



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 16682.721348/2017-07  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3401-006.881 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de setembro de 2019  
**Recorrente** RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA. CPC.

Nos termos do art. 503 do CPC, a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida. E nos termos do art. 504 do CPC, não fazem coisa julgada os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença.

A classificação fiscal, não constando da parte dispositiva da decisão, não é abrangida pela coisa julgada.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

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

KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

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” deve ser classificado no código próprio da Tabela de Incidência do IPI.

RESPONSABILIDADE PELA CLASSIFICAÇÃO FISCAL INDICADA NAS NOTAS FISCAIS DOS “KITS”. BOA-FÉ DO ADQUIRENTE.

O art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito.

A boa-fé do adquirente é sempre levada em conta na graduação da multa de ofício aplicável pois, caso fosse constatada a intenção do Recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão de multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

## COMPETÊNCIA. SUFRAMA.

Nos termos do art. 37, inciso XVIII, da Constituição Federal; do art. 6º, inciso I, alínea “b” da Lei nº 11.457/2007; dos arts. 564 e 790 do Decreto nº 6.759/2009; e do art. 50 da Lei nº 9.430/96, a competência para a classificação fiscal de mercadorias é da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan (Presidente).

## Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração (AI) de IPI, no valor total de R\$185.797.395,27, com juros de mora calculados até 30/11/2017, em decorrência da utilização de créditos indevidos. O Termo de Verificação Fiscal, juntado às fls. 977/1028, é parte integrante do Auto de Infração, descrevendo o procedimento fiscal adotado e as infrações identificadas, *in verbis*:

### 4. Fundamentação.

#### 4.1. Origem dos créditos incentivados.

(...)

Em resumo, **os créditos da interessada referentes ao período em análise decorrem de: i) cerca de 80%, aquisições de concentrado para a fabricação de bebidas oriundo da Zona Franca de Manaus, operações estas sem destaque do IPI e com crédito incentivado baseado no artigo 237 do RIPI/2010 e em medida judicial;** e b) cerca de 20%, aquisições decorrentes da entrada de insumos com o IPI destacado na nota fiscal.

Compulsando os documentos reunidos na ação fiscal sobre as aquisições de concentrado para a produção de bebidas, constata-se o que se segue:

a) **A maior parte dos créditos do IPI escriturados pela fiscalizada foram oriundos de “kits” contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da**

**posição 22.02**, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, CNPJ 61.454.393/0001-06, fornecedor localizado em Manaus/AM, doravante denominada Recofarma;

b) Os insumos em questão, são denominados pelas empresas de "concentrados" e serão identificados nesta fiscalização como "kits fornecidos pela Recofarma" ou simplesmente "kits";

c) A Recofarma não destacou o IPI nas notas fiscais de saída dos kits, por entender que os produtos estariam isentos do imposto;

d) As referidas notas fiscais registram a classificação fiscal 2106.90.10, código Ex 01, que tem a seguinte descrição:

#### *Capítulo 21 Preparações alimentícias diversas*

*21.06 Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.*

*2106.90 Outras*

*2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas*

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

e) A fiscalizada, apesar de não efetuar pagamento do IPI nas aquisições dos insumos fornecidos pela Recofarma, baseou-se no artigo 237 do RIPI/2010 (artigo 175 do RIPI/2002) para escriturar no livro Registro de Apuração do IPI créditos calculados mediante aplicação da alíquota de 20% (Decreto n.º 7.742, de 31/05/2012), prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10, sobre o valor dos kits;

f) Em resposta às intimações fiscais, a contribuinte informou que possui ordem judicial definitiva proferida nos autos do Mandado de Segurança n.º 91.0028724-5, transitada em julgado em 13.03.2000, que garante o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumo isento utilizado na industrialização dos seus refrigerantes e adquirido de estabelecimento localizado na Zona Franca de Manaus;

g) Entretanto, ainda que exista o alegado direito de aproveitamento de créditos do IPI correspondentes ao valor do tributo incidente sobre insumos procedentes de Manaus, **os fatos descritos no presente Relatório demonstram ser plenamente justificada a glosa total dos créditos em questão, pois é igual a zero o valor do IPI calculado, como se devido fosse**, sobre os kits fornecidos pela Recofarma.

#### **4.2. Ações realizadas pelo fisco para obtenção de esclarecimentos sobre os componentes dos kits.**

A Receita Federal realizou várias ações fiscais nas empresas do "Sistema Coca-Cola", nas quais houve dificuldade em obter esclarecimentos sobre os kits. A própria Rio de Janeiro Refrescos Ltda se recusou a fornecer informações sobre a composição dos concentrados em diligência realizada no âmbito do processo administrativo n.º 16539.720012/2014-20. Por sua vez, a Recofarma, quando questionada sobre o assunto, também se opôs a prestar as informações solicitadas sobre seus produtos.

##### **4.2.1. Laudos de Análise obtidos em ação fiscal encerrada no ano de 2014 na Recofarma.**

No ano de 2014, foi encerrada ação fiscal realizada na Recofarma. No curso do mencionado trabalho, efetuado com base em Mandado de Procedimento Fiscal

Nacional, foram enviadas intimações para a Recofarma, solicitando que a fornecedora apresentasse dados sobre seus produtos, em especial a identificação dos ingredientes contidos em cada “parte” dos kits.

Como tais intimações não foram atendidas, tornou-se necessária a realização de análise pericial. Desta forma, o Fisco coletou em Manaus uma amostra de kits elaborados pela Recofarma, que foram encaminhados para o Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, responsável pela realização dos exames laboratoriais.

Frise-se que a Administração Tributária pediu que os Laudos de Análise apresentassem dados técnicos sobre os produtos, em especial a identificação dos ingredientes contidos em cada embalagem individual coletada, não sendo solicitado a identificação das substâncias que formam o “aroma natural” ou especificações de quantidades de ingredientes, nem qualquer outro dado que pudesse se constituir em segredo industrial.

Também não foi requisitado que os profissionais do laboratório se pronunciassem sobre efeitos jurídicos dos fatos apurados, tendo em vista que a classificação fiscal de produtos não se caracteriza como aspecto técnico, nos termos do §1º do artigo 30 do Decreto nº 70.235/72:

(...)

Os resultados dos exames laboratoriais efetuados pelo Centro Tecnológico Falcão Bauer encontram-se nos Laudos de Análise que foram anexados ao presente processo (ver e-fls. 455/492). O entendimento técnico detalhado do Fisco sobre os dados obtidos nestes Laudos consta do documento com o título “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”, também juntado ao presente processo.

As conclusões a que chegou a Receita Federal sobre o assunto encontram-se expostas ao longo do presente Relatório, em especial no tópico “Identificação das classificações e alíquotas próprias para os componentes dos kits para refrigerantes”.

(...)

### **4.3. Descrição dos kits fornecidos pela Recofarma.**

Os kits fornecidos pela 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 (exemplos: *slide* 2, etapa 1, e *slide* 4 do arquivo “Fotos da visita à fábrica”).

O processo produtivo dos refrigerantes (exceto as bebidas sem açúcar) pode ser resumido da seguinte forma:

I) 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. Desta maneira, é obtido o xarope simples, que é enviado para outro equipamento;

II) O conteúdo de cada embalagem que integra o kit é separadamente colocado no tanque para onde foi enviado o xarope simples. O equipamento faz a mistura, resultando no xarope composto. Tal operação industrial é executada seguindo detalhadas especificações técnicas;

III) 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.

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”).

(...)

#### **4.3.1. Fotos de componentes de kits fornecidos por Recofarma**

As fotos a seguir mostram componentes do kit sabor Sprite retirados de caixas de papelão:

(...)

No período abrangido pelo procedimento realizado pelo Fisco, a Rio de Janeiro Refrescos Ltda recebeu kits sabor Coca-Cola formados por duas partes envasadas em contêiner “IBC”. Pelo seu volume e peso (1.237,5 Kg de produto cada), o manuseio dessas partes no interior do estabelecimento do engarrafador somente é possível de forma totalmente separada uma da outra (ver *slide* 4 do arquivo “Fotos da visita à fábrica”). A foto a seguir mostra contêiner da “parte 2” do kit sabor Coca-Cola:

(...)

#### **4.4. Classificação Fiscal de ingredientes acondicionados separadamente, conforme o SH, as RGI e a NESH.**

A Regra Geral para Interpretação (RGI) n.º 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”, conforme a Regra Geral Complementar (RGC) n.º 1 e a RGC/TIPI-1. Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do Sistema Harmonizado (SH) referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Por isto, **nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente.**

(...)

#### **4.5.6. Inclusão nos kits de matérias puras que não fazem jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010.**

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

Na verdade, **esses componentes dos kits (exceto os elaborados com extrato de guaraná) sequer fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.**

**No caso de embalagem individual contendo uma substância objeto de reacondicionamento, a mercadoria também não faz jus à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010,** que prevê:

(...)

É fácil compreender o motivo para a não concessão de benefício fiscal a mercadorias industrializadas pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento. Não faria sentido a criação de estímulo para que, por exemplo, uma mercadoria

industrializada em São Paulo seja remetida para Manaus, passe por simples reacondicionamento, e retorne para São Paulo.

No caso sob análise, a inclusão de matérias recebidas de outras regiões do país e reacondicionadas em Manaus permite que os fornecedores inflem o preço do kit, gerando enormes valores de créditos fictos do IPI para o adquirente.

#### **4.5.7. Decisão dos Estados Unidos que trata da classificação fiscal de kits de alimentos.**

O Brasil e os Estados Unidos da América, dentre muitos outros países, são membros do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias.

Nos Estados Unidos a formalização de consultas sobre essa matéria é feita pelos contribuintes por meio de carta dirigida ao Customs and Border Protection – CBP (Alfândega e Proteção de Fronteiras). A resposta ao contribuinte é dada por meio de carta decisória (ruling letter) exarada pelo CBP.

Por oportuno, a versão original e a tradução juramentada de uma “ruling letter” que trata da classificação fiscal de “kits de alimentos” foram anexadas ao presente processo. Essa carta decisória foi respondida pelo Diretor do National Commodity Specialist Division de Nova Iorque à época da consulta (documento disponível no endereço da internet: <http://www.faqs.org/rulings/rulings2006NYR03167.html>).

O importador do produto que elaborou a consulta 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”.

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.

A situação analisada pela decisão americana, no que se refere a regras de classificação fiscal, é muito semelhante à dos kits adquiridos pela fiscalizada: os sanduíches não poderiam ser importados já elaborados, pois se tornariam impróprios para consumo. Por questões de natureza físico-química, é necessário que eles sejam importados como ingredientes embalados individualmente. A intenção explícita do interessado era classificar os componentes dos sanduíches como se fossem os sanduíches já prontos, entendimento este que não foi aceito nos Estados Unidos e não pode ser aceito no Brasil nem em outros países que integrem a Organização Mundial das Aduanas.

(...)

#### **4.7.2. Classificações próprias para componentes de kits fornecidos pela Recofarma**

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

E dentre os componentes que não contém os extratos da bebida a ser industrializada, estão misturas de ingredientes comumente utilizados em vários produtos da indústria alimentícia.

(...)

Diante desse fato, **as preparações em questão (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", **tributado à alíquota zero do IPI**.

Conforme detalhado em Anexo a este Termo denominado "Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial", no caso de componente de kit fornecido pela 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.

**As únicas "partes" tributadas a alíquotas positivas adquiridas pela fiscalizada são aquelas classificadas no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5%** (a base para tal enquadramento consta do documento com o título "Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial", integrante do presente processo). O texto da posição citada é o a seguir transcrito:

(...)

Como descrito no documento com o título "Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial", **nos kits Sprite e Sprite Zero há uma embalagem cujo conteúdo deve ser classificado no código 3302.10.00**. Tais componentes, porém, não são elaborados com matéria-prima extrativa vegetal e sequer podem gerar direito a crédito.

Apenas por hipótese, ainda que houvesse direito a crédito, permaneceria cabível a glosa total do crédito do IPI aproveitado pela fiscalizada nas operações objeto do presente Relatório, nos termos do artigo 427 do RIPI/2010:

*Art. 427. **Serão consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal**, e servirão de prova apenas em favor do Fisco, as notas fiscais que:*

(...)

*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;*

Com efeito, a fiscalizada recebeu os componentes dos kits como se fosse um produto único, sem discriminação da classificação fiscal e valor de cada item embalado individualmente. Desta maneira, a empresa recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais, razão pela qual não seria possível

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

(...)

### **3. Apuração do Crédito Tributário**

Considerando o exposto, cabe glosar de ofício os valores referentes aos créditos incentivados de IPI apurados pela contribuinte, tendo em vista a impossibilidade de se apurar créditos de IPI na aquisição de insumos com a alíquota zero.

As aquisições de insumos, cujos créditos foram glosados, encontram-se relacionadas nas próprias planilhas apresentadas pela contribuinte (ver as doze planilhas “Doc.05.1; Doc.05.2; Doc.05.3; etc”).

(...)

Considerando as glosas efetuadas na presente ação fiscal, os saldos mensais apurados a título de crédito de IPI, passaram de ser devedores em todos os meses, conforme mostra a planilha eletrônica “Apuração de IPI retificada de ofício 2013”.

Regularmente cientificado, o sujeito passivo apresentou a Impugnação de fls. 134 /175, alegando, em síntese:

## **III - DIREITO**

### **III.1 - COISA JULGADA**

#### **III.1.1 - EFEITOS DA COISA JULGADA DO MANDADO DE SEGURANÇA 91.0028724-5: IMPOSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO**

**A classificação fiscal dos concentrados adquiridos pela impugnante com isenção do IPI de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus não comporta, a esta altura, qualquer questionamento, uma vez que nos autos do Mandado de Segurança 91.0028724-5, este ponto foi devidamente abordado (confirmado pela própria Secretaria da Receita Federal) e ficou protegido pelos efeitos da coisa julgada.**

Não bastasse, é importante salientar que a Receita Federal, desde a década de 1990 (quando tramitou o referido Mandado de Segurança), tinha todos 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. Não o fez durante o processo e, tampouco, em sede de Embargos de Declaração ou de Ação Rescisória.

A legislação processual, como se demonstrará, é claríssima quanto aos efeitos da coisa julgada, no sentido de que, uma vez ocorrida, reputam-se conhecidos e repelidos quaisquer argumentos que a parte perdedora poderia suscitar em favor do seu direito (efeito preclusivo da coisa julgada, art. 474 do CPC/73 - art. 508 do CPC/2015). Isso é um efeito *ex lege* da coisa julgada e independe de interpretações que se faça sobre o dispositivo da decisão. (...)

(...)

Assim, não há dúvidas de que a Impugnante encontra-se plenamente protegida pelo manto da coisa julgada.

Expliquemos melhor.

Para fins de contextualização, cumpre registrar que o Mandado de Segurança aludido foi impetrado após a então Secretaria da Receita Federal ("SRF") ter exarado a resposta à consulta objeto do Processo Administrativo no 10768-036349/90-73 (Doc. 04 - fls. 50/52), cuja ementa é a seguinte:

*“O direito ao crédito do imposto pela aquisição de produtos isentos procedentes da Zona Franca de Manaus, somente pode ser utilizado, na hipótese de os mesmos estarem enquadrados no item XXVI do art. 45 do RIPI/82, sobre os quais se aplica o disposto no item XI do art. 82 do mesmo Regulamento. No caso de o produto se enquadrar no item XXI do referido art. 45 do RIPI/82, não há direito ao crédito do imposto calculado como se devido fosse, por falta de previsão legal.”*

**Conforme se infere do trecho transcrito, a SRF entendeu que concentrados adquiridos pela Impugnante - classificados na posição 2106.90 -, por estarem enquadrados no item XXI do art. 45 do RIPI/82, não permitiriam aproveitamento dos créditos de IPI.**

(...)

Cumpre esclarecer que o objeto do pedido formulado pela Impugnante foi o reconhecimento do direito ao creditamento nos casos de aquisição de insumos isentos por força do item XXI, do art. 45 do RIPI/82, cuja redação está abaixo transcrita, uma vez que, para os produtos enquadrados no item XXVI, o art. 82, inc. XI, do RIPI/82, assegurava expressamente esse direito. Confira-se:

(...)

**A primeira conclusão** que se alcança é a de que o direito ao aproveitamento dos créditos, quanto ao item XXVI do art. 45, era indubitável (e incontestado pela própria RFB), razão pela qual tal ponto não estava compreendido no objeto da Consulta.

Com efeito, o Mandado de Segurança, diante da resposta negativa à Consulta em relação ao direito ao aproveitamento dos créditos de IPI nas situações enquadradas no item XXI do art. 45 do RIPI/82, teve esse ponto como objeto específico. Na Inicial do MS, a Impugnante esclareceu que a negativa da SRF deu ensejo à ação judicial (Doc. 04 – fls. 04/15):

(...)

**Intimada a prestar informações no âmbito do aludido Mandado de Segurança, a SRF (Autoridade Impetrada) confirmou a classificação fiscal dos concentrados** (desde o princípio indicada como sendo a 2106.90) e a isenção regional do IPI (com amparo no então vigente art. 45, inciso XXI, do RIPI). Consignou, outrossim, que a Impugnante não teria direito aos créditos simplesmente por entender que não haveria previsão regulamentar expressa. confira-se (Doc. 04 - fls. 59/61):

*“(...) 3. Inicialmente, é de se ressaltar que não resta a menor dúvida quanto a isenção com que recebe os produtos (insumos), advindos da Zona franca de Manaus, conforme, aliás, o atestam as Notas Fiscais de Entrada de Mercadorias, que anexa ao 'mandamus'. Também como base nas referidas Notas Fiscais, **não resta a menor dúvida quanto à classificação fiscal do produto (concentrado B para preparo de Coca-Cola 600LU), qual seja, inciso XXI do artigo 45 do Decreto 87981/82, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados.**” (destaques acrescidos)*

**Dos excertos colacionados é possível constatar que a própria SRF confirma a correção da classificação fiscal dos concentrados**, tal qual adotada nas notas que acompanham os insumos, sendo a discordância e, pois, motivo da impetração do MS, a simples divergência jurídica quanto às hipóteses de tomada de créditos, i.e., quanto à possibilidade ou não de a Impugnante aproveitar os créditos de IPI dos mencionados insumos isentos provenientes da ZFM enquadrados no item XXI, do art.45, do RIPI/82.

**A sentença, assumindo como premissa a manifestação da SRF (Autoridade Impetrada) de correção da classificação fiscal que vinha sendo adotada, reconheceu o direito da Impugnante e julgou procedente o pedido** (Doc. 04 - fls.72/74):

*“(…) **Em suas informações (fls. 56/62)**, após assinalar a existência de direito líquido e certo, **confirma a autoridade impetrada a classificação fiscal do produto** e a existência da isenção, concluindo, no entanto, que a ela não faz jus o Impetrante.*

(…)

*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.” (destaques acrescidos)”*

Remetido o processo ao Tribunal Regional Federal da 2ª Região, foi negado provimento à remessa oficial nos seguintes termos (doc. 04 - fls. 152/157):

*“Trata-se, no caso dos autos, de empresa que se dedica à fabricação, venda e comércio de bebidas e refrigerantes. Adquire ela concentrado de refrigerante oriundo da Zona Franca de Manaus. Defende e não-cumulatividade constitucional do IPI, pleiteando, com o presente mandado de segurança preventivo, lhe seja assegurado o direito à manutenção do crédito do referido tributo na aquisição dos insumos isentos provenientes da Zona Franca, e suspensão de quaisquer medidas tendentes à exigência do referido imposto e ao pagamento de diferenças supostamente devidas, a ele referentes.”*

(…)

**A segunda conclusão**, a Impugnante teve assegurado o direito ao aproveitamento dos créditos de IPI oriundos da aquisição dos insumos isentos da ZFM, enquadrados no item XXI do art. 45 do RIPI, com o trânsito em julgado da sentença proferida no MS. Isto é de suma importância, haja vista o fato de que, para a Impugnante, o direito de aproveitar os créditos possui duplo fundamento: tanto o item XXVI do art. 45 do RIPI/82, conjugado com o art. 82, XI, **quanto o item XXI do mencionado art. 45, por força da coisa julgada emanada do MS.**

(…)

Infere-se, pois, que **a classificação fiscal dos insumos adquiridos pela Impugnante de fornecedor localizado na ZFM não é relevante**, na medida em que a coisa julgada do MS lhe assegurou o direito ao aproveitamento dos créditos nas situações enquadradas no item XXI do art. 45 do RIPI/82 (atual art. 81, II, do RIPI/2010), **a qual não está condicionada à classificação adotada**. Reconheceu, ademais, que os insumos adquiridos pela Impugnante se enquadram inequivocamente nessa condição. Para que não restem quaisquer dúvidas, importante reforçar alguns aspectos, inclusive de ordem processual.

(...)

### **III.1.2 - IMPOSSIBILIDADE DE UM SUPOSTO EQUÍVOCO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL SER TOMADO COMO FATO SUPERVENIENTE APTO A PREJUDICAR A COISA JULGADA**

A Autoridade Administrativa dá a entender que a coisa julgada a favor da Impugnante, que reconheceu o direito ao crédito do IPI na aquisição dos insumos isentos provenientes da ZFM, não poderia produzir efeitos no caso concreto, diante do suposto equívoco na classificação dos insumos em questão (concentrados para a produção de refrigerantes).

Contudo, conforme será detalhado em tópico seguinte, **é importante salientar que o modo como tais concentrados**, adquiridos de fornecedor situado na ZFM, **são classificados na TIPI é fato que foi levado formalmente ao conhecimento da Receita Federal desde 20/11/1990, quando formulada consulta fiscal pela Impugnante**. Igualmente, foi objeto de consideração inequívoca nos autos do referido Mandado de Segurança, no qual, em nenhum momento, ressaltou-se que o direito da Impugnante estaria comprometido em razão de eventual equívoco de classificação fiscal.

(...)

### **III.1.3 - IMPOSSIBILIDADE DE RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA**

A Fiscalização buscou, com a lavratura do Auto de Infração, "relativizar a coisa julgada" que assegura à Impugnante o direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes de aquisição de insumos isentos da ZFM. Foram levantados pontos concernentes à classificação fiscal dos produtos (que, não bastasse, também foi objeto de expressa ratificação no curso do Mandado de Segurança). Curiosamente, ao assim fazer, acaba desprestigiando o próprio STF, enfático no tocante à necessidade de se respeitar a autoridade da coisa julgada.

(...)

## **III.2 - A IMPROPRIEDADE DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL**

### **III.2.1 . OS CONCENTRADOS SÃO INDIVISÍVEIS**

Caso sejam superados os fundamentos acima, cabe à Impugnante ressaltar que os concentrados são produtos únicos, razão pela qual são classificados como unidade, não havendo (ainda que se admitisse, à esta altura, discutir esse tema) margem para classificar individualizadamente cada um dos seus componentes.

A Fiscalização ignora o fato de o kit concentrado para refrigerante ser produto único e indivisível. (...)

(...)

### **III.2.2 - CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PREVISTOS NO DECRETO-LEI 1.435/75 PARA USUFRUIR DA ISENÇÃO DO IPI**

Ademais, o TVF afirma que a Receita Federal não desconsiderou os atos expedidos pela SUFRAMA, que atestam que a Recofarma cumpriu os requisitos exigidos pelo Decreto-Lei 1.435/75 ("DL 1435") para usufruir da isenção do IPI sobre os produtos fabricados na ZFM, mas que a glosa decorreu da classificação equivocada dos concentrados. Contudo, apesar dessa afirmação, o que se verifica, de fato, é o total afastamento, de modo absolutamente ilegal, dos atos expedidos pela SUFRAMA e que asseguram a isenção aos concentrados.

(...)

Logo, não poderia a Receita Federal, por intermédio do AI, desconsiderar os atos expedidos validamente pela SUFRAMA, competente que é para tanto, conforme será detalhado adiante, que atestam o cumprimento das condições para usufruto da isenção, e glosar os créditos originados das aquisições dos concentrados.

### **III.2.3 - A COMPETÊNCIA DA SUFRAMA PARA APROVAÇÃO DOS PROJETOS E DEFINIÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL**

(...)

Disso decorre que o órgão competente para conceder e fiscalizar o cumprimento das exigências para gozo da isenção prevista no artigo 6º do DL 1435 é a SUFRAMA, estando respaldada a postura que foi adotada pela Recofarma, em linha com os atos emitidos e que estão em pleno vigor, cuja consequência é a possibilidade de aproveitamento dos créditos de IPI pelos adquirentes dos insumos isentos, como a Impugnante.

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, fundamentados no artigo 6º do DL 1435.

(...)

Portanto, ao estabelecer a competência para a concessão do referido benefício fiscal, é evidente que a legislação de regência assume que a SUFRAMA também poderá definir a classificação fiscal a ser adotada pelos fabricantes dos produtos agraciados pela regra isentiva. 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, conforme apontado pela TIPI, caso este fosse produzido em outra região do país.

(...)

Outrossim, o E. STJ, também ao apreciar situação semelhante à presente, definiu que a 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 e, por conseguinte, exigir o pagamento de tributo:

*"TRIBUTÁRIO, PRODUTO IMPORTADO. SABÃO ANTIACNE. CLASSIFICAÇÃO PERANTE À ANVISA COMO COSMÉTICO. AUTORIDADE ADUANEIRA QUE ENTENDE SER MEDICAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ATRIBUIÇÃO DA AUTORIDADE SANITÁRIA (ANVISA) NA CLASSIFICAÇÃO DO PRODUTO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.*

1. Incumbe à ANVISA regulamentar, controlar e fiscalizar os produtos e serviços que envolvam a saúde pública (art. 8º da Lei 9.782/99).

2. Não pertence às atribuições fiscais e aduaneiras, alterar a classificação de um produto, inclusive porque os seus agentes não dispõem do conhecimento técnico-científico exigido para esse mister.

3. Produto classificado pela ANVISA como cosmético. Atribuição privativa da Autoridade Sanitária, que refoge à competência da Autoridade Aduaneira.

4. Recurso Especial do contribuinte provido para restabelecer a sentença de fls. 974/975." (RESP 1555004/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/02/2016, DJe 25/02/2016)

(...)

### **III.3 - A CORRETA CARACTERIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS - REGIME JURÍDICO**

Além dos aspectos tratados nos itens precedentes, o TVF alega que a Recofarma, até o ano de 2010, classificou os produtos na NCM 2106.90.10, cuja alíquota do IPI é 0%, e somente a partir do ano de 2011 passou a utilizar a NCM 2106.90.10 Ex 01, com alíquota de 27%, o que, no seu entendimento, justificaria a alteração do tratamento ao longo do tempo.

A controvérsia dos presentes autos reside em determinar a possibilidade ou não de tomada de créditos em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM, especialmente, em virtude de coisa julgada obtida no MS.

(...)

Coerentemente, o campo dos DANFE's e as cartas de correção (espaço destinado à indicação da alíquota) não indicam o número zero, atestando mais uma vez não se tratar de operação sujeita à alíquota zero. Não há indicação de alíquota alguma, justamente como deve ser em caso de isenção de natureza subjetiva (...).

A classificação fiscal do produto "2106.90.10", "EX" Tarifário nº 01, indicada no campo pertinente dos aludidos documentos fiscais, também deixa evidenciado que não se trata de produto sujeito à alíquota zero, eis que, durante todo o período fiscalizado (ano de 2013), o produto em referência nunca chegou a ter o tratamento jurídico de alíquota zero, Repita-se, porque o regime jurídico adequado é o da isenção.

(...)

**Importante esclarecer, ademais, que a Impugnante é adquirente de boa-fé e não poderia, mesmo que por hipótese, ser prejudicada por eventual equívoco da fornecedora** localizada na ZFM no preenchimento dos documentos fiscais que amparam as operações de aquisição de insumos. Ou seja, ainda que se pudesse admitir, *ad argumentandum*, que a classificação fiscal indicada pela Recofarma não foi a correta, é fato que a Impugnante não pode sofrer as consequências dessa falha.

A esse respeito, a jurisprudência do STJ já pacificou o entendimento de que o adquirente de boa-fé não pode ser prejudicado em razão de irregularidades praticadas por terceiros. É o que consta do Recurso Especial Repetitivo no 1.148.444/MG:

(...)

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez

*demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (...).*

(...)

*4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.*

(...)

*O entendimento foi, inclusive, objeto da Súmula no 509, que assim dispõe:*

*"É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda."*

**Por fim, o AI invoca o art. 136 do CTN, segundo o qual a infração à legislação tributária independente da vontade do agente sendo objetiva**, na tentativa de imputar à Impugnante a responsabilidade por equívoco supostamente cometido pela Recofarma, Contudo, olvida o AI que o art. 136 do CTN diz respeito à responsabilidade do agente, entenda-se, daquele que teria cometido a infração, não se admitindo sua extensão para atingir terceiro que transacionou com o primeiro com indubitável boa-fé.

(...)

### **III.6 - ARGUMENTOS SUCESSIVOS**

#### **III.6.1 - NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DA MULTA (ARTS. 76, INC. II, DA LEI 4.502/1964, E 567, INC. II, A, DO RIPI/2010)**

Na remota hipótese de se entender pela ilegitimidade dos créditos compensados e, pois, concluir pela manutenção da glosa, deve ser afastada a multa aplicada porque a conduta da Impugnante estava em linha com a jurisprudência administrativa predominante na época (ano de 2013), que reconhecia o direito ao aproveitamento dos créditos oriundos da aquisição de insumos isentos da ZFM, por força dos artigos 76, inc. II, da Lei 4.502/1964, e 567, inc. II, a, do RIPI/2010.

(...)

#### **III.6.2 - A ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA**

Ainda que não se entenda pelo integral cancelamento do Auto de Infração, o que se admite apenas para argumentar, há que se reconhecer a improcedência da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

**A DRJ/RPO, em sessão de 22/05/2018**, proferiu o Acórdão nº **14-86.053**, às fls. 1905/1940, através do qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, com a seguinte ementa:

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

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos concernentes a produtos isentos, adquiridos 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, seja pela não-incidência, isenção ou tributação à alíquota zero dos produtos adquiridos, 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, de 1975. 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.

**IPI. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. JULGAMENTO DE RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS PELO STF.**

No julgamento do RE nº 566.819/RS, o STF negou o direito de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos e esclareceu que a controvérsia a respeito dos créditos oriundos de aquisições de insumos isentos feitos a empresas localizadas na ZFM será objeto de apreciação, pelo Plenário, no âmbito do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP. Este RE, que trata especificamente do direito de crédito nas aquisições da ZFM e Amazônia Ocidental, teve a repercussão geral reconhecida em 22/10/2010 e aguarda julgamento de mérito no STF.

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

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

**PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS.**

Nos termos do decreto regulador do Processo Administrativo Fiscal, o momento da apresentação das provas é na impugnação e a juntada de documentos após este momento somente é permitida nas situações expressamente previstas na lei.

**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.

#### **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.

**A ciência deste Acórdão pelo sujeito passivo se deu por “Termo De Ciência por Abertura de Mensagem” em 01/06/2018, à fl. 1945. Irresignado com a decisão da DRJ-RPO, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário em 02/07/2018, às fls. 1948/1999, basicamente reiterando as alegações da Impugnação.**

Em 24/09/2018, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, às fls. 2005/2051, pugnando pelo desprovimento integral do Recurso Voluntário.

É o relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

#### **I – DOS EFEITOS DA COISA JULGADA DO MANDADO DE SEGURANÇA 91.0028724-5. DA ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO**

Afirma a defesa que a classificação fiscal dos concentrados adquiridos pela Recorrente com isenção do IPI de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus não comporta, a esta altura, qualquer questionamento, uma vez que, nos autos do Mandado de Segurança (MS) nº 91.0028724-5, este ponto teria sido devidamente abordado (confirmado pela própria Secretaria da Receita Federal, ex SRF e atual RFB) e estaria protegido pelos efeitos da coisa julgada.

Sustenta, ainda, que, intimada a prestar informações no âmbito do aludido MS, a SRF (Autoridade Impetrada) teria confirmado a classificação fiscal dos concentrados (desde o princípio indicada como sendo a 2106.90) e a isenção regional do IPI (com amparo no então vigente art. 45, inciso XXI, do RIPI-82), e que a sentença, assumindo como premissa a manifestação da SRF de correção da classificação fiscal que vinha sendo adotada, teria reconhecido o direito da Impugnante e julgado procedente o pedido.

Contudo, analisando as informações prestadas pela SRF no âmbito do aludido MS, às fls. 1208/1212, verifico que o referido órgão, ao contrário do que afirma o recorrente, **não** confirmou a classificação fiscal dos concentrados como sendo a 2106.90. Não há, nas referidas informações, qualquer menção a uma posição na TIPI ou NCM, nenhuma análise sobre qual a correta posição e como se teria chegado a esta, mas tão somente dois parágrafos, a seguir transcritos da fl. 1208:

Inicialmente, é de se ressaltar que não resta a menor dúvida quanto à isenção com que recebe os produtos (insumos) advindos da Zona Franca de Manaus, conforme, aliás, o atestam as Notas Fiscais de Entrada de Mercadorias, que anexa ao "mandamus". Também com base nas referidas Notas Fiscais, **não resta a menor dúvida quanto à classificação fiscal do produto (concentrado B para preparo de Coca-Cola 6000LU), qual seja inciso XXI do artigo 45 do Decreto 87981/82**, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados.

**De acordo com a classificação supra**, não resta dúvida que, no mérito, a matéria em pauta já foi amplamente analisada nos processos de consulta e recurso à decisão da consulta, motivo pelo qual, com a devida "venia", não nos alongaremos sobre o mesmo.

A seguir, à fl. 1210, inicia-se a prestação das informações propriamente dita, com a seguinte ementa, e sem nenhuma menção à palavra "classificação" ou à expressão "classificação fiscal":

Ementa: O direito ao crédito do imposto pela aquisição de produtos isentos procedentes da Zona Franca de Manaus somente pode ser utilizado na hipótese de os mesmos estarem enquadrados no item XXVI do art. 45 do RIPI/82, sobre os quais se aplica o disposto no item XI do art. 82 do mesmo Regulamento. No caso de o produto se enquadrar no item XXI do referido art. 45 do RIPI/82, não há direito ao crédito do imposto calculado como se devido fosse, por falta de previsão legal.

Parece bastante claro, da leitura da ementa acima colacionada, que a matéria sob análise é o "enquadramento", ou "classificação", dos produtos isentos procedentes da ZFM na isenção do art. 45, inciso XXVI, do RIPI/82, para o qual há previsão legal de creditamento no art. 82, ou na isenção do art. 45, inciso XXI, para o qual **não** há previsão legal de creditamento.

E o trecho à fl. 1208, também colacionado acima, conclui, sobre essa matéria, que não resta a menor dúvida quanto à "classificação fiscal" do produto (produto este o concentrado B para preparo de Coca-Cola 6000LU) no inciso XXI do artigo 45 do Decreto 87981/82, que é justamente o RIPI/82. Apesar de usar o termo "classificação fiscal" para o enquadramento da isenção naquela prevista no art. 45, inciso XXI, não vejo como se possa sequer imaginar que a SRF estivesse utilizando o termo "classificação fiscal" para a designação do código do produto na NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul), apesar de, em ambos os casos, ser este o termo utilizado.

Observe-se que a Informação prestada pelo Fisco conclui o seguinte, às fls. 1211 e 1212:

6. Dessa forma, se o "concentrado de refrigerante" procedente da Zona Franca de Manaus, adquirido pela Interessada, para emprego na industrialização de refrigerantes, sair com isenção do IPI, com fundamento no inciso XXVI do artigo 45 do RIPI/82, poderá, ela, creditar-se do valor do imposto calculado como se devido fosse, a título de incentivo fiscal, nos termos do inciso XI do artigo 82 do RIPI/82. No entanto, se a isenção a que faz jus o produto proveniente da Zona Franca de Manaus se der com base

no inciso XXI do artigo 45 do mesmo RIPI, não haverá direito ao crédito do imposto como se devido fosse, por falta de previsão legal.

7. Para complementar, deve ser esclarecido que cabe ao fornecedor informar na Nota Fiscal, nos termos dos incisos I ou II do artigo 244 do RIP1/82, a base legal da isenção do produto.

8. Considerando o exposto e que a autoridade de primeira instância decidiu corretamente a consulta, propomos o desprovemento dos recursos de ofício e voluntário interpostos.

Não há qualquer conclusão acerca de uma “classificação fiscal” com base nas normas de classificação da NCM, cujos códigos são utilizados na TIPI (Tabela de Incidência do IPI) para indicar as alíquotas de IPI respectivas. O que se conclui neste documento é que a “classificação fiscal” da isenção objeto de análise deve se dar no inciso XXI do art. 45, e não no inciso XXVI. Não se pode negar que a terminologia utilizada no referido documento não foi a mais adequada tecnicamente, mas esse fato não conduz a qualquer possibilidade de se validar a tese do Recorrente.

**Quanto à alegação de que a “classificação fiscal na TIPI” dos insumos adquiridos teria sido devidamente abordada nos autos do MS nº 91.0028724-5 e estaria protegida pelos efeitos da coisa julgada,** entendo que basta a simples transcrição do Acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) que transitou em julgado para esclarecer a questão. O Acórdão é tão sintético que pode ser aqui integralmente transcrito, inclusive com o Relatório:

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de Remessa "*Ex-Officio*", consignada em sentença que **concedeu segurança 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.

Intempestiva a apelação, subiram os autos a esta Corte, por força da remessa necessária, e deles teve vista o Representante do Ministério Público Federal que, às fls.79/80, opinou pela manutenção da sentença, por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

#### **VOTO**

O Exmº Sr. Desembargador Federal Fernando Marques (Relator)

Trata-se, no caso dos autos, de empresa que se dedica à fabricação, venda e comércio de bebidas e refrigerantes. Adquire ela concentrado refrigerante oriundo da Zona Franca de Manaus. Defende a não-cumulatividade constitucional do IPI, **pleiteando, com o presente mandado de segurança preventivo, lhe seja assegurado o direito à manutenção do crédito do referido tributo na aquisição dos insumos isentos provenientes da Zona Franca,** e suspensão de quaisquer medidas tendentes à exigência do referido imposto e ao pagamento de diferenças supostamente devidas, a ele referentes.

Inicialmente, cumpre lembrar o disposto, sobre o IPI, no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal de 1988, in verbis:

(...)

**Constata-se, assim, do texto citado, que o IPI submete-se à regra da não-cumulatividade,** prevendo, ainda a Carta Magna, em relação a esse tributo, a compensação de crédito em operações subsequentes.

**Ainda quando a operação anterior gozar do benefício da isenção tributária, é de se reconhecer o direito à compensação.** Para defesa de tal argumento, cumpre ressaltar as características da isenção. É ela forma de exclusão do crédito tributário. Nela ocorre o fato gerador, fazendo nascer a obrigação tributária. O fenômeno encontra-se dentro do campo de incidência da tributação, mas, por algum motivo, o legislador o dispensa do pagamento de tributo que é devido. **Assim, mesmo ocorrendo a isenção tributária na operação anterior, exsurge o direito à compensação,** já que o que gera tal direito não é o lançamento do imposto, mas sua própria existência, incidindo, portanto, sobre os produtos. Tanto é que, suspensa a isenção, o imposto reaparece pleno, posto que sempre existiu.

Portanto, **nada há de inconstitucional no fato do contribuinte que aproveitar créditos do IPI de produtos isentos.**

Nesse sentido, posicionamento de nossos tribunais, conforme ementas a seguir transcritas:

(...)

Vale destacar, ainda, que, **não havendo na Constituição Federal de 1988, nenhuma restrição expressa ao direito pleiteado,** dispositivos e normas infra-constitucionais, como a RIPI/82, não podem prosperar, vez que não legitimados pelos preceitos constitucionais vigentes.

Assim, é de se confirmar a sentença do Juízo singular.

Pelo exposto, nego provimento à remessa necessária.

É como voto.

Mais uma vez resta evidente que a decisão acima não aborda, nem mesmo superficialmente, a questão da “classificação fiscal na TIPI” dos insumos adquiridos pelo Recorrente.

Como bem ressaltado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em suas Contrarrazões, o art. 503 do novo CPC exige que a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei **nos limites da questão principal expressamente decidida.** A PFN trouxe análises doutrinárias deste dispositivo:

Depreende-se de tais normas que “a imutabilidade, ínsita à coisa julgada, somente atinge a parte dispositiva da sentença, na qual se estabeleceu a lei do caso concreto. Todo o restante, ou seja, a fundamentação e o relatório, não restam imutáveis” (MARINONI, Luiz Guilherme. Processo de conhecimento, 12ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 648).

Como ressalta Fredie Didier Jr., o advérbio “expressamente”, inserido no art. 503 do CPC/2015 “serve para reforçar a regra de que não há coisa julgada implícita – ou seja, não há coisa julgada do que está implícito na decisão ou do que não foi decidido”, o que, aliás, já prevalecia no sistema processual anterior (Curso de direito processual civil, v. 2., 10ª ed., Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015, p. 525).

**Logo, pelo quanto exposto, voto por negar provimento a este pedido do Recorrente.**

## **II – DA ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA**

Afirma o Recorrente que a Fiscalização buscou, com a lavratura do Auto de Infração, "relativizar a coisa julgada" que assegura à Impugnante o direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes de aquisição de insumos isentos da ZFM.

Tal afirmativa, contudo, não se confirma. **A Fiscalização, em momento algum, afastou a aplicação da decisão do TRF2 no julgamento do MS nº 91.0028724-5. Pelo contrário;** ao aplicar a decisão, buscou qual a alíquota de IPI aplicável aos produtos isentos procedentes da ZFM justamente para calcular o crédito ficto de IPI a que o Recorrente teria direito.

Para tanto, precisou valer-se das **Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC**, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NCM, bem como das **Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH**, do Conselho de Cooperação Aduaneira, como determinam os arts. 15 a 17 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (Regulamento do IPI - RIPI/2010), que regulamentam a classificação fiscal dos produtos, com base legal na Lei nº 4.502/64:

### TÍTULO III

#### DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

Art. 15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

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 nº 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 luso-brasileira, 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 nº 4.502, de 1964, art. 10).

Tal procedimento faz-se necessário porque, para que o contribuinte possa se creditar do IPI, deve inicialmente determinar quais as alíquotas de IPI que incidiriam nestas operações, caso não fossem isentas. Para tanto, deve realizar a classificação fiscal das mercadorias pela TIPI, e assim obter as alíquotas correspondentes a cada classificação.

O recorrente classificou todos os produtos acondicionados separadamente como se fosse um produto único, na posição 2106.90.10, Ex. 01, cuja alíquota era de 20%. Fazendo incidir esta alíquota sobre o valor das suas aquisições isentas de IPI, o recorrente obteve o valor do crédito de IPI registrado em sua escrita fiscal.

A posição 2106.90.10, EX. 01, possui o seguinte texto na TIPI/2011:

Código da posição	Texto da posição	Alíquota
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	20

A fiscalização entendeu que a classificação dos produtos adquiridos pelo recorrente deveria ser individualizada, uma vez que estes não se caracterizam como uma preparação "composta", ou como um "extrato concentrado ou sabor concentrado", sendo, em verdade, apenas "kits", ou seja, ingredientes ou partes para produzir, já dentro das instalações do recorrente, os "concentrados", sendo enviados pelo fornecedor acondicionados separadamente, apesar de apresentados em conjunto, sem sofrer qualquer processo de homogeneização.

A fiscalização, ao realizar a classificação conforme exposto na Tabela acima, verificou que os produtos classificavam-se em posições cuja alíquota de IPI correspondente era zero, e dessa forma glosou os créditos do recorrente.

Os arts. 10 a 12 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, que dispõe sobre o IPI (Imposto de Consumo, à época), determinam como se dará esta classificação:

### **CAPÍTULO III**

#### **Da Classificação dos Produtos**

#### **Art. 10. Na Tabela anexa, os produtos estão classificados em alíneas, capítulos, sub-capítulos, posições e incisos.**

§ 1º O código numérico e o texto relativo aos capítulos e posições correspondem aos usados pela **nomenclatura aprovada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas.**

(...)

Art. 11. A classificação dos produtos nas alíneas, capítulos, sub-capítulos, posições e incisos da Tabela far-se-á de conformidade com as seguintes regras:

(...)

Art. 12. **As Notas Explicativas da Nomenclatura referida no § 1º do artigo 10, atualizada até junho de 1966, constituem elementos de informação para a correta interpretação das Notas e do texto das Posições** constantes da Tabela Anexa. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), versão luso-brasileira, foram aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27/01/1992, e alterações posteriores:

Art. 1º **São aprovadas as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira**, com sede em Bruxelas, Bélgica, na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, anexas a este Decreto.

Parágrafo único. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições

e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

Art. 2º As alterações introduzidas na Nomenclatura do Sistema Harmonizado e nas suas Notas Explicativas pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (Comitê do Sistema Harmonizado), devidamente traduzidas para a língua portuguesa pelo referido Grupo Binacional, serão aprovadas pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, ou autoridade a quem delegar tal atribuição.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988).

A Regra Geral para Interpretação (RGI) n.º 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”. As regras aplicáveis ao presente caso e as correspondentes notas explicativas são as seguintes:

#### **REGRA 1**

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

#### **NOTA EXPLICATIVA**

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

(...)

III) **A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:**

(...)

b) Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, **de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5**.

(...)

#### **REGRA 2**

(...)

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

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

#### **NOTA EXPLICATIVA**

(...)

#### **REGRA 2 b)**

##### **(Produtos misturados e artigos compostos)**

**X) A Regra 2 b) diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias,** e às obras constituídas por duas ou mais matérias. As posições às quais ela se refere são as que mencionam uma matéria determinada, por exemplo, a posição 05.07, marfim, e as que se referem às obras de uma matéria determinada, por exemplo, a posição 45.03, artigos de cortiça. Deve notar-se que esta Regra só se aplica quando não contrariar os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo (por exemplo, posição 15.03 - ... óleo de banha de porco ... sem mistura).

**Os produtos misturados que constituam preparações** mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, **devem classificar-se por aplicação da Regra 1.**

XI) O efeito desta Regra é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias. Também tem o efeito de ampliar o alcance das posições que mencionam as obras de determinada matéria, de modo a incluir naquelas posições as obras parcialmente constituídas por esta matéria.

XII) **Contudo, esta Regra não amplia o alcance das posições a que se refere,** a ponto de poder nelas incluir mercadorias que não satisfaçam, como exige a Regra 1, os dizeres dessas posições, **como ocorre quando se adicionam outras matérias ou substâncias** que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.

XIII) **Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias,** e as obras constituídas por duas ou mais matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, **devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3.**

#### **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 EXPLICATIVA**

(...)

#### **REGRA 3 b)**

VI) Este segundo método de classificação visa unicamente:

**1) Os produtos misturados:**

- 2) As obras compostas por matérias diferentes;
- 3) As obras constituídas pela reunião de artigos diferentes;
- 4) As mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho.

Esta Regra só se aplica se a Regra 3 a) for inoperante.

(...)

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

(...)

**A expressão “venda a retalho” não inclui as vendas de mercadorias que se destinam a ser revendidas** após a sua posterior fabricação, preparação ou reacondicionamento, ou **após incorporação ulterior com ou noutras mercadorias**.

Em consequência, **a expressão “mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho” compreende apenas os sortidos que se destinam a ser vendidos ao utilizador final** quando as mercadorias individuais se destinam a ser utilizadas em conjunto. Por exemplo, diferentes produtos alimentícios destinados a serem utilizados conjuntamente na preparação de um prato ou uma refeição, pronto-a-comer, embalados em conjunto e destinados ao consumo pelo comprador, constituem um “sortido acondicionado para venda a retalho”.

(...)

**Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:**

- camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), **cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;**
- **uma garrafa de** bebida espirituosa da posição 22.08 **e uma garrafa de** vinho da posição 22.04.

**No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada.** Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

(...)

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.**

O recorrente afirma se basear na RGI 1 para classificar os kits na posição 2106.90.10 Ex.01, da NCM. Entretanto, a RGI 1 apenas especifica que a classificação deve ser determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, e não pelos títulos das

Seções, Capítulos e Subcapítulos, os quais têm apenas valor indicativo. Esta é a primeira parte da regra. A segunda parte prevê que a classificação seja determinada de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente. Dentre os casos excepcionais em que o texto do SH traz a previsão de que produtos apresentados separadamente devem ser classificados em código único, destaco alguns:

Nota 3 à Seção VI (“produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas”):

3 - Os produtos apresentados em sortidos compostos de diversos elementos constitutivos distintos, classificáveis, no todo ou em parte, pela presente Seção e reconhecíveis como destinados, depois de misturados, a constituir um produto das Seções VI ou VII, devem classificar-se na posição correspondente a este último produto, desde que esses elementos constitutivos sejam:

- a) Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio reacondicionamento;
- b) Apresentados ao mesmo tempo;
- c) Reconhecíveis, dada a sua natureza ou quantidades respectivas, como complementares uns dos outros.

Nota 4 ao Capítulo 95 (“Brinquedos, jogos, artigos para divertimento ou para esporte; suas partes e acessório”):

Ressalvadas as disposições da Nota 1 acima, a posição 95.03 aplica-se também aos artigos desta posição combinados com um ou mais artigos que não possam ser considerados como sortidos na acepção da Regra Geral Interpretativa 3b) mas que, se apresentados separadamente, seriam classificados noutras posições, desde que esses artigos estejam acondicionados em conjunto para venda a retalho e que esta combinação apresente a característica essencial de brinquedos.

**A questão decisiva para este caso é saber se as mercadorias em questão, os kits de concentrados, devem ser classificadas como mercadoria única, ou se cada volume acondicionado separadamente deverá ter sua própria classificação**, a qual será feita, obviamente, em qualquer dos casos, de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, como requer a RGI 1.

As Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os kits possa ser classificado em código único. Além das hipóteses previstas nos textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas do SH, somente as RGI 2 e 3 referem-se a situações de exceção, em que um conjunto de itens deve ser classificado em código único.

A RGI 2 b) determina que a classificação dos produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3. A "RGI 2 b)" diz respeito, especificamente, às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e a sua Nota Explicativa X afirma que os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa

Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1.

O objetivo da "RGI 2 b)" é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias, como afirma a própria Nota XI. Contudo, a Nota XII deixa claro que esta Regra não amplia o alcance das posições a ponto de poder nelas incluir mercadorias nas quais se adicionam outras matérias que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.

Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3. A Nota Explicativa XIII é literal nesse sentido. Mesmo que a tese da recorrente sobre considerar todos as partes acondicionadas separadamente como mercadoria única fosse correta, ainda assim seria necessário valer-se da RGI 3, pois as "preparações" são misturas suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições.

Neste ponto, faz-se necessário comentar a alegação do recorrente de que existe uma posição específica para a mercadoria, a 2106.90.10 Ex. 01, sendo aplicável, automaticamente, a RGI 1.

De acordo com o texto da posição, e seguindo o que determina a RGI 1, para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar as seguintes características: **a)** que seja uma preparação composta; **b)** que não seja alcoólica; **c)** que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado; **d)** que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02; **e)** que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. Além disso, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras "preparação" e "concentrado", que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único.

A Fiscalização entendeu que **os kits de concentrados não atenderiam às características "a", "c" e "e"**. Logo, não poderiam ser classificadas na posição 2106.90.10 Ex. 01, nem mesmo sendo classificadas individualmente. Apresento, a seguir, uma análise destas características:

#### **- Característica "a", "que seja uma preparação composta"**

Sempre que a NCM ou a NESH se referem a preparações, resta claro que estão tratando de uma mistura. Por exemplo, na NCM, a Nota de Subposição nº 3 assevera: *"3- Na aceção da posição 21.04, consideram-se "preparações alimentícias compostas homogeneizadas" as preparações constituídas por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas (...)"*

Na NESH, os itens 13, 14 e 15 das Notas Explicativas da posição 21.06 mencionam o seguinte:

- 13) As misturas de extrato de ginseng com outras substâncias (por exemplo, lactose ou glicose) utilizadas para preparação de "chá" ou de outra bebida à base de ginseng.

14) Os produtos constituídos por uma mistura de plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de espécies diferentes, ou por plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de uma ou de diversas espécies misturadas com outras substâncias (...)

15) As misturas constituídas por plantas, partes de plantas, sementes ou frutas (inteiras, cortadas, trituradas ou pulverizadas) de espécies incluídas em diferentes Capítulos (...)

O item X da Nota Explicativa da Regra 2 b) diz em sua parte final que *"Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1"*.

Ao tratar especificamente da elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, a NESH menciona a adição de ingredientes como acidulantes, conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais:

“Classificam-se especialmente aqui:[...]”

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc.

Ao usar o verbo “adicionar”, a NESH está se referindo ao processo onde ocorre a mistura dos ingredientes citados, e não à sua remessa em conjunto. Ou seja, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias, e não a diversas substâncias acondicionadas isoladamente que posteriormente serão misturadas.

Mesmo que se entenda que não existe um conceito técnico preciso do que seja uma "preparação" nas NESH, tal definição pode ser obtida pelo art. 29 do Decreto nº 6.871, de 04/06/2009, que regulamenta a Lei nº 8.918/94 (a qual dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas):

Art. 29. Preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante é o produto que contiver suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionado de água potável para o seu consumo, com ou sem açúcares.

Os kits de concentrados são comercializados com os extratos vegetais acondicionados separadamente dos demais produtos, logo o “preparado líquido ou concentrado líquido” não “contém” o extrato vegetal. Além disso, a adição de água potável só ocorre posteriormente à venda dos kits, já nas instalações do fiscalizado.

Assim, diversos produtos acondicionados em embalagens individuais não podem ser considerados como uma “preparação composta”, pois tal característica somente poderia ser verificada no produto resultante da mistura destes diversos componentes do kit, e após a adição de água potável (o que somente ocorre já nas instalações do adquirente/fiscalizado).

**- Característica “c”, “que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado”**

O art. 13, § 4º, c/c o art. 30, ambos do já citado Decreto nº 6.871/2009, especificam o que seja um extrato ou sabor concentrado:

CAPÍTULO VII

DA PADRONIZAÇÃO DAS BEBIDAS

Seção I

Das Disposições Preliminares

Art. 13. A bebida deverá conter, obrigatoriamente, a matéria-prima vegetal, animal ou mineral, responsável por sua característica sensorial, excetuando o xarope e o preparado sólido para refresco.

(...)

§ 4º O produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

(...)

Seção II

Das Bebidas não-Alcoólicas

(...)

Art. 30. O preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refrigerante.

Os kits de concentrados adquiridos pelo recorrente, quando e se diluídos, não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal. O Auditor-Fiscal identificou esse fato a partir da verificação do seu processo produtivo pois, conforme o seu fluxograma, constante do TVF, além de todas as partes que compõem os "kits" serem misturados somente dentro das instalações do recorrente, também a adição de açúcar (ou de edulcorantes artificiais, no caso das bebidas "zero calorias") só ocorre nesse momento.

Como bem identificado no procedimento fiscal, a mistura do conteúdo dos componentes dos “kits/concentrados” fornecidos é uma etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador (no caso, o fiscalizado), em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, e caracteriza-se como a operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

Somente depois dessa etapa é que se forma uma preparação, conhecida como xarope composto, que deve ser enquadrada em exceção tarifária do código NCM 2106.90.10. O xarope composto classifica-se no Ex 02 do código 2106.90.10 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), pois, segundo a Autoridade Fiscal, não contestada pelo recorrente, possui capacidade de diluição inferior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

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

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

Em alguns estabelecimentos do Recorrente, além de produto intermediário, o xarope composto é também um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix).

De acordo com a legislação do IPI, qualquer mistura de ingredientes se caracteriza como uma operação de industrialização, independentemente de sua complexidade, e toda operação de transformação importa na obtenção de produto novo, com enquadramento diferente na TIPI.

Assim, embora o Recorrente se apresente como uma empresa engarrafadora, os seus estabelecimentos industriais executam dois processos distintos de industrialização:

- Primeiro são misturados os componentes dos chamados “kits/Concentrados”, obtendo o concentrado do Ex02 do código 2106.90.10;

- Depois (exceto nos casos em que estes concentrados são destinados a detentores de máquinas "post-mix") o concentrado resultante da mistura é levado para outro equipamento, onde é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante.

Considerando que 100% dos chamados “kits/Concentrados”, fornecidos são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10, **os “kits/concentrados” não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de substâncias destinadas à industrialização de extratos concentrados.**

Dessa forma, não há como se tratar as partes que integram os kits de concentrados, **mesmo em conjunto**, como um "extrato ou sabor concentrado", segundo o conceito especificado nos dispositivos citados. Para que ficasse caracterizado um produto chamado de “extrato concentrado”, o conteúdo das diversas partes que compõem um kit deveria estar reunido numa única parte, fato que o próprio Recorrente não discute, tanto que criou a ficção de que para fins de classificação fiscal os kits formariam uma mercadoria única.

**- Característica “e”, “que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”**

Derivada do motivo acima identificado. Como os "kits" ainda não estão prontos para consumo após a simples diluição, por conta da necessidade da etapa de mistura de todos os componentes do kit, além da introdução do açúcar para formar a preparação, sua capacidade de diluição não é superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Como determina o art. 13, § 4º, c/c o art. 30, ambos do Decreto nº 6.871/2009, o "kit", após ser diluído em, no mínimo, 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, deveria resultar em um produto "com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal", o que não ocorre, efetivamente. Assim, esta segunda característica, exigida pelo texto da posição 2106.90.10 Ex. 01, também não restaria atendida.

Claro está, portanto, que mesmo que se pudesse considerar todas as partes dos kits de concentrados como uma mercadoria única, ainda assim não seria possível utilizar a RGI 1 para sua classificação direta na posição 2106.90.10 Ex. 01, pois a sua diluição não resultaria em um produto "com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal", tendo em vista a necessidade de adição de açúcar ou de edulcorantes artificiais, muito menos em um produto "com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado".

**Realizada a análise da possibilidade de adequação do produto “kits de concentrados” à posição 2106.90.10 Ex. 01, pela aplicação da RGI 01, com conclusão negativa, volto à análise da aplicação das demais RGI's.** Nesta etapa, é necessário avaliar a aplicabilidade da RGI 3 (específica para a classificação de produtos misturados ou artigos compostos), segundo a qual 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 de acordo com as regras 3a), 3b) ou 3c).

Para verificar se é possível determinar se alguma matéria confere ao produto a sua característica essencial, analisaremos as Notas Explicativas X e XI da RGI 3 b), as quais, a meu ver, põe uma pá de cal sobre toda a celeuma:

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

(...)

Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:

– camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), **cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;**

– **uma garrafa de** bebida espirituosa da posição 22.08 **e uma garrafa de** vinho da posição 22.04.

**No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada.** Isto aplica-se

também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

(...)

**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.**

Observe-se que, na Nota Explicativa X, são dados três exemplos de produtos vendidos em conjunto, porém acondicionados separadamente: **1) camarões, pasta de fígado, queijo, bacon em fatias e salsichas de coquetel, cada um desses produtos apresentados numa lata metálica; 2) bebida espirituosa da posição 22.08 e vinho da posição 22.04, cada qual em sua respectiva garrafa; e 3) café solúvel, acondicionado em um frasco de vidro, com uma xícara de cerâmica e um pires de cerâmica, porém acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.**

A Nota afirma, de forma cristalina, que "*No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada*". Dessa forma, não pode ser classificado pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, ou seja, tratar algum destes três kits tomados por exemplos como uma mercadoria única e recebendo uma única classificação fiscal para todo o conjunto.

Além disso, a Nota Explicativa XI da RGI 3b) também não permite que mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, possa ser classificado pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, ou seja, tratado como uma mercadoria única.

Em relação à Nota Explicativa XI da RGI 3b) ainda há uma particularidade referente à análise levada a efeito pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) por ocasião da edição da precitada nota explicativa.

A Nota Explicativa XI da RGI 3b) foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a classificação de produtos com as mesmas características dos "kits para fabricação de bebidas" objeto do presente processo.

O referido dispositivo teve por origem consultas sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas às dos insumos adquiridos pela recorrente, inclusive bases para elaboração de FANTA (marca produzida pelas empresas do grupo Coca-Cola) e de um refrigerante sabor Cola. Depois de uma demorada análise, o CCA decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente.

O texto da análise do CCA, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles.

Tendo em vista a existência na NESH de determinação expressa não permitindo classificar em uma única posição da TIPI os componentes individuais dos "kits" contendo ingredientes para elaboração de bebidas, a classificação destas mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria. Logo, correto, neste aspecto, o entendimento da Autoridade Fiscal.

Do quanto exposto neste voto, verifica-se que nenhum componente dos "kits de concentrados", isoladamente considerado, pode ser identificado como um extrato ou sabor concentrado. Não se pode atribuir capacidade de diluição a nenhum componente dos kits para fabricação de bebidas. Se o conteúdo de qualquer embalagem individual fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar. Logo, também nesta classificação individual nenhum dos componentes dos "kits" poderia se enquadrar no Ex 01 da posição 2106.90.10.

O Auditor-Fiscal realizou a classificação das partes componentes dos kits em tópico específico, ao qual remeto a leitura para fins de verificação das classificações fiscais atribuídas aos produtos. Tal matéria restou incontroversa nos autos, posto que o recorrente não contestou cada classificação isoladamente, mas tão somente a própria reclassificação em si, pugnando pela manutenção da classificação por ele mesmo proposta, no Ex. 01 da posição 2106.90.10.

**Assim, concluo que não houve qualquer ofensa à coisa julgada no MS nº 91.0028724-5, votando por negar provimento a este pedido.**

### **III – DA ALEGAÇÃO DE INDIVISIBILIDADE DOS CONCENTRADOS**

A questão já foi analisada no tópico antecedente.

### **IV – DA COMPETÊNCIA DA SUFRAMA PARA APROVAÇÃO DOS PROJETOS E DEFINIÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL**

Alega o Recorrente que, ao estabelecer a competência para a concessão do referido benefício fiscal, a legislação de regência assumiria que a SUFRAMA também poderia definir a classificação fiscal a ser adotada pelos fabricantes dos produtos agraciados pela regra isentiva. Até porque, esse fator seria fundamental para a identificação da alíquota aplicável ao produto e que serviria de parâmetro para a quantificação do crédito a ser escriturado pelo adquirente, conforme apontado pela TIPI, caso este fosse produzido em outra região do país.

Em seu entender, 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.

Os argumentos trazidos pelo Impugnante, entretanto, não podem ser julgados procedentes. Com efeito, a Constituição Federal, em seus arts. 37 e 146, estabelece o seguinte:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

**XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;**

(...)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

A Lei Complementar vigente, a que se refere o texto constitucional, é a Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). A referida Lei, por sua vez, estabelece o seguinte:

Art. 7º **A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos,** ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

(...)

Art. 194. **A legislação tributária,** observado o disposto nesta Lei, **regulará,** em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, **a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.**

Por seu turno, a Lei que regula a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação é a Lei n.º 10.593, de 06/12/2002. Esta, em seu art. 6º, com a redação dada pela Lei n.º 11.457, de 16/03/2007, estabelece o seguinte:

**Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:**

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e **em caráter privativo:**

**a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;**

**b) elaborar e proferir decisões** ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como **em processos de consulta,** restituição ou compensação de tributos e contribuições **e de reconhecimento de benefícios fiscais;**

**c) executar procedimentos de fiscalização**, praticando os atos definidos na legislação específica, **inclusive os relacionados com o controle aduaneiro**, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

(...)

**e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;**

**II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.**

Para disciplinar a competência da RFB sobre o controle aduaneiro, prevista na alínea "c" acima transcrita, o Poder Executivo editou o Decreto n.º 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro). Sobre a classificação fiscal de mercadorias, assim dispõe o referido ato normativo:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, DECRETA:

Art. 1º A administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior serão exercidos em conformidade com o disposto neste Decreto.

(...)

LIVRO V

DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

TÍTULO I

DO DESPACHO ADUANEIRO

CAPÍTULO I

DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(...)

Seção V

Da Conferência Aduaneira

Art. 564. **A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar** o importador, verificar a mercadoria e **a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal**, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

(...)

CAPÍTULO VI

DO PROCESSO DE CONSULTA

Art.790. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os processos administrativos de consulta, relativos a interpretação da legislação tributária **e a classificação fiscal de mercadoria**, serão solucionados em instância única (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 48, caput).

(...)

§3º **A consulta relativa a classificação fiscal de mercadorias** será solucionada pela aplicação das disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e de normas complementares editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 50, caput).

Tais dispositivos tem por base legal os arts. 48 e 50 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias devem seguir os ditames dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72 (norma que regulamenta o Processo Administrativo Federal):

**Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.**

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída:

**I - a unidade central;** ou

II - a unidade descentralizada.

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

**Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e do art. 48 desta Lei.**

**§ 1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.**

(...)

**§ 4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pelo órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.**

Feita essa digressão legislativa, conclui-se que é da RFB a competência para decidir sobre classificação fiscal, inclusive através de processos de consulta. A Lei nº 9.430/96, assim como o Decreto nº 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro), não deixam qualquer dúvida quanto a esta competência, a qual, obviamente, não se restringe ao âmbito das aduanas (alfândegas), nem a processos de importação/exportação, pois não é possível uma mercadoria ter uma classificação segundo a NCM em uma importação e outra classificação para fins de apuração do IPI.

Vale ressaltar que a Autoridade Tributária em nenhum momento questionou a concessão do benefício fiscal por parte da SUFRAMA, pois tal ato realmente se encontra dentro de suas atribuições institucionais. A classificação fiscal, por sua vez, define a alíquota de IPI aplicável ao produto; assim sendo, está diretamente vinculada à apuração do tributo, matéria sobre a qual a Constituição Federal prevê que a administração fazendária tem precedência sobre os demais setores administrativos.

Quanto à decisão do STJ que, ao apreciar situação semelhante à presente, definiu que a 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 e, por conseguinte, exigir o pagamento de tributo, deve-se inicialmente verificar os termos da decisão:

*"TRIBUTÁRIO, PRODUTO IMPORTADO. SABÃO ANTIACNE. CLASSIFICAÇÃO PERANTE À ANVISA COMO COSMÉTICO. AUTORIDADE ADUANEIRA QUE ENTENDE SER MEDICAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ATRIBUIÇÃO DA AUTORIDADE SANITÁRIA (ANVISA) NA CLASSIFICAÇÃO DO PRODUTO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.*

*1. Incumbe à ANVISA regulamentar, controlar e fiscalizar os produtos e serviços que envolvam a saúde pública (art. 8º da Lei 9.782/99).*

*2. Não pertence às atribuições fiscais e aduaneiras, alterar a classificação de um produto, inclusive porque os seus agentes não dispõem do conhecimento técnico-científico exigido para esse mister.*

*3. Produto classificado pela ANVISA como cosmético. Atribuição privativa da Autoridade Sanitária, que refoge à competência da Autoridade Aduaneira.*

*4, Recurso Especial do contribuinte provido para restabelecer a sentença de fls. 974/975." (RESP 1555004/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/02/2016, DJe 25/02/2016)*

A decisão efetivamente existe, mas não possui caráter vinculante para a Administração Tributária, pois não foi proferida segundo o rito dos Recursos Repetitivos. De qualquer sorte, meu entendimento, com a devida vênia, é de que a decisão revela-se equivocada.

Com efeito, ao analisar a Lei nº 9.782/99, que define o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária, cria a Agência Nacional de Vigilância Sanitária, e dá outras providências, mais especificamente os seus arts. 2º, 7º, 8º, 15, 16 e 22, não constatee a existência de qualquer competência relativa à "classificação fiscal de produtos", ou à "aplicação das regras de classificação fiscal da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH)", muito menos à "classificação fiscal para efeitos de atribuição da alíquota de IPI aplicável".

Os artigos citados demonstram a natureza das competências da ANVISA, tais como (i) normatizar, controlar e fiscalizar produtos, substâncias e serviços de interesse para a saúde; (ii) exercer a vigilância sanitária de portos, aeroportos e fronteiras; (iii) atuar em circunstâncias especiais de risco à saúde; (iv) estabelecer normas, propor, acompanhar e executar as políticas, as diretrizes e as ações de vigilância sanitária; (v) estabelecer normas e padrões sobre limites de contaminantes, resíduos tóxicos, desinfetantes, metais pesados e outros que envolvam risco à saúde; (vi) administrar e arrecadar a taxa de fiscalização de vigilância sanitária;

(vii) anuir com a importação e exportação dos produtos; (viii) conceder registros de produtos, segundo as normas de sua área de atuação; (ix) proibir a fabricação, a importação, o armazenamento, a distribuição e a comercialização de produtos e insumos, em caso de violação da legislação pertinente ou de risco iminente à saúde; (x) cancelar a autorização de funcionamento e a autorização especial de funcionamento de empresas, em caso de violação da legislação pertinente ou de risco iminente à saúde; dentre outras.

Me parece muito evidente que todas estas competências estão voltadas para atingir o objetivo de garantir a saúde da população, o que não tem qualquer correlação com a classificação fiscal estabelecida pela NCM, cujos objetivos são tributários, servindo para determinação das alíquotas aplicáveis aos impostos de importação e de exportação, no âmbito do comércio internacional, bem como para criação da TIPI, onde se encontram as alíquotas aplicáveis no IPI.

Quanto à afirmação de que “*Não pertence às atribuições fiscais e aduaneiras, alterar a classificação de um produto, inclusive porque os seus agentes não dispõem do conhecimento técnico-científico exigido para esse mister*”, me parece totalmente contraditória com o disposto no art. 50 da Lei nº 9.430/96, que determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias serão solucionados em instância única, e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). O mesmo art. 50 determina também que a unidade central da RFB poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias. E ainda estabelece, no § 4º, uma competência exclusiva no âmbito internacional, ao determinar que o envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pela unidade central da RFB.

Apesar de não se ter notícia, na legislação brasileira, de nenhuma atribuição sequer semelhante conferida à ANVISA, deve ser ressaltado que, em caso de conflito entre este órgão e a RFB na classificação fiscal de algum produto, há dispositivo expresso na Constituição Federal, em seu art. 37, inciso XVIII, determinando que a Administração Fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos. Ou seja, em se tratando de matéria tributária, como é o caso, a precedência na classificação fiscal é da RFB.

A decisão citada afirma que: “*Produto classificado pela ANVISA como cosmético. Atribuição privativa da Autoridade Sanitária, que refoge à competência da Autoridade Aduaneira”*. O art. 50 da Lei nº 9.430/96, no entanto, afirma justamente o oposto. A classificação fiscal dos produtos é competência privativa da RFB, que através de processo administrativo de Solução de Consulta deverá determinar, mediante iniciativa do interessado, a classificação fiscal. Da mesma forma, em sentido oposto a tal afirmativa do STJ, o art. 564 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) atribui à RFB a tarefa de “*identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, (...)*” durante o procedimento de Conferência Aduaneira na Importação.

Causa estranheza que, em seu voto, o Ministro Relator afirme que:

9. Destarte, é da ANVISA a atribuição em definir o que é medicamento e o que é cosmético; convém recordar, neste ponto, mas apenas para fixar um dos pontos fundamentais do sistema normativo de organização dos poderes do Estado, que, **quando**

**se confere a certo e determinado órgão administrativo alguma atribuição operacional, se está, ipso facto, excluindo os demais órgãos administrativos do desempenho legítimo dessa mesma atribuição; essa é uma das pilstras do sistema organizativo e funcional estatal e abalá-la seria o mesmo que abrir a porta da Administração para a confusão, a celeuma e mesmo o caos.**

Como se verifica, apesar de afirmar que “quando se confere a certo e determinado órgão administrativo alguma atribuição operacional, se está, ipso facto, excluindo os demais órgãos administrativos do desempenho legítimo dessa mesma atribuição”, é justamente a conduta vedada que é a escolhida pelo Relator. Apesar dos diversos dispositivos legais atribuindo à RFB, de forma expressa, tal competência, afirma que esta é da ANVISA, em caráter exclusivo.

As únicas conclusões a que se poderia chegar são as seguintes: **(i)** a ANVISA deverá realizar a classificação fiscal de todas as mercadorias importadas/exportadas pelo Brasil, devendo ter atuação determinante na Aduana brasileira, ao decidir sobre a matéria no despacho aduaneiro; **ou (ii)** cada órgão regulador deverá fazer a classificação fiscal das mercadorias que tenham qualquer relação com sua atividade, devendo a Aduana brasileira aguardar pela decisão destes órgãos nos despachos aduaneiros para, só então, liberar as mercadorias, pois estaria impedida de realizar tal procedimento, como afirmado no excerto da decisão acima colacionado.

Não me parece que nenhuma destas alternativas seja razoável, ou sequer desejada pelos importadores/exportadores nacionais. Acredito que a razão esteja com a lei, que determina unicamente à RFB tal competência; e com o Tribunal Regional Federal da 4a. Região, que entendeu correta a classificação feita pela RFB, afirmando sua competência nesta matéria.

Deve se destacar que o fundamento invocado pela parte no Recurso Especial, conforme consta do Relatório do Ministro, reside no suposto fato de que “o V. Acórdão recorrido omitiu-se sobre o fato de que **a NESH (norma anterior) foi revogada, no ponto discutido nos presentes autos, pelo Tratado do Mercosul (preâmbulo e artigos 15 e 16 do Decreto Legislativo no. 188/95 - norma posterior)**”. Bem como que “o Tratado do Mercosul e as suas normas complementares determinam expressamente como o Brasil deve classificar tais sabonetes (para fins de união aduaneira), bem como que cabe à ANVISA introduzir essas regras no Brasil”. Por fim, que “restou violado o artigo 98 do Código Tributário Nacional, o artigo 94, parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro (Decreto no. 6.759/2009), bem como foram violados / **foi negada vigência** aos artigos 15 e 16 do Decreto Legislativo no. 188/95 (artigos 15 e 16 do Decreto no. 1.901/96), bem como **à Resolução GMC Mercosul no. 24/2011** e à Resolução RDC no. 03/2012”.

Contudo, ao contrário do que consta no REsp submetido ao STJ, a Resolução GMC (Grupo Mercado Comum) Mercosul nº 24/2011 **não** traz a determinação de que a classificação fiscal de sabonetes na NCM e na TIPI deve ser realizada pela ANVISA, como se verifica em sua **transcrição integral**, abaixo:

MERCOSUL/GMC/RES. Nº 24/11

REGULAMENTO TÉCNICO MERCOSUL SOBRE LISTA DE SUBSTÂNCIAS QUE OS PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL, COSMÉTICOS E PERFUMES NÃO DEVEM CONTER EXCETO NAS CONDIÇÕES E COM AS RESTRIÇÕES ESTABELECIDAS

O GRUPO MERCADO COMUM RESOLVE:

Art. 1º - Aprovar o “Regulamento Técnico MERCOSUL sobre Lista de Substâncias que os Produtos de Higiene Pessoal, Cosméticos e Perfumes não devem conter exceto nas condições e com as Restrições Estabelecidas”, que consta como Anexo e faz parte da presente Resolução.

Art. 2º - **Os organismos nacionais competentes para a implementação da presente Resolução são:**

Argentina: Administración Nacional de Medicamentos, Alimentos y Tecnología Médica (ANMAT)

**Brasil: Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA/MS)**

Paraguai: Dirección Nacional de Vigilancia Sanitaria/Ministerio de Salud Pública y Bienestar Social (MSPyBS)

Uruguai: Ministerio de Salud Pública (MSP)

Art. 3º - A presente Resolução será aplicada no território dos Estados Partes, ao comércio entre eles e às importações extrazona.

Art. 4º - Revogar a Resolução GMC Nº 46/10.

Art. 5º - Esta Resolução deverá ser incorporada ao ordenamento jurídico dos Estados Partes antes de 31/V/2012.

Da mesma forma, **não** é verdade que “a *NESH (norma anterior)* foi revogada, no ponto discutido nos presentes autos, pelo Tratado do Mercosul (**preâmbulo e artigos 15 e 16 do Decreto Legislativo no. 188/95** - norma posterior)”, como se verifica pela transcrição dos dispositivos citados:

Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do Mercado - Protocolo de Ouro Preto -

A República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai, doravante denominadas "do Estados Partes",

Em cumprimento ao disposto no artigo Tratado de Assunção, de 26 de março de 1991;

Conscientes da importância dos avanços alcançados e da implementação da união aduaneira como etapa para a construção do mercado comum;

Reafirmando os princípios e objetivos do Tratado de Assunção e atentos para a necessidades de uma consideração especial para países e regiões menos desenvolvidos do Mercosul;

Atentos para a dinâmica implícita em todo processo de integração e para a conseqüente necessidade de adaptar a estrutura institucional do Mercosul às mudanças ocorridas;

Reconhecendo o destacado trabalho desenvolvido pelos órgãos existentes durante o período de transição,

Acordam:

(...)

Artigo 15

O Grupo Mercado Comum manifestar-se-á mediante Resoluções, as quais serão obrigatórias para os Estados Partes.

## Seção III

Da Comissão de Comércio do Mercosul

## Artigo 16

À Comissão de Comércio do Mercosul, órgão encarregado de assistir o Grupo Mercado Comum, compete velar pela aplicação dos instrumentos de política comercial comum acordados pelos Estados Partes para o funcionamento da união aduaneira, bem como acompanhar e revisar os temas e matérias relacionados com as políticas comerciais comuns, com o comércio infra-Mercosul e com terceiros países.

Assim, considerando que as considerações sobre a competência da ANVISA também se aplicam para a SUFRAMA, voto por negar provimento a este pedido.

**V – DA CORRETA CARACTERIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS - REGIME JURÍDICO**

Sustenta o Recorrente que a classificação fiscal do produto na posição "2106.90.10", "EX" Tarifário nº 01, indicada no campo pertinente dos documentos fiscais, deixa evidenciado que não se trata de produto sujeito à alíquota zero, eis que, durante todo o período fiscalizado (ano de 2013), o produto em referência nunca chegou a ter o tratamento jurídico de alíquota zero, sendo que o regime jurídico adequado é o da isenção.

**Esclarece, ainda, que é adquirente de boa-fé** e não poderia, mesmo que por hipótese, ser prejudicada por eventual equívoco da sua fornecedora, pois a jurisprudência do STJ já teria pacificado o entendimento de que o adquirente de boa-fé não pode ser prejudicado em razão de irregularidades praticadas por terceiros, conforme consta do Recurso Especial Repetitivo nº 1.148.444/MG.

O art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito. Mesmo não sendo o responsável pela emissão da nota fiscal e pela classificação fiscal da mercadoria, foi o recorrente quem se apropriou de créditos indevidos, e não seu fornecedor:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária **independe da intenção do agente ou do responsável** e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Vale destacar que a boa-fé do Recorrente, ao contrário do que alega, foi sim levada em consideração, pois caso a Autoridade Fiscal tivesse entendido que houve a intenção do recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão contida no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96:

**Lei nº 9.430/96**

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo **será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502**, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

#### **Lei nº 4.502/64**

Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

(...)

Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. **Conluio** é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A autuação foi realizada com a aplicação da multa básica de 75%, demonstrando que o Auditor-Fiscal não identificou a presença de conduta dolosa do contribuinte, a ensejar a aplicação da multa qualificada de 150%.

**Assim, pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.**

## **VI – DOS ARGUMENTOS SUCESSIVOS**

### **VI.1 - DA ALEGAÇÃO SOBRE A NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DA MULTA (ARTS. 76, INC. II, DA LEI 4.502/1964, E 567, INC. II, 'A', DO RIPI/2010)**

Sustenta o Recorrente que deve ser afastada a multa aplicada porque sua conduta estava em linha com a jurisprudência administrativa predominante na época (ano de 2013), que reconhecia o direito ao aproveitamento dos créditos oriundos da aquisição de insumos isentos da ZFM, por força dos artigos 76, inc. II, da Lei 4.502/1964, e 567, inc. II, a, do RIPI/2010:

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.

Destaca o Recorrente que, em sessão realizada em 11/11/2002, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) dos extintos Conselhos de Contribuintes, foi proferido o acórdão CSRF/02-01.2I2, ocasião em que, analisando caso específico de aquisição de insumos

isentos provenientes da Zona Franca de Manaus, prevaleceu o entendimento pela possibilidade do seu aproveitamento, escorado em precedente também específico do E. STF (RE 212.484-2):

(...)

O entendimento acima prevaleceu na CSRF do CARF até a prolação do acórdão 9303-003,293, em 24/03/2015, quando houve a modificação do entendimento e prevalência da posição pela impossibilidade de aproveitamento dos créditos:

(...)

Assim, conclui que, no período compreendido entre 11/11/2002 e 24/03/2015, o entendimento da CSRF era pelo reconhecimento do direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes das aquisições de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus, logo, considerando que o presente caso versa sobre fatos ocorridos em 2013, deveria ser afastada a penalidade aplicada.

Ocorre, no entanto, que, posteriormente à edição da Lei n.º 4.502/64 foi editado o CTN (1966), que acerca do assunto assim dispôs no seu art. 100, II e parágrafo único:

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

(...)

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.

Nota-se, daí, que a Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), tendo sido parcialmente recepcionada pela Constituição Federal como a Lei Complementar a que se refere seu art. 146, no que se refere a estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, estabeleceu regra jurídica com a qual **o art. 76, II, a, da Lei n.º 4.502/64 não é compatível.** A partir da vigência do CTN, somente haverá exclusão de penalidades, juros de mora ou atualização monetária para o contribuinte que observar decisão administrativa definitiva se houver uma lei que atribua eficácia normativa às referidas decisões administrativas. E essa lei, até o presente momento, não existe.

Nesse sentido, o Parecer Normativo CST n.º 390, de 1971, a seguir transcrito, em parte:

**Decisões de Conselho de Contribuintes não constituem normas complementares da legislação tributária porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.**

(...)

Resume-se a dúvida, pois, na delimitação do âmbito de eficácia das decisões proferidas por Conselho de Contribuintes.

Necessário esclarecer, na espécie, que, embora o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, **tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, entretanto, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos Conselhos de Contribuintes, a eficácia de seus acórdãos limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.**

**Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza,** seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

Da mesma forma, a seguinte decisão do CARF:

**Acórdão nº 1101-001.161 - Primeira Seção de Julgamento - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 26/08/2014**

12 – O interessado solicita a aplicação do art. 76, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 4.502/1964, que trata do “imposto de consumo” e, atualmente, a matriz legal do art. 567, inciso II, alínea “a”, do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212/2010). Tal dispositivo possui a seguinte redação: (...)

13 – Inicialmente cabe destacar que o dispositivo legal trata da norma de um tributo específico e não da legislação tributária em geral. Segundo que **sua aplicação precisa atender plenamente o art. 100, inciso II, do CTN**, que dispõe:

(...)

III. DECISÕES DE ÓRGÃOS JURISDICIONAIS

(...)

O art. 100 do CTN é rigoroso: **exige que a lei dê efetividade de caráter normativo às decisões desses órgãos**, sejam singulares, sejam colegiados.

Alguns desses órgãos têm importância capital, porque desempenham a função normativa cometida ao poder Executivo, como é o caso da Comissão de Política Aduaneira e do Conselho Monetário.

15 – A questão também foi abordada no Parecer Normativo CST nº 390/71, publicado no DOU de 4/8/1971:

(...)

16 – Diante do exposto, conclui-se que as decisões do então Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF não têm eficácia normativa, por faltar lei que atribua o caráter.

**Nesse contexto, voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.**

## **VI.2 - DA ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA**

Afirma o Recorrente que se deve reconhecer a improcedência da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Entretanto, os arts. 113, 139 e 161 do CTN deixam claro que os juros moratórios incidem não apenas sobre o principal, mas também sobre a multa de ofício, já que ambos compõem o crédito tributário constituído:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

(...)

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.

Da mesma forma, o art. 43 da Lei nº 9.430/96, ao tratar da formalização da exigência de crédito tributário composto exclusivamente por multa ou juros de mora afirma, expressamente, tal possibilidade de incidência:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora**, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. **Sobre o crédito constituído na forma deste artigo**, não pago no respectivo vencimento, **incidirão juros de mora**, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 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.

Nesse sentido segue a jurisprudência da Primeira Turma do STJ (AgRg no REsp 1.335.688/PR, julgado em 04/12/2012), que reiterou o entendimento no sentido de ser "legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário", seguindo a linha já adotada pela Segunda Turma do mesmo Tribunal (REsp nº 1.129.990/PR, julgado em 01/09/2009).

No âmbito administrativo, a questão já se encontra pacificada, nos termos da Súmula CARF nº 108:

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

**Assim, voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.**

## **VII - CONCLUSÃO**

Pelos fundamentos acima expostos, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar provimento.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator