



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.720905/2019-26</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.008 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

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

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

As atribuições da Suframa na sua área de competência não afastam a competência da Receita Federal para fiscalização dos tributos em todo o território nacional, inclusive no que diz respeito à verificação da correta classificação fiscal de produtos e da legitimidade dos créditos apropriados na escrita fiscal pelos contribuintes, bem como à verificação se os produtos adquiridos com isenção foram elaborados, no estabelecimento da fornecedora, com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

ZFM. INSUMOS. CRÉDITO FICTO DO ART. 6º DO DECRETO-LEI Nº 1.435/75. ISENÇÃO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

A aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima aproveitamento de créditos de IPI. No art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental. Não se tratando os insumos de matérias-primas agrícolas e/ou extrativas vegetais de produção regional, não há direito ao creditamento ficto.

CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS.

O Supremo Tribunal Federal - STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 592.891, em sede de repercussão geral, decidiu que: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT". É necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI e que seja identificado e comprovado como insumo, matéria-prima e material de embalagem, adquirido da ZFM para empresa situada fora da região.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. NOTA FISCAL. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE.

Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, mormente quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO EM LEI. EXIGÊNCIA.

A multa lançada está fundada no art. 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 13 da Lei 11.448, de 15/06/2007, inexistindo previsão de dispensa a ser aplicável pelo órgão julgador administrativo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA Nº 108 DO CARF.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

*Assinado Digitalmente*

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta), Flávia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (no caso, DRJ/RPO) que julgou improcedente a impugnação manejada pelo contribuinte acima identificado. Adota-se o relatório da referida decisão:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para o lançamento de ofício do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, em desfavor da interessada em epígrafe, constituindo-se os respectivos créditos tributários, cumulados com multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 114.237.834,24 (cento e quatorze milhões, duzentos e trinta e sete mil, oitocentos e trinta e quatro reais, e vinte e quatro centavos), valor consolidado na

data do lançamento conforme exibido no Demonstrativo do Crédito Tributário (e-fls. 1076).

Consta na “Descrição dos Fatos” (e-fl. 1077) a seguinte infração à legislação tributária:

#### CRÉDITOS INDEVIDOS - OUTROS CRÉDITOS

##### INFRAÇÃO: CRÉDITO INDEVIDO (DEMAIS MODALIDADES DE CRÉDITO) – BEBIDAS

RIO DE JANEIRO REFRESCOS, estabelecimento industrial, deixou de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) por se utilizar de créditos indevidos oriundos da aquisição de insumos (kits de concentrados) da RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ nº 61.454.939/0001-06, para a fabricação de refrigerantes.

A descrição dos fatos constam do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e indissociável deste Auto Infração.

O Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1092/1195) que instrui o auto de infração traz o detalhamento da infração acima, cuja narrativa segue em síntese.

#### PARTE I – Insumos não elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional

I.1) Isenção com base no art. 81, II, RIPI/2010 – mandado de segurança nº 91.0028724-5

Em relação aos bens que tenham saído da fábrica com a isenção do art. 81, II, do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010), própria para produtos industrializados na ZFM por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, a legislação não prevê o direito ao crédito. A empresa, contudo, alega que o seu direito ao aproveitamento dos créditos de IPI estaria amparado pelo mandado de segurança nº 91.0028724-5, já transitado em julgado.

O mandado de segurança foi impetrado pela contribuinte após a Receita Federal ter exarado resposta negativa à consulta objeto do processo administrativo nº 10768-036349/90-73, cuja finalidade era o reconhecimento do direito de aproveitar o crédito do IPI, correspondente à parcela que deixava de estar destacada na nota fiscal de aquisição de matéria-prima, em razão de imunidade, isenção ou não incidência.

Em 13/03/2000, o processo judicial transitou em julgado favoravelmente à interessada. Portanto, deve-se reconhecer a aplicação da coisa julgada ao presente caso, em homenagem à segurança jurídica e ao disposto no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal. O MS nº 91.0028724-5 garantiu à contribuinte o direito de escriturar créditos de IPI decorrentes da aquisição de produtos isentos de fornecedores localizados na ZFM.

Para o cálculo do “crédito presumido”, deve-se levar em conta a alíquota aplicável, de acordo com a classificação fiscal específica do produto na TIPI. A classificação fiscal utilizada pela fornecedora (a empresa Recofarma) foi a NCM 2106.90.10 Ex 01, cuja alíquota em 2015 era de 20%.

No entanto, a classificação fiscal adotada pela Recofarma foi equivocada. Com base na análise das características dos produtos e na interpretação da legislação que rege a matéria, concluiu-se por outra classificação fiscal, cuja alíquota do IPI era igual a zero.

#### I.2) Isenção com base no art. 95, III, RIPI/2010

Os adquirentes de bens fabricados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, beneficiados pela isenção do IPI, fazem jus a crédito do imposto quando atendidos 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 01) 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.

O termo “matérias-primas”, por si só, já determina que deve haver o emprego direto do bem extrativo no processo produtivo do contribuinte beneficiado, pois matérias-primas são, por definição, aqueles bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.

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

O corante caramelo é resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos.

O corante caramelo pode gozar da isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010, pois a sacarose (açúcar), que é uma matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, foi a ele “incorporada”. Entretanto, isto não significa que pode gerar direito à isenção para o produto elaborado a partir dele. O benefício fiscal tem um limite concreto e absoluto: é a elaboração do produto a partir do extrato produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional).

O álcool e o ácido cítrico são obtidos pela fermentação da sacarose. Ambos são produtos industrializados a partir de matérias-primas diversas, inclusive da sacarose extraída da cana-de-açúcar. Assim, todo o raciocínio exposto para o corante caramelo deve ser aplicado ao álcool e ao ácido cítrico

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

Em relação ao álcool, deve-se observar que este é utilizado em quantidades ínfimas (conforme a Nota 3 do Capítulo 22 da TIPI, refrigerantes não podem conter teor alcoólico, em volume, superior a 0,5% vol.), funcionando como agente de emulsificação de algumas substâncias odoríferas.

No caso da fabricação dos *kits* sabor guaraná, o extrato vegetal regional efetivamente entra no processo produtivo de pelo menos um de seus componentes. Assim, entende-se que os componentes de *kits* para guaraná, em cuja elaboração tenha sido utilizado extrato de guaraná, fazem jus à isenção do art. 95, III, RIPI/2010. No caso dos *kits* de outros sabores que não cola e guaraná, os insumos que, segundo as empresas, justificam a aplicação da isenção do DL 1.435/75 são o álcool e o ácido cítrico.

A aprovação de projeto pelo Conselho de Administração da SUFRAMA não é o único requisito para a isenção do art. 95, III, RIPI/2010. Não se discute a competência exclusiva da SUFRAMA para aprovar projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL 1.435/75, nem a existência de projeto aprovado pela SUFRAMA ser um dos requisitos para o gozo da isenção em si. Mas não é correto afirmar que a SUFRAMA “concede o incentivo fiscal”.

Embora todos os produtos isentos devam atender à política de desenvolvimento da região, nem todos os produtos que atendam à política de desenvolvimento da região fazem jus à isenção.

Reconhecidamente, a Resolução SUFRAMA nº 298/2007 permanece válida para os fins a que se destina. Quando se trata da comprovação do efetivo direito ao benefício, porém, não é suficiente a realização apenas de uma análise geral de todos os produtos da empresa. Reitere-se que a isenção do IPI prevista no DL 1.435/75 é objetiva (em virtude do produto), e não subjetiva (em função da qualidade do beneficiário). Portanto, é indispensável a comprovação da legitimidade da isenção para cada produto específico, sendo inadmissível que, para este fim, se use apenas um modelo de referência, ainda mais considerando que tal “modelo” utiliza insumo regional que não é empregado em várias marcas de *kits* comercializadas por Recofarma.

A Receita Federal do Brasil tem a competência para verificar o cumprimento de todos os requisitos, quando da efetiva utilização de benefícios fiscais, e cobrar os valores de imposto que sejam devidos aos cofres da União, observando-se que a

Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art.37, XVIII, da Constituição Federal).

#### PARTE II – Erro de classificação fiscal e alíquota

##### II.1) Descrição dos *kits* fornecidos por Recofarma – processo produtivo dos refrigerantes

Os *kits* fornecidos por Recofarma são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido. Pelo menos uma das embalagens dos *kits* fornecidos por Recofarma contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada.

Nos estabelecimentos engarrafadores, o processo produtivo dos refrigerantes (exceto as bebidas sem açúcar) pode ser resumido da seguinte forma:

- a) A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, é misturada com açúcar (insumo que não faz parte dos *kits* oriundos de Manaus), obtendo-se o xarope simples.
- b) O conteúdo das embalagens que integram os *kits* e o xarope simples são misturados entre si, em operações executadas seguindo detalhadas especificações técnicas. Para algumas marcas, também é adicionado suco de frutas recebido de terceiros. Após completada a mistura, é obtido o xarope composto.
- c) O xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição. Por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada. Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida.
- d) O processo produtivo das bebidas sem açúcar é semelhante. A diferença é que na operação de industrialização em que os componentes dos *kits* são misturados, o engarrafador adiciona apenas água (o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o “xarope simples”).

Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo final a produção de refrigerantes. Entretanto, em alguns estabelecimentos engarrafadores, uma parte da produção de xarope composto é destinada a terceiros (normalmente, bares e restaurantes), a fim de ser utilizada em máquinas de *post mix*. Neste caso, a mistura com gás carbônico e a água não ocorre no engarrafador, mas na máquina. Assim, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário (quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento do engarrafador), como um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de *post mix*).

##### II.2) Classificação fiscal dos componentes dos *kits*

É necessário considerar que o “IPI calculado como se devido fosse”, nos termos do art. 237 do RIPI/2010, é definido no momento da saída dos *kits* do

estabelecimento do fornecedor Recofarma. Nesse momento, os componentes dos *kits* estão acondicionados em embalagens individuais, ou seja, não estão misturados entre si.

A controvérsia se resume em definir que tratamento deve ser dado aos *kits*: como mercadoria única ou individualizado para cada um de seus componentes.

A Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) nº 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, os quais, salvo raras exceções, referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único.

Em resposta a Intimação Fiscal, a fiscalizada diz basear-se na RGI 1 para classificar os *kits* no Ex 01 do código 2106.90.10. Entretanto, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Ao contrário, o Ex 01 usa as palavras “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que indicam claramente tratar-se de um produto apresentado em corpo único.

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

As Regras Gerais Interpretativas nºs 2 e 3 referem-se a situações de exceção em que um conjunto de itens deve ser classificado em código único.

O item VII da Nota Explicativa da RGI 2 a) deixa claro que a regra não pode ser aplicada a insumos do setor alimentício, pois ela se aplica a artigos destinados a serem montados com uso de parafusos, soldagem ou operações semelhantes. Além disso, os insumos fornecidos por Recofarma não possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado, e vários componentes servem para outros fins que não seja o uso em bebidas.

A RGI 3 b) do Sistema Harmonizado trata de hipótese em que obras constituídas pela reunião de artigos diferentes e mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho devem ser classificadas como uma mercadoria única. Porém, a classificação é definida em função do artigo individual que confere a característica essencial do conjunto, e não com base nas características do conjunto inteiro (ou seja, para fins de classificação, jamais é admitida a ficção de que todos os ingredientes de um sortido estão misturados).

Qualquer possibilidade de que um *kit* contendo insumos destinados à fabricação de bebidas pudesse ser tratado como uma mercadoria única foi eliminada com a inclusão nas NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b). Este item foi incluído nas NESH após análise efetuada pelo CCA (Conselho de Cooperação Aduaneira), nos anos de 1985 e 1986, sobre a classificação fiscal de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa. A análise foi realizada em função de consulta sobre a

classificação fiscal de bens com características idênticas a dos insumos adquiridos pela fiscalizada.

A decisão do CCA, que deu origem ao item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) explicitou que cada componente deveria ser enquadrado em sua própria classificação, embora não tenha definido quais os códigos próprios para cada componente.

### II.3) Impossibilidade de classificação do *kit* como mercadoria única

#### II.3.1) Conceito de “preparação”

Para que uma mercadoria se enquadre no Ex 01 (ou Ex 02) do código 2106.90.10 da TIPI, ela deve se caracterizar como uma preparação composta.

Sempre que os dicionários se referem a preparações, fica claro que estão tratando de uma mistura. Sempre que a NCM ou as NESH se referem a preparações, também fica claro que estão tratando de uma mistura.

Quando as matérias misturadas se classificam no mesmo Capítulo da NCM, a preparação é do tipo simples. A elas a Nomenclatura se refere apenas como preparações. Quando as preparações contêm matérias de base de Capítulos distintos, a Nomenclatura as distingue das preparações (simples), denominando-as de preparações compostas. Portanto, a diferença entre “preparação simples” e “preparação composta” reside na classificação fiscal de seus ingredientes, mas ambas se caracterizam como resultado de uma mistura.

Os *kits* são formados por um conjunto de insumos acondicionados em embalagens individuais, sendo que pelo menos uma das embalagens contém uma preparação composta. Pelas informações disponíveis, nenhum componente dos *kits* contém mistura de matérias classificadas no mesmo Capítulo da NCM, inexistindo assim preparações simples.

Nem todos componentes individuais se caracterizam como preparações, existindo embalagens que contêm uma matéria pura. Por exemplo, o *kit* Coca-Cola é formado por duas preparações compostas. Já o *kit* Coca-Cola Zero é formado por quatro preparações compostas e duas matérias puras.

As operações de mistura e diluição dos componentes dos *kits* fornecidos por Recofarma, realizadas dentro do estabelecimento da fiscalizada, caracterizam-se como operação de transformação definida no art. 4º, I, do RIPI/2010.

Consideradas em conjunto, as embalagens que compõem os *kits* não formam uma preparação composta do Ex 01 do código 2106.90.10, devendo cada uma delas ser analisada individualmente.

#### II.3.2) Capacidade de diluição

O xarope composto tanto pode ser um produto intermediário (quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento do engarrafador),

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

Nos textos dos dois destaques “Ex” do código 2106.90.10 da TIPI, o conceito de concentrados é idêntico, exceto pela sua capacidade de diluição. A TIPI também não faz qualquer distinção entre o concentrado que se caracteriza como produto intermediário e o concentrado que é um produto final. Em outras palavras: o Ex 01 e o Ex 02 do código 2106.90.10 são próprios para mercadorias que apresentam as mesmas características, exceto pela quantidade de água que precisa ser adicionada para obtenção da bebida pronta para consumo.

Não faz sentido as empresas identificarem da mesma forma (ou seja, como um concentrado com determinada capacidade de diluição) produtos que possuem características tão distintas quanto os *kits* elaborados em Manaus e os concentrados para máquinas *post mix* (ou o xarope composto utilizado como produto intermediário).

Na realidade, o xarope composto possui capacidade de diluição em partes da bebida para cada parte do concentrado, mas as preparações recebidas pela fiscalizada não.

Segundo o Parecer Técnico nº 014/2018, elaborado pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer, sempre há formação do xarope composto no processo produtivo de refrigerantes, inexistindo processo industrial em que o refrigerante seja obtido diretamente a partir da diluição de preparações líquidas dos tipos elaborados por Recofarma.

#### II.3.3) Inclusão, nos *kits*, de matérias puras que não fazem jus à isenção

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

No caso de embalagem individual contendo uma substância objeto de reacondicionamento, a mercadoria não faz jus nem mesmo à isenção do art. 81, II, do RIPI/2010.

As substâncias puras que integram os *kits* estão no seu estado físico natural na CNTP, ou seja, não podem ser identificadas como concentrados. Além disso, tratam-se de substâncias utilizadas em inúmeros produtos da indústria alimentícia.

#### II.3.4) Decisão norte-americana que trata da classificação fiscal de *kits* de alimentos

Foi anexado ao presente processo a versão original e a tradução juramentada de uma *ruling letter* (carta decisória) que trata da classificação fiscal de “*kits* de

alimentos” a serem importados com a marca Griddle Stacker™ e que, segundo informou a interessada, consistem em diferentes componentes de alimentos que são agrupados em formato de *kit*. Essa carta decisória foi respondida pelo Diretor do “National Commodity Specialist Division” de Nova Iorque. O documento está disponível no endereço eletrônico: <http://www.faqs.org/rulings/rulings2006NYR03167.html>.

O importador do produto acima citado informou que cada caixa de transporte contém o número exato de panquecas, hambúrgueres de salsicha e/ou hambúrgueres de ovo para fazer doze sanduíches. Além disso, cada caixa contém 12 embalagens para sanduíche e etiquetas para embalar e etiquetar os sanduíches prontos. Como o destinatário destes *kits* elaboraria os sanduíches e venderia aos consumidores como produto pronto, o importador afirmou que os *kits* deveriam ser classificados como integralidades, ou preparações alimentícias. Essa situação, no que se refere a regras de classificação fiscal, é muito semelhante à dos *kits* adquiridos pela fiscalizada.

Em decisão que, dentre outros elementos, citou o item XI da Nota Explicativa da RGI 3.b, a autoridade americana determinou que os diversos componentes dos *kits* de sanduíche são classificáveis separadamente.

#### II.3.5) Irrelevância do interesse comercial para fins de classificação fiscal

A Recofarma trata os *kits* como uma mercadoria única por motivos comerciais e tributários. Não há impedimento de natureza físico-química para que cada componente do *kit* seja fabricado e vendido por um estabelecimento diferente, ou para que seja recebido pelo engarrafador em momentos diferentes.

Foi constatado que existem outras empresas localizadas em Manaus que vendem *kits* contendo insumos dos tipos utilizados para elaboração de bebidas, mas que atribuem preços específicos para cada “parte” de *kit*.

Também foi constatado que existem fabricantes de refrigerantes que recebem de fornecedor localizado em Manaus embalagem contendo extrato e aroma natural da bebida, mas que adquirem de empresas localizadas fora da ZFM ingredientes como conservantes e acidulantes.

Mesmo dentro do atual método de negócio adotado pelas empresas do Sistema Coca-Cola, em que todos os insumos são vendidos por um único estabelecimento, os componentes não precisariam ser necessariamente remetidos como um todo.

As indústrias podem realizar suas operações da forma que considerarem mais conveniente e chamar os produtos pelos nomes que julgarem adequado. Mas não encontra guarida na legislação a ficção de que *kits* contendo ingredientes acondicionados separadamente se constituem em uma mercadoria única para fins de classificação fiscal.

#### II.4) Impossibilidade de classificação dos componentes do *kit* no Ex 01 do NCM 2106.90.10

A classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 só é possível caso a mercadoria se enquadre em todas as definições citadas em seu texto, inclusive que se caracterize como um extrato concentrado ou sabor concentrado com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

A diferença entre extrato concentrado e sabor concentrado reside no fato de aquele se basear em extratos vegetais enquanto estes, em outras substâncias, normalmente de origem artificial.

As preparações compostas não alcoólicas próprias para elaboração de bebida da posição 22.02 que não se caracterizem como um concentrado com capacidade de diluição em partes da bebida (além de não serem preparações à base de substâncias odoríferas) devem ser enquadradas no “*caput*” do código 2106.90.10, independentemente de sua importância no processo produtivo.

Os destaques “Ex” do código 2106.90.10 distinguem os concentrados conforme sua “capacidade de diluição”. Em geral, as empresas reconhecem que os insumos, no estado em que se encontram no momento da saída de Manaus, não teriam capacidade para, mediante diluição em água com açúcar ou gás carbônico, resultar na bebida. A controvérsia está na interpretação que se dá ao uso na TIPI da expressão “capacidade de diluição”.

Tendo em vista que o Ex 01 e o Ex 02 do código 2106.90.10 se referem a “partes da bebida para cada parte do concentrado” (e não a “partes de xarope composto para cada parte do concentrado”), deve existir uma relação direta e imediata entre o concentrado classificado no destaque Ex e a bebida da posição 22.02 que, mediante diluição, é obtida a partir dele. No caso das preparações elaboradas em Manaus e utilizadas no processo produtivo de fabricantes de refrigerantes ou energéticos, não existe esta relação direta e imediata, pois tais insumos são empregados na fabricação do chamado xarope composto, e não da bebida pronta para consumo.

Como a própria expressão diz, tratamento complementar é um complemento, uma finalização. Os procedimentos realizados para obtenção do xarope composto ocorrem em uma etapa intermediária do processo produtivo, etapa esta que envolve uma quantidade significativa de operações industriais, algumas delas complexas, não podendo ser ignorada para fins de incidência do IPI.

Caso se adotasse a interpretação de que a expressão “capacidade de diluição” indica apenas que os bens são objeto de diluição em qualquer etapa do processo produtivo, ela poderia ser aplicada até a matérias puras no seu estado físico natural na CNTP (ou seja, bens que não são concentrados).

As preparações líquidas que compõem o kit Coca-Cola tradicional estão na forma concentrada, mas não têm capacidade de diluição. Como cada embalagem contém apenas uma parte dos ingredientes do refrigerante, se o conteúdo fosse diluído em água carbonatada com açúcar, não se obteria um refrigerante que atendessem os padrões de qualidade esperados.

No processo produtivo dos refrigerantes Coca-Cola, há apenas um concentrado capaz de resultar na bebida mediante diluição: o xarope composto industrializado dentro do estabelecimento da fiscalizada.

No Brasil, a classificação, a inspeção e a fiscalização da produção e do comércio de bebidas devem obedecer às normas fixadas pela Lei nº 8.918, de 14 de julho de 1994, e ao disposto em seu Regulamento (Decreto nº 6.871, de 04 de junho de 2009).

O Decreto nº 6.871/2009 traz, no § 4º do art. 13, uma definição geral para produtos concentrados. Já seu art. 30 traz uma definição específica para o concentrado líquido para refrigerante. Sempre que o Decreto nº 6.871/2009 define algum tipo de concentrado, ele determina que, quando diluído, deverá resultar em bebida que apresente as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

O MAPA editou o Regulamento Técnico para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade para refrescos e refrigerantes, Anexo à Portaria nº 544, de 16 de novembro de 1998, a fim de complementar os padrões de identidade e qualidade estabelecidos no Decreto nº 6.871/2009. Quando esse Regulamento aborda a Composição e Requisitos das bebidas, estabelece como requisito: “As características sensoriais e físico-químicas deverão estar em consonância com a composição do produto”.

A preparação recebida de Manaus, se diluída individualmente, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que porventura viesse a ser elaborada a partir dela.

Como confirmado pelo LA Falcão Bauer no Parecer Técnico nº 014/2018, o significado da palavra concentrado é o mesmo, independentemente da finalidade para a qual a mercadoria foi concebida.

Não é correto utilizar a NESH da posição 21.06, norma que abrange uma grande variedade de produtos do setor alimentício, criada por organização internacional, para definir a abrangência de um destaque criado pela legislação brasileira. Inexiste na legislação internacional um código específico para os concentrados para elaboração de bebidas com determinada capacidade de diluição.

O item 12 da NESH diz: “Estas preparações...”, ou seja, não pode ser aplicada a *kits* formados por ingredientes acondicionados separadamente. Ao mencionar “estas preparações”, a NESH está se referindo a misturas de ingredientes para bebidas.

O item 7 da NESH da posição 21.06 descreve a simples diluição em água de um concentrado para bebidas, com a possibilidade de adição de substâncias como açúcar ou dióxido de carbono.

Registre-se que a legislação técnica brasileira considera o xarope composto remetido para utilização em máquinas *post mix* um produto final identificado como concentrado para bebidas, apesar de não conter o gás carbônico.

Esclareça-se que as “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas” a que se refere o código 2106.90.10 são aquelas que possuem características intrínsecas que as tornam próprias para utilização na elaboração de bebidas. Não é o caso de uma mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia.

Diante dos fatos apresentados, as preparações sob análise (mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia) devem ser classificadas no código residual 2106.90.90, reservado às “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras – Outras”, tributas à alíquota zero do IPI.

Conforme documento intitulado “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”, juntado ao presente processo, no caso de componente de *kit* fornecido por RECOFARMA que corresponda a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deve ser utilizado o código adequado para a respectiva matéria:

» o código 2916.31.21, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de benzoato de sódio;

» o código 2916.19.11, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de sorbato de potássio;

» o código 2918.14.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de ácido cítrico;

» o código 2918.15.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de citrato de sódio.

Pelas características descritas em Laudos emitidos pelo Laboratório Falcão Bauer no ano de 2013, constatou-se que há três embalagens individuais (a parte 2B do *kit* Coca-Cola Zero, a parte 2 do *kit* Sprite Zero e a parte 2 do *kit* Sprite) cujos conteúdos devem ser classificados no código 3302.10.00 da TIPI, incidindo a alíquota de IPI de 5%.

A parte 2B do *kit* Coca-Cola Zero, a parte 2 do *kit* Sprite Zero e a parte 2 do *kit* Sprite não foram elaboradas com matéria-prima extrativa vegetal, não podendo gerar direito a crédito.

#### II.5) Síntese das constatações sobre o erro de classificação

Ao final do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade tributária apresenta uma síntese de suas conclusões, *verbis*:

534. A seguir, sintetizamos as conclusões a que chegou a fiscalização sobre o erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados:

535. Salvo raras exceções, o Sistema Harmonizado (SH) trata de mercadorias que se apresentam em corpo único.

536. Analisando-se as hipóteses de exceção em que bens formados por elementos constitutivos distintos são classificados em código único (é o caso, por exemplo, de produtos das indústrias químicas objeto da Nota 3 à Seção VI, de artigos destinados a serem montados com uso de parafusos ou soldagem, e de sortidos acondicionados para venda a retalho), constata-se que todas elas se referem a mercadorias com características e forma de utilização completamente distintas dos kits fornecidos por RECOFARMA.

537. Como nenhuma das regras que preveem exceções pode ser aplicada aos kits adquiridos pela fiscalizada, não há base legal para que os insumos sob análise sejam classificados em código único. Pelo contrário, existe expressa previsão legal de que os ingredientes para bebidas acondicionados separadamente e apresentados em conjunto devem ser classificados separadamente, conforme consta do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).

538. O Conselho de Cooperação Aduaneira – CCA, analisando a classificação fiscal de bens com características muito semelhantes às dos insumos adquiridos pela fiscalizada, decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, tendo oficializado tal entendimento por meio da incorporação nas NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b). Considerando o que dispõe o art. 98 do CTN, não é possível aceitar entendimento oposto ao que o CCA oficializou nas NESH.

539. Várias embalagens individuais que integram os kits contêm substâncias puras (e não "preparações") classificadas em outras posições da Nomenclatura que não a 21.06. Tais substâncias puras passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento de RECOFARMA, não fazendo jus nem mesmo à isenção do art. 81, inc. II, do RIPI/2010.

540. Segundo as empresas, a base legal para a classificação dos kits em código único seria a Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1. A RGI nº 1 prevê que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo do SH. 541. Entretanto, o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 usa a expressão "preparação composta", que só pode ser aplicada a produto apresentado em corpo único.

542. Neste Termo de Verificação Fiscal, citaram-se vários exemplos de preparações expressamente descritas pela NCM e pelas NESH como sendo resultado de uma mistura. A fiscalizada, por sua vez, não foi capaz de citar um único exemplo de mercadoria formada por partes individuais não misturadas que as NESH indiquem que deva ser enquadrada como uma preparação, considerando-se as características do conjunto. Foi juntado ao processo um parecer técnico emitido pelo LA Falcão Bauer (nº 013/2018), confirmando as definições apresentadas pela fiscalização.

543. A "capacidade de diluição" referida nos Ex 01 e 02 do código 2106.90.10 corresponde a um método de expressão da concentração. Quando a TIPI especifica que o concentrado deve ter "capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado", mostra que existe uma relação direta e imediata entre o concentrado e a bebida dele resultante. Juntaram-se ao processo dois pareceres técnicos emitidos pelo LA Falcão Bauer (nºs 012/2018 e 014/2018), confirmando as definições apresentadas pela fiscalização.

544. Face ao exposto, só se pode concluir que os destaques "Ex" do código 2106.90.10 tratam da forma concentrada de uma bebida da posição 22.02, devendo conter todos os seus extratos e aromas, a fim de que tenha a capacidade de, por diluição, resultar na bebida a ser consumida.

545. É incorreto alegar que a expressão "capacidade de diluição" apenas indicaria que os bens enquadrados nos destaques "Ex" do código 2106.90.10 são objeto de diluição em qualquer etapa do processo produtivo. Qualquer ingrediente utilizado no setor de bebidas é submetido a diluição no estabelecimento do engarrafador, inclusive, por exemplo, uma matéria-prima pura como o benzoato de sódio, que nem sequer se apresenta na forma concentrada, mas sim no seu estado físico natural na CNTP.

546. O extrato concentrado para elaboração de refrigerantes, especificado no art. 5º, inc. II, do RIPI/2010, é corretamente classificado pelos engarrafadores brasileiros no Ex 02 do código 2106.90.10. A definição de concentrado nos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 é idêntica (a diferença está apenas no número que identifica a capacidade de diluição). Não faz sentido imaginar que produtos com características tão distintas quanto os kits adquiridos pela fiscalizada e o concentrado para máquinas Post Mix sejam classificados da mesma maneira. Na realidade, o xarope para Post Mix é um extrato concentrado com capacidade de diluição, mas não os kits.

547. Face ao exposto, o procedimento correto para classificação dos kits adquiridos pela fiscalizada é a aplicação da RGI nº 1 sobre cada componente individual, e não sobre o conjunto, como pretende a empresa.

Efetuada a glosa dos créditos indevidos, a Fiscalização reconstituiu a escrita fiscal, apurando saldo devedor em todos os períodos, tendo sido este o objeto do auto de infração.

Segue-se com o relatório da DRJ para a impugnação:

Cientificada do lançamento em 13/12/2019, a autuada apresentou sua impugnação em 13/01/2020 (e-fls. 1205/1270). Aduziu em sua defesa as razões que sumariamente se passa a expor.

01- Aplicação da repercussão geral do RE nº 592.891/SP

Salienta-se que, em 25/04/2019, foi finalizado o julgamento do RE 592.891/SP, sob a sistemática da repercussão geral, aprovando a seguinte tese: “Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.”

A ata com o resultado do julgamento foi publicada no Diário da Justiça do dia 13/05/2019, cujo entendimento firmado deve ser aplicado de imediato a todos os processos que versem sobre o tema.

E nem se alegue que a Administração não está sujeita à observância das decisões emanadas do STF em sede de repercussão geral. Isto porque, nos termos do art. 15 do CPC/2015, as disposições da lei processual civil são aplicáveis ao processo administrativo, caso inexista regulação sobre determinado aspecto. Outrossim, o art. 62, § 2º, do RICARF, é objetivo ao determinar a reprodução das decisões proferidas em sede de repercussão geral aos recursos em trâmite perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Na situação em tela, a matéria debatida no processo administrativo é exatamente a mesma que foi objeto de decisão em sede de repercussão geral no julgamento do RE 592.891/SP.

Considerando esse cenário, requer-se, com base nos artigos 1.035, § 11, e 1.039, do CPC/2015, a imediata aplicação do Tema 322 de repercussão geral ao presente caso, cuja consequência será o reconhecimento da legitimidade do crédito.

#### 02- Jurisprudência administrativa

A matéria em debate nos presentes autos também foi objeto de questionamento nos processos administrativos nº 16682.720793/2012-37, nº 16682.721553/2013-31 e nº 16682.720686/2014-77, decorrentes de autos de infração lavrados contra a própria impugnante para glosar os créditos de IPI oriundos da aquisição dos mesmos insumos isentos, provenientes da ZFM nos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010, respectivamente.

Em todos aqueles processos administrativos, o fundamento para os lançamentos assentou-se na suposta cessação da eficácia dos efeitos da coisa julgada formada no mandado de segurança noticiado. E, em todos os processos, as Delegacias de Julgamento de Juiz de Fora, Ribeirão Preto e Belém, respectivamente, decidiram pela improcedência dos lançamentos.

Por força de recursos de ofício, o CARF, por unanimidade de votos, negou provimento a todos, mantendo-se as decisões pela improcedência dos lançamentos. Os acórdãos aludidos sequer foram objeto de recurso por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional e as decisões pelo cancelamento dos autos de infração se tornaram definitivas, alcançando trânsito em julgado administrativo.

#### 03- Efeitos da coisa julgada

A classificação fiscal dos concentrados adquiridos de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus não comporta qualquer questionamento uma vez que, nos autos do mandado de segurança nº 97.0028724-5, este ponto foi devidamente abordado e ficou protegido pelos efeitos da coisa julgada.

Importante salientar que a RFB tinha todas as informações, recursos e, ainda, ônus processual, de trazer sua discordância quanto ao tema da classificação fiscal dos concentrados como eventual causa impeditiva do direito da impugnante, e não o fez.

Antes mesmo de ajuizar o referido mandado de segurança, em resposta à consulta efetuada em 20/11/1990, a Receita Federal denotou assentimento e corroboração explícita à classificação fiscal então praticada.

Nos autos do mandado de segurança, é possível constatar que a própria RFB confirma a correção da classificação fiscal dos concentrados, tal qual adotada nas notas que acompanham os insumos. A sentença, assumindo como premissa a manifestação da RFB de correção da classificação fiscal que vinha sendo adotada, reconheceu o direito da impetrante e julgou procedente o pedido.

Tendo em vista a parte dispositiva que efetivamente transitou em julgado, é de se assegurar o direito à manutenção do crédito do IPI na aquisição de insumos isentos provenientes da ZFM.

04- Impossibilidade de um suposto equívoco ser tomado como fato superveniente

Quando proferida a sentença, os insumos em tela já eram classificados na posição 2106.90, fato formalmente conhecido pela RFB e pelo Judiciário, sendo que tal cenário foi considerado pela sentença. Por imposição do art. 474 do CPC/1973 (art. 508 do CPC/2015), que estabelece a presunção *jure et jure* (absoluta), de que se reputam deduzidas e repelidas, com o trânsito em julgado, todas as alegações e defesas que a parte poderia opor ao acolhimento ou rejeição do pedido inicial.

Portanto, não procede a alegação de que a coisa julgada no mandado de segurança não poderia produzir efeitos no caso concreto, por suposto equívoco na classificação fiscal adotada para os insumos, visto que, tanto a sentença como o acórdão foram proferidos em momento posterior à verificação dessa situação de fato.

Diante do acórdão de 17/05/1999, a União poderia opor o argumento de suposto equívoco de classificação fiscal, seja por Embargos de Declaração, seja por Ação Rescisória. Não tendo feito, é certo que, por imperativo legal, reputa-se automaticamente deduzido e repelido tal fundamento, não podendo prejudicar a coisa julgada favorável ao contribuinte.

05- Impossibilidade de relativização da coisa julgada

Com a lavratura do auto de infração, a Fiscalização buscou “relativizar a coisa julgada”. Ao assim proceder, acaba desprestigiando o próprio STF, enfático no tocante à necessidade de se respeitar a autoridade da coisa julgada. Em decisão

proferida em sede de repercussão geral (RE nº 590.809), publicada em 24/11/2014, o STF decidiu pelo não cabimento sequer de ação rescisória para desconstituir coisa julgada.

Vê-se, também, que a jurisprudência do STJ é clara ao pontificar que a coisa julgada é inatingível pelo entendimento superveniente do STF sobre o mesmo tema.

Demais disso, na remotíssima hipótese de se admitir alguma relativização, deveria a Fazenda se utilizar da via procedimental própria (ajuizamento prévio de ação judicial rescisória/revisional, *ex vi* do art. 505, I, c/c art. 966, do CPC/2015). Jamais poderia, *ex officio*, atalhando o devido processo legal, utilizar a via direta do auto de infração como sucedâneo para tanto.

06- Direito ao crédito com base no Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975

A dicção dos artigos 95, III, e 237, ambos do RIPI/2010, é no sentido de que a isenção do IPI é direcionada aos produtos fabricados com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, desde que os projetos dos estabelecimentos industriais tenham sido aprovados pela SUFRAMA.

O preceito estabelece duas condições para que os produtos fabricados por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental usufruam da isenção do IPI e assegurem o aproveitamento dos créditos, como se o tributo fosse devido, aos adquirentes situados nas outras regiões do país: (i) utilização de matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional; e, (ii) aprovação, pela SUFRAMA, dos projetos dos estabelecimentos industriais que fabricam os produtos.

O cumprimento aos requisitos elencados está materializado na Resolução SUFRAMA nº 298, de 11 de dezembro de 2007, e no Parecer Técnico nº 224, de 01 de novembro de 2007, nos quais se afirma que o concentrado está abrangido pela isenção prevista no artigo 6º do DL nº 1.435/75, visto que produzido com matérias-primas adquiridas de fornecedores localizados na Amazônia Ocidental, bem como aprova o projeto industrial da Recofarma.

Logo, não poderia a RFB, por intermédio do auto de infração, desconsiderar os atos expedidos validamente pela SUFRAMA, competente que é para tanto, que atestam o cumprimento das condições para usufruto da isenção, e glosar os créditos originados das aquisições dos concentrados.

07- Competência exclusiva da SUFRAMA para aprovação dos projetos e definir a classificação fiscal

O § 2º do artigo 6º do DL 1435/75 é peremptório ao exigir a aprovação do projeto pela SUFRAMA como condição à fruição da isenção prevista em seu *caput*. Há uma série de dispositivos legais que outorgam à autarquia a competência não

apenas para aprovar o projeto, mas também para fiscalizar o cumprimento das condições impostas para fruição da isenção.

A Resolução SUFRAMA nº 202, de 17 de maio de 2006, e o Decreto nº 7.139, de 29 de março de 2010, são expressos acerca da competência outorgada à SUFRAMA para a concessão do incentivo fiscal de isenção do IPI.

A legislação, ao estabelecer a competência para a concessão de benefícios fiscais, assume também que a SUFRAMA poderá definir a classificação fiscal a ser adotada pelos fabricantes dos produtos isentos. Até porque esse fator é fundamental para a identificação da alíquota aplicável ao produto e que servirá de parâmetro para a quantificação do crédito a ser escriturado pelo adquirente.

Logo, não poderia a Receita Federal do Brasil, pela via transversa do auto de infração, pretender adentrar na prática de atos privativos da SUFRAMA e afirmar que a esta não teria competência para tratar de definições concernentes ao setor de bebidas e respectiva classificação fiscal, cujo reflexo seria a impossibilidade de manutenção dos créditos oriundos da aquisição dos insumos isentos.

A Resolução SUFRAMA nº 298/2007 e no Parecer Técnico nº 224/2007 foram editados com espeque nessa regra atributiva de competência à SUFRAMA, não se podendo admitir que um auto de infração ignore os seus termos e procure atribuir outra classificação com a única finalidade de glosa créditos legitimamente aproveitados.

Acrescente-se, por relevante, que os dispositivos da aludida Resolução SUFRAMA nº 202/2006, vigente na época em que editados a Resolução SUFRAMA nº 298/2007 e o Parecer Técnico nº 224/2007, foram reproduzidos na Resolução SUFRAMA nº 203, de 10 de dezembro de 2012, atualmente em vigor. Isto vem a reforçar que o procedimento continua sendo o mesmo e deve ser observado por toda a Administração.

Cumprе esclarecer que o artigo 58 da Resolução SUFRAMA nº 202/2006 preceitua que, caso a SUFRAMA constate irregularidade no aproveitamento de incentivos fiscais concedidos e que estejam sob sua fiscalização, a RFB será comunicada para adoção das medidas pertinentes.

Conforme se infere do Decreto nº 9.003, de 13 de março de 2017, a RFB, no que tange à classificação fiscal, deve dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas, não havendo previsão de competência para sua definição. Se a RFB não detém competência para definir a classificação fiscal, jamais poderia modificar aquela que foi definida pelo órgão competente para tanto.

Outrossim, o STJ, ao apreciar situação semelhante à presente, definiu que a Secretaria da Receita Federal não poderia adentrar na prática de atos privativos da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), competente para a fiscalização e controle de produtos e serviços relativos à saúde pública, com a

finalidade de alterar a análise regulatória feita sobre determinado processo ou produto.

#### 08- Impropriedade da reclassificação fiscal

A Fiscalização contesta a classificação efetuada pela Recofarma mas não indica qual seria a classificação adequada para o produto. Decorre daí que o lançamento carece de motivação mínima, maculando o auto de infração de nulidade, visto que não atendidas as determinações dos artigos 37 da Constituição Federal, 142 do CTN, e 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

Cabe ressaltar que os concentrados são produtos únicos, razão pela qual são classificados como unidade, não havendo (ainda que se admitisse, a esta altura, a possibilidade de discutir esse tema) margem para classificar, individualizadamente, cada um dos seus componentes, tal como sustentado pelo Termo de Verificação Fiscal (TVF).

A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT 08/98, que estabeleceu o processo produtivo básico (PPB) dos concentrados para bebidas não alcoólicas (também mencionada na Resolução SUFRAMA nº 298/2007 e no Parecer Técnico nº 224/2007), prevê que, para fins de cumprimento dos requisitos, esses poderão ser homogeneizados ou não. Ou seja, o próprio ato que estabelece o PPB expressamente afirma que os concentrados serão homogeneizados apenas quando necessário. Logo, é admitida, para os fins propostos, a fabricação de concentrado que seja não homogeneizado. Infere-se, portanto, que será considerado concentrado para os fins cabíveis tanto o produto homogeneizado quanto o não homogeneizado.

A Portaria Interministerial, quando pretendeu exigir que determinado produto seja homogeneizado, como fez ao prever o PPB do corante caramelo, fê-lo de modo expresso.

O TVF, ainda que de forma superficial, procura afirmar que homogeneização é diferente de mistura e, por conseguinte, que o aspecto que conduziu ao entendimento pela necessidade de classificação de cada parte do *kit* de modo individualizado é o fato de não saírem misturados do fornecedor localizado em Manaus.

O fato de as partes que integram os os kits de concentrados estarem ou não misturadas quando da saída do estabelecimento da Recofarma localizado na ZFM não altera o produto, que continuará sendo concentrado para fabricação de refrigerante. O produto continua sendo o concentrado, seja misturado ou não.

O produto fabricado pela Recofarma, conforme atesta o laudo confeccionado pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), é o concentrado para bebidas não alcoólicas não homogeneizado. O INT é instituição idônea que, inclusive, recebeu expressa menção pelo Decreto nº 70.235/72, com indubitável capacidade técnica para emitir pronunciamentos em sua área de atuação.

Olvida o TVF que a regra do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) se destina às situações em que os componentes acondicionados separadamente podem ser comercializados também de forma individualizada, sem comprometer a qualidade do produto resultante da sua mistura.

No caso em tela, ao revés, o concentrado para cada tipo de refrigerante é insumo único e não comporta divisões, sob pena, por óbvio, de descaracterização do próprio produto. O concentrado é preparado e as partes acondicionadas separadamente em função das características físico-químicas de cada uma delas, as quais não podem ser substituídas e devem ser utilizadas sempre em conjunto com a outra parte do mesmo item de série.

Em situação semelhante, o CARF decidiu que as RGI devem ser observadas de forma sequencial e excludente. Isto quer dizer que a RGI 3 somente poderia ser invocada se a RGI 1 ou RGI 2 não pudessem ser adotadas. Assim, sendo aplicável ao caso presente, a RGI 1, como demonstrado, não há como se admitir a interpretação adotada pelo Fisco, que partiu diretamente para a RGI 3 para sustentar a sua posição.

A destinação comercial dos concentrados (servir de insumo para a produção de refrigerantes) é aspecto relevante para fins de classificação fiscal, visto que a própria literalidade do código 2106.90.10, bem como do Ex. 01, delineiam estes elementos teleológicos. O texto contém referência expressa às preparações utilizadas para elaboração de bebida da posição 22.02. Isto corrobora que o seu tratamento unitário (mediante enquadramento na forma de *kit*) é condição inafastável para que o produto alcance sua finalidade.

Ainda que os componentes do *kit* de concentrado sejam acondicionados em embalagens distintas, não há como sustentar que esses perdem sua natureza de concentrado para fabricação de refrigerante. A despeito de os concentrados serem apresentados e acondicionados em partes distintas, a classificação de cada um dos itens em separado somente poderia ser aceita se houvesse possibilidade de utilização de uma das partes de modo isolado para qualquer outra finalidade que não a produção dos refrigerantes. E isto não é possível!

É equivocada a referência aos artigos 13 e 30 do Anexo ao Decreto nº 6.871, de 04 de junho de 2009, para fazer crer que o concentrado para refrigerante seja apenas aquele produto que, quando diluído nas condições em que se apresenta, possua já as características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refrigerante. Os concentrados objeto da autuação não se confundem com os referidos nesses dispositivos.

O próprio Ministério da Fazenda, ao apresentar a exposição de motivos para o Decreto nº 9.394, de 30 de maio de 2018, que pretendia a redução da alíquota de produtos classificados no código NCM 2106.90.10 Ex 01, reconheceu expressamente que os concentrados são classificados nesse código. Ao justificar a redução da alíquota do IPI, reconheceu expressamente que essa medida visava à redução do volume de créditos gerados na aquisição de concentrados fabricados

na ZFM, confirmando o entendimento de que são produtos únicos e enquadrados nesse código da TIPI.

#### 09- Direito ao crédito em face do princípio da não-cumulatividade

Basta que existam operações anteriores, dentro do campo constitucional de competência tributária concernente ao IPI, para que exista o direito ao crédito do imposto. Isto porque, a norma constitucional que garante o direito ao crédito do IPI é totalmente autônoma em relação à norma que determina a imposição do tributo. Nesta relação autônoma, o direito de crédito é matéria de índole constitucional e não pode ser atingido pelas regras de exigência do tributo, o que torna irrelevante saber, para fins de creditamento, se há pagamento efetivo nas operações anteriores.

Em atenção ao princípio da não-cumulatividade, exige-se apenas a existência de operações anteriores que ocasionarão, ou poderiam ocasionar, créditos para as operações posteriores. A própria Constituição Federal, ao contrário do que ocorre com o ICMS, assegura que, para o IPI, não existe exceção ao princípio da não-cumulatividade.

#### 10- Direito ao crédito em face do tratamento diferenciado à ZFM

Do modelo criado pelo DL nº 288/67, a contrapartida às empresas que se estabelecessem na região amazônica, e que cumprissem os requisitos previamente estipulados, foi o direito a incentivos fiscais e extrafiscais de âmbito federal, estadual e municipal.

Esse tratamento diferenciado foi constitucionalmente disposto no art. 40 do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), pelo qual garantiu-se às indústrias já instaladas e às que viessem a se instalar na ZFM o direito ao gozo de incentivos fiscais por 25 anos, posteriormente acrescido de mais 10 anos (art. 92 do ADCT). Logo, a partir da vigência da CF/1988, o regime diferenciado da ZFM passou a ter status constitucional, não podendo ser alterado ou mitigado pela legislação inferior ou mesmo pelas autoridades fiscais.

Em não se admitindo os créditos de insumos oriundos da ZFM, não haverá diferença positiva entre os adquirentes de insumos da ZFM e os de qualquer outra região do território nacional. O benefício da ZFM ficaria esvaziado, não alcançando a sua finalidade principal.

O STF, em 21/10/2010, reconheceu, no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, a existência de repercussão geral da tese de creditamento de IPI em razão de aquisição de insumos isentos da ZFM, exatamente a debatida nesses autos. O julgamento do RE nº 592.891 foi concluído e o seu acórdão publicado em 20/09/2019. Nessa oportunidade, uma vez mais, foi ressaltado que o tratamento diferenciado à ZFM conferido pela CF tem como objetivo a redução das desigualdades regionais e o incentivo ao desenvolvimento de regiões mais distantes dos grandes centros consumidores.

#### 11- Exigência de multa

Também seria incabível a imposição de multa em razão do disposto no art. 76, II, *a*, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Tais comandos estão em sintonia com os arts. 97, VI, e 100, II, do CTN, os quais preveem que somente lei pode estabelecer hipótese de exclusão de penalidade.

A multa de ofício foi aplicada em decorrência da glosa dos créditos oriundos das aquisições efetivadas no ano de 2015, razão pela qual é importante verificar qual o entendimento prevalecente na Câmara Superior de Recursos Fiscais naquele período.

Em sessão realizada em 11/11/2002, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, do extinto Conselho de Contribuintes, proferiu o acórdão CSRF/02-01.212, ocasião em que, analisando caso específico de aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus, entendeu pela possibilidade do seu aproveitamento, escorado em precedente também específico do STF (RE nº 212.484-2). Este entendimento prevaleceu na Câmara Superior de Recursos Fiscais até a prolação do acórdão nº 9303-003.293, em 24/03/2015.

Portanto, considerando que o presente caso versa sobre fatos ocorridos em 2015, deve ser afastada a penalidade aplicada.

#### 12- Juros sobre a multa de ofício

Na seara tributária, há espaço somente para a incidência de juros de natureza moratória. Afinal, o Estado, no exercício de sua competência tributária, não empresta dinheiro ao contribuinte, não havendo, portanto, como lhe cobrar juros compensatórios.

Não há como pretender a incidência de juros sobre a multa de ofício na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal e não foi. Fora dessa hipótese, qualquer incidência de juros se mostra abusiva e arbitrária.

Justamente por essa razão é que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa. O § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina que “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do artigo 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”. À evidência, o dispositivo diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento.

Por fim, a interessada pugna pelo cancelamento do auto de infração, com a conseqüente extinção do crédito tributário exigido. Alternativamente, se mantido o lançamento, seja afastada a multa de ofício e a incidência de juros sobre a

multa. Protesta, ainda, pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários e pela produção de todas as provas em direito admitidas.

A impugnação foi julgada improcedente. A ementa foi a seguinte:

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

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

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

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

CRÉDITOS DE IPI. INSUMOS NÃO ONERADOS PELO IMPOSTO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

O princípio constitucional da não-cumulatividade não é amplo e irrestrito, encontrando perfeita e harmônica delimitação nas disposições infraconstitucionais que regem a matéria. O princípio da não-cumulatividade é exercido pela sistemática de créditos e débitos do IPI, segundo a qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve ser abatido o imposto pago relativamente aos produtos nele entrados. Assim, não tendo sido cobrado imposto nas operações anteriores, não há direito ao crédito.

IPI. VERIFICAÇÃO DO CORRETO CUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. COMPETÊNCIA LEGAL.

Compete ao Conselho de Administração da SUFRAMA deliberar acerca da aprovação dos projetos de empresas que visem o gozo dos incentivos fiscais, dentre eles aquele a que se refere o art. 6º do DL nº 1.435/75. Porém, a competência para verificar o correto cumprimento da legislação tributária federal, bem como a aplicação dos demais atos administrativos e judiciais na seara tributária é da Secretaria da Receita Federal do Brasil e das autoridades tributárias federais nos exercícios de suas funções. Neste contexto, o aproveitamento de créditos no âmbito da escrita fiscal do IPI diz respeito, sim, à esfera de controle da RFB.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria denominada “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam, efetivamente, uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa

de industrialização, ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

JURISPRUDÊNCIA. ALCANCE DAS DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS DAS DECISÕES DECORRENTES DE REPERCUSSÃO GERAL E RECURSO REPETITIVO NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As decisões judiciais atinentes a casos concretos possuem apenas efeitos *inter partes* e não vinculam os atos da Administração Tributária. Ainda que se trate de decisões emanadas dos Tribunais Superiores, elas só alcançariam terceiros, não participantes da lide, nas hipóteses previstas no Decreto nº 2.346/97, no art. 26-A, § 6º, do Decreto nº 70.235/72, incluído pela Lei nº 11.941/2009, e nos arts. 19 e 19-A da Lei nº 10.522/2002, com a redação dada pela Lei nº 13.874/2019.

COISA JULGADA. EFICÁCIA.

Coisa julgada é uma qualidade que se agrega à declaração contida na sentença, assim entendida a resposta jurisdicional firmada apenas na parte dispositiva. Nem o relatório e nem a fundamentação da sentença podem se revestir da coisa julgada, porque nestes não existe propriamente um julgamento. Se determinada matéria não integrou o pedido e não consta do dispositivo, não faz coisa julgada, ainda que importante para determinar o alcance da parte dispositiva.

PARECER TÉCNICO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. COMPETÊNCIA.

Os aspectos técnicos a serem esclarecidos por meio de laudos e pareceres, de que trata o art. 30 do Decreto nº 70.235/72, correspondem às características técnicas do produto, enquanto que a classificação fiscal, com base na aplicação de regras internacionais, é de competência legal da RFB.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

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

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

Não há que se falar em aplicação do disposto no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64 c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, pela inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

A interessada foi cientificada da decisão e apresentou recurso voluntário. De início, postula pelo reconhecimento da tempestividade da peça e apresenta seu relato dos fatos. Reforça e confirma os argumentos já apresentados na impugnação. Destaque-se:

- A matéria em debate também foi objeto de questionamento nos processos administrativos nºs 16682.720793/2012-37, 16682.721553/2013-31 e 16682.720686/2014-71, decorrentes de Autos de Infração lavrados contra a recorrente para glosar os créditos de IPI oriundos da aquisição de insumos isentos provenientes da ZFM. Por força de Recurso de Ofício, os autos dos três processos administrativos foram remetidos a esse E. CARF, que, por unanimidade de votos da turma julgadora, negou provimento a todos os recursos, mantendo-se as decisões pela improcedência dos lançamentos. As operações tratadas naqueles autos e as do presente caso são idênticas: aquisição de concentrados da Recofarma, situada na ZFM, para a produção de bebidas. Sequer houve recurso por parte da PFN.
- A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT 08/98 (“Portaria Interministerial”) (que anexou na impugnação), que estabeleceu o processo produtivo básico (“PPB”) dos concentrados para bebidas não alcoólicas (também mencionada na Resolução SUFRAMA 298/2007 e no Parecer Técnico 224/2007, adiante detalhados), prevê que, para fins de cumprimento dos seus requisitos do PPB, os concentrados para bebidas não alcoólicas poderão ser homogeneizados ou não. A Recorrente apresenta o Relatório Técnico DIEAP 000.127/2017 (“Laudo INT”), feito pela Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção do Instituto Nacional de Tecnologia (“INT”), a partir do qual se constata que a capacidade de diluição do kit concentrado é 35 vezes mais do que a exigência (informa que documentos foram juntados aos autos).
- As conclusões alcançadas pelo INT após minuciosa análise das características físicas, químicas e sensoriais dos kits dos concentrados refletem uma avaliação técnica-científica das particularidades do produto questionado pela Fiscalização. O acórdão da DRJ não tem base técnica. A análise técnica desenvolvida pelo INT vem a ratificar que o kit de concentrado é uma preparação composta e, pois, preenche um dos requisitos do Ex. 01 da posição 2106.90.10.
- Assim, sendo a aplicável ao caso presente a RGI 1, como demonstrado, não há como se admitir a interpretação adotada pelo v. acórdão, que partiu diretamente para a RGI 3 para sustentar a sua posição.
- O cumprimento aos requisitos elencados está materializado na Resolução SUFRAMA 298/2007 e no Parecer Técnico 224/2007, nos quais se afirma que o concentrado está abrangido pela isenção prevista no artigo 6º do DL 1435, visto que produzido com matérias primas adquiridas de fornecedores localizados na Amazônia Ocidental, bem como aprova o projeto industrial da Recofarma.
- A possibilidade de crédito decorre da interpretação dos artigos 95, III, e 237, do RIPI de 2010 (vigente na data dos fatos geradores e transcritos na tabela), em conjunto com o artigo 6º do DL 1435. A dicção desses comandos é no sentido de que a isenção do IPI é direcionada aos produtos fabricados com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, desde que os projetos dos estabelecimentos industriais tenham sido aprovados pela SUFRAMA.

- Aliado a coisa julgada do Mandado de Segurança já descrito na impugnação (que se relaciona ao direito à isenção fundado no item XXI do mencionado art. 45 do RIPI/82, reproduzido no art. 81, II, do RIPI/2010), há claro fundamento a respaldar a tomada de créditos.
- Ainda, tem-se que o Ministério da Fazenda, ao justificar a redução da alíquota do IPI para os produtos classificados na posição 2106.90.10 Ex. 01, reconheceu expressamente que essa medida visava à redução do volume de créditos gerados na aquisição de concentrados fabricados na ZFM, confirmando o entendimento de esses são produtos únicos e enquadrados nessa posição da TIPI (transcreve a exposição de motivos do Decreto 9.394/2018).

Também argumenta pela nulidade do auto de infração e do acórdão por ausência de respaldo técnico para modificar a classificação fiscal dos concentrados, a saber:

- O procedimento adotado pela fiscalização não possui embasamento técnico, o que resulta em notória falta de motivação. O kit de concentrado como unidade incidível está respaldada tanto no PPB aprovado pela Portaria Interministerial quanto pelo Laudo INT, que apreciou especificamente a natureza do produto e esclareceu que o acondicionamento em embalagens distintas para transporte é imprescindível, sob pena de modificar as características físico-químicas e sensoriais dos refrigerantes que serão produzidos. Menciona princípios constitucionais e o art. 142 do CTN.

Pede a aplicação imediata do entendimento firmado pelo STF em sede de repercussão geral:

- O STF concluiu o julgamento do RE 592.891 (“Caso Nokia”) e o acórdão já foi publicado. A posição deve ser aplicada imediatamente ao presente feito (art. 62, § 2º do Ricarf).

Argumento sucessivo, postula pela necessidade de cancelamento da multa:

- Desse modo, verifica-se que, no período compreendido entre 11 de novembro de 2002 e 24 de março de 2015, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais era pelo reconhecimento do direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes das aquisições de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus.
- Diante do exposto, está demonstrado que, na remota hipótese de manutenção do acórdão recorrido, deverá ser afastada a multa aplicada, nos termos dos artigos 76, inc. II, da Lei 4.502/1964, 567, inc. II, ‘a’, do RIPI/2010, e 97, inc. VI, e 100, inc. II, do CTN, bem como a jurisprudência desse E. CARF

Por fim, requer:

161. Diante do exposto, requer seja provido o presente Recurso Voluntário, reformando-se o v. acórdão recorrido, para cancelar integralmente o crédito tributário constituído.

162. Sucessivamente, requer seja afastada a multa de ofício, haja vista o na C. Câmara Superior de Recursos Fiscais naquele período. Ainda, deve ser determinado o cancelamento dos juros incidentes sobre a multa.

163. A Recorrente protesta, desde já, pela **sustentação oral** das razões do presente recurso, nos termos do Regimento Interno deste E. Conselho,

requerendo seja previamente intimada nas pessoas dos seus representantes legais a seguir relacionados: (...).

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **MARCELO ENK DE AGUIAR**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que, de acordo com seu contrato social, tem por objeto a fabricação, distribuição, venda e comércio de bebidas, refrigerantes, água mineral, refrescos, néctares, xaropes, pós e outros produtos, sendo, portanto, contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”).

Procedimento de auditoria fiscal constatou a utilização de créditos indevidos de IPI. Tais créditos decorrem de aquisições da fornecedora Recofarma Indústria do Amazonas LTDA (“Recofarma”). A aquisição se destina a fabricação de refrigerantes de diversas marcas, fazendo parte do chamado, no termo de verificação fiscal (TVF), sistema “Coca-Cola Brasil”. Apesar das notas fiscais da fornecedora saírem sem destaque do IPI, pois entende que estariam isentas as mercadorias, de acordo com a fiscalização não há preenchimento das condições para a isenção, seja por erro na classificação fiscal e alíquota seja por não atender a condição de produtos elaborados com matérias-primas extrativas de produção regional.

A análise a seguir está dividida por tópicos, de modo a facilitar a apreciação, fornecer clareza ao julgado e permitir a apreciação de todos os pontos litigados.

### 1 LITÍGIO E OUTROS PROCESSOS DA AUTUADA.

A empresa alega que a matéria em debate já foi objeto de autuação e questionamento em processos anteriores (por exemplo o de nº 16682.720686/2014-71). Nestes, o entendimento, tanto de DRJ como do Carf, teria sido que a recorrente agiu em estrita observância da coisa julgada no Mandado de Segurança nº 91.0028724-5. Assim, não caberia à fiscalização questionar o acerto ou não da decisão não mais sujeita ao recurso. O procedimento adotado pela empresa teria sido validado naqueles autos, o que, presumivelmente, seria nesse seguido.

Ocorre que o presente processo é originário de fiscalização posterior, para outros períodos de apuração e o motivo da autuação não é o mesmo.

Nos processos citados, o crédito de ressarcimento foi negado em virtude de suposta impossibilidade de se reconhecer a eficácia da decisão judicial (mandado de segurança nº

91.0028724-5) por modificação do cenário na ordem jurídica nacional, decorrente da promulgação da Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993.

No julgamento, a DRJ (os processos alegados foram apreciados em unidades de julgamento diferentes, mas todas no mesmo sentido) afastou tal impedimento para o crédito, dando provimento à impugnação. Após o recurso de ofício, o Carf manteve o mesmo entendimento da DRJ. Veja-se a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

IPI. CRÉDITO BÁSICO. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ISENÇÃO. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. EFICÁCIA.

Transitada em julgado a sentença que resolve o mérito da lide, presumem-se deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas que poderiam haver sido opostas à pretensão do oponente. Não se apresenta viável à Administração afastar a respectiva tutela jurídica sob a alegação de que, por ocasião da cognição levada a efeito pelo Órgão Judicial, não fora tomada em consideração disposição jurídica que já integrava, ao tempo da prolação da decisão, o ordenamento jurídico pátrio.

RELAÇÃO JURÍDICA DE TRATO CONTINUADO. MODIFICAÇÃO NO ESTADO DE FATO OU DE DIREITO. PARECER PGFN/CRJ/nº 492/2011.

O Parecer PGFN/CRJ/nº 492/2011 exige, além do controle concentrado ou da repercussão geral, a definitividade e a objetividade das decisões do STF tomadas como parâmetro para a perda de efeito vinculante dos provimentos com trânsito em julgado porventura obtidos pelo contribuinte.

Condicionantes não satisfeitas, mantém-se incólume a legitimidade dos atos praticados em sintonia com a tutela conquistada.

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO PROVIMENTO.

(processo 16682.720686/2014-71, Acórdão 3402-002983, 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do Carf)

Portanto, naquelas ocasiões, não foram analisadas as características reais dos insumos adquiridos pelo estabelecimento industrial.

No presente caso, não se afasta a validade da decisão judicial transitada em julgado nos autos do mandado de segurança nº 91.0028724-5. O que se discute é se as mercadorias adquiridas pela interessada seriam, concretamente, insumos isentos.

Como a isenção é aplicada em razão do critério espacial da hipótese de incidência, para o cálculo deste crédito presumido deve-se levar em consideração a alíquota aplicável nas operações realizadas fora da zona beneficiada, de acordo com a classificação fiscal específica do produto negociado prevista na TIPI. A classificação fiscal utilizada pela fornecedora, a empresa

RECOFARMA Indústria do Amazonas LTDA (ora em diante *Recofarma*), foi a NCM 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, cuja alíquota, no ano-calendário de 2015, era de 20%. Assim, o crédito apurado pela Recorrente nestas aquisições isentas teve por base este percentual de alíquota.

Entendeu a fiscalização, a partir da auditoria e verificação da operação efetivamente realizada, que a classificação fiscal adotada era indevida. Concluiu que a alíquota dos produtos adquiridos da Recofarma era igual a zero. Foi, então, refeita a escrita fiscal do contribuinte, devido à glosa dos créditos presumidos do IPI apurados e escriturados.

Por conseguinte, a matéria em litígio também é diversa, sendo inaplicáveis os julgamentos anteriores.

## 2 NULIDADE

De acordo com a interessada, a fiscalização contesta a classificação efetuada pela Recofarma, mas não indica qual a classificação adequada. Ressalta que os concentrados são produtos únicos, razão pela qual devem ser classificados como unidade. Também ocorreria falta de motivação no relatório fiscal e na decisão da DRJ por falta de embasamento técnico. A empresa apresenta uma Portaria Interministerial que aprovou o processo produtivo básico (PPB) dos concentrados para bebidas não alcoólicas e um laudo técnico produzido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), a pedido da Recofarma, que não poderiam ser contestados sem respaldo técnico.

Inicialmente, não se vislumbra na nulidade suscitada pela recorrente nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No presente caso, o auto de infração preenche todos os requisitos formais e materiais para sua validade, contendo todos os elementos necessários ao exercício do direito de defesa do contribuinte.

Caso de fato essas alegações com relação à classificação fiscal sejam pertinentes, questão atinente ao Mérito, essas glosas serão revertidas em benefício do recorrente. É de se acrescentar que a verificação fiscal dos créditos pleiteados é prevista e desejável, sendo possível que resulte em lançamento de ofício. O lançamento tributário está previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, e consiste em um procedimento que permite e materializa a cobrança de impostos. Nesse sentido, este lançamento de caráter tributário além de declarar a existência de um crédito da administração em face do contribuinte, permite a constituição desse crédito por meio do lançamento. Oportuno destacar que o parágrafo único do artigo 142 do CTN

esclarece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O TVF, por sua vez, detalhou o entendimento adotado para a classificação fiscal da mercadoria. Veja-se que constam os seguintes títulos no trabalho fiscal onde foram abordados os detalhes de correta classificação: “do significado da “capacidade de diluição” referida nos destaques “Ex” do código 2106.90.10”; “Definições de concentrado para elaboração de bebida conforme a legislação técnica brasileira”; “Esclarecimentos sobre a aplicação da regulamentação do MAPA e sobre a possibilidade de diluição de concentrados em operação industrial ou não industrial”; “Capítulo VII – IDENTIFICAÇÃO DAS CLASSIFICAÇÕES E ALÍQUOTAS PRÓPRIAS PARA OS COMPONENTES DOS KITS”; “Embalagem individual contendo misturas de ingredientes utilizados em vários produtos da indústria alimentícia”; “Embalagem individual contendo substância pura”; e, “Embalagem individual contendo preparação à base de substâncias odoríferas”.

Além disso, foi relatado a dificuldade para obtenção de informações relevantes, o que será novamente comentado adiante. Digno de nota que foi juntado aos autos e considerado laudos emitidos pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer (fls. 493 a 551). Ademais, é competência da RFB a verificação da classificação fiscal, como se verá no próximo capítulo desse voto.

O contribuinte insiste na abordagem do produto como indivisível, demandando uma classificação alternativa para o *kit*, como um todo. Tal não foi a abordagem da auditoria fiscal. Se tal procedimento foi adotado em anos anteriores e não houve fiscalização ou não foi questionada a classificação, nada há de consequências que resultem no impedimento de fiscalização, que pode ser realizada para verificação da regularidade da escrita fiscal e dos créditos. Veja-se a seguinte decisão recente do Carf:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM. TIPI. COMPETÊNCIA. IPI.

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

(...)

(Processo 10980.724952/2013-11; acórdão 3302-014.080; sessão 28/02/2024; 2ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção).

Assim, não padecem de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e a decisão da DRJ, contra as quais o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa e onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Por último, cabe citar algumas ementas de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) referentes à nulidade:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS DA RAZOABILIDADE E EFETIVIDADE INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de despacho decisório por afronta aos princípios administrativos da razoabilidade e efetividade, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois a interessada teve acesso a todos os elementos constantes do despacho decisório e demonstrou ter pleno conhecimento de todos os fatos relativos à não homologação das compensações, além de ter apresentado sua defesa de forma ampla e pormenorizada, com as provas que entendeu necessárias.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

(...)

(Acórdão 3801-01.015; processo: 10580.720665/2007-98; Data da Sessão: 14/02/2012; 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

FIXAÇÃO DA MULTA. VÍCIOS DE CONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. RAZOABILIDADE. CONSERVAÇÃO DA EMPRESA. SUPOSTO PARÂMETRO STJ. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Carece de interesse recursal o pedido de redução de multa aplicada conforme dispositivo legal e em valor abaixo do valor aduzido pela recorrente como imposto por suposto parâmetro jurisprudencial.

(Acórdão: 2202-006.758; processo 19515.005005/2008-12; sessão: 03/06/2020; 2ª. Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Carf).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade por cerceamento de defesa se a parte pôde conhecer a acusação, contraditá-la e teve seus argumentos devidamente considerados por um novo despacho decisório, após atendido o pleito da própria recorrente, que teve sua petição apreciada.

(...)

(Acórdão: 3201-011.854; processo 10930.720946/2016-14; sessão: 17/04/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf).

Dessa forma, não deve ser provida a alegação de nulidade.

### 3 CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS “KITS” PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES: CRÉDITO DE IPI, COMPETÊNCIA, OBRIGAÇÃO, ALÍQUOTA.

A autuada apurou créditos de IPI em relação às aquisições do fornecedor Recofarma, como já visto. Não há destaque de IPI nas aquisições uma vez que se entende amparado pela isenção do imposto tanto com base no art. 81, incs. I e II; como art. 95, inc. III (c/c art. 237) do RIPI/2010.

Na época, mesmo que a lei não previsse crédito para os produtos isentos em si, o entendimento se fundava no Mandado de Segurança nº 91.0028724-5. A medida judicial foi impetrada após processo de consulta protocolado na RFB com solução diversa do entendimento pleiteado. Cabe salientar que **o processo de consulta na RFB não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado**, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Após, foi proferida decisão pelo STF no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, a ser visto no capítulo 5, adiante, em conjunto com o MS em questão.

Tais créditos não foram validados, com exceção dos kits sabor guaraná, em cuja elaboração foi utilizado o extrato de guaraná, que faz jus à isenção do art. 95, III, do RIPI/2010. A isenção e crédito com base nesse fundamento (produtos industrializados na Amazônia Ocidental) será abordada no capítulo a seguir.

O Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (RIPI/2010), vigente à época, assim dispõe sobre a isenção de produtos produzidos na ZFM:

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

I - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados, ao seu consumo interno, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros;

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

A classificação dos kits adotada pela interessada (e fornecedora) não foi confirmada na auditoria fiscal. Primeiro, salvo raras exceções, o Sistema Harmonizado (SH) trata de mercadorias que se apresentam em corpo único. Não haveria regra a prever que tais exceções pudessem ser aplicadas aos kits adquiridos pela recorrente ou base legal para que os insumos sob análise fossem classificados em código único. Pelo contrário, de acordo com a fiscalização, existe expressa previsão legal de que os ingredientes para bebidas acondicionados separadamente e apresentados em conjunto devem ser classificados separadamente, conforme consta do item XI da Nota Explicativa da *RGI 3 b*). Ainda, várias embalagens individuais que integram os kits contêm substâncias puras (e não "preparações") classificadas em outras posições da Nomenclatura que não a 21.06. Tais substâncias puras passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento de Recofarma.

A empresa contesta o trabalho fiscal por vários argumentos, como visto no relatório, abordando a indivisibilidade dos concentrados, a competência da Suframa para definir a classificação fiscal, o respaldo técnico e o PPB dos concentrados, a capacidade de diluição, a boa-fé do adquirente e a não cumulatividade do imposto.

Pela extensão com que tratou o tema, importa citar o voto vencedor de acórdão da 2ª turma da 4ª Câmara dessa 3ª Seção em processo de outra empresa, mas também em relação à aquisição de kits de bebidas não alcoólicas do fornecedor Recofarma:

#### b) Competência da Suframa

Não obstante as atribuições da Suframa na sua área de competência, ela não afasta, de jeito nenhum, a competência da Receita Federal para fiscalização dos tributos em todo o território nacional no prazo de homologação do lançamento, inclusive no que diz respeito à verificação da correta classificação fiscal de produtos e da legitimidade dos créditos apropriados na escrita fiscal pelos contribuintes, bem como à verificação se os produtos adquiridos com isenção foram elaborados, no estabelecimento da fornecedora, com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75. Nesse sentido já foi decidido anteriormente por este Colegiado

no Acórdão n° 3402-004.827, de 29 de janeiro de 2018, em Voto Vencedor desta Conselheira.

Ademais, como bem destacou o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra em Voto Vencedor no Acórdão n° 3402-003.801, de 26 de janeiro de 2017, em face da própria recorrente: "nos atos de sua competência, a SUFRAMA pode tratar os kits como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de Classificação Fiscal da mercadoria (enquadramento na TIPI). Aliás, nem a SUFRAMA e nem mesmo a RFB, que no Brasil possui a competência legal para tratar de classificação fiscal, podem alterar a definição do produto para fins de enquadramento na NCM, porque as definições de mercadorias para fins de classificação obedecem a regras internacionais".

Dessa forma, rejeita-se os argumentos da recorrente no sentido de que os atos proferidos pela Suframa impediriam ou inviabilizariam a reclassificação fiscal efetuada pela fiscalização.

#### **c) Classificação fiscal**

A fiscalização glosou integralmente os créditos escriturados pela contribuinte incidentes sobre insumos adquiridos com isenção, vez que apurou que seria igual a zero o valor do IPI "incidente" ou "calculado como se devido fosse", sobre os "kits" fornecidos pela Recofarma, tratados indevidamente como um produto único no enquadramento da TIPI. Segundo a fiscalização, a classificação fiscal deveria ser individualizada em relação aos componentes dos "kits", ao que corresponderia, na maioria dos casos, alíquota zero do IPI.

A controvérsia central do processo reside, então, na verificação se as mercadorias adquiridas pela contribuinte teriam uma classificação fiscal única como um "kit" ou conjunto para uma finalidade específica, não obstante não estejam misturados num mesmo recipiente; mais precisamente, se classificar-se-iam conjuntamente sob o código único de NCM/SH 2106.90.10 da TIPI - Ex 01, conforme pretende a recorrente.

Como já delineado acima, o fato de a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n° 08/98, o Parecer Técnico n° 224/2007, a Resolução do CAS n° 298/2007 e os demais atos mencionados pela recorrente tratarem os denominados "kits" como "produto único", não afastam a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal de determinar a correta classificação fiscal do produto ("kit") com observância das regras próprias, inclusive o fazendo individualmente, para cada componente do "kit".

A classificação fiscal de forma individualizada, por componentes do "kit", não representa nenhuma contradição com o fato de a recorrente ter adquirido um "kit" como uma "mercadoria única". O que a fiscalização fez foi exatamente classificar "mercadorias", assim consideradas como os bens que foram adquiridos pela recorrente, no caso, cada "kit" foi considerado como um único produto a ser submetido às regras de classificação fiscal. Mas isso não quer definitivamente dizer que cada mercadoria ou "kit" devesse ser classificado num único código NCM/SH, o que só ocorreria, obviamente, se as normas da nomenclatura conduzissem a isso.

Da mesma forma, também o uso ou destinação da mercadoria serão relevantes para a classificação de uma mercadoria somente quando essas normas atinentes assim o indiquem.

Também o fato de o Laudo do INT afirmar que se trata de uma "mercadoria única" não impede a fiscalização de classificá-la separadamente pelos bens que a integram desde que assim determinem as regras de classificação fiscal. Não há que se olvidar que, nos termos do §1º do art. 30 do Decreto n° 70.235/72, "Não se considera como aspecto técnico a

classificação fiscal de produtos", de forma que o Laudo do INT não têm o condão de determinar a correta classificação dos produtos sob análise.

Ademais, o fato de o Laudo do INT mencionar que "a mercadoria vendida pela Recofarma é uma única mercadoria formadas por duas partes" não se trata de nenhum "aspecto técnico" que tivesse sendo recusado pelo julgador de primeira instância (art. 30, *caput* do Decreto n° 70.235/72). Tal circunstância seria visível por qualquer pessoa comum, sem conhecimentos técnicos específicos. Trata-se mais de uma questão de semântica: somente para fins de classificação fiscal é que se procede à separação abstrata da "mercadoria única". Isso porque as regras de classificação fiscal assim determinam.

Dessa forma, o exercício pelo Auditor-Fiscal da sua atribuição de classificação fiscal do denominda "kit" utilizando as regras atinentes à classificação fiscal, independentemente se essas conduzam a uma NCM única para o conjunto ("kit") ou a diversas NCMs para cada componente do conjunto, não representa, de forma alguma, revisão ou invalidação da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n° 08/98, do Parecer Técnico n° 224/2007, da Resolução do CAS n° 298/2007, do Laudo do INT ou dos demais atos mencionados pela recorrente.

Com efeito, conforme definido nos arts. 16 e 17 do Regulamento do IPI, a classificação fiscal deve se dar na seguinte forma:

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto (Lei n° 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão lusobrasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei n° 4.502, de 1964, art. 10).

A Regra Geral de Interpretação n° 1 estabelece que: "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".

O texto da posição 2106 na TIPI é assim descrito:

NCM	Descrição
IV	Seção IV - PRODUTOS DAS INDUSTRIAS ALIMENTARES; BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOÓLICOS E VINAGRES; TABACO E SEUS SUCEDÂNEOS MANUFATURADOS
21	Preparações alimentícias diversas
21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.
2106.90	- Outras
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

aplicação da Regra Geral de Interpretação n° 1, verifica-se que os produtos, que não são misturados, e não há controvérsia sobre isso, não podem ser classificados como uma "preparação".

Observa-se que, de fato, há alguns exemplos de produtos não misturados que podem ser classificados conjuntamente, com uma única NCM, mas isso somente quando haja previsão específica nos textos das posições e das notas de seção e de capítulo ou nas respectivas notas explicativas ou regras gerais do SH, o que não ocorre no caso das preparações a que se referem o código NCM/SH 2106.90.10, objeto de estudo. Confirmando a regra existem exceções.

Ao que se observa nas posições da TIPI, como regra geral, o conceito de preparação pressupõe a mistura dos ingredientes, ressaltando-se apenas os casos expressamente previstos nas notas e textos da nomenclatura. Aqui vale o preceito "exceptiones sunt strictissimae interpretationis", no sentido de que a exceção à regra abrange estritamente os casos que especifica.

Alega a recorrente que o item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral de Interpretação 3.b, confirmaria o fato de que os denominados "kits" deveriam ser classificados num única posição. Veja-se a redação da Nota e da Regra Geral 3.b):

#### REGRA 3

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

(...)

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

Nota: 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.

No entanto, essa alegação em nada favorece a recorrente. Nunca se negou a existência no mundo concreto de "mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto". O que se rejeita, no presente caso, como já esclarecido, é a classificação dos "kits" num único código NCM de "preparação", e não a possibilidade de uma "mercadoria" ter vários componentes separados.

Pelo contrário do que pretende a recorrente, a referida Nota XI não abriga a classificação do "kit" como uma preparação única, mas exclui as "mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente" da possibilidade de utilização da Regra 3.b). De outra parte, a referida Nota não significa permissão para a aplicação da Regra 3.a), eis que quando se aventa a possibilidade de aplicação da regra 3.b), já foi descartada a possibilidade de utilização da Regra 3.a). A regra 3.b é residual em relação à regra 3.a).

Assim, correta a conclusão da fiscalização de que os componentes dos "kits" devem ser classificados individualmente, pela aplicação da RGI-1, conforme consta nas fls. 5136/5138. A tese da recorrente de classificação do "kit" como uma preparação única não encontra abrigo nos textos das posições e das notas de seção e de capítulo ou nas

respectivas Notas Explicativas (NESH), nem tampouco, nas Regras RGI/SH 2 e 3, conforme já também confirmado na decisão recorrida.

Diante da impossibilidade de classificação do "kit" conjuntamente no código NCM/SH 2106.90.10, resta prejudicado o enquadramento para o conjunto no Ex 01 desta NCM. Há que se esclarecer que o enquadramento de mercadoria em ex tarifário deve atender primeiramente às regras de classificação fiscal, e não o contrário. Somente depois de definido o código NCM adequado, é que se pode verificar o eventual enquadramento no ex desse código.

(Processo 11070.721520/2017-07; acórdão 3402-006589; sessão 21/05/2019, 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção)

**É irrazoável e ilógica a pretensão da recorrente de que a classificação do kit produzido pela Recofarma deva ser a do concentrado obtido no processo industrial da Rio de Janeiro Refrigerantes pois a ele se destina como um dos insumos.** Tal fundamento não encontra guarida nas regras de interpretação do SH e NESH. A classificação fiscal é definida pelas características intrínsecas e extrínsecas da mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador. **Há etapas a serem cumpridas com a adição de outras substâncias e processos intermediários de industrialização até chegar no concentrado que com diluição e mistura em água resultará no refrigerante.**

Os kits para refrigerantes não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de ingredientes destinados à industrialização de extratos concentrados. Depreende-se que a classificação fiscal não pode ser efetuada de acordo com as características que o produto só passará a apresentar em etapas futuras da cadeia produtiva, realizadas em outro estabelecimento industrial.

Cabe acrescentar que existe vinculação da administração tributária às normas internacionais que tratam de classificação fiscal e interpretação do SH. A autoridade fiscal demonstrou a sistemática de interpretação das regras de classificação no âmbito da Organização Mundial das Aduanas - OMA, e a sua internalização no ordenamento jurídico pátrio, por meio dos veículos legislativos próprios. O Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) caminhou na mesma linha trilhada, conforme demonstrado no TVF.

A peça recursal também alega a não cumulatividade do imposto e a previsão constitucional. Porém, tal não pode albergar diretamente o entendimento suscitado. Não é demais assinalar que a não-cumulatividade não representa, em si mesma, uma regra ou comando objetivo, haja vista que se pode manifestar por qualquer das técnicas usuais e conhecidas no direito comparado, como são: a) o Método do Valor Agregado, conhecido como "base contra base" e no qual se subtrai do total das vendas o total das compras, encontrando-se um "valor adicionado" sobre o qual aplica-se a alíquota pertinente do imposto; b) o Método da Adição ou do "valor acrescido", em que se somam os pagamentos de todos os fatores de produção, incluindo-se os lucros, sobre os quais (valor adicionado) aplica-se a alíquota referente ao imposto; e c) o Método do Crédito de Imposto ou "imposto contra imposto", no qual se confronta o total dos

impostos devidos pelas vendas com o total incidente sobre as compras, encontrando-se um valor líquido de imposto a recolher.

No caso, se está tratando do método do crédito do imposto ou “imposto contra imposto”. Por sua vez, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), em seu artigo 49, assim dispõe sobre a não-cumulatividade do IPI:

**Art. 49.** O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Portanto, o princípio constitucional da não-cumulatividade é exercido pela sistemática de créditos e débitos do IPI, segundo a qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve ser abatido o imposto pago relativamente aos produtos nele entrados, evitando-se, desta forma, a cobrança de imposto sobre imposto, a chamada “tributação em cascata”, de modo que somente o valor referente à diferença encontrada deverá ser recolhido ao Erário. Assim, não tendo sido cobrado imposto nas operações anteriores, seja pela não-incidência, isenção ou tributação à alíquota zero dos produtos adquiridos, não há que se falar em direito ao crédito, pois que, se nada de imposto foi pago na aquisição do insumo, nada haverá a ser deduzir ou abatido do imposto a ser pago na saída do produto final.

Do exposto, extrai-se que, **à luz da legislação que rege a matéria, só geram créditos de IPI as operações de compras de insumos em que foi pago o imposto, em que há destaque do tributo na nota fiscal.** Quando tais operações foram, por qualquer motivo, desoneradas do imposto, não ocorre o direito creditório, ante a inexistência de autorização legal para tanto. Assim, volta-se à análise da previsão legal.

Já o reconhecimento de creditamento na hipótese de isenção será tratado quando da verificação das ações judiciais, em particular da decisão do STF no RE 592.891.

Veja-se trecho de ementa de decisão bastante recente do Carf sobre a matéria:

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES.**

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

(Processo 10880.917638/2015-61; acórdão 3401-012.685; sessão 28/02/2024, 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção).

Reforça a necessidade de correção da classificação o fato de que **não pode ser tomado crédito indevido** de uma operação tributada à alíquota zero, eventualmente informada

de forma incorreta pelo fornecedor na nota fiscal. Por certo que o art. 62 da Lei nº 4.502/1964 dá conta dessa situação, em qualquer das regulamentações do IPI ao longo das últimas décadas.

Se a verificação já é importante nos casos de crédito básico, é imprescindível nos casos de crédito presumido, em que uma escrituração do imposto com alíquota positiva pode gerar crédito mesmo nos casos de aquisição isenta (é o caso da Zona Franca de Manaus, conforme decidido pelo STF, de forma vinculante, no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP).

E o próprio RIPI/2010 prevê, v.g., entre as correções que podem ser efetuadas na nota fiscal, a relativa a “...destaque que deixou de ser efetuado na época própria, ou que foi efetuado com erro de cálculo ou de classificação, ou, ainda, com diferença de preço ou de quantidade” (art. 407, XII). Ademais, o mesmo RIPI/2010 traz, em seu art. 413, os requisitos da nota fiscal, entre os quais está incluída a classificação do produto (inciso IV, “c”). Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do **adquirente** que **verifique** não só requisitos formais, mas a **substância do documento**, ainda mais quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas.

Veja-se trecho da seguinte decisão do Carf:

GLOSA DE CRÉDITOS DO ADQUIRENTE PROVENIENTES DE DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR POR PARTE DO FORNECEDOR. EXCLUSÃO DE TERCEIRO DE BOA-FÉ.

É cabida a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte, tendo em vista que tais produtos estavam erroneamente classificados para a geração de créditos. O tipo de mercadoria e o porte do adquirente são fatores que obrigam a empresa a análise dos documentos fiscais objeto do seu negócio.

(Processo 10980.724952/2013-11; acórdão 3302-014.080; sessão 28/02/2024, 2ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção).

Sobre a classificação e a classificação individual, é importante transcrever alguns trechos do TVF:

546. O extrato concentrado para elaboração de refrigerantes, especificado no art. 5º, inc. II, do RIPI/2010, é corretamente classificado pelos engarrafadores brasileiros no Ex 02 do código 2106.90.10. A definição de concentrado nos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 é idêntica (a diferença está apenas no número que identifica a capacidade de diluição). Não faz sentido imaginar que produtos com características tão distintas quanto os kits adquiridos pela fiscalizada e o concentrado para máquinas Post Mix sejam classificados da mesma maneira. Na realidade, o xarope para Post Mix é um extrato concentrado com capacidade de diluição, mas não os kits.

547. Face ao exposto, o procedimento correto para classificação dos kits adquiridos pela fiscalizada é a aplicação da RGI nº 1 sobre cada componente individual, e não sobre o conjunto, como pretende a empresa.

No momento do recebimento do fornecedor Recofarma, os componentes dos “kits” estão acondicionados em embalagens individuais, ou seja, não estão misturados entre si, **aspecto que é incontroverso**. Seguindo no que tange à classificação individual:

391. O código 2916.31.21, **tributado à alíquota zero**, é próprio para partes compostas exclusivamente de benzoato de sódio.

392. O código 2916.19.11, **tributado à alíquota zero**, é próprio para partes compostas exclusivamente de sorbato de potássio.

393. O código 2918.14.00, **tributado à alíquota zero**, é próprio para partes compostas exclusivamente de ácido cítrico.

394. O código 2918.15.00, **tributado à alíquota zero**, é próprio para partes compostas exclusivamente de citrato de sódio.

395. Pelas características descritas em Laudos emitidos pelo Laboratório Falcão Bauer no ano de 2013 (vide documento com o título “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”), constatou-se que há três embalagens individuais (a parte 2B do Kit Coca-Cola Zero, a parte 2 do Kit Sprite Zero e a parte 2 do Kit Sprite) cujos conteúdos devem ser classificados no código 3302.10.00 da TIPI, incidindo a alíquota de IPI de 5% (doc. 19.1).

Das aquisições consideradas e comprovadas, apenas aquelas classificadas no código 3302.10.00 poderiam gerar créditos, aceita a manutenção dos créditos no caso de isenção. Porém, tal não se verifica no caso concreto, como se verá no capítulo 5 desse voto, que analisa os efeitos do decidido judicialmente.

Dessa forma, **é de se manter o entendimento da auditoria fiscal sobre a classificação fiscal, devendo ser individualizada, e não pelo kit**, afastando o enquadramento no Ex tarifário 01 da NCM 2106.90.10.

#### **4 A ISENÇÃO A PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA AMAZÔNIA OCIDENTAL (ART. 95, III, C/C ART. 237 DO RIPI/2010).**

No procedimento de auditoria fiscal se entendeu pela impossibilidade do aproveitamento de créditos incentivados com base no art. 237 do RIPI/2010 para todos os kits adquiridos pela fiscalizada (exceto componentes com extrato de guaraná), por não serem elaborados com Matérias-Primas extrativas. Assim, afora as preparações elaboradas com extrato de guaraná produzido na Amazônia Ocidental, foram glosados os créditos de IPI decorrentes das aquisições dos kits para refrigerantes adquiridos da Recofarma.

A recorrente se insurgiu, como visto. Recuperando trecho do recurso:

87. O cumprimento desse requisito não comporta maiores divagações, visto que a Resolução SUFRAMA 298/2007 (doc. 05 da Impugnação) e o Parecer Técnico 224/2007 (doc. 06 da Impugnação) aprovaram o projeto industrial da Recofarma para fabricação de concentrados na Zona Franca Manaus. Referidos atos foram expedidos em estrita observância à competência da SUFRAMA e estão em pleno vigor.

(...)

89. A Resolução SUFRAMA 298/2007 e o Parecer Técnico 224/2007 aprovaram o projeto industrial da Recofarma para fabricação de concentrados na ZFM. Os concentrados, segundo se infere dos aludidos atos, são fabricados com a utilização, dentre outras matérias-primas, de açúcar, álcool, corante caramelo, extrato de guaraná – por sua vez, produzidos a partir de cana-de-açúcar e de guaraná – adquiridos de produtores estabelecidos na Amazônia Ocidental.

(...)

121. Demonstrada, portanto, a competência da SUFRAMA para editar os necessários ao reconhecimento da isenção aos concentrados produzidos pela Recofarma, nos termos do artigo 6º do DL 1435, que, interpretado em conjunto com os artigos 95, III, e 237, do RIPI de 2010, confirmam o direito da Recorrente

Veja-se o texto das Leis em comento:

RIPI/2010

Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

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

Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).

A seguir, transcrevemos o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, que deu origem aos artigos do RIPI/2010 anteriormente mencionados:

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

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

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

No capítulo anterior desse voto, já se demonstrou a competência da RFB e do auditor-fiscal para verificar e alterar, para os fins aqui tratados, a classificação dos bens em questão. Sem dúvida, compete ao Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) deliberar acerca da aprovação dos projetos de empresas que visem o gozo dos incentivos fiscais, dentre eles aquele a que se refere o art. 6º do DL nº 1.435/75, especificando os incentivos pretendidos/pleiteados. Porém, a competência para verificar o correto cumprimento da aplicação da legislação tributária federal, bem como a aplicação dos demais atos administrativos e judiciais na seara tributária é da RFB e das autoridades tributárias federais nos exercícios de suas funções. Neste contexto, **o aproveitamento de créditos no âmbito da escrita fiscal do IPI diz respeito, sim, à esfera de controle da RFB.**

A despeito dos argumentos do interessado, assim analisou o Carf em processo em decisão de 2017, com fundamentos que, entende-se, poderiam ser aplicados a esses autos:

Do voto:

CUMPRE observar que o Fisco também demonstrou no curso da ação fiscal, que a RECOFARMA não utilizou matérias-primas de produção regional em seu processo industrial de "concentrado" e sim, **produtos industrializados** (como exemplo o corante caramelo, álcool e ácido cítrico), requisito essencial previsto no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Consta dos autos, que no período fiscalizado ocorreu o aproveitamento indevido de créditos incentivados com base no artigo art. 6º do DL nº 1.435/75, oriundo de notas fiscais emitidas por RECOFARMA, (exceto kits para guaraná), em função de não ocorrer a utilização, no processo de industrialização de RECOFARMA, de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, requisito essencial previsto no Regulamento do IPI e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

A Recorrente crê (a nosso ver, de forma equivocada) serem as manifestações da SUFRAMA sobre essa matéria, insuscetíveis de apreciação pelo Fisco. É certo que a SUFRAMA aprova projetos (PPB), como deixam claros os textos das normas reproduzidos nos autos (e analisados em tópico anterior). Contudo, cabe à empresa que obtém a aprovação (no caso, à RECOFARMA) cumprir os requisitos normativos estabelecidos,

entre os quais os de respeitar o PPB e de utilizar matérias-primas regionais de origem vegetal.

De início, cabe lembrar a impossibilidade de ser beneficiado qualquer produto que apenas contenha produto de origem regional. A norma é bastante clara no sentido de que o produto que poderá gozar da isenção (e, também, proporcionar o direito de crédito de IPI para o adquirente) deve ser elaborado a partir de insumos regionais e não apenas contê-los.

A distinção não é inútil e acarreta, como única interpretação legítima, a impossibilidade de que se considerem etapas anteriores do processo produtivo, para efeito de concessão da isenção (e do direito ao crédito de IPI para o adquirente). De fato, a etapa fabril em foco, para o mencionado efeito, é aquela que ocorre na Amazônia Ocidental o que obriga que a matéria-prima utilizada nesta etapa cumpra os requisitos legais, não bastando que o produto contenha insumos de caráter regional como elemento constitutivo remoto.

Nota-se que algumas das matéria-prima em discussão (como o açúcar e o álcool, por exemplo), são produtos industrializados, que certamente não podem ser caracterizados como MATÉRIA-PRIMA AGRÍCOLA E EXTRATIVA VEGETAL, requisito essencial previsto nos Regulamentos do IPI e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Portanto, se o produto adquirido pela Recorrente não é aquele cuja natureza específica está contemplado na norma isencional (art. 6º do Decreto lei nº 1.435/75), não há como pretender se creditar do imposto (IPI), como se devido fosse. Portanto, os produtos adquiridos da RECORFARMA (exceto kits para guaraná) não faziam jus à isenção do artigo 6º do DL nº 1.435/75.

Da ementa:

ZFM. INSUMOS. CRÉDITO FICTO DO ART. 6º DO DECRETO-LEI Nº 1.435/75. ISENÇÃO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

A aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima aproveitamento de créditos de IPI. No art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental. Não se tratando os insumos de matérias-primas agrícolas e/ou extrativas vegetais de produção regional, não há direito ao creditamento ficto.

(Processo 11070.722571/2014-03; acórdão 3402-003.801; sessão 26/01/2017, 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção).

No presente processo, a empresa foi intimada a esclarecer quais são as matérias-primas regionais utilizadas. Veja-se o TVF, que também transcreve a resposta da empresa contida nos autos:

52. No curso de procedimento fiscal realizado em RECOFARMA, tal empresa foi intimada a informar quais as matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional empregadas nos kits para refrigerantes. A resposta de RECOFARMA está transcrita a seguir (docs. 13/14):

Cana-de-açúcar, utilizada para a produção do:

1. Caramelo: presentes nos concentrados de Coca-Cola; Coca-Cola Zero e Coca-Cola Light e em concentrados destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas sabores guaraná;

2. Álcool Neutro (i) empregado na produção de substâncias odoríferas para aroma e/ou (si) presentes nos concentrados destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas da marca Sprite; Aquarius e Fanta;

3. Ácido cítrico: presentes, nos concentrados destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas da marca Sprite; Aquarius e Fanta

Semente de guaraná, utilizada para produção do extrato de guaraná, presente nos concentrados destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas sabores guaraná.

(...)

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

55. O corante caramelo é resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos.

(...)

63. Assim, a inclusão da palavra "diretamente" no caput do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 seria uma redundância, lembrando-se que a Lei não deve conter palavras inúteis.

64. Caso se considerasse que a legislação permitisse que a matéria-prima extrativa vegetal fosse utilizada em etapas iniciais da cadeia produtiva, o alcance da isenção seria ampliado para uma vasta gama de produtos.

65. Ressalte-se que a legislação tributária não permite que se amplie a definição de palavras para fins de gozo de isenção.

CTN

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

66. O corante caramelo, mesmo se tratando de produto intermediário, poderia gerar direito a aproveitamento de créditos básicos do IPI, caso adquirido com pagamento do imposto, conforme previsto no art. 226 do RIPI/2010:

(...)

67. Isto, porém, não significa que um produto intermediário possa gerar direito à isenção do art. 95, inc. III, do RIPI/2010 e posteriormente ao crédito incentivado do art. 237 do RIPI/2010.

68. Esclareça-se que “crédito básico” (Subseção I da Seção II do Capítulo XI do RIPI/2010) é qualquer crédito a que tenha direito um estabelecimento industrial ou equiparado que atenda aos requisitos legais. É a forma mais genérica de crédito, distinta dos chamados “créditos incentivados”, objeto da Subseção III da Seção II do Capítulo XI do RIPI/2010.

(...)

70. No caso da isenção do caput do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975, o legislador grafou explicitamente matérias-primas. Foram excluídos, portanto, os artigos e produtos secundários ou intermediários.

(...)

79. Apesar dos fatos expostos até aqui demonstrarem claramente a impossibilidade do aproveitamento de créditos incentivados com base no art. 237 do RIPI/2010 para todos os kits adquiridos pela fiscalizada (exceto componentes com extrato de guaraná), por não serem elaborados com Matérias-Primas extrativas, cabem algumas observações adicionais sobre o álcool neutro e o ácido cítrico.

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

81. Em relação ao álcool, deve-se observar que, no processo produtivo de RECOFARMA, este é utilizado em quantidades ínfimas (conforme a Nota 3 do Capítulo 22 da TIPI, refrigerantes não podem conter teor alcoólico, em volume, superior a 0,5% vol.), funcionando como agente de emulsificação de algumas substâncias odoríferas.

82. Não seria razoável que o álcool fosse responsável por gerar significativos valores de benefício fiscal para engarrafadores de bebidas não alcoólicas.

83. As empresas alegam que o álcool poderia gerar direito ao benefício porque a legislação não explicita a quantidade do extrato vegetal, estabelecendo uma percentagem, por exemplo.

84. Deve-se observar, porém, que seria impossível positivar numa norma algo que depende do tipo de bem a ser industrializado.

85. Ao grafar que o bem deve ser “elaborado com” matéria-prima extrativa, o legislador estabeleceu um marco relacionado à quantidade e importância do extrato vegetal.

86. Pode-se dizer que os componentes de kits “contêm álcool”, embora em ínfima quantidade. Entretanto, seria um uso de linguagem totalmente inadequado dizer que preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas não alcoólicas foram “elaboradas com álcool”.

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

Dessa forma, a aprovação do projeto na Suframa não serve como atestado de isenção. Assim como no caso da classificação do produto, deve ser verificado pela autoridade fiscal o cumprimento dos requisitos para a isenção do art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975. No caso em exame, **não há comprovação de utilização de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal regional, de modo a enquadrar a hipótese da isenção.** Mesmo que se admitisse o corante caramelo nessa condição, tendo em vista a reclassificação realizada, existe uma impossibilidade de cálculo em separado, conforme capítulo a seguir, uma vez não terem sido fornecidas as informações requeridas para o feito.

## 5 DETERMINAÇÃO JUDICIAL: MANDADO DE SEGURANÇA Nº 91.0028724-5 E RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 592.891/SP.

A Rio de Janeiro Refrescos alega que o seu direito ao aproveitamento dos créditos de IPI estaria amparado pelo MS nº 91.0028724-5, já transitado em julgado.

Entretanto, o MS não apreciou a classificação fiscal.

A recorrente trouxe cópia da sentença judicial que concedeu a segurança pleiteada em anexo da manifestação de inconformidade constante dos autos. Na sentença, assim constou:

DECIDO

Rejeito a preliminar de inexistência de direito líquido a certo levantada pela autoridade impetrada, que, ao lado de desconhecer o significado da expressão, a formula sem qualquer embasamento legal, quando, na realidade, posta a matéria fática na inicial, cabe ao Judiciário interpretar a extensão do direito.

No mérito, inexistente qualquer dúvida quanto ao direito pleiteado pelo Impetrante.

Com efeito, é taxativa a Constituição Federal no sentido de reconhecer a não cumulatividade ao Imposto sobre Produtos Industrializados, de modo que implica a entrada sofrer compensação com a saída da mercadoria para efeito de cálculo do tributo.

Retirar-se o atributo da compensação quanto à mercadoria isenta, configura-se o mesmo que tornar letra morta o que determinado na Constituição, não podendo valer-se o intérprete de norma referente ao ICMS, distinguindo onde a lei maior não distingue.

ISTO POSTO, **CONCEDO A SEGURANÇA**, confirmando a liminar, **para assegurar à Impetrante o direito à manutenção do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados na aquisição de insumos isentos provenientes da zona franca de Manaus.**

Condeno a autoridade Impetrada nas custas. Sem honorários (Súmula 512, STF).  
(gn).

Por sua vez, na fase recursal no Tribunal Regional Federal da 2ª Região, a decisão, também anexada aos autos, foi assim prolatada (e-fl. 1458):

#### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas:

Decide a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, negar provimento à remessa necessária, nos termos do Voto do Relator.

Portanto, à luz das decisões judiciais transitadas em julgado, assegurou-se à Impetrante o **direito à manutenção do crédito** do Imposto sobre Produtos Industrializados na aquisição de **insumos isentos** provenientes da Zona Franca de Manaus. Em auditoria posterior, foi verificada a classificação fiscal equivocada que resultou na autuação. Isso está em exame. Não foi reconhecido crédito quantos às aquisições sujeitas à alíquota zero.

É de se acrescentar que o decidido é coerente com o pedido na inicial do MS (também anexado – anexo Doc. 4 da manifestação de inconformidade):

58. Ex positis, e concluindo-se pela absoluta e manifesta constitucionalidade do procedimento adotado requer-se:

l) a concessão de liminar para que se assegure à IMPETRANTE o direito à manutenção do crédito de IPI relativo às aquisições (feitas e por fazer) de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, utilizados pela IMPETRANTE na industrialização de refrigerantes tributados pelo IPI;

(...)

O reconhecimento da classificação fiscal dos produtos adquiridos pela interessada nunca fez parte do pedido e, muito menos, da coisa julgada. Neste aspecto, correta a decisão questionada.

De toda a forma, como é cediço, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou o Recurso Extraordinário nº 592.891/SP sobre a matéria. O RE transitou em julgado e foi apreciado em sede de repercussão geral, pelo que deve ser adotado. Assim é a previsão dos arts. 19 e 19-A da Lei 10.522/2002 e 26-A, § 6º do Decreto 70.235/1972 (PAF). Em especial, há previsão específica de aplicação pelo Carf dos julgados das Cortes Superiores no rito dos recursos repetitivos ou de repercussão geral no art. 99 do Ricarf (Portaria MF 1.634/2024).

Assim se decidiu:

Julgado mérito de tema com repercussão geral:

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora,

vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se a seguinte tese: "**Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT**". Impedido o Ministro Marco Aurélio. Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 25.04.2019.

(gn).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu a Nota SEI-PGFN nº 18/2020, cumprindo o previsto na Lei 10.522/2002, para fins de dispensa de recorrer e adoção administrativa:

#### **1.20. Creditamento de IPI**

##### **h) Creditamento de IPI quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM) – Tema 322 RG – RE 592.891/SP.**

Resumo: O STF, julgando o tema 322 de Repercussão Geral, firmou a tese de que "há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT."

**Observação 1.** O precedente não abrange os produtos finais adquiridos junto às empresas localizadas na ZFM, mas apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem utilizados para a produção dos bens finais;

**Observação 2.** O julgamento está limitado às hipóteses de isenção, não estando abrangidas demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação;

**Observação 3.** É necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI, para fins de aplicação do creditamento;

**Observação 4.** Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.

Precedente: RE nº 592.891/SP (tema 322 de Repercussão Geral)

Dessa forma, nos termos acima, já há o reconhecimento para adoção administrativa do julgado.

Dessarte, a apropriação de créditos incentivados ou fictos, calculados sobre produtos isentos adquiridos de estabelecimentos localizados na ZFM, somente é admitida se houver alíquota positiva do IPI para o produto/insumo adquirido para industrialização. No caso de

identificação de erro na classificação fiscal, cuja classificação correta revela que os **produtos adquiridos** estavam sujeitos à **alíquota zero**, **não** há possibilidade de geração de **crédito**.

Considerando que a venda formalizada foi de kits para a produção de refrigerantes, não há crédito a ser reconhecido.

Mesmo admitindo que os bens adquiridos pudessem gerar créditos de forma individual, uma vez que a classificação correta implicava a individualização, entende-se justificada a glosa no caso presente.

Como visto no capítulo 3 desse voto, a maioria dos produtos que fizeram parte dos kits eram classificados à alíquota zero. Porém, retomando, admitiu a fiscalização no TVF:

395. Pelas características descritas em Laudos emitidos pelo Laboratório Falcão Bauer no ano de 2013 (vide documento com o título “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”), constatou-se que há três embalagens individuais (a parte 2B do Kit Coca-Cola Zero, a parte 2 do Kit Sprite Zero e a parte 2 do Kit Sprite) cujos conteúdos devem ser classificados no código 3302.10.00 da TIPI, incidindo a alíquota de IPI de 5% (doc. 19.1).

396. Assim, dentre as mercadorias analisadas individualmente em exame laboratorial, as três preparações acima citadas são as únicas classificadas em código tributado a uma alíquota positiva do IPI.

A justificativa da fiscalização foi assim apresentada:

401. De qualquer maneira, conforme exposto a seguir, ainda que venha a se considerar que não deve ser exigido o emprego de matéria-prima extrativa vegetal para que exista direito a aproveitamento de créditos incentivados, permanece cabível a glosa total do crédito do IPI aproveitado pela fiscalizada oriundo das preparações que esta fiscalização verificou serem classificadas no código 3302.10.00.

402. Como nos documentos emitidos pelo fornecedor de Manaus não constou a identificação dos componentes dos kits, com os respectivos valores de cada item embalado individualmente, deve se considerar que a fiscalizada recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais.

403. O art. 427 do RIPI/2010 prevê:

Art. 427. Serão consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal, e servirão de prova apenas em favor do Fisco, as notas fiscais que (Lei nº 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 15ª):

(...)

II - não contiverem, entre as indicações exigidas nas alíneas “b”, “f” até “h”, “j” e “l”, do quadro “Dados do Produto”, de que trata o inciso IV do art. 413, e nas alíneas “e”, “i” e “j”, do quadro “Cálculo do Imposto”, de que trata o inciso V do

mesmo artigo, as necessárias à **identificação e classificação do produto** e ao cálculo do imposto devido (Lei nº 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 15ª); (grifos meus)

404. Na presente ação fiscal, intimou-se a contribuinte, através do Termo de Intimação Fiscal nº 8, a informar se em alguma ocasião solicitou à RECOFARMA informações sobre a parcela do preço cobrado pelos “concentrados” que correspondia a cada componente individual de kit. Deixou-se claro à fiscalizada que, no curso dos trabalhos realizados em RECOFARMA, a empresa havia se recusado a prestar tais informações. Ressaltou-se, na intimação, que em caso negativo, RIO DE JANEIRO REFRESCOS poderia solicitar tais informações à RECOFARMA para dar conhecimento ao Fisco (doc.10).

405. A contribuinte apresentou os seguintes esclarecimentos (doc. 10.2):

Em consonância com a manifestação protocolada em 25/03/2019, a Requerente reitera que o preço do concentrado é determinado, única e exclusivamente, pela RECOFARMA, tal como estabelecido no contrato de fabricação já juntado no curso dessa fiscalização. Não há liberalidade para a Requerente nessa matéria.

(...)

Por fim, a Requerente salienta que não possui vínculo societário com a RECOFARMA, visto que ambas as empresas são independentes. Por conseguinte, a Requerente não tem qualquer acesso às informações a respeito dos fatores por ela considerados para fixação do preço dos kits de concentrados.

406. Desta maneira, não há possibilidade de o Fisco calcular o valor do imposto oriundo das preparações enquadradas no código 3302.10.00, como se devido fosse.

É de se pontuar que a fiscalização teve dificuldades de obter informações no curso do procedimento. A própria forma que a venda do fornecedor era operacionalizada dificulta os esclarecimentos sobre os produtos em questão. Veja-se o seguinte trecho do TVF:

154. No curso de diligência iniciada no ano de 2016, o Fisco federal novamente solicitou que RECOFARMA informasse quantas embalagens individuais integravam cada kit, e identificasse o conteúdo dessas embalagens individuais (foi dispensada a apresentação das informações sobre kits objeto dos exames laboratoriais elaborados no ano de 2014) (doc. 15).

155. Em declaração datada de 19/01/2017, RECOFARMA se negou a fornecer as informações solicitadas, afirmando que “em hipótese alguma a Intimada poderia descumprir com a verdade e fornecer explicações contrariando a matéria de fato” (doc. 15.1).

156. Intimada a esclarecer de que maneira a apresentação de dados sobre seus produtos poderia contrariar matéria de fato, RECOFARMA, em declaração datada de 16/03/2017, afirmou que “A menos que reste finalmente vencida nesta última esfera, por decisão transitada em julgado, não pode ser obrigada a renunciar ao

seu entendimento ou a fazer prova contra as suas próprias convicções, isto é, contra o que considera ser a verdade dos fatos (Constituição Federal, art. 55, XXXV, LIV e LV)” (docs. 16/16.1).

157. Nas declarações datadas de 19/01/2017 e de 16/03/2017, RECOFARMA deixou de responder, ou respondeu de forma completamente imprecisa, a outros questionamentos do Fisco. Por exemplo, intimada a identificar as operações industriais realizadas pelo estabelecimento sobre o conteúdo de cada embalagem individual, inclusive matérias puras, RECOFARMA, em sua resposta, simplesmente transcreveu o art. 4º do RIPI/2010 e declarou que estava enquadrada em todas as hipóteses do citado artigo.

158. Como se vê, RECOFARMA, empresa que direta ou indiretamente se beneficia de incentivos fiscais bilionários, continua se recusando a apresentar ao Fisco informações básicas sobre seus produtos e sobre seu processo produtivo.

**Na impugnação ou no recurso voluntário não houve oferecimento de discriminação dos produtos e valores constantes das notas fiscais, tampouco oferecimento de cálculo alternativo. A autuada manteve sempre a alegação de que o crédito deveria ser pelo kit como um todo.** Tal procedimento implicaria reconhecimento de créditos em vultosas quantias sobre bens que não poderiam, em hipótese alguma, gerar crédito de IPI.

Veja-se as seguintes ementas das seguintes decisões da CSRF:

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

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

(processo 11070.722571/2014-03; acórdão 9303-008.195; sessão 21/02/2019; CSRF).

-----  
APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. NOTA FISCAL. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE. LEI 4.502/1964, ART. 62.

A leitura do art. 62 da Lei nº 4.502/1964 demanda ponderação. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, mormente quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a

características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE nº 592.891/SP.

(processo 14090.720754/2017-89; acórdão 9303-015.038; sessão 10/04/2024; CSRF).

**Desse modo, deve ser declarado que há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, nos termos da tese fixada pelo STF, no julgamento do RE nº 592.891, em sede de repercussão geral. Porém, no presente litígio, não há valor de crédito a ser calculado.**

## **6 MULTA E JUROS SOBRE A MULTA.**

A empresa postula pela necessidade de cancelamento da multa. Entende que, no período compreendido entre 11 de novembro de 2002 e 24 de março de 2015, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais era pelo reconhecimento do direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes das aquisições de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus. Diante disso, estaria demonstrado que a multa aplicada deve ser afastada, nos termos dos artigos 76, inc. II, da Lei 4.502/1964, 567, inc. II, ‘a’, do RIPI/2010, e 97, inc. VI, e 100, inc. II, do CTN, bem como a jurisprudência do CARF.

O texto citado assim prevê:

Lei 4.502/1964:

“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;

(...)

Pois bem, ocorre que posteriormente à edição da Lei nº 4.502/1964, foi editado o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), recepcionado como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, que assim dispôs no seu art. 100, incs. I e II e parágrafo único:

*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;*

*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.*

Ou seja, a partir da vigência do CTN, a exclusão de penalidades com fundamento em decisões do CARF, sem que o contribuinte seja parte nos processos específicos, só é possível caso exista lei atribuindo eficácia normativa às referidas decisões, o que, até o presente momento, não existe.

Nesse sentido, vale também lembrar que o Parecer Normativo Cosit nº 23/2013, já pacificou a questão ao esclarecer que os acórdãos do CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.

Nada obstante, a multa lançada está fundada no art. 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 13 da Lei 11.448, de 15/06/2007. Portanto, há lei válida e eficaz a cumprir.

Por último, é de se observar, como já visto no capítulo 1 deste voto, que não se está discutindo o direito à isenção, em tese, reconhecido, mas sim a classificação fiscal, ou, ainda, a subsunção do caso à norma. Dessa forma, a multa deve ser mantida.

Quanto aos juros sobre a multa, o Código Tributário Nacional, em seu art. 161, outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, seja qual for o motivo do inadimplemento. Por seu turno, a leitura do auto de infração mostra que os juros moratórios foram calculados apenas sobre o valor do tributo devido e não sobre a multa. Assim, não consta, ainda, quando do lançamento, a incidência de juros sobre multa.

A título informativo, pode-se assinalar que a partir da ciência dos autos de infração, os lançamentos de ofício se completam, constituindo-se, então, o crédito tributário da União, que, à luz do artigo 113, § 1º, combinado com o artigo 139, ambos do CTN, compreende os valores do imposto, da contribuição e da multa de ofício proporcional.

A exigibilidade dos juros de mora está prevista no art. 161 do Código Tributário Nacional, que impõe a sua cobrança sempre que o crédito tributário for pago após o vencimento.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A multa de ofício é parte integrante do crédito tributário, que tem seu vencimento no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Transcorrido esse prazo sem que o crédito tributário tenha sido adimplido, passa a incidir sobre ele os juros de mora, conforme previsto no art. 161 do CTN, que determina a incidência sobre o crédito não integralmente pago no vencimento, seja qual for o motivo determinante da falta.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688-PR, firmou o entendimento de que os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Ocorrendo o inadimplemento no pagamento do tributo, é possível a

aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive sobre a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento. Observe-se a respectiva ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

No âmbito administrativo já se encontra pacificada a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício. Oportuno transcrever a seguinte Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF), nos seguintes termos:

**Súmula CARF nº 108** (DOU 11/09/2018): "Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício".

Portanto, como a multa faz parte do crédito juntamente com o tributo, a ela são aplicados os mesmos critérios de cobrança, devendo sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

---

## 7 CONCLUSÃO.

---

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É o voto.

*Assinado Digitalmente*

**MARCELO ENK DE AGUIAR**