição.

Isto significa dizer que, no entender da fiscalização, o conector “e” para bebidas à base de leite e cacau previsto na posição Ex 01 da NCM 2202.90.00 teria a função de conjunção aditiva¹, mas uma conjunção aditiva um tanto estranha, pois exigiria que o “e” tivesse o sentido de estar integrado um no outro, ou seja, deve ser uma bebida de leite COM (adicionado de) cacau, verbis (relatório fiscal fl. 66):

[...]

No entanto, não parece ser esta a melhor interpretação desta redação. Isso porque, de acordo com as regras gramaticais, a conjunção “e” não significa que um elemento se integre ao outro, mas sim que pode ser um “e” outro. Assim, pode ter a função separadora das palavras, exercendo a função de conjunção coordenada, que seriam aquelas que reúnem orações que pertencem ao mesmo nível sintático: dizem-se independentes umas das outras e, por isso mesmo, podem aparecer em enunciados separados².

[...]

Desta feita, não teria havido alteração substancial na redação que vigia em 1998. Não há diferença, portanto, entre se escrever leite “e” cacau ou se escrever leite, cacau. Entender que a letra “e” entre os termos seria aditivo no sentido de um dentro do outro (ao invés de um E o outro), neste caso específico, seria o mesmo que dizer que a expressão “leite e café” do exemplo acima significa o mesmo que “leite com café” (ou leite com café em sua composição, como disse a fiscalização).

Em conclusão, a leitura que parece ser mais correta da redação atual da posição Ex 01 é aquela que trata as conjunções “ou” e “e” como separadores de coordenação, tendo o mesmo resultado se fossem: “bebidas alimentares à base de soja, à base de leite e à base de cacau”, incluindo-se nesta posição tanto as bebidas à base de soja, quanto as bebidas à base de leite, quanto as bebidas à base de cacau (que pode ser com água, leite ou soja).”

Contudo, não se verificou divergência no posicionamento dos acórdãos confrontados, pois o acórdão recorrido também entendeu que, havendo alteração no sentido da norma, a solução de consulta perderia seus efeitos, conforme o excerto abaixo:

Isso porque, a depender do sentido que se dê ao conectivo “e”, pode ter havido alteração no sentido desta posição NCM vigente em 1998. Se houve alteração, a resposta à consulta prestada em 1998 não teria mais aplicação a partir de 01 de setembro de 2000, em razão do Decreto nº 3.581/2000, o qual supostamente alterou do fundamento jurídico que serviu de base à conclusão da classificação. Este é, como dito, o entendimento da d. Procuradoria, afirmando que a conjunção “e” na classificação fiscal significa que a bebida deve ser à base de leite, contendo cacau em sua composição.

Assim, para o colegiado recorrido, uma alteração na legislação, que fosse substancial, também provocaria a anulação dos efeitos da consulta após a referida alteração. No paradigma, houve entendimento de que a alteração da legislação fora substancial, o que levou à consideração de que a solução não mais era aplicável.

Assim, as situações fáticas tratadas são distintas, porque para haver o dissídio, o paradigma deveria simplesmente entender que qualquer alteração, por irrelevante que fosse, implicasse a não aplicação da solução para fatos posteriores. Mas não, o paradigma efetuou uma valoração sobre a relevância da alteração, assim como no acórdão recorrido.

Como os julgados versaram sobre diferentes legislações, não há como estabelecer uma distinção na apreciação da relevância da alteração normativa, que foi essencial para definir se a solução de consulta manteria seus efeitos ou não.

A tese desenvolvida no paradigma utilizou como pressuposto a substancial alteração da legislação, conforme excerto abaixo:

A solução de consulta analisa claramente a legislação revogada e que teve substancial alteração pelo novo regramento.

Ora, por esta tese, não há como depreender que o colegiado do paradigma considerasse que a solução aqui analisada estivesse superada, pois dependeria da valoração da alteração aqui empreendida. Como a recorrente não questionou a valoração da alteração, é preciso considerar que esta valoração é definitiva, ou seja, que a alteração não fora relevante.

Destarte, por se tratar de situações fática distintas, não conheço do recurso especial nesta matéria.

Ainda que se pudesse ultrapassar e reconhecer a divergência, deve-se salientar que a matéria acima fora abordada no capítulo decisório “II - Quanto ao débito. Erro na classificação fiscal na saída dos produtos industrializados "Yogomix"”.

Esta matéria foi objeto do lançamento de débitos de IPI, no período de 04/2012 a 09/2013, havendo saldos devedores de IPI apenas de 04/2012 a 05/2012 e que os fundamentos para o provimento do recurso voluntário foram:

“Neste diapasão, seja em razão da decadência até agosto/2012, seja por aplicação desta solução de consulta para benefício da Recorrente para os períodos posteriores, seja por haver vedação legal de aplicação de penalidades quando há consulta fiscal, nos termos do art. 76 da Lei nº 4.502/1964, seja por não haver justificativas gramaticais e do princípio da seletividade, neste ponto, a r. decisão recorrida deve ser revertida.”

Verifica-se, assim, que a aplicação da Solução de Consulta não foi o único fundamento a prover o recurso. A própria interpretação da classificação fiscal foi realizada pelo colegiado, conforme o excerto abaixo:

“A d. Procuradoria afirma que a alteração da redação alterou o sentido da classificação fiscal, alterando-se a situação jurídica utilizada como base pela solução de consulta, o que resultaria no afastamento de sua aplicação ao caso concreto. Isso porque, no período

autuado, vigia a Tabela de Incidência do IPI estabelecida pelo Decreto nº 7.660/2011, que manteve esta nova redação para a posição Ex 01 conforme quadro abaixo:

[...]

A fiscalização, a DRJ e a Procuradoria manifestaram o entendimento de que as bebidas à base de leite têm que ter cacau em sua composição (leite e cacau). Ressalto que, segundo seus argumentos, esta é uma interpretação literal, porém, não há nenhum posicionamento da Fazenda no mesmo sentido, nem mesmo uma solução de consulta, tratando-se, assim, de mera interpretação subjetiva da autoridade fiscal.

A interpretação gramatical da posição Ex 01 pode variar de acordo com a identificação da natureza da conjunção "e" utilizada pela nova redação para prescrever bebidas alimentares à base de leite e cacau.

Isso porque, a depender do sentido que se dê ao conectivo “e”, pode ter havido alteração no sentido desta posição NCM vigente em 1998. Se houve alteração, a resposta à consulta prestada em 1998 não teria mais aplicação a partir de 01 de setembro de 2000, em razão do Decreto nº 3.581/2000, o qual supostamente alterou do fundamento jurídico que serviu de base à conclusão da classificação. Este é, como dito, o entendimento da d. Procuradoria, afirmando que a conjunção “e” na classificação fiscal significa que a bebida deve ser à base de leite, contendo cacau em sua composição.

Entretanto, pela análise desta posição, conclui-se que não houve alteração relevante na leitura do seu texto. Vejamos:

Na redação da TIPI vigente na solução de consulta (1998), como visto acima, ao invés da conjunção "e" separando os termos "leite" do termo "cacau", havia uma vírgula, podendo se enquadrar nesta posição tanto as bebidas à base de leite quanto as bebidas à base de cacau, exercendo a vírgula a função de separação de objetos que não se confundem, até porque havia mais um elemento a seguir – o "etc", podendo ser incluída aí as bebidas à base de soja.

Atualmente, e isso desde 01/09/2000, a redação é "bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau". A indagação que se faz é, caso houvesse esta redação na época da consulta, a resposta dada ao consulente seria a mesma? Acredita-se que sim.

Apesar de a fiscalização não ter feito esta reflexão, mas tão somente a d. Procuradoria em sede de contrarrazões, o fato é que a autuação fiscal foi levada a efeito porque tanto a fiscalização (e também os nobres julgadores) fundamentou (aram) seu entendimento no sentido de que esta classificação fiscal compreende as bebidas à base de leite que contenham cacau em sua composição.

Isto significa dizer que, no entender da fiscalização, o conector "e" para bebidas à base de leite e cacau previsto na posição Ex 01 da NCM 2202.90.00 teria a função de conjunção aditiva¹, mas uma conjunção aditiva um tanto estranha, pois exigiria que o "e" tivesse o sentido de estar integrado um no outro, ou seja, deve ser uma bebida de leite COM (adicionado de) cacau, verbis (relatório fiscal fl. 66):

Não merece guarida a fundamentação apresentada pela fiscalizada, acima reproduzida, uma vez que a legislação é clara no sentido de que para se classificar o produto no Ex 01 do código 2202.90.00 é necessário que ele contenha cacau em sua composição.

Com efeito, a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovada pelo Decreto nº 6.006 de 28/12/2006, dispõe no mencionado Ex 01: “Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau”, ou seja, somente a bebida à base de leite e cacau se classifica no Ex 01 dessa posição. (grifei)

No entanto, não parece ser esta a melhor interpretação desta redação. Isso porque, de acordo com as regras gramaticais, a conjunção "e" não significa que um elemento se integre ao outro, mas sim que pode ser um “e” outro. Assim, pode ter a função separadora das palavras, exercendo a função de conjunção coordenada, que seriam aquelas que reúnem orações que pertencem ao mesmo nível sintático: dizem-se independentes umas das outras e, por isso mesmo, podem aparecer em enunciados separados².

Uma frase que exemplificaria esta função coordenada seria a que segue:

Fui ao mercado comprar leite e café.

A frase poderia ser separada em duas, independentes: fui ao mercado comprar leite, fui ao mercado comprar café. Em nada esta frase poderia ter o sentido de que o texto quer dizer que o café esteja integrado ao leite, isto é, fazendo parte de sua composição.

Desta feita, não teria havido alteração substancial na redação que vigia em 1998. Não há diferença, portanto, entre se escrever leite "e" cacau ou se escrever leite, cacau. Entender que a letra "e" entre os termos seria aditivo no sentido de um dentro do outro (ao invés de um E o outro), neste caso específico, seria o mesmo que dizer que a expressão "leite e café" do exemplo acima significa o mesmo que "leite com café" (ou leite com café em sua composição, como disse a fiscalização).

Em conclusão, a leitura que parece ser mais correta da redação atual da posição Ex 01 é aquela que trata as conjunções "ou" e "e" como separadores de coordenação, tendo o mesmo resultado se fossem: "bebidas alimentares à base de soja, à base de leite e à base de cacau", incluindo-se nesta posição tanto as bebidas à base de soja, quanto as bebidas à base de leite, quanto as bebidas à base de cacau (que pode ser com água, leite ou soja).

Sem prejuízo de toda a argumentação até aqui desenvolvida, se levado a efeito a interpretação dada pela fiscalização, poderia também haver ofensa ao princípio da seletividade, prevista para o IPI no art. 153, § 3º, I da Constituição. Isso porque uma bebida à base de soja teria alíquota ZERO, enquanto que a bebida à base de leite (ou mesmo à base de cacau sem o leite) teria alíquota de 27%, a não ser que fosse uma bebida à base de leite que tivesse em sua composição o cacau, sem que exista parâmetros ou critérios justificáveis para a realização deste tratamento desigual.

A tabela do IPI vigente na época dos fatos geradores tinha a seguinte redação, que, novamente, pede-se licença para transcrever:

[...]

Não parece fazer sentido, nem justificável por um critério de igualdade e que se justifique em relação à seletividade, que uma bebida à base de leite que tenha a fruta cacau em sua composição seja mais essencial para a alimentação humana do que uma bebida à base de leite que tenha qualquer outra fruta em sua composição (ou que não contenha nenhuma) ao ponto de aplicar-lhe uma alíquota de IPI mais onerosa, de 27%. Não há, frise-se, critérios razoáveis para se fazer esta distinção.

Não faz sentido uma bebida alimentícia à base de leite ter a mesma tributação que a cerveja sem álcool (posição Ex 03) ou mesmo de bebidas para praticantes de atividade física, as quais passam por rigoroso controle da Anvisa (posição Ex 04), apenas porque não têm cacau em sua composição.

Pela interpretação da fiscalização, afirmando-se ser uma interpretação literal, caso a bebida seja à base de leite de soja, estará na posição Ex 01, não importando a fruta que há na composição. Por sua vez, se a bebida for à base de leite, somente estará na posição Ex 01 se for preparada com a fruta cacau, isto é, se tiver chocolate. Reitere-se, não faz sentido algum, ofende a seletividade por não se identificar critérios justificáveis para a distinção, ofendendo a igualdade.

Tanto não faz sentido que no âmbito do ICMS há o Convênio CONFAZ nº 03/2005 autorizando os Estados federados a concederem redução da base de cálculo do imposto para as bebidas alimentares elaboradas à base de leite, cacau, soja e néctares de fruta, conforme se vê na redação abaixo, extraída do Anexo II do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo - RICMS/2000:

A leitura deste dispositivo, em relação ao conectivo "e", não pode ser da forma como feita pela fiscalização e pela DRJ, entendendo-o como uma conjunção aditiva para apenas reduzir a base de cálculo das bebidas alimentares a base de leite COM cacau COM néctares de fruta. Ao contrário, estará beneficiado pela redução da base de cálculo as bebidas à base de leite, à base de soja, à base de cacau e néctares de fruta. A conjunção "e" se presta para separar termos que pertencem ao mesmo nível sintático.

Os convênios celebrados no âmbito do CONFAZ (órgão do Ministério da Fazenda) para concessão ou revogação de benefícios fiscais de ICMS são normas jurídicas de caráter nacional, em que a Constituição pretendeu haver uma norma de harmonização do imposto e coordenação dos Estados para concessão de incentivos fiscais, em homenagem ao federalismo cooperativo, tanto que o órgão é presidido por um representante da União Federal, na pessoa do Ministro da Fazenda.

Assim, por uma norma de caráter nacional, em razão de uma política fiscal de orientação nacional, autoriza-se a concessão de redução da base de cálculo do ICMS para bebidas alimentares à base de leite, cacau, soja e néctares de fruta, em razão da essencialidade destes produtos para alimentação humana, enquanto que a União pretende tributar uma bebida à base de leite pela alíquota de 27%, na completa contramão.

Enfim, esta suposta interpretação literal da posição Ex 01 da NCM 2202.90.00, caso levada a efeito, distorce a sistemática da tributação do IPI para estas bebidas alimentares, destoando da intenção do legislador e ofendendo a seletividade.

Neste diapasão, seja em razão da decadência até agosto/2012, seja por aplicação desta solução de consulta para benefício da Recorrente para os períodos posteriores, seja por haver vedação legal de aplicação de penalidades quando há consulta fiscal, nos termos do art. 76 da Lei nº 4.502/1964, seja por não haver justificativas gramaticais e do princípio da seletividade, neste ponto, a r. decisão recorrida deve ser revertida.”

Assim, o acórdão não se restringiu a aplicar a Solução de Consulta, mas também realizou a interpretação da descrição da posição na TIPI para chegar à classificação fiscal. Contudo, a recorrente questionou apenas a contagem do prazo decadencial à vista de créditos não admitidos pela legislação, a impossibilidade de glosa de créditos em razão da decadência e a ineficácia de Solução de Consulta fundada em legislação revogada.

Não houve por parte da recorrente o questionamento acerca da interpretação da redação da posição do ex01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau. Destarte, quanto a este ponto, a decisão é definitiva, ou seja, a interpretação dada no acórdão recorrido de que os produtos da recorrente questionados se enquadram na posição 2202.90.00 ex 01 é definitiva e não foi objeto do recurso especial.

No caso, mesmo que se afastasse a aplicação da Solução de Consulta o entendimento do colegiado permaneceria o mesmo quanto à classificação fiscal. Percebe-se que o argumento de aplicação da Solução de Consulta não foi o único apreciado pelo acórdão, que, efetivamente, interpretou a redação do código ex01.

Destarte, o recurso especial em face de apenas um argumento não é suficiente para alterar a decisão que se pautou em outros fundamentos não atacados na peça recursal, restando imprestável o recurso nesta matéria, pois ainda que se desse razão à recorrente, a decisão não poderia ser alterada em razão dos outros fundamentos de decidir.

Portanto, não conheço da divergência nesta matéria, por falta de dialeticidade recursal em relação ao fundamento de decidir calcado na interpretação da TIPI.

Assim, preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial, parcialmente, quanto às matérias **1) Contagem do prazo decadencial à vista de créditos não admitidos pela legislação e 2) Impossibilidade de glosa de créditos em razão da decadência.**

No mérito:

1) Contagem do prazo decadencial à vista de créditos não admitidos pela legislação.

A redação do art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010 é clara quanto às duas exigências para que o creditamento seja considerado pagamento: (i) que os créditos sejam admitidos e (ii) que não resulte saldo a recolher:

Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles ...

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

(...)

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher. (grifou-se).

Esse dispositivo não tem base legal, mas como está em decreto, vincula este Colegiado. Assim, considerando-se “pagamento”, ainda que parcial, aplica-se a contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN.

A discussão em pauta pertine sobre a interpretação do termo “admitidos”.

O Relator do Acórdão recorrido, como já observado na análise do conhecimento, analisou a decadência como se fora uma preliminar, antes da análise da classificação fiscal (créditos que representam mais de 99 % do valor das glosas), do que se infere que, na sua interpretação, ainda que fossem mantidas as glosas, teria se operado a decadência, que fulmina todo o Auto de Infração, pois, na reconstituição da escrita fiscal, só resultaram valores a recolher nos períodos de 02/2012 até 05/2012.

Estes 99% dos créditos glosados são relativos à aquisição dos “kits/concentrados” da Zona Franca de Manaus, com isenção do imposto, principal insumo utilizado na fabricação de refrescos/refrigerantes, fornecidos pela BRASFANTA. Nas Notas Fiscais, eles foram classificados como insumo no Código NCM 2106.90.10, Ex 01, tributado à alíquota de 27 %, até setembro/2012, e de 20 %, a partir de outubro/2012.

O contribuinte apropriou-se do crédito “ficto” (como se devido fosse) na aquisição destes insumos isentos, amparado por uma decisão judicial transitada em julgado (MS nº 2007.61.21.000573-3).

A Fiscalização, no entanto, interpretou que esses kits não são um produto “concentrado” e assim deveriam ser classificados no Código 2106.90.10 (não no seu Ex tarifário), tributado à alíquota zero; portanto, sem direito ao crédito “ficto”, totalizando as glosas o valor de R\$ 214.439.324,33 para o período de fevereiro/2012 até dezembro/2015.

A Fiscalização ainda levou a efeito outras glosas de créditos – estas mantidas pela Turma *a quo*, decorrentes de:

2) Aquisições de produtos não considerados insumos (lubrificantes de esteira, detergente para limpeza, solvente e diluente para limpeza), no valor de R\$ 105.578,96, para o período de abril/2012 até dezembro/2015;

3) Notas fiscais de entrada emitidas pela própria fiscalizada para cancelar notas fiscais de saída referentes à venda de produtos, as quais foram registradas na EFD-ICMS/IPI como devoluções de produto, no valor de R\$ 310.685,04, para o período de abril/2012 até dezembro/2015;

Lançou ainda (4) a multa isolada por falta de lançamento com cobertura de crédito, em razão de erro na classificação fiscal do produto fabricado YOGOMIX, no valor de R\$ 35.537,17, que foi mantida no julgamento do Recurso Voluntário, mas não interessa à discussão, nas primeiras duas divergências aqui sob análise.

Vale retomar, pois fundamental, conforme transcrito na análise do conhecimento, o Relator, interpretando a expressão “créditos admitidos”, entendeu que:

Crédito admitido não é o crédito admitido por uma autoridade fiscal, em avaliação subjetiva. Crédito admitido deve ser entendido como **aquele em que a legislação autoriza o creditamento**, seja ele crédito estrutural (crédito básico) ou crédito presumido, utilizado para pagamento dos débitos verificados no período **e que não tenha sido escriturado com dolo, fraude ou simulação.** (grifou-se).

Daí se infere que, na visão do Relator, sendo o bem adquirido em questão (“kits/concentrados” para refrescos/refrigerantes) um insumo (matéria-prima), o crédito seria “admitido”, sendo a classificação correta ou não.

O crédito, na aquisição de um insumo, na sua interpretação, só seria indevido “se escriturado com dolo, fraude ou simulação”.

O Relator iniciou sua análise de mérito com fulcro no decidido pelo STJ, na sistemática dos Recursos Repetitivos, no REsp nº 973.733/SC (que levou inclusive à edição da Súmula nº 555), fixando a seguinte Tese:

Tese Firmada (Tema Repetitivo 163): O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. (grifou-se).

Veja-se que existe um condicionante: que o débito não tenha sido declarado, previamente. Mas, tendo sido apurado saldo credor, por óbvio não teria o contribuinte o que confessar em DCTF.

Como já anotado, não estão em discussão os efeitos do pagamento antecipado, ainda que parcial ou “feito” mediante a dedução de créditos na escrita fiscal, mas sim o que seriam créditos “indevidos”, para fins de aplicação do dispositivo regulamentar.

Sobre a questão se houve dolo, fraude ou simulação na apropriação de créditos na aquisição dos “kis/concentrados”, pode-se inferir que não. Todos (senão quase todos) os fabricantes de refrescos/refrigerantes do Brasil se apropriaram (ou mesmo continuam se apropriando) de créditos de mesma natureza, sendo mais que recorrente, há anos, esta discussão quanto à classificação fiscal destes insumos.

Quanto ao creditamento “ficto” (como se devido fosse), mesmo sendo os insumos isentos, o contribuinte tinha uma ação judicial, transitada em julgado, em seu favor, além do que, hoje o assunto está pacificado, para os adquiridos da ZFM, com a decisão do STF no RE nº 592.891/SP, com Repercussão Geral.

O Relator do Acórdão recorrido interpretou que, estando previsto na legislação, o crédito é devido, e o creditamento na aquisição de matérias-primas, é o “mais básico”, no caso do IPI e, ainda que os insumos sejam isentos, quando adquiridos da ZFM e atendidos outros requisitos, há previsão expressa para o creditamento, no art. 237, c/c art. 95, III, do RIPI/2010:

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

Esse creditamento “ficto”, no entanto, está condicionado a que o insumo tenha alíquota positiva na TIPI, e nesta medida, conforme se pode extrair do Voto da Ministra Rosa Weber no julgamento do RE nº 592.891/SP, está expresso na Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, e pacificado na jurisprudência desta Turma, conforme Acórdão nº 9303-013.357, unânime, de relatoria da ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 DO STF.

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus, **na medida em que sua alíquota de IPI seja maior que zero**, nos termos do decidido no RE 592.891 e da Nota SEI 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020. (grifou-se).

Assim, a correta classificação fiscal, no caso, é, sim, determinante para que se considere o crédito como “admitido”, ou não.

Consignou o Relator do Acórdão recorrido que “Crédito admitido não é o crédito admitido por uma autoridade fiscal, em avaliação subjetiva”.

A Tuma *a quo*, em detida análise, interpretou que estava correta a classificação fiscal constante das Notas Fiscais dos “kits/concentrados”.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais não se constitui em uma 3ª instância de julgamento, limitada a divergências, e não foi trazida à apreciação divergência quanto à classificação fiscal dos “kits/concentrados”, ficando assim esta Turma adstrita, nesta matéria, à decadência, em tese.

O provimento do Recurso Especial, neste caso, não terá efeitos concretos, à vista de que, no Acórdão recorrido, acatou-se a classificação fiscal adotada pelo contribuinte, mas, para fins de uniformização de jurisprudência, que é a função deste Colegiado, há que se consignar no dispositivo a discordância da interpretação dada ao termos “créditos admitidos” do dispositivo regulamentar em questão.

À vista do exposto, voto por dar provimento **parcial** ao Recurso Especial nesta matéria, interpretando que, para fins de equivalência a pagamento, com reflexos contagem do prazo decadencial, os créditos de IPI devem ser admitidos pela legislação, não estando aí contemplados os apropriados na aquisição de insumos tributados á alíquota zero, ainda que sem a verificação de dolo, fraude ou simulação.

2) Impossibilidade de glosa de créditos em razão da decadência.

Conforme previsto na Constituição Federal (art. 146, III, “b”), “cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre decadência”. Decadência, no Código Tributário Nacional, é forma de extinção do crédito tributário (art. 156, V) e se dá pelo decurso do prazo para que seja feito o lançamento, que constitui o crédito.

Não existe decadência para glosa de créditos escriturais. Existe a prescrição para a sua utilização pelo sujeito passivo, de cinco anos, conforme art. 1º do Decreto nº 20.910/32.

Em relação aos créditos escriturais, o único prazo que tem a Fazenda Pública – não propriamente para a glosa, em si, mas a ela relacionado –, é o de cinco anos para a análise de Declarações de Compensação lastreadas em Pedidos de Ressarcimento.

Feitas as glosas e resultando, após a reconstituição da escrita fiscal, saldos devedores do imposto, o lançamento dos valores que deixaram de ser recolhidos, este, sim, terá que observar o prazo decadencial, do art. 150, § 4º, ou do art. 173 do CTN, a depender do caso.

O provimento do Recurso Especial, também para esta divergência, neste caso, não terá efeitos concretos, à vista de que a Turma a quo admitiu 99,8 % dos créditos glosados, mas, para fins de uniformização da jurisprudência, que é a função deste Colegiado, há que se consignar no dispositivo a discordância quanto à esta “decadência”.

À vista do exposto, voto por dar provimento **parcial** ao Recurso Especial nesta matéria, interpretando que inexistente decadência do direito de glosar créditos escriturais.

À vista de todo o exposto, voto dar **provimento parcial** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, interpretando que:

1) Para fins de equivalência a pagamento, com reflexos na contagem do prazo decadencial, os créditos de IPI devem ser admitidos pela legislação, não incluídos os apropriados na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, ainda que sem a constatação de dolo, fraude ou simulação;

2) Inexistente decadência do direito de glosar crédito escriturais;

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira