



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10540.720753/2017-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-005.720 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Recorrente NORSA REFRIGERANTES S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO INDEVIDA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

O lançamento de ofício baseado em entendimento distinto daquele que usualmente adota o sujeito passivo, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária, não caracteriza modificação no critério jurídico adotado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício do lançamento.

ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. EXCLUSÃO DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA. INAPLICABILIDADE.

A norma inserida no art. 100, parágrafo único do CTN somente se aplica diante de ato administrativo que efetivamente prescreve conduta ou reconhece situação jurídica a ser observada pelo interessado.

Juros de mora objetivam corrigir crédito tributário não pago no vencimento e não se configuram penalidades. Aplicação da Súmula CARF nº 05.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. CREDITAMENTO. MATÉRIA-PRIMA ISENTA. AQUISIÇÃO DA ZONA FRANCA DE MANAUS. AÇÃO JUDICIAL COM JULGAMENTO DEFINITIVO.

A decisão definitiva em Ação Judicial que reconheceu o direito ao aproveitamento do crédito do IPI nas aquisições isentas de matérias-primas da Zona Franca de Manaus deve ser observada pela Receita Federal na liquidação do julgado, não competindo aos julgadores do CARF revolverem a matéria.

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

MATÉRIAS. IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. ART. 17 DO DECRETO Nº 70.235/72

Matéria não impugnada em sede de primeira instância e suscitada somente em recurso voluntário é preclusa, não devendo ser conhecida, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72 -PAF.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária. Assim, quer ele se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não sendo pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculados na forma da lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, na forma seguinte: I – Por maioria de votos, manter a reclassificação fiscal realizada pela fiscalização. A conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhou o relator pelas conclusões. Vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior, que, ponto, davam provimento ao Recurso; II – Por unanimidade de votos, reconhecer o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, por reconhecer a aplicação do trânsito em julgado no Mandado de Segurança nº 95.0009470-3.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado por Auditor-Fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória da Conquista (BA), por falta de recolhimento do IPI, devido à escrituração e utilização de créditos indevidos desse imposto. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 2 a 27, e anexos, e se refere ao IPI, no valor de R\$ 24.094.849,92, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, totalizando, na data da autuação, R\$ 50.764.931,58. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Relatório Fiscal das fls. 28 a 57 e seguem resumidos.

Os créditos foram reputados indevidos, porque, inexistindo lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais de aquisição, o interessado calculou créditos e os registrou na escrita fiscal, mediante utilização de alíquota do IPI em desacordo com os fatos apurados e com a legislação aplicável.

As notas fiscais de aquisição se referem a “kits” de produtos utilizados na elaboração de bebidas da posição 22.02 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Esses “kits” foram fornecidos pelo estabelecimento Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob nº 61.454.393/0001-06, localizado em Manaus (AM), doravante designado “Recofarma”. O autor do procedimento fiscal esclarece que os “kits” são insumos do processo produtivo do interessado e são denominados pelos adquirentes em geral de “concentrados”, sendo que, do ponto de vista da fiscalização, devem ser identificados como “kits fornecidos pela Recofarma”, ou simplesmente “kits”.

Para fins de cálculo e escrituração do crédito inexistente nas notas fiscais, o interessado invocou o art. 237 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, que autoriza, na situação ali referida, crédito do IPI calculado como se devido fosse. Em razão disso, o interessado aplicou, sobre o valor dos “kits”, a alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10, a qual, até 30 de setembro de 2012, era de 27% e a partir de 1º de outubro de 2012 passou a ser de 20%.

Enfocando o enquadramento legal invocado pelo estabelecimento para apuração dos créditos, a fiscalização verificou erro no tocante à alíquota do IPI utilizada, decorrente de equívoco na classificação fiscal dos “kits” no citado Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

O autor do procedimento fiscal informa que os “kits” fornecidos por Recofarma são constituídos de dois ou mais componentes, que são acondicionados em embalagens individuais, como bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner, sendo que o conteúdo pode ser líquido ou sólido.

O processo produtivo dos refrigerantes, excetuadas as bebidas sem açúcar, foi resumido pela fiscalização, como segue. A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, é misturada com açúcar, insumo que não faz parte dos “kits”, sendo assim obtido o xarope simples, que é enviado para outro equipamento. 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. O xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita a diluição desse xarope. Por se tratar de preparação destinada à elaboração 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, caso em que o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o que antes havia sido chamado de xarope simples.

Em regra, continua o autor do procedimento fiscal, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo a elaboração de refrigerantes. Entretanto, em alguns estabelecimentos engarrafadores, uma parte da produção de xarope composto é destinada para terceiros, normalmente bares e restaurantes, para emprego nas máquinas chamadas “post mix. Nesse caso, a mistura com gás carbônico e água ocorre na citada máquina, e não no estabelecimento engarrafador.

Em minucioso arrazoado, a fiscalização expõe os motivos pelos quais discorda da classificação fiscal dos “kits” no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, dizendo que salvo raras exceções, o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) trata de produtos que se apresentam em corpo único. Nesse contexto, analisa as hipóteses de exceção, em que bens formados por elementos constitutivos distintos são classificados em código único, servindo de exemplo os produtos das indústrias químicas objeto da Nota 3 à Seção VI do SH, bem assim os artigos destinados a serem montados com uso de parafusos ou soldagem e também os sortidos acondicionados para venda a retalho. Feita essa análise, a fiscalização pondera que todas essas hipóteses se referem a mercadorias com características e forma de utilização completamente distintas das dos “kits” fornecidos por Recofarma.

Considerando que as regras excepcionais antes referidas não podem ser aplicadas aos “kits” adquiridos pelo estabelecimento interessado, a fiscalização afirma inexistir base legal para classificação em código único. Além disso, o Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), hoje Organização Mundial das Alfândegas (OMA), com sede em Bruxelas, na Bélgica, analisando a classificação fiscal de bens com características muito semelhantes às dos “kits”, decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente, tendo oficializado tal entendimento mediante incorporação, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), do item XI da Nota Explicativa da Regra Geral 3, b, para interpretação do SH, conforme consta na tradução juramentada das fls. 261 a 281, referente ao documento original em inglês das fls. 282 a 313. Tendo em vista o que dispõe o art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), a fiscalização afirma que está vinculada a esse entendimento.

O autor do procedimento fiscal acrescenta que, segundo os adquirentes dos “kits”, a base legal para a classificação desses produtos em código único seria a Regra Geral 1, pela qual a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo do SH. Ocorre que o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI usa as expressões “preparação composta”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que são aplicáveis exclusivamente a produtos apresentados em corpo único. Com efeito, o concentrado é uma preparação que contém todos os extratos e aditivos que compõem a bebida a que se destina. No texto da TIPI, a única diferença entre os concentrados para refrigerantes enquadrados no Ex 01 e no Ex 02 do código 2106.90.10 é a capacidade de diluição. Não faz sentido imaginar que produtos descritos na TIPI de maneira idêntica, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas quanto os kits fornecidos por Recofarma e o concentrado para máquinas “post mix”, produto esse que os engarrafadores reconhecem classificar-se no Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI. Reporta-se às disposições da Lei nº 8.918, de 14 de julho de 1994, que, dispõe, em especial, sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas, reportando-se também ao regulamento dessa lei, aprovado pelo Decreto nº 6.871, de 4 de junho de 2009.

Continua o relatório fiscal, dizendo que a expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” só pode ser aplicada ao insumo que é capaz de, mediante diluição, resultar na bebida, sendo que, no caso de refrigerantes, essa diluição ocorre por acréscimo de água carbonatada.

Além disso, várias embalagens individuais que integram os “kits” contêm substâncias puras, e não “preparações”, que são classificadas em outras posições da TIPI, que não a

21.06. Tais substâncias puras passam exclusivamente por operação de recondicionamento executada por Recofarma em Manaus, não fazendo jus sequer à isenção do art. 81, II, do RIPI de 2010. Apesar disso, tais insumos incrementam a base de cálculo do crédito apurado pelo estabelecimento interessado.

Concluindo pela classificação individualizada dos componentes dos “kits” com base na Regra Geral 1, a fiscalização informa que esses componentes enquadram-se em códigos da TIPI aos quais corresponde alíquota zero, motivo pelo qual, mesmo que fosse cabível o enquadramento no art. 237 do RIPI de 2010, o crédito equivalente ao imposto calculado como se devido fosse seria zero, e não o valor apurado pelo interessado.

Feita a reconstituição da escrita fiscal em razão das glosas de créditos, emergiram saldos devedores do IPI, os quais foram exigidos de ofício, com o acréscimo de juros de mora e multa.

Cientificado da exigência em 27 de julho de 2017, segundo consta no Aviso de Recebimento (AR) da fl. 331, o sujeito passivo solicitou a juntada, via Centro Virtual de Atendimento (e-CAC), em 24 de agosto de 2017, da impugnação das fls. 336 a 397, firmada por advogados credenciados pela procuração das fls. 399 e 400, e pelos documentos societários e de identificação das fls. 401 a 425, alegando o que segue resumido.

Argumenta que os concentrados são beneficiados por duas isenções, segundo consta nas notas fiscais respectivas, a saber: (a) a do art. 81, II, do RIPI de 2010, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus (ZFM), sendo que o crédito correspondente foi assegurado expressa e especificamente ao impugnante pela coisa julgada formada no Mandado de Segurança n.º 95.0009470-3 e pelo entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), manifestado no Recurso Extraordinário (RE) n.º 212.484; e (b) a do art. 95, III, do RIPI de 2010, sendo que o crédito para o adquirente decorre do próprio RIPI, não tendo sido objeto do mencionado Mandado de Segurança n.º 95.0009470-3.

Afirma que a fiscalização não considerou que os concentrados adquiridos de Recofarma foram elaborados com matéria-prima extrativa vegetal, conforme item 95.1 do Relatório Fiscal, dizendo que, embora conste do item 95.1 do Relatório Fiscal, na fl. 51 do processo, que teria sido emitido um Relatório de Ação Fiscal de n.º 01, cuja matéria seria a suposta ausência de matéria-prima extrativa vegetal na elaboração dos concentrados. O impugnante alega que foi intimado exclusivamente sobre um único “Relatório Fiscal”, o das fls. 28 a 53, inexistindo nos autos, entre as fls. 1 a 333, qualquer “Relatório de Ação Fiscal n.º 01”.

Segue o impugnante, sustentando que, na condição de terceiro, adquirente do concentrado, não pode ser responsabilizado por suposto erro na classificação fiscal do citado produto. O fornecedor Recofarma emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou a classificação fiscal no Ex 01 do código 21.06.90.10 da TIPI, o que é bastante e suficiente para justificar a aplicação da alíquota utilizada para fins do cálculo do crédito. Pondera que o art. 62 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, determina que o adquirente verifique se os produtos que tenham ingressado em seu estabelecimento e as notas fiscais que os acompanham atendem às prescrições legais e regulamentares, sendo que, ao regulamentar esse dispositivo legal, os RIPIs de 1972, 1979 e 1982 acrescentaram que caberia ao adquirente também o exame da correção da classificação fiscal do produto consignada na nota fiscal pelo fornecedor, como se verifica do art. 173 do RIPI de 1982, que reproduz fielmente os arts. 169 e 266 dos RIPIs de 1972 e 1979, respectivamente.

Na vigência do mencionado art. 173 do RIPI de 1982, o fisco chegou a exigir multas dos adquirentes que deixaram de verificar a correção da classificação fiscal adotada

pelos fornecedores, conforme se verifica do art. 368 do mesmo RIPI de 1982, o que foi objeto de questionamento na esfera administrativa e no âmbito judicial, até que a 6ª Turma do antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR), no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança n.º 105.951-RS, em que foi relator o Ministro Carlos Mario Velloso, decidiu que o acréscimo da obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal não encontrava amparo legal no art. 62 da Lei n.º 4.502, de 1964. Esse entendimento foi seguido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial (REsp) n.º 552.479, e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). O RIPI de 1998 e os RIPIs de 2002 e 2010 suprimiram tal acréscimo regulamentar, conforme, respectivamente, arts. 266 e 327.

Portanto, conclui o impugnante, nunca existiu na lei e não existe mais sequer previsão regulamentar estabelecendo a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal do produto na nota de aquisição. Sendo lícito e correto aceitar a classificação fiscal dos produtos fornecidos por Recofarma, constante de nota fiscal idônea, é legítimo o direito de o adquirente calcular o crédito do IPI decorrente da alíquota de 20%, correspondente à classificação fiscal.

Sob outra perspectiva, a defesa se insurge contra uma suposta alteração de critério jurídico, que é vedada pelo art. 146 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque sempre calculou os créditos do IPI decorrentes da aquisição de concentrados isentos para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus à alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 21.06.90.10 e a autoridade sempre aceitou essa alíquota.

À vista disso, o novo critério jurídico adotado não poderia alcançar fatos geradores anteriores a 27 de julho de 2017, data em que tomou ciência do lançamento ora contestado, no qual, pela primeira vez, foi rejeitada a alíquota utilizada para cálculo do crédito do IPI em relação ao impugnante. Admitindo-se que a data de 27 de julho de 2017 não seja aquela em que a autoridade introduziu esse novo critério jurídico, o que se admite apenas para argumentar, deveria ser considerado como marco para tal alteração a data de 22 de dezembro de 2014, em que ocorreu a ciência do auto de infração lavrado contra o estabelecimento Recofarma, fornecedor do referido insumo e que consignou a classificação na respectiva nota fiscal. Naquele auto de infração, que ainda aguarda julgamento na esfera administrativa, exigiu-se de Recofarma exclusivamente multa em razão de ter supostamente classificado o concentrado para refrigerantes de forma equivocada, porquanto esse insumo não poderia ter sido classificado em uma única posição.

Ademais, e sem prejuízo do que foi exposto anteriormente, registre-se que no Parecer n.º 405/2003, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que vincula os órgãos da administração pública, foi adotada, conforme consta em seu item 102, a classificação do concentrado para refrigerantes no código 21.06.90.10 Ex. 01, ao reconhecer o direito a crédito do IPI ao adquirente do concentrado, pela aplicação da alíquota de 27%, vigente na época.

No tocante à classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes, propriamente dita, a defesa discorre sobre a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados no âmbito de projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais previstos no art. 9º do Decreto-lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, e no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435, de 16 de dezembro de 1975, conforme Decreto n.º 7.139, de 29 de março de 2010. Acrescenta que a Suframa também é dotada de competência para definir o respectivo processo produtivo básico (PPB) do produto incentivado, sendo necessário que, para tal finalidade, identifique a classificação fiscal do produto. Em suma, a Receita Federal também é competente para definir a classificação fiscal de produtos, mas sem

exclusividade. O STJ, a propósito, decidiu que a RFB não tem competência exclusiva para proceder à classificação fiscal de produto, prevalecendo a classificação fiscal definida pelo órgão técnico, naquele caso, a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), conforme REsp 1.555.004/SC.

O impugnante se reporta ao Parecer Técnico n.º 224/2007, que integra a Resolução do CAS n.º 298/2007, que aprovaram o projeto industrial de Recofarma, para fruição dos benefícios fiscais do art. 9.º do Decreto-lei n.º 288, de 1967, e do art. 6.º do Decreto-lei n.º 1.435, de 1975, em relação ao produto definido como concentrado para refrigerantes, e que consiste em “preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado”. Vê-se, pois, que, a partir da definição dada pela Suframa ao produto fabricado por Recofarma, a própria Suframa reconhece que o concentrado, por ser “preparações químicas”, pode ser entregue desmembrado em partes ou “kits”, sem que isso desnature a sua condição de produto único, no caso, concentrado para refrigerantes, classificado no código 21.06.90.10 Ex 01 da TIPI.

Na sequência, o impugnante afirma que o autor do procedimento fiscal subverteu a ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação do SH, pois aplicou as regras secundárias de interpretação (Regras Gerais 2 e 3) antes da primária (Regra Geral 1). Agindo assim, concluiu que o concentrado para refrigerantes em questão não poderia ter sido classificado no código 21.06.90.10 Ex 01 da TIPI, porque seria composto por diversas partes não misturadas e não estaria pronto para uso pelo destinatário do produto, no caso o impugnante. Às classificações dos componentes do concentrado, segundo a fiscalização, correspondem, na sua grande maioria, a alíquota zero, em prejuízo do crédito a que faz jus o interessado.

Para a defesa, o item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral 3, b, também reforça que os concentrados para refrigerantes, entregues em forma de “kits”, são tratados como produtos únicos, porque a sua literalidade demonstra que esses concentrados constituem mercadoria unitária, integrada por diferentes componentes. Transcreve o texto:

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 fabricação industrial de bebidas, por exemplo.

E a razão de ser afastada a aplicação da regra de exceção (Regra Geral 3, b), que determina que os produtos misturados ou sortidos devem ser classificados levando em consideração a posição da matéria ou artigo que lhe confira a característica essencial, é justamente porque já existe posição específica na legislação brasileira para os concentrados para refrigerantes da posição 22.02, qual seja, o código 2106.90.10 Ex 01, ao qual se chega pela Regra Geral 1.

Acrescenta que a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, de 23 de agosto de 1985, citada pela fiscalização, consistiu em mero trabalho preparatório que não tem natureza de parecer do Comitê do SH da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e que não integra a coletânea publicada no site da RFB e, pois, não é aplicável ao sistema jurídico brasileiro. Ainda que tal decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira fosse aplicável, o que se admite apenas para fins de argumentação, não importaria na alteração da classificação do concentrado dada pelo fornecedor, porque, na legislação dos países envolvidos na consulta que motivou aquela decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, a saber, Japão, Canadá, Maurícia e Austrália, o concentrado para refrigerantes não é classificado numa posição específica, como o é e sempre foi na legislação brasileira, razão pela qual, naqueles países, foi preciso utilizar as Regras Gerais de Interpretação secundárias 2 e 3, b.

A defesa destaca o fato de que há outras mercadorias que, da mesma forma que o concentrado para refrigerantes, são entregues conjuntamente, em embalagens separadas, e, a despeito disso, são classificadas em uma única posição, como é o caso dos produtos químicos importados em “kits” para, após a mistura, comporem os explosivos classificados na posição 36.02, conforme Nota 3 da Seção VI da TIPI. O mesmo ocorre com os temperos apresentados em oito frascos de vidro, contendo cada frasco duas preparações diferentes, que são classificadas como uma única mercadoria, em razão de sua finalidade e de existir um código específico na TIPI.

Ademais, o fato de os concentrados para refrigerantes adquiridos de Recofarma não terem sido previamente misturados não significa que eles não estejam prontos para uso por quem fabrica os refrigerantes, porque, após o ingresso dos concentrados no estabelecimento do impugnante, todo processo produtivo consiste na elaboração de refrigerantes e, portanto, é óbvio que os referidos concentrados estão prontos para uso pelo seu destinatário que, no caso, é o impugnante. Nesse sentido, as próprias Nesh, em seu subitem 7, relativo à posição 2106.90, reconhecem, de um lado, que as preparações compostas dessa posição podem conter a totalidade dos ingredientes aromatizantes que caracterizam determinada bebida ou apenas parte desses ingredientes e, de outro lado, a possibilidade de essas preparações serem transportadas em partes, para evitar o transporte desnecessário de grandes quantidades de água etc., do que se deduz que essas partes, quando entregues em conjunto, podem ser acondicionadas em embalagens separadas.

Por fim, se houvesse qualquer dúvida quanto à aplicação do código 2106.90.10 Ex 01 aos concentrados para refrigerantes, constante das notas fiscais emitidas por Recofarma, essa deveria prevalecer por ser a classificação dada pela Sufrema, em ato administrativo, devendo ser aplicado ao presente caso o disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional.

Mudando de ponto de vista, o impugnante volta a arguir o direito ao crédito relativo à aquisição dos concentrados isentos para elaboração de refrigerantes, em razão do benefício previsto no art. 81, II, do RIPI de 2010, cuja base legal é o art. 9º do Decreto-lei n.º 288, de 1967. Com efeito, embora a fiscalização tenha afirmado que o impugnante teria escriturado os créditos do IPI com base no art. 237 do RIPI de 2010, que trata do crédito previsto no art. 95, III, do mesmo regulamento, é preciso considerar que constam das respectivas notas fiscais que os concentrados são beneficiados por duas isenções, autônomas, independentes e suficientes, entre si. Em primeiro lugar, a do art. 81, II, do RIPI de 2010, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus, tendo sido assegurado o crédito do IPI para o impugnante pela coisa julgada formada no Mandado de Segurança n.º 95.0009470-3 e pelo entendimento do Plenário do STF, manifestado no RE n.º 212.484. Em segundo lugar, a do art. 95, III, do RIPI de 2010, que não foi objeto do antes mencionado Mandado de Segurança n.º 95.0009470-3, mas que expressamente outorga crédito ao adquirente do insumo elaborado com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental.

Portanto, para que fossem glosados os créditos do IPI decorrentes da aquisição de concentrados isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, seria necessário refutar todos os fundamentos que embasam o direito ao crédito relacionado a cada uma das duas isenções, referidas acima, ao passo que, para que sejam aceitos os referidos créditos, basta que seja acolhido qualquer um dos fundamentos desenvolvidos pelo impugnante, relativos ao mérito da questão.

Com efeito, em 23 de maio de 1995, o impugnante impetrou o Mandado de Segurança n.º 95.0009470-3 para que fosse assegurado o seu direito aos créditos de IPI relativos às aquisições de concentrados isentos para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus, e, em 18 de junho de 1997, transitou em julgado a decisão que concedeu

integralmente a segurança. Por outro lado, ainda que não seja acatado o fundamento formal acima desenvolvido, o que se admite apenas para fins de argumentação, o crédito do IPI decorrente da aquisição dos concentrados isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 9º do Decreto-lei n.º 288, de 1967, também deve ser reconhecido em razão do entendimento pacífico do Plenário do STF sobre a matéria, firmado no julgamento do RE n.º 212.484-2/RS, que permanece hígido até que seja concluído o julgamento do RE n.º 592.891-SP, no qual o STF reconheceu ainda a existência de repercussão geral da questão concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus.

Adiante, a defesa alega a impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária, em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária. Esse efeito seria produzido pelos atos baixados, no caso concreto, pela Suframa.

Especificamente sobre a impossibilidade de exigência de multa, a defesa afirma que, mesmo na hipótese de serem superados os argumentos antes desenvolvidos, o que se admite apenas para argumentar, também não seria cabível a imposição de multa no presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502, de 1964. No caso, há decisões irrecorríveis de última instância administrativa proferidas em processos fiscais no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal: Acórdãos: 02-02.895, de 28 de janeiro de 2008, relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim; 02-02.752, de 2 de julho de 2007, relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto e 02-0.683, de 18 de novembro de 1997, relator Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima. Isso atrai os arts. 486, II, "a", do RIPI de 2002 e 567, II, "a", do RIPI de 2010, para fins de exclusão da multa exigida.

Alega a improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no auto de infração.

Encerra pedindo o cancelamento do auto de infração, com a consequente extinção do crédito tributário correspondente.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS por intermédio da 3ª Turma, no Acórdão n.º 10-60.791, sessão de 26/10/2017, julgou improcedente a impugnação do contribuinte. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO INDEVIDA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

O lançamento de ofício baseado em entendimento distinto daquele que usualmente adota o sujeito passivo, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária, não caracteriza modificação no critério jurídico adotado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício do lançamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

É inócua a alegação de nulidade da autuação, fundada em suposta preterição do direito de defesa, pelo desconhecimento de um relatório mencionado pela fiscalização, que é irrelevante para a solução do litígio.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO INDEVIDO NA AQUISIÇÃO DE “KITS” DE PRODUTOS ISENTOS DO IPI, UTILIZADOS NA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS.

É ilegítimo o crédito do IPI calculado como se devido fosse na aquisição de “kits” de produtos isentos do referido imposto, utilizados na elaboração de bebidas, mediante adoção de alíquota incorreta, decorrente de classificação fiscal equivocada em código único da Tabela de Incidência do IPI, próprio para concentrados, em detrimento da classificação correta, individualizada, em relação a cada um dos componentes dos “kits”.

GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI.

É legítimo o lançamento de ofício do IPI, acrescido de juros de mora e de multa de ofício, por falta de recolhimento desse imposto, decorrente de glosa de créditos indevidos.

SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS (SUFRAMA). SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIAS.

A competência da Suframa no âmbito dos benefícios próprios da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental não exclui a competência da Receita Federal em matéria de classificação fiscal de produtos, para formalizar exigência do IPI, decorrente de glosa de créditos indevidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada a contribuinte, apresentou recurso voluntário reiterando as mesmas matérias versadas em impugnação para reforma da decisão recorrida e desconstituição da autuação fiscal.

É o relatório.

No recurso voluntário, a contribuinte irresigna-se contra a decisão da DRJ abordando as matérias suscitadas em impugnação, com o acréscimo de outras duas (apontadas a seguir) não enfrentadas na 1ª instância.

Em síntese o recurso abordou:

- Da não responsabilidade da impugnante (terceiro, adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado;
- Da alteração de critério jurídico;
- Da competência da Suframa para efetuar a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo;

- Da natureza do produto elaborado pela Recofarma e da classificação fiscal efetuada pela Suframa;
- Da classificação fiscal definida pelas regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado e NESH;
- Da aplicação do art. 112 do ctn (**matéria não impugnada**);
- Da ilegalidade do auto, por ter deixado de considerar uma parcela do crédito do IPI na respectiva apuração (**matéria não impugnada**);
- Do direito ao crédito relativo à aquisição dos concentrados para bebidas não alcoólicas seja em relação à isenção do art. 9º do DL n.º 288/67, seja em relação à isenção do art. 6º do DL n.º 1.435/75;
- Da coisa julgada formada MS n.º 95.0009470-3 isenção do art. 81, II, do RIPI/10 (base legal no art. 9º do DL n.º 288/67)
- Do benefício previsto no art. 95, III, do RIPI/10 (base legal no art. 6º do DL n.º 1.435/75);
- Da impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária;
- Da impossibilidade de exigência de multa;
- Da improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no auto.

O julgamento do recurso voluntário foi levado à pauta na sessão de 30/01/2019, foi convertido em diligência por meio da Resolução n.º 3201-001.776, uma vez que no processo análogo do mesmo recorrente, de n.º 10580.724116/2017-64, de relatoria do Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, foi suscitada dúvida em relação ao efetivo trânsito em julgado do Mandado de Segurança n.º 95.0009470-3 e sua conexão com o MS n.º 95.0017405-7.

Assim, os autos foram baixados em diligência para que a Unidade preparadora providenciasse (i) certidão de trânsito em julgado do Mandado de Segurança n.º 95.0009470-3; (ii) certidão de inteiro teor do referido processo (certidão de objeto e pé) e (iii) certidão e documentos para que se possa aferir eventual conexão do Mandado de Segurança n.º 95.0009470-3, com o Mandado de Segurança de n.º 95.0017405-7 (001740596.1995.4.05.8100).

Cumprida a diligência, retornaram os autos com as peças do MS n.º 95.0017405-7, mas sem certidão ou documento que atestasse o trânsito em julgado do MS n.º 95.0009470-3, com a informação de dificuldades em localizar no âmbito do Poder Judiciário cópias do referido processo.

A recorrente manifestou-se no sentido de que as matérias discutidas nos MSs são distintas: no de n.º 95.0009470-3, discute-se o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus; no de n.º 95.0017405-7, a discussão cinge-se ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de açúcar cristal oriundo de fornecedores situados nas áreas de atuação da SUDENE e SUDAM.

Fl. 12 do Acórdão n.º 3201-005.720 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10540.720753/2017-38

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator

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

Consta dos autos que o litígio versa sobre o lançamento de IPI, por falta de recolhimento, decorrente da escrituração e utilização de créditos indevidos desse Imposto.

Os créditos foram reputados indevidos pela fiscalização, porque, inexistindo lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais de aquisição (o emitente informou saída com isenção), o interessado calculou créditos e os registrou na escrita fiscal, mediante utilização de classificação tarifária e alíquota do IPI em desacordo com os fatos apurados e com a legislação aplicável.

Desponta como matéria principal o aproveitamento de crédito de IPI nas aquisições de matéria-prima (kits de concentrado) da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. na produção de refrigerante, em cujas notas fiscais não constaram o destaque do Imposto em razão de suposta isenção.

A fiscalizada, apesar de não efetuar pagamento do IPI nas aquisições dos insumos fornecidos pela Recofarma baseou-se no artigo 237 do RIPI/2010 para escriturar no livro Registro de Apuração do IPI créditos calculados mediante aplicação da alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10 sobre o valor dos kits.

Até 30/09/2012, os produtos enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 eram tributados à alíquota de 27% (Decreto n.º 6.006, de 28/12/2006, e Decreto n.º 7.660, de 23/12/2011). A partir de 01/10/2012, os produtos desse mesmo código/EX passaram a ser tributados à alíquota de 20% (Decreto n.º 7742, de 31/05/2012).

Realizada esta introdução, passa-se às matérias suscitadas em defesa para a sustentação do aproveitamento do crédito com aplicação das indigitadas alíquotas.

Matérias Preclusas

A recorrente inova em seu recurso suscitando matérias não versadas em sua impugnação. São aquelas apontadas nos itens: "5.4. DA APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN" e "6. DA ILEGALIDADE DO AUTO".

Quanto a essas duas matérias consumou-se a preclusão nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72 - PAF:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

De acordo com esse dispositivo do PAF, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante, sendo inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância *a quo*.

É defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação, quando em sede de recurso pretende alargar os limites do litígio já consolidado.

Isto posto, não conheço da arguição ampara no fundamento de que o despacho decisório é nulo por ausência de fundamentação e da alegação de que seria atribuição da autoridade fazendária do ônus da prova da inexistência do direito creditório.

Direito ao crédito nas aquisições isentas da ZFM (art. 9º, DL nº 288/67) - MS 95.0009470-3

A isenção ao IPI dos produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, que foi instituída pelo art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, foi regulamentada pelo art. 81, I e II, do RIPI/2010. Da leitura desses dispositivos legais e regulamentares constata-se que não houve previsão expressa do direito ao aproveitamento do crédito ficto. Tendo em vista que nas notas fiscais de aquisição dos concentrados adquiridos com isenção não houve o destaque do imposto, não há respaldo na legislação para o contribuinte ter o direito o crédito.

A NORSA sustenta estar amparada pelo trânsito em julgado do MS nº 95.0009470-3 o qual lhe deu provimento para a manutenção dos créditos do IPI na aquisição de matéria-prima (concentrado) adquirido de indústria situada na Zona Franca de Manaus.

Verifica-se de pronto que neste processo não se suscitou dúvida acerca do trânsito em julgado do MS nº 95.0009470-3, em 18/06/1997, com base no extrato do processo judicial à fl. 157.

No voto, o julgador *a quo* reconheceu o trânsito em julgado do MS nº 95.0009470-3 favoravelmente à contribuinte, mas entendeu que aquela decisão não se aplica aos autos em razão da divergência de objetos. Explicitou que no MS a decisão circunscreveu o direito ao crédito exclusivamente na aquisições de concentrados para a fabricação de refrigerantes, ao passo que restou desnudado no procedimento fiscal a aquisição de várias matérias-primas, identificadas por kits de ingredientes, o que não se confunde com o concentrado, em razão das distinções técnicas e de classificação tarifária. (produto intermediário obtido em etapa da fabricação do refrigerante).

Em que pese a relevância da perfeita identificação do produto adquirido da Recofarma para fins de classificação tarifária e determinação de alíquota, é inegável que sua utilização na produção de refrigerante tem a natureza de insumo, mais precisamente uma matéria-prima, que tanto Recofarma como NORSA o denominam "concentrado".

Impende, então, compulsar o MS para verificar se a precisão terminológica da matéria-prima adquirida teve efeito no provimento judicial.

Consta do pedido da impetrante (fls. 112):

5. DO PEDIDO

5.1. Por todo o exposto, a IMPETRANTE requer:

a) a concessão, inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR, para não ser compelida a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado - código 2106.90 do TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIPI), cuja saída é sujeita ao IPI; dando-se ciência ao Delegado da Receita Federal;

b) a concessão, inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR, nos termos do art. 151, IV do CTN, para que o IMPETRADO se abstenha de praticar ou determinar a prática de qualquer ato contra a IMPETRANTE, visando à exigência de diferença de IPI, com os acréscimos de multa, juros e correção, com fundamentos em glosa do crédito de IPI nas aquisições de matérias primas referidas na letra a) supra; se, quando despachada esta petição, o IMPETRADO já tiver praticado ou determinado a prática de ato ou medida desse gênero, que também liminarmente se suspendam de imediato os efeitos desse ato ou medida do IMPETRADO ou de autoridade a ele subordinada;

c) que, na sentença, se confirmem as liminares requeridas nas letras a) e b) supra, para assegurar à IMPETRANTE o seu direito ao crédito do IPI na aquisição de matéria prima isenta proveniente da Zona Franca de Manaus.

Na concessão da liminar, restou deferido (fl. 115):

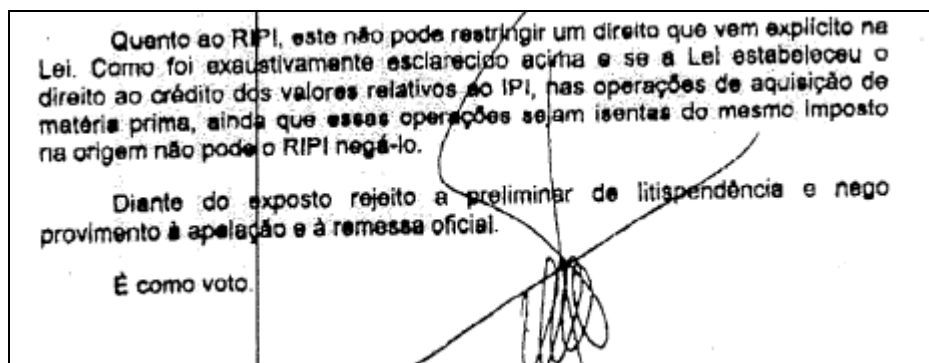
5. Dest'arte, defiro o pedido de medida liminar e determino à digna Autoridade impetrada que se abstenha de autuar a parte impetrante por haver se creditado do valor do IPI de operações isentas oriundas da Zona Franca de Manaus, até o julgamento final desta ação de segurança.

A sentença confirmou a liminar (fl. 124):

3. DECISÃO

3.1 Em face dos fundamentos expendidos, concedo a ordem de impetrada, para assegurar à parte impetrante o direito de se creditar dos valores relativos ao IPI, na operações de aquisição de concentrado, ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto, na origem.

No TRF/5ª Região foram negados a Apelação da Fazenda e a remessa oficial (fl. 150):



Da leitura do provimento judicial, na concessão da segurança e sua confirmação no TRF, observa-se que as decisões caminharam no sentido de se manter o direito ao crédito dos valores de IPI nas operações de aquisição de matéria-prima da Zona Franca de Manaus. O Judiciário não fez qualquer ressalva à qualificação do insumo adquirido; isto porque o pedido foi claro ao denotar a aquisição de matéria-prima isenta como objeto de manutenção do direito ao crédito do imposto.

O provimento judicial reconheceu definitivamente o direito ao crédito nas aquisições isentas de matérias-primas de fornecedores localizados na ZFM, quer se caracterizam concentrados, na concepção da fornecedor/adquirente, ou como kits de ingredientes, como entendeu a Fiscalização e a DRJ.

E uma vez reconhecida ainda em primeira instância de julgamento o trânsito em julgado do MS nº 95.0009470-3 em favor da contribuinte, não compete ao CARF enfrentar novamente a matéria, mas sim à Unidade de Origem dar cumprimento à decisão judicial.

Desta forma, descabe qualquer decisão de mérito no julgamento da presente matéria; contudo, aponta-se à Unidade da Receita Federal de jurisdição administrativa do contribuinte o que restou definitivamente decidido pelo Poder Judiciário no tocante ao direito ao crédito nas aquisições isentas do IPI de matérias-primas de fornecedores da ZFM.

Cabe ressaltar ainda que na mesma sessão de julgamento deste processo, foi julgado o de nº 10580.724116/2017-64 no qual a Turma, por maioria de voto (apenas este Relator restou vencido), fundamentou o reconhecimento dos créditos nas aquisições isenção da ZFM com base no Recurso Extraordinário nº 592.891, decidido pelo Supremo Tribunal Federal – STF – na sistemática de repercussão geral.

Matérias de defesa prejudicadas com o reconhecimento da isenção nas aquisições de insumos da ZFM.

Uma vez reconhecido neste voto os efeitos do trânsito em julgado no Mandado de Segurança nº 95.0009470-3, no tocante ao direito ao crédito nas aquisições isentas de insumos da Zona Franca de Manaus, torna-se prejudicado enfrentamento por este Colegiado dos tópicos versados nos autos e nas peças de defesa da contribuinte, relacionados ou decorrentes, a saber:

- O direito ao crédito nas aquisições isentas da Amazônia Ocidental (art. 6º, DL nº 1.435/75); e

- A dispensa da multa de ofício imposta por auto de infração lavrado para exigir débitos de IPI decorrentes da glosa de créditos desse imposto, em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, cujo fundamento da contribuinte é a aplicação do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64.

Classificação fiscal dos "kits"

A Recofarma industrializa insumos que serão utilizados pelas empresas engarrafadoras de refrigerante e os revende sob a forma de conjuntos individualizados e embalados separadamente, mas que segundo a fabricante, e seus clientes, constitui-se um único produto, denominado concentrado, que entende classificar-se na TIPI no código tarifário 2106.90.10 - EX 01 ou 02.

A autoridade autuante, mediante análise documental e visita à unidade fabril da recorrente, descreve o processo de obtenção do refrigerante a partir dos conjuntos de produtos, que denomina "kit", vendidos pela Recofarma. Esclarece que os componentes do kit são misturados à água, e outras substâncias, no estabelecimento da NORSA (engarrafadora) do qual resulta o concentrado, que se classifica no código 2106.90.10 - EX 01.

Seguindo esse entendimento, através de procedimento regular retirou amostras dos produtos da Recofarma e enviou à entidade especializada em análise laboratorial para (Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer) a elaboração de Laudo com fins à identificação dos componentes dos conjuntos individualizados do kit. Os laudos foram elaborados para os diversos kits (coca-cola, guaraná, etc) com a identificação e descrição das substâncias encontradas em cada um desses conjuntos produzidos pela Recofarma.

Concluiu a fiscalização que a classificação pretendida para o kit produzido pela Recofarma - composto por vários ingredientes a serem misturados na unidade engarrafadora (NORSA) - não pode ser o mesmo do concentrado, vez que claramente constituem-se produtos distintos.

Este é, portanto, o litígio na matéria classificação fiscal: para a Recofarma, o produto vendido à NORSA é individualizado e único - o concentrado para a fabricação de refrigerante, com classificação no código 2106.90.10 - EX 01; no entendimento da fiscalização, corroborado na decisão recorrida, são fabricados na Recofarma vários produtos, cuja reunião de ingredientes é denominada "kit", com classificações tarifárias individualizadas conforme suas matérias constitutivas, que serão misturados no estabelecimento da engarrafadora com outros componentes cujo produto intermediário será o concentrado, classificado no código 2106.90.10 - EX 01.

A acusação fiscal é de que o produto da Recofarma destinado à NORSA não se identifica como um concentrado para a fabricação de refrigerantes, nos termos da sua definição técnica, e não possui as características descritas no texto do EX 01 (ou 02) do código TIPI 2106.90.10. Ao contrário, uma vez identificados como conjunto de ingredientes - doravante denominado "kit" - a classificação é obtida pelo texto das posições que descreve o conjunto (Regra 1).

Dessa forma, neste julgamento há de se analisar os fundamentos para tal assertiva e os argumentos da contribuinte que contrapõem o entendimento fiscal.

Os textos dos EX 01 e 02 do código TIPI 2106.9010:

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos **concentrados** ou sabores **concentrados**), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, **com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado**

Fundamento 1: Os produtos que compõem o kit não são preparações compostas.

A explicação do que vem a ser o termo "preparações" na NCM/TIPI e NESH foi apresentada pela fiscalização a partir dos vários exemplos obtidos das Notas do Sistema Harmonizado, do que resulta que sempre se refere a uma mistura, que no caso "composta" trata-se de matérias de Capítulos distintos da NCM/TIPI.

Dessa forma, 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, que se apresentam em corpo único. Ocorre que os componentes do kit são individualizados não se enquadrando no conceito de preparação composta.

Fundamento 2: Os produtos que compõem o kit não são extratos ou sabores concentrados e quando diluídos em água não resultam na bebida.

Para efeito da legislação do MAPA que trata de bebidas, o produto concentrado ou o preparado líquido, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida/refrigerante. São as prescrições dos arts. 13 e 30 da Lei nº 8.918/1994, verbis:

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.

[...]

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.

Está correta a conclusão da fiscalização de que o concentrado deve conter todos os extratos e aditivos da bebida, o que permite que, quando diluído, apresente os mesmos padrões de identidade e qualidade do produto final. Isto porque a composição do kit que contenha o

extrato e outros ingredientes, se diluído individualmente, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas do refrigerante que porventura viesse a ser elaborado a partir dele. O aroma, o sabor e a coloração (elementos das características sensoriais), bem como as características físico-químicas não seriam iguais. Se assim não fosse, seriam desnecessárias as outras partes que compõem cada kit.

Corroboram a assertiva fiscal as respostas dos quesitos ("11" e "12") dos Laudos elaborados pela Falcão Bauer: os produtos analisados não podem ser descritos como um extrato ou sabor concentrado.

Portanto, conclui-se que um componente de kit para refrigerantes que contenha extrato e outros ingredientes, acondicionado em embalagem individual, não pode ser enquadrado em Ex do código 2106.90.10, pois isoladamente não apresenta as características de um extrato concentrado.

Fundamento 3: O processo de fabricação do refrigerante no estabelecimento da engarrafadora distingue a etapa na qual é produzido o concentrado classificado no EX 01 ou 02 do código 2106.90.10.

A descrição do processo industrial no estabelecimento da recorrente revela a etapa exata em que se obtém o concentrado de refrigerante, que pode ser assim sintetizada:

- A mistura da água tratada com o açúcar é realizada dentro do estabelecimento do engarrafador com a obtenção do xarope simples;

- O xarope simples é enviado a outro equipamento no qual se mistura com os ingredientes que compõe o kit adquirido da Recofarma, obtendo-se o xarope composto, caracterizado como um concentrado;

- O xarope composto é destinado à linha de enchimento onde se realiza a diluição com água carbonatada e envazado para distribuição e consumo - o refrigerante pronto.

- Alternativamente, o xarope composto pode ser vendido para estabelecimentos equipados com máquinas Post Mix (conhecidos como máquinas de refrigerante) as quais adicionam ao concentrado a água, o gás carbônico e outras substâncias.

Com essa descrição demonstra-se que o extrato concentrado é um produto industrializado obtido no estabelecimento do engarrafador após os processos de transformação e adição dos ingredientes dos kits adquiridos da Recofarma. A possibilidade de diluição no próprio estabelecimento da recorrente ou nas máquina Post Mix evidencia que se trata de um concentrado com capacidade de diluição em que se preserva as características do refrigerante fabricado, conforme definição legal.

Dessa forma, o concentrado que se classifica no EX 01 ou 02 do código TIPI 2106.90.10, somente obtido após etapas de industrialização no estabelecimento da NORSA (engarrafadora), não corresponde aos componentes dos kits produzidos pela Recofarma, pois estes (kits) apenas é uma matéria-prima no processo de obtenção do concentrado. Ressalta-se que essa distinção entre componentes dos kits da Recofarma e o concentrado da engarrafadora se

dá a nível de apresentação física, composição química, identificação nos termos da legislação do MAPA e, conseqüentemente, resulta em distintas classificações tarifárias na TIPI.

É irrazoável e ilógica a pretensão da recorrente de que a classificação do kit produzido pela Recofarma deva ser a do concentrado obtido no processo industrial da NORSA pois a ele se destina como um dos insumos. Tal fundamento não encontra guarida nas regras de interpretação do SH e NESH e como asseverou a fiscalização, "a classificação fiscal é definida pelas características intrínsecas e extrínsecas da mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador".

Fundamento 4: A aplicação das Regras de Classificação do Sistema Harmonizado impede a atribuição dos kits no EX 01 ou 02 do código 2106.90.10.

A Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 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) nº 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. O entendimento aplica-se ao kit comercializado pela Recofarma cuja classificação, erroneamente, é em EX d código 2106.90.10.

Neste ponto, por concordar com a desclassificação laborada pela fiscalização, transcrevo os principais argumentos do autuante para fundamentar a impossibilidade de classificação do kit produzido pela Recofarma no código pretendido.

- O texto do RGI nº1 não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras "preparação", "concentrado" e "capacidade de diluição", que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único (os conceitos destas palavras serão discutidos posteriormente);

- Também 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 recebidos de Manaus possa ser classificado em código único.

- Os insumos fornecidos pela Recofarma não possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado, o concentrado, e vários componentes servem para outros fins que não seja o uso em bebidas.

- Qualquer possibilidade de que um kit contendo insumos destinados à fabricação de bebidas pudesse ser tratado como uma mercadoria única foi eliminada com a inclusão na NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b):

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

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

- Desta maneira, inexistindo qualquer norma legal que permita classificar em código único as embalagens individuais contendo ingredientes para elaboração de bebidas (pelo contrário, existe a previsão expressa de que isto não pode acontecer - item XI da Nota Explicativa da RGI 3b), 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.

Fundamento 5: Vinculação da administração tributária às normas internacionais que tratam de classificação fiscal e interpretação do SH

A autoridade fiscal demonstrou a sistemática de interpretação das regras de classificação no âmbito da Organização Mundial das Aduanas - OMA, e a sua internalização no ordenamento jurídico pátrio, por meio dos veículos legislativos próprios.

Dessa forma, não que se falar em contradição com a interpretação das TIPIs e NESHs como alegado pela recorrente (fl. 777), exigindo-se que se observe a interpretação pretérita para sustentar o afastamento de texto que se tornou regra formal introduzida nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizados, como pretende, especificamente, a recorrente no tocante ao item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).

O regramento do RIPI/2010, em matéria de classificação fiscal e interpretação do conteúdo dos textos e notas de capítulos, posições e subposições determina em caráter vinculante ou como elemento subsidiário de caráter fundamental a observância das RGIs, RGC, Notas Complementares e NESH:

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).

Fundamento 6: A classificação fiscal é definida segundo as características da mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador, e não a utilização a ser conferida pelo destinatário

No tópico, discorre o autuante que a destinação da mercadoria na saída do estabelecimento industrial ou sua forma de utilização no destinatário não é decisivo para a classificação fiscal.

Simplemente, salvo exceções em que a forma ou qualidade imprimem determinada característica a do produto final, a NESH não prevê que se deva analisar a motivação de destinatários específicos ou outros aspectos da realidade econômica em que se insere o fabricante para a determinação da classificação fiscal.

No caso dos autos, a classificação fiscal do kit da Recofarma não é determinada segundo a operação que será realizada em uma etapa futura da cadeia produtiva do engarrafador destinatário.

Não é porque a totalidade dos kits para refrigerantes fornecidos pela Recofarma serão utilizados como insumos para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10, que se considerarão igualmente um concentrado. Há etapas a serem cumpridas com a adição de outras substâncias e processos intermediários de industrialização até resultar no concentrado que diluído e misturado em água obter-se-á o refrigerante.

Os kits para refrigerantes não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de ingredientes destinados à industrialização de extratos concentrados.

Depreende-se que a classificação fiscal não pode ser efetuada de acordo com as características que o produto só passará a apresentar em etapas futuras da cadeia produtiva, realizadas em outro estabelecimento industrial.

Portanto, cada componente dos kits deve ser enquadrado em um código de classificação antes da realização da operação de industrialização pelo engarrafador, passando a integrar produto classificado em outro código após a realização da operação de industrialização.

E quanto à classificação individual dos conjuntos que compõem os diversos kits a recorrente não manifestou qualquer contestação à reclassificação laborada pelo Fisco.

Demais argumentos suscitados no recurso para sustentar a alegação de que os componentes dos kits são uma só mercadoria e/ou confirmar a classificação pretendida no EX 01 do código 2106.90.10:

1. Parecer do Instituto Nacional de Tecnologia - INT

Afirma a recorrente o INT examinou os aspectos técnicos de cada parte da preparações elaboradas pela Recofarma e conclui tratar-se de produto único.

Impende, inicialmente, assentar que o argumento não constou nas razões de impugnação.

Nada obstante, verifica-se que expressamente a análise do INT refere-se a "aspectos técnicos" para se concluir pela existência de uma única mercadoria e que se trata de uma preparação composta.

Vê-se que a conclusão do INT refere-se à característica química das partes que compõe o kit, e que as preparações são compostas em razão da formação de mais de um componente. O Fisco demonstrou que esta interpretação é incorreta para fins de caracterização dos termos "preparações composta", "concentrado" e "capacidade de diluição", pois são nas próprias regras do SH que se extrai o exato significado desses termos para fins de identificação da mercadoria e sua corresponde classificação.

A autoridade fiscal, com base na interpretação do texto do EX 01 e 02 do código 2106.90.10 detalhou em seu relatório quais as características para um produto ser considerado na

NCM/TIPI e NESH uma preparação composta, tendo concluído pela impossibilidade do kit ser considerado uma preparação composta por não se apresentar em corpo único:

99.6 - Entretanto, o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 usa as palavras “preparação composta”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que só podem ser aplicadas a produto apresentado em corpo único.

A capacidade de diluição de que trata o INT não se coaduna com o texto do referido EX e as exigências da Lei nº 8.918/94 para que a mercadoria preserve as mesmas características da concentração normal do refrigerante. É o que explicitou o Relatório Fiscal:

99.8 - A expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” só pode ser aplicada ao insumo que é capaz de, mediante diluição (no caso de refrigerantes, diluição em água carbonatada), resultar na bebida. Para chegar ao número que chama de capacidade de diluição, a Recofarma faz a proporção do peso total do kit em relação ao peso total da bebida. Caso se aceitasse a validade deste cálculo, a simples inclusão no kit de uma embalagem individual contendo água pura alteraria a “capacidade de diluição” de todo o conjunto.

O texto do EX fala em capacidade de diluição, característica esta atribuída ao concentrado, assim entendido a mistura/reunião em processo industrial no estabelecimento engarrafador, e não uma característica individualizada dos componentes do kit. Apenas com essa especificação (a capacidade superior a alguma medida) já seria suficiente para excluir do EX qualquer componente do kit. Ademais, a correspondência do componente do kit ao EX exige sua natureza de extrato ou sabor concentrado, o que o Laudo Falcão Bauer afastou.

Quanto ao Parecer do INT não se tem conhecimento da observância das formalidades legais e técnicas para a obtenção das amostras com fins à sua produção. Não se tem conhecimento do estabelecimento do qual foram retiradas as amostras, se da Recofarma ou de engarrafador. Igualmente, não há informação quanto à presença do Fisco no procedimento. Essas incertezas retiram a prerrogativa de aplicação do que dispõe o art. 30 do Decreto nº 70.235/72. Ademais, não se contestou a regularidade do procedimento de elaboração dos Laudos Falcão Bauer, bem como a recorrente não se dignou a comprovar sua improcedência.

Por fim, o Laudo do INT trata de questões atinentes a "unicidade da mercadoria e capacidade de diluição", e em nada altera o debate efetuado acima em face dos argumentos da recorrente aduzidos no recurso voluntário, que concluiu pela impossibilidade de classificação das partes dos "kits" como uma única NCM/SH em interpretação das normas e regras vigentes de classificação fiscal aplicáveis à espécie; portanto, o Parecer INT, diante de tudo o mais que constam dos autos, é insuficiente para afastar a perfeita identificação e classificação dos kits vendidos pela Recofarma.

Em arremate aos fundamentos apontados para infirmar a classificação defendida pela recorrente, o entendimento deste voto é que a classificação fiscal adotada pelo fornecedor dos kits (denominado "concentrado" pela recorrente) é incorreta, não só pelo fato desses "concentrados" serem constituídos por vários componentes embalados individualmente e vendidos em conjunto, mas também pelo fato de que o "concentrado" só passa a existir depois que os componentes do kit são processados no estabelecimento industrial do adquirente. Aplicando a nota explicativa XI da RGI 3-B, está correta a fiscalização no sentido de que essa RGI (classificação de "kits") não pode ser aplicada aos concentrados para refrigerantes.

Impende ressaltar que a recorrente não contestou a classificação tarifária realizada pelo Fisco para cada um dos componentes do kit, apenas sustentou a classificação do kit como se concentrado fosse.

Contestação da responsabilidade por erro de classificação

A recorrente alega que fora responsabilizada por erro de classificação efetuado pelo fornecedor e remetente das mercadorias.

Em matéria tributária, a responsabilização pelo pagamento de tributos e acréscimos somente se efetiva quando o sujeito passivo é apontado no lançamento devedor.

No caso dos autos, a NORSA não foi autuada para ser responsabilizada e penalizada por erro de classificação fiscal de outrem, mas, isto sim, porque, inexistindo lançamento do IPI nas respectivas notas fiscais de aquisição, a contribuinte calculou créditos e os registrou na escrita fiscal, mediante utilização de alíquota do IPI em desacordo com os fatos apurados e com a legislação aplicável, o que levou à glosa de créditos, reconstituição da escrita fiscal e exigência dos saldos devedores do IPI decorrentes dessa glosa.

No tocante ao erro de classificação fiscal cometido pelo vendedor-emissor nas vendas de produtos industrializados cuja alíquotas, também incorretas, concederia um pretensão crédito de IPI ao adquirente, não prospera os argumentos de que esse "direito" seria intocável por ser adquirente de boa-fé.

Isto porque, a inobservância de regramento legal não comporta a transmissão de direito creditório por se tratar de procedimento contrário ao legalmente prescrito.

Melhor explicando, as pessoas jurídicas que ao arripio da lei emitiram notas fiscais cuja classificação aponta incorretamente para uma alíquota positiva do IPI não tem o condão de atribuir o crédito desse Imposto se nos termos das regras de classificação fiscal o código tarifário é outro, com alíquota zero.

Outrossim, é dever da fiscalização verificar a regularidade das notas fiscais emitidas sob todos os aspectos e proceder à regularização nos termos dos comandos legais ainda que alcance e desfavoreça terceiros, pois não surge direito que seja expressamente vedado em Lei, a saber, o crédito do IPI nas aquisições cuja alíquota seja zero.

Alteração do critério jurídico

A recorrente insurge-se contra uma suposta alteração de critério jurídico, que é vedada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional. Isso porque sempre calculou os créditos de IPI decorrentes da aquisição de concentrados isentos para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus à alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 21.06.90.10 e a autoridade sempre aceitou essa alíquota.

À vista disso, o novo critério jurídico adotado não poderia alcançar fatos geradores anteriores a 27/07/2017, data em que tomou ciência do lançamento ora contestado, no qual, pela primeira vez, foi rejeitada a alíquota utilizada para cálculo do crédito do IPI em

relação ao impugnante. Admitindo-se que a data de 27 de julho de 2017 não seja aquela em que a autoridade introduziu esse novo critério jurídico, o que se admite apenas para argumentar, deveria ser considerado como marco para tal alteração a data de 22 de dezembro de 2014, em que ocorreu a ciência do auto de infração lavrado contra o estabelecimento Recofarma, fornecedor do referido insumo e que consignou a classificação na respectiva nota fiscal.

Entendo que para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar.

Nesse sentido, não houve qualquer alteração de procedimento fiscal no tocante à classificação fiscal em relação à contribuinte.

Os argumentos recursais se voltam para uma suposta alteração de critério jurídico do lançamento dirigido à Recofarma no dia 22/12/2014, que por sua vez, evidentemente, não se confunde com a NORSA.

Como é cediço, em se tratando de exigência tributária, em que se maneja complexo sistema de normas e conceitos específicos, é difícil imaginar que haveria respeito à legalidade caso se pudesse aceitar a tese desenvolvida pela Recorrente. Aceitando-se essa tese, seria exigido da fiscalização que se manifestasse sobre todos os pontos possíveis e imagináveis da conduta do contribuinte, porque, se não o fizesse, estaria configurada uma prática de aceitação de tal comportamento e, assim, fixado um critério jurídico. Na prática, a vingar esse entendimento, toda e qualquer ação fiscal acabaria trazendo embutida alteração de critério jurídico.

Registre-se, ainda, que para tentar apoiar a alegação de violação ao art. 146 do CTN, a recorrente citou decisão do STJ que não admitiu que fosse efetuada revisão de lançamento em decorrência de erro de direito. Tal decisão não se aplica ao presente caso, uma vez que não houve revisão de lançamento (foi lançado o IPI devido em períodos de apuração que não haviam sido objeto de cobrança), nem erro (de fato ou de direito), nem fixação de critério.

Recorrente ainda sustenta que o critério jurídico do lançamento teria sido modificado no presente caso porque o Parecer PGFN nº 405/2003, que seria vinculatório para a Administração, adotou a classificação do concentrado na posição 21.06.90.10, Ex 01 da TIPI.

Tal conclusão não merece ser acolhida porque o referido Parecer não teve como alvo opinar acerca da extensão dos efeitos da decisão prolatada no RE nº 212.484, julgamento esse do qual a Recorrente jamais poderia se beneficiar justamente porque não participou da lide.

A bem da verdade, a conclusão do Parecer foi no sentido de que “na aquisição de insumos tributados à alíquota ‘zero’, destinados à industrialização e subsequente saída tributada dos resultantes produtos, o IPI ‘cobrado’ corresponde a ‘0%’, não proporcionando direito ao crédito ‘presumido’”, isto é, não se poderia incluir naquela peça opinativa o entendimento sufragado pela Recorrente de que a alíquota de 27% foi contemplada no RE nº 212.484, cujo processo contemplou pessoa jurídica (SOROCABA REFRESCOS REFRESCOS S/A) estranha ao presente processo.

Portanto, resta plenamente demonstrada a regularidade do Auto de Infração, não devendo proceder essa preliminar. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento, e não a lançamentos diversos, como no presente caso, de outra empresa (a RECOFARMA), como aduzido pela Recorrente.

Possibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária

Na matéria, a recorrente sustenta que a Suframa tem competência para determinar a classificação fiscal, e apontou como correta a adotada pela Recofarma e utilizada por si na tomada de créditos na aquisição de kits.

Disso decorre que, conquanto a RFB entenda que a classificação seja incorreta, não pode ser apenada com os acréscimos de multa, juros de mora e correção monetária pois observou atos normativos da Suframa para proceder a apuração do Imposto devido em sua escrita fiscal.

O fundamento para a exclusão dos consectários legais é o art. 100, parágrafo único do CTN:

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

I os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

(...)

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.

O fundamento para negar provimento na matéria é singelo.

A Resolução CAS nº 298/2007 de fato aprovou o projeto industrial da Recofarma, tendo como base o Parecer nº 224/2007, para a produção de concentrado para bebidas não alcoólicas, com a finalidade de gozo dos incentivos fiscais no âmbito da ZFM. Contudo, o CAS apenas reconheceu que a empresa cumpriu os requisitos que a habilitam a se instalar na região para usufruir daquelas isenções, mas isso de forma alguma significa que existe um despacho administrativo que reconheceu o direito subjetivo à isenção dos produtos ou que tenha determinado a assertividade da classificação fiscal do produto que seria futuramente produzido.

Destarte, repisa-se que a Suframa em momento algum estabeleceu em seu Parecer ou Resolução a classificação fiscal adotada pela recorrente. Não há, portanto, qualquer situação fática presente nos autos que sustente a exclusão dos consectários legais com base no art. 100, parágrafo único do CTN.

Cumpra-se apontar que o crédito tributário não pago no vencimento sujeita-se à incidência de juros de mora, no intuito de corrigir os valores devidos, sem se configurar em penalidade, conforme prescreve o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/96 e 161 do CTN:

Lei nº 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

[...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/66:

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.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Esta norma, construída a partir da literalidade dos textos legais, encontra-se pacificada no âmbito do CARF, com a edição da Súmula nº 5: " São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral".

Juros de Mora (Taxa Selic) sobre Multa de Ofício

No que concerne à alegação referente incidência a juros de mora sobre o valor lançado de multa de ofício, a matéria está consolidada na Súmula CARF nº 108:

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, os juros de mora devem incidir também sobre a multa de ofício, que integra o crédito tributário constituído de ofício.

Dispositivo

Diante de todo o exposto, voto para dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para reconhecer o trânsito em julgado no MS nº 95.0009470-3 que concedeu ao

contribuinte o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção e utilizadas na industrialização de seus produtos, devendo a Unidade da Receita Federal dar integral cumprimento ao conteúdo daquela decisão definitiva.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira