



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.724984/2017-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-012.432 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2023
Recorrente HNK BR INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Exercício: 2012, 2013

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

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

CONCENTRADO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM 2106.90.10.

Preparação para bebida constituída de concentrado de cola, concentrado de guaraná, concentrado laranja, concentrado de uva, concentrado de maçã, concentrado de itubaina, etc. (sem adição de xarope simples, conservantes, sucos, conservantes/acidulantes/estabilizantes/espessantes), classificam-se na posição 2106.90.10 da NCM por não conterem as mesmas características de identidade presentes nos refrigerantes deles decorrentes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA QUALIFICADA DE 150%. DOLO.

A aplicação de multa qualificada pressupõe a demonstração do evidente intuito doloso, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Na ausência de demonstração cabal do dolo, não deve ser aplicada a qualificadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a ocorrência da decadência do período anterior

a 30 de setembro de 2012. E, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário para manter a classificação fiscal utilizada pela fiscalização e dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%. Vencidos os Conselheiros Juciléia de Souza Lima (Relatora) e o Laércio Cruz Uliana Junior, que davam provimento integral ao recurso voluntário. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Laércio Cruz Uliana Júnior, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa, Semiramis de Oliveira Duro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente o conselheiro Ari Vendramini, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra impugnação que manteve auto de infração lavrado contra a Recorrente para constituição de créditos tributários contra a Recorrente, no montante total de R\$ 61.647.792,69 (mas acréscimos legais), em decorrência de o estabelecimento industrial ter recolhido IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados - a menor por se utilizar de créditos indevidos oriundos da aquisição de insumos (concentrados) para a fabricação de refrigerantes.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 219 e ss) a preparação adquirida da SCHINCARIOL LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA., fornecedora o estabelecimento domiciliada em Manaus/AM, deve ser classificada no NCM 2106.90.10 - Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas, por se tratar de um insumo utilizado para a produção interna do concentrado final NCM 2106.90.10 – Ex 01, Xarope Concentrado. Sendo assim, não caberia ao contribuinte o aproveitamento de crédito de IPI na aquisição dos insumos adquiridos já que a alíquota de IPI para mercadorias classificadas no NCM 2106.90.10 é zero.

Entretanto, entende a Recorrente que os concentrados adquiridos anos-calendário de 2012 e 2013 estão classificados na NCM 2106.90.10 EX 01, tendo sido apropriados os créditos de IPI previstos no art. 237 do RIPI/2010, conforme a tabela que se segue:

PERÍODO	ALÍQUOTA IPI
Jan a Set/2012	27%
Out a Dez/2012	20%
Ano 2013	20%

Todavia, a autoridade fiscal procedeu a glosa do crédito de IPI do crédito apurado e aproveitado pelo estabelecimento nos termos do art. 237 do Regulamento do IPI – RIPI/2010 (Decreto n.º 7.212, de 15/06/2010), com a consequente recomposição do RAIPI: (e-fls. 230)

4.1 A glosa de crédito de IPI seguirá o ajustado na tabela que se segue:

Mês da Emissão NF	CNPJ do Emitente	Código CFOP	CNPJ do Destinatário	Código NCM	Valor dos Itens NF	Alíquota de IPI utilizada para crédito	Crédito de IPI a ser Glosado
01/2012	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	15.081.102,84	27%	4.071.897,77
02/2012	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	8.819.053,93	27%	2.381.144,56
03/2012	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	5.406.846,43	27%	1.459.848,54
04/2012	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	7.455.998,83	27%	2.013.119,68
05/2012	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	10.883.302,67	27%	2.938.491,72
06/2012	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	8.099.478,92	27%	2.186.859,31
07/2012	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	24.919.610,25	27%	6.728.294,77
08/2012	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	28.647.185,90	27%	7.734.740,19
09/2012	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	13.170.635,94	27%	3.556.071,70
10/2012	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	5.503.974,64	20%	1.100.794,93
11/2012	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	6.672.463,27	20%	1.334.492,65
12/2012	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	3.451.351,69	20%	690.270,34
01/2013	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	3.749.421,33	20%	749.884,27
02/2013	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	10.717.978,65	20%	2.143.595,73
03/2013	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	7.746.512,27	20%	1.549.302,45
04/2013	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	7.221.268,15	20%	1.444.253,63
05/2013	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	8.004.676,53	20%	1.600.935,31
06/2013	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	7.832.901,63	20%	1.566.580,33
07/2013	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	8.644.479,76	20%	1.728.895,95
08/2013	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	12.020.575,39	20%	2.404.115,08
09/2013	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	8.250.915,78	20%	1.650.183,16
10/2013	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	13.749.022,16	20%	2.749.804,43
11/2013	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	13.247.570,57	20%	2.649.514,11
12/2013	05.254.957/0068-95	6101	50.221.019/0001-36	21069010	26.073.510,41	20%	5.214.702,08

Após a glosa do crédito, verificou-se os seguintes valores de imposto a lançar:

	Ano-Calendário 2012			Ano-Calendário 2013	
	Mês de Apuração	IPI a Lançar		Mês de Apuração	IPI a Lançar
	jan/12	4.071.897,77		jan/13	749.884,27
	fev/12	2.381.144,56		fev/13	2.143.595,73
	mar/12	1.459.848,54		mar/13	1.549.302,45
	abr/12	2.013.119,68		abr/13	1.444.253,63
	mai/12	2.938.491,72		mai/13	1.600.935,31
	jun/12	2.186.859,31		jun/13	1.566.580,33
	jul/12	6.728.294,77		jul/13	1.728.895,95
	ago/12	7.282.513,98		ago/13	2.404.115,08
	set/12	-		set/13	1.650.183,16
	out/12	5.109.092,84		out/13	2.749.804,43
	nov/12	1.334.492,65		nov/13	2.649.514,11
	dez/12	690.270,34		dez/13	5.214.702,08

Intimada, a Recorrente apresentou impugnação a qual mediante o Acórdão n.º 14-86.054, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeiro Preto/SP, julgou, por unanimidade de votos, improcedente a defesa apresentada, por consequência, mantendo o crédito lançado e exigido, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2012, 2013

GLOSA DE CRÉDITO. ERRO DE ALÍQUOTA. LANÇAMENTO.

A falta de pagamento do imposto, por erro de classificação fiscal/aliquota na aquisição de insumos (quando isentos - ZFM), justifica o lançamento de ofício do IPI, com os acréscimos legais cabíveis.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, I, e 73 da Lei n.º 4.502/64.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2012, 2013

CONCENTRADO . CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM 2106.90.10

Preparação para bebida constituída de concentrado de cola, concentrado de guaraná, concentrado laranja, concentrado de uva, concentrado de maçã, concentrado de itubaina, etc. (sem adição de xarope simples, conservantes, sucos, conservantes/acidulantes/estabilizantes/espessantes), classificam-se na posição 2106.90.10 da NCM por não conterem as mesmas características de identidade presentes nos refrigerantes deles decorrentes.

BOA-FÉ

A responsabilidade pela infração tributária independe da intenção do agente ou da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.

Impugnação Improcedente

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário perante este Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais perante o qual pleiteia: (i) o reconhecimento da decadência

referente aos crédito tributário com fato gerador anterior a 25/10/2012; (ii) enquadramento à NCM 21.06.90.10- Ex. 01; (iii) inaplicabilidade da multa agravada à infração; (iv) Inaplicabilidade de juros sobre multa de ofício.

Em síntese é o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora.

I- DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO

O Recurso Voluntário é tempestivo, bem como, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de arguição de preliminares prejudiciais de mérito, passo a analisar a alegação de decadência parcial arguida pela Recorrente.

1.1- Da arguição de Decadência parcial do crédito tributário

Ainda, em sede de manifestação de inconformidade alegou a recorrente a existência de decadência parcial do crédito tributário constituído- referente aos fatos geradores anteriores a 25/10/2012.

Entretanto, ao examinar a preliminar arguida pela Recorrente, a decisão de piso entendeu por aplicar o art. 173, I do CTN, e por afastar a aplicação das regras de contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, por entender o julgador de piso tratar-se de aproveitamento de crédito incentivado de forma equivocada/indevida, bem como, por entender tratar-se de créditos não admitidos segundo o RIPI. Por conseguinte, afastou o julgador “a quo” a preliminar decadência arguida.

Em sede do presente recurso, a Recorrente pleiteia a reforma do julgado de piso ao alegar a existência de pagamentos para o período e ainda, que a existência de créditos utilizados para compensação dos débitos utilizados na apuração do IPI.

Por sua vez, ante existência de divergência de informações existentes entre os valores constantes dos livros de apuração e as formas de utilização de créditos e débitos, para o enfrentamento da alegação de decadência parcial do crédito constituído, resolveu este Colegiado, por meio da Resolução nº 3301.001.059 (e-fls. 472), converter o julgamento em diligência para que: (i) a Recorrente apresentasse o livro de apuração do IPI correspondente ao lançamento fiscal a indicar de forma minuciosa a origem dos créditos escriturados; (ii) para que a unidade de origem apresentasse relatório identificando a recomposição do livro de apuração de IPI nos termos constantes do auto de infração e a confirmação dos pagamentos referentes ao IPI realizados pela Recorrente e a sua correspondência aos valores escriturados no livro de apuração do IPI.

Em resposta, a Recorrente apresentou cópia dos livros de apuração do IPI relativos aos anos de 2012 e 2013, além de planilha discriminativa da origem dos créditos escriturados (e-fls. 492 e ss.).

Após análise da documentação apresentada pela Recorrente, a Unidade de Origem constatou que os valores contidos nos livros apresentados pela Recorrente estavam de acordo com os valores demonstrados nas colunas “entradas com crédito de IPI”, “outros créditos de IPI”, “saídas com débito de IPI” e “outros débitos de IPI”, constantes no Modelo Analítico Dinâmico das Informações de RAIFI (fls. 235).

Outrossim, confirmou a Unidade de Origem que os valores relativos a “outros créditos de IPI” e “outros débitos de IPI” estão demonstrados nos LAIFIs, bem como, que os valores relativos a “entradas com crédito de IPI” estão de acordo com as planilhas apresentadas pela interessada, onde estão relacionadas e discriminadas todas as notas fiscais de entrada, com crédito de IPI.

Em resposta à Resolução proferida por esta Turma, a Autoridade Fiscal elaborou a seguinte planilha demonstrativa dos pagamentos realizados pela Recorrente:

Mês da DCTF	CNPJ Estabelecimento	Número da Declaração	Última Declaração	Valor Total do Débito (Excluídos Passados) SOMA	Valor Pagamento DARF-Total SOMA	Valor Compensação Outra Total SOMA	Valor Suspensão SOMA
Janeiro de 2012	50.221.019/0001-36	100201220141891317378	Sim	582.542,13	201.302,04		381.240,09
Fevereiro de 2012	50.221.019/0001-36	100201220141861319429	Sim	1.392.772,22	929.548,67		463.223,55
Março de 2012	50.221.019/0001-36	100201220141811323996	Sim	3.463.733,77	2.993.098,36		470.635,41
Abril de 2012	50.221.019/0001-36	100201220141881317569	Sim	4.071.231,17	3.031.294,45		439.936,72
Mai de 2012	50.221.019/0001-36	100201220141891317376	Sim	2.780.221,43	2.418.627,27		361.594,16
Junho de 2012	50.221.019/0001-36	100201220141891317374	Sim	1.536.823,19	1.196.651,01		339.272,18
Julho de 2012	50.221.019/0001-36	100201220141821323179	Sim	1.424.068,47	1.082.272,67		341.795,80
Outubro de 2012	50.221.019/0001-36	100201220141861319435	Sim	4.350.641,75	3.561.499,81		789.141,94
Novembro de 2012	50.221.019/0001-36	100201220131811002112	Sim	8.697.128,37	7.900.111,24		797.017,13
Dezembro de 2012	50.221.019/0001-36	100201220131891157567	Sim	10.457.808,14	9.503.103,01		954.705,13
Janeiro de 2013	50.221.019/0001-36	100201320141881263557	Sim	6.174.779,76	5.441.606,28		733.273,48
Fevereiro de 2013	50.221.019/0001-36	100201320141811166226	Sim	6.818.145,98	6.075.459,35		742.686,63
Março de 2013	50.221.019/0001-36	100201320141841112140	Sim	5.065.214,81	4.348.637,89		716.576,92
Abril de 2013	50.221.019/0001-36	100201320131850363174	Sim	5.190.908,98	4.631.037,43		559.871,55
Mai de 2013	50.221.019/0001-36	100201320141881281643	Sim	6.136.241,89	5.525.470,62		610.771,27
Junho de 2013	50.221.019/0001-36	100201320141811289229	Sim	4.644.388,02	4.104.158,25		540.229,77
Julho de 2013	50.221.019/0001-36	100201320141831306122	Sim	4.656.960,21	4.066.360,60		600.599,61
Agosto de 2013	50.221.019/0001-36	100201320131890747727	Sim	5.482.230,97	3.705.150,58	1.103.607,54	673.472,85
Setembro de 2013	50.221.019/0001-36	100201320141831286963	Sim	3.785.474,78	3.202.269,78		583.205,00
Outubro de 2013	50.221.019/0001-36	100201320141841286554	Sim	4.969.630,37	4.313.990,45		655.639,92
Novembro de 2013	50.221.019/0001-36	100201320141851285627	Sim	6.901.859,80	6.099.032,77		802.827,03
Dezembro de 2013	50.221.019/0001-36	100201320141841279911	Sim	5.651.706,38	4.979.899,50		671.806,88

Sobretudo, atestou a Unidade de Origem que a comprovação de pagamentos do IPI está de acordo com os valores acima, declarados em DCTF pela Recorrente. Estes valores, por sua vez, estão de acordo com os valores constantes na coluna “IPI saldo a pagar escriturado no RAIFI”, constante no Modelo Analítico Dinâmico das Informações de RAIFI (fls. 235).

Foi-me distribuído o presente processo para pautar e relatar, dado isso, passo a decidir sobre a preliminar de decadência parcial do crédito constituído.

Pois bem. Reitero que decisão de piso entendeu por aplicar o art. 173, I do CTN, e por consequência, afastar a aplicação das regras de contagem do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ao entender tratar-se de créditos não admitidos segundo o RIPI/2010.

A Recorrente foi notificada da lavratura do Auto de Infração em 25/10/2017, exigindo débitos de IPI decorrente do aproveitamento indevido de créditos do IPI sobre a

aquisição de concentrados nos meses de janeiro a agosto e outubro a novembro de 2012 e em todo o ano de 2013.

Sendo assim, a constituição de créditos tributários com relação às obrigações tributárias anteriores a 25/10/2012 estariam extintas pela decadência, uma vez que os fatos geradores referentes a tal período ocorreram há mais de 05 (cinco) anos contados da data da ciência do Auto de Infração (25/10/2017), aplicando-se, assim, o prazo decadencial de que trata o artigo 150, §4º, do CTN.

Neste tópico, entendo assistir razão a Recorrente.

Primeiro, ante toda documentação acostada aos autos, a meu ver, restou incontroverso que a Recorrente, em todos os períodos de apuração, procedeu com o pagamento do valor do tributo em conformidade com o art. 183, parágrafo único do RIPI/10, o qual prevê considerar como pagamento para fins do lançamento por homologação do IPI o recolhimento do saldo devedor apurado (parágrafo único, inciso I); e a dedução dos débitos, no período de apuração, dos créditos admitidos (parágrafo único, inciso III):

Art. 183 Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória n.º 66, de 2002, art. 49).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

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

Em igual sentido, já manifestou-se a Câmara Superior deste E. CARF ao entender que os créditos de IPI da sistemática não cumulativa são entendidos como pagamento do tributo, aplicando-se o art. 150, § 4º para fins de contagem do prazo decadencial, conforme Acórdão n.º 9303-003.808 proferido na sessão de 26/04/2016:

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não restam demonstrados os alegados dissídios jurisprudenciais, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

DECADÊNCIA.

Equipara-se a pagamento, o saldo credor apurado na escrita fiscal do IPI para fins de aplicação da regra do § 4º do art. 150 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, do Código Tributário Nacional na contagem do prazo decadencial. Restando configurado o lançamento por homologação pelo pagamento

antecipado do tributo, o prazo de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do art. 150, § 4º do CTN, operando-se em cinco anos, contados da data do fato gerador. Precedente do STJ RESP 973.733.

Com isso, comprovado o recolhimento do tributo, é imperioso aplicar as disposições contidas no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, nos moldes da sedimentada decisão proferida pelo E. Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, no Recurso Especial n.º 973.733, que deve ser aplicado na forma do art. 62-A, do regimento Interno deste Conselho. Reproduz-se abaixo o teor daquele julgado:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE

CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. *Destarte*, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.* (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Segundo, no que pese o r. entendimento do julgador “a quo” que decidiu por aplicar a regra do art. 173, I do CTN, por entender tratar-se de aproveitamento de créditos “não admitidos” pela legislação do IPI, discordo do entendimento da DRJ, porque entendo que a expressão legal posta pelo legislador “Crédito admitido” não equivale à interpretação valorativa subjetiva da autoridade fiscal.

Entendo que a expressão contida no art. 183 do RIPI/2010- “Crédito admitido” é expressão contida no texto legal autorizativa do direito à crédito, seja ele crédito estrutural (crédito básico) ou crédito presumido, utilizado para pagamento dos débitos verificados no período, em respeito a não vulneração da técnica da não cumulatividade, e desde que, que não tenha o crédito sido escriturado com dolo, fraude ou simulação, como no presente caso.

Neste sentido, já se posicionou este Colegiado, no Acórdão nº 3301-006.707, proferido pelo Insigne Conselheiro Dr. Salvador Cândido Brandão Júnior, o qual pela destreza do magistério ao tratar do tema abaixo o transcrevo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

(...)

Crédito admitido não é o crédito admitido por uma autoridade fiscal, em avaliação subjetiva. Crédito admitido deve ser entendido como aquele em que a legislação autoriza o creditamento, seja ele crédito estrutural (crédito básico) ou crédito presumido, utilizado para pagamento dos débitos verificados no período e que não tenha sido escriturado com dolo, fraude ou simulação. Exemplo de crédito não admitido pela legislação do IPI é o crédito de ativo imobilizado, ou mesmo crédito decorrente de compras de material de uso e consumo.

Assim, o sentido do regulamento em dizer "créditos admitidos" serve para considerar que os créditos admitidos pelo direito e devidamente escriturados devem ser considerados pagamento do débito.

É certo que pode haver glosas destes créditos, em caso de erro na escrituração ou na aplicação de sua alíquota, mas para glosar e verificar se este crédito é devido ou não, é preciso respeitar o prazo decadencial.

Neste sentido, a Fazenda Pública tem o prazo de 05 anos para verificar se estes créditos são admitidos pela legislação e se foram corretamente escriturados pela pessoa jurídica, e este prazo decadencial, no caso concreto, tem início de sua contagem nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Ultrapassado o lustro decadencial sem que a autoridade tenha se pronunciado, consolida-se a escrituração dos créditos apurados pela Recorrente, homologando-se os pagamentos antecipados realizados pelo saldo credor de IPI regularmente escriturados, nos termos do art. 183, parágrafo único do RIPI/2010.

No caso concreto, somente poderia ser acolhido este argumento da DRJ, entendendo-se que o crédito não é admitido para fins de que não seja considerado como pagamento e aplicação do art. 173, I do CTN, caso se tratassem de créditos escriturados com dolo, fraude ou simulação.

Assim, caso houvesse acusação e provas suficientes nos autos de que esta escrituração dos créditos de IPI decorreu de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para glosar o crédito teria início no primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido lançado, o que não é o caso”. (Processo n. 16045.720040/2017-41 (e-fls. 1761). Relator Dr. Salvador Cândido Brandão Júnior. Julgado na Sessão de 21/08/2019).

Todavia, considerando que o período de apuração do IPI é mensal, o prazo decadencial não deve ser contado de cada saída de produto industrializado, mas do término de cada período de apuração do IPI, pois é a partir deste termo que consolida-se cada série de fatos de entrada e saída de produtos e que o contribuinte fará declaração e recolhimento do imposto.

O IPI não é recolhido em cada saída de produto, mas nos respectivos períodos de apuração, daí, o fato gerador do imposto para fins de contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º, neste caso concreto, deve ser o último dia do período de apuração em que serão consideradas todas as multiplicidades de fatos que geram débitos e créditos de IPI.

Como a notificação do lançamento do crédito tributário foi realizada em 25/10/2017, o último período de apuração, atingido pela decadência, encerrou-se em 30/09/2012, a partir desta data, estão decadentes todos períodos de apuração por corresponderem à períodos com mais de 05 anos da constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício nos termos do art. 150, § 4º, CTN.

Por todo exposto, neste tópico recursal, voto por reconhecer a decadência da constituição das obrigações tributárias anteriores a 30/09/2012.

A partir de outubro/2012 não há decadência para os lançamentos tributários constituídos pela autoridade fiscal, é preciso analisar o mérito de todas as glosas operadas. Como, a partir de então, passo a fazer.

II- DO MÉRITO

2.1- Erro na classificação fiscal na saída dos produtos industrializados

A Recorrente, tendo por embasamento o art. 237 do Regulamento do IPI – RIPI/2010, Decreto nº 7.212, de 15/06/2010, apropriou-se, nos anos-calendário sob verificação, de créditos de IPI oriundos da aquisição de preparado NCM 2106.90.10, cuja saída do fornecedor de Manaus/AM se deu isenta do IPI conforme o inciso II do art. 81 c/c o inciso III do art. 95 do RIPI/2010, em virtude de o insumo ser produzido por empresa que possui projeto de instalação aprovado pela SUFRAMA e com o emprego de matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de origem regional.

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

O artigo 95, inciso III do mesmo Diploma Legal assim prevê:

Art. 95. São isentos do imposto:

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

O enquadramento dos concentrados adquiridos pela Recorrente nos anos-calendário de 2012 e 2013, na NCM 2106.90.10 EX 01, deram-se conforme a tabela abaixo:

PERÍODO	ALÍQUOTA IPI
Jan a Set/2012	27%
Out a Dez/2012	20%
Ano 2013	20%

Entretanto, a autoridade fiscal entendeu que a preparação adquirida da SCHINCARIOL LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA., fornecedora o estabelecimento domiciliada em Manaus/AM, deve ser classificada no NCM 2106.90.10 - Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas, por se tratar de um insumo utilizado para a produção interna do concentrado final NCM 2106.90.10 – Ex 01, Xarope Concentrado. Sendo assim, não caberia ao contribuinte o aproveitamento de crédito de IPI na aquisição dos insumos adquiridos já que a alíquota de IPI para mercadorias classificadas no NCM 2106.90.10 é zero.

Para facilitar a compreensão da diferença entre os dois tipos enquadramento tarifários objeto da controvérsia, seguem transcritos os textos do código 2106.90.10 e dos Ex 01 e 02 do referido código, que tratam das “preparações compostas” para elaboração de bebidas da posição 22.02:

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** (grifos nossos).

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

Segundo a fiscalização, os citados “concentrados” foram incorretamente enquadrados como “*preparações compostas*” no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, quando deveriam ter sido classificados como “*preparações simples*”- o enquadramento correto dos referidos produtos seria no código 2106.90.10 da TIPI.

In loco, pôde a autoridade fiscal verificar que o tal preparado vem acondicionado em bombonas plásticas, sendo armazenado no almoxarifado da Recorrente, para, posteriormente ser encaminhado ao Setor de Xaroparia da fábrica. Por sua vez, no Setor de Xaroparia, a preparação adquirida da Amazônia, denominada pelo contribuinte como “Concentrado”, é adicionada a outros componentes, transformando-se num Xarope Concentrado, ao qual será adicionado água e, conforme o caso, gás carbônico, para ser envasado como refrigerante ou bebida mista (sem adição de CO₂).

Daí, a etapa de produção do Xarope Concentrado equivale à produção de um concentrado final NCM 2106.90.10, com a adição do Xarope Simples (água em pequeno volume + açúcar ou edulcorante), adicionando-se a preparação adquirida de Manaus e outros ingredientes, tais como, conservantes e acidulantes, para posterior diluição com água na proporção requerida pela fórmula da bebida (superior a uma parte para dez) e acréscimo, se for o caso, de gás carbônico, obtendo-se o produto final, a bebida da posição 2202, tendo por destino o acondicionamento em vasilhames nas linhas de envase da empresa, apropriados para o consumidor final.

Esse novo preparado, denominado pela empresa como Xarope Concentrado, produzido na sua planta industrial, na realidade, seria a preparação concentrada final NCM 2106.90.10 – Ex 01, que será diluída em proporção superior a uma parte de concentrado para dez de água potável, para obtenção da bebida da posição 2202.

Melhor dizendo, os “concentrados” adquiridos pela Recorrente seriam insumos dissociados, vendidos de forma independente, sendo inclusive acondicionados de forma separada e que, somente após sua mistura gerariam o efetivo “concentrado” do refrigerante que poderia fazer jus à isenção e conseqüente apropriação de créditos de IPI no destino.

Basicamente, para a autoridade fiscal, o fato de o produto chegar no estabelecimento da Recorrente para ser misturado à fabricação do refrigerante (com acréscimo de outros ingredientes, tais como acidulantes e gás carbônico), esses produtos não poderiam ser considerados concentrados de preparação composta- prontos, mas insumos (“preparações simples”) que demandam ainda uma etapa industrial para a efetiva produção do concentrado.

Por sua vez, alega a Recorrente, que o fato de dois ou mais concentrados serem misturados para a preparação de determinado refresco não desnatura ou altera a sua natureza.

Neste ponto, entendo que assiste razão a Recorrente.

Em conformidade com o RIPI/2010, a classificação fiscal das mercadorias é adotada de acordo com um dos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) elencadas na TIPI. Para a correta interpretação desses códigos, o Regulamento exige a observância das "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 (...) bem assim das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado" (art. 17, RIPI). A classificação fiscal das mercadorias é, portanto, uma atividade jurídica de avaliar a subsunção do fato à norma, pautada em dados técnicos concernentes à mercadoria.

Assim, para avaliar o enquadramento do produto no código correto da NCM, necessário se atentar para suas particularidades técnicas e seu correspondente enquadramento dentro da Convenção do Sistema Harmonizado (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição).

Esse caminho interpretativo deve ser observado pelos auditores fiscais quando da revisão da NCM adotada pelos contribuintes, julgado de relatoria do Conselheiro Dr. Rosaldo Trevisan, que consignou em sua ementa:

"Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 30/10/2000

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM).

Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos).

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. LAUDO TÉCNICO. RECONHECIDA INSTITUIÇÃO. ACOLHIDA.

Solicitado pela recorrente laudo técnico complementar, por reconhecida instituição, buscando possibilitar a precisa identificação da função de um

dos elementos que compõem a mercadoria que é objeto de contencioso sobre classificação, e aprovada a solicitação pelo colegiado julgador, legítima a acolhida dos resultados do laudo correspondente para a correta classificação da mercadoria. (...)" (Processo n.º 11128.006876/2003-09. Data da Sessão 26/09/2016. Relator Rosaldo Trevisan Acórdão n.º 3401-003.229. .

Neste sentido, observo que a Recorrente apresentou nos autos o Laudo Técnico n.º 21.096-301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo ("IPT") nas e-fls. 428/460, o qual confirma a classificação fiscal dos concentrados adquiridos no código NCM 21.06.90.10 Ex 01, conforme colaciono abaixo:

Com base em todas as considerações anteriores, pela visita realizada à empresa, análise química e as considerações de classificação tarifária é nosso parecer que os concentrados utilizados na produção das bebidas em questão, devam ser classificados na posição 21.06 – "Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições"; no subposição 2106.90 - "Outras"; no subitem 2106.90.10 "Preparações do tipo utilizadas 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".

Por sua vez, às e-fls. 712, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional trouxe aos autos o Parecer Técnico 014/2018, emitido pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer em data de 16/10/2018.

Entretanto, o laudo da PGFN sequer abordou, especificamente, o processo de fabricação e o produto adquirido pela empresa Recorrente, por isso o laudo em comento não se presta para afastar a conclusão da perícia apresentada pela Contribuinte.

E embora, tenha a autoridade fiscal concluído as exceções tarifárias do código 2106.90.10 tratam da forma concentrada de uma bebida da posição 22.02, devendo conter todos os seus extratos e aromas para que seja capaz de, por diluição, resultar na bebida a ser consumida".

Ocorre que, além da capacidade de diluição ser superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, como atestou o Laudo Pericial do Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo ("IPT"), impera observar que os Itens A, B, 7 e 12 da NESH referente à Posição 21.06 (Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições), esclarece que o acréscimo de outros ingredientes aos concentrados não alteram o enquadramento na respectiva classificação fiscal. Vejamos:

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

B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc.) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).

(...)

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), do tipo utilizado 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 (sumos) de fruta, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, mesmo com adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

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

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

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

- um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, sucos (sumos) de fruta adicionados de diversos componentes, tais como

ácido cítrico, óleos essenciais extraídos da casca da fruta, em quantidade tal que provoque a quebra do equilíbrio dos componentes do suco (sumo) natural;

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

Estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar. Algumas preparações deste tipo servem para se adicionar a outras preparações alimentícias. (sem destaques no texto original)

Como atestado em perícia apresentada pela Contribuinte especificamente sobre o produto em análise, os concentrados são preparações alimentícias utilizadas para elaboração de bebidas não alcoólicas, atendendo ao Capítulo 21 e Posição 21.06 em razão dos itens B, 7) e 12). Por sua vez, como os concentrados não são de origem proteica, se enquadram na Subposição 2106.90 “Outras” – Subitem 2106.90.10 EX 01, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte deste concentrado.

Portanto, entendo não ter razão o Ilustre Auditor Fiscal ao lavrar a autuação pelas razões adotadas em Termo de Verificação Fiscal e ratificadas pelo Ilustre Julgador a quo, devendo ser mantida a classificação fiscal adotada pela Contribuinte- Código NCM 21.06.90.10 Ex 01, motivo pelo qual voto por reformar a decisão recorrida para exonerar o crédito tributário lançado, bem como, por afastar a multa de ofício e os juros incidente sobre as operações, em razão de não haver erro na classificação fiscal adotada pela Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima

Voto Vencedor

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Redatora Designada.

A despeito do brilhante voto da Relatora, ousou divergir quanto à classificação fiscal do preparado adquirido de Schincariol Logística e Distribuição Ltda. e ao cancelamento integral da multa de ofício aplicada.

A Recorrente classificou as preparações compostas adquiridas no NCM 2106.90.10 – 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.

Contudo, a classificação no Ex 01 pressupõe extratos concentrados ou sabores concentrados prontos para preparação da bebida por meio de diluição, sem necessidade de qualquer outra etapa industrial. Não é o caso nestes autos, pois, como apontado pela fiscalização:

(...) a etapa de produção do Xarope Concentrado equivale à produção de um concentrado final NCM 2106.90.10, com a adição do Xarope Simples (água em pequeno volume + açúcar ou edulcorante), adicionando-se a preparação adquirida de Manaus e outros ingredientes, tais como, conservantes e acidulantes, para posterior diluição com água na proporção requerida pela fórmula da bebida (superior a uma parte para dez) e acréscimo, se for o caso, de gás carbônico no equipamento de Post Mix, obtendo-se o produto final, a bebida da posição 2202, tendo por destino o acondicionamento em vasilhames nas linhas de envase da empresa, apropriados para o consumidor final;

Assim, as preparações adquiridas da Zona Franca de Manaus para serem misturadas e adicionadas de diversas substâncias como conservantes, acidulantes, antioxidantes e corantes, posteriormente, no estabelecimento do comprador, não podem ser classificadas no código NCM/SH 2106.90.10, Ex 01. Por isso, não há direito ao crédito do IPI na aquisição desses produtos.

Dessa forma, não há reparos a serem feitos na decisão de piso. Quanto aos fundamentos, nos termos do art. 57, § 3º, do RICARF, proponho a adoção dos termos da decisão recorrida, por com eles concordar integralmente:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL .

A Fiscalização constatou que a fornecedora dos insumos adquiridos pela impugnante para fabricação dos refrigerantes, dá saída a seus produtos sob 2106.90.10 - Ex 01 se referindo como “concentrado para elaboração de refrigerantes”.

Entretanto, segundo a Fiscalização, nos casos em que os "concentrados" a classificação fiscal seria outra, ou seja, não poderia ser efetuada de acordo com as características que o produto só passaria a apresentar em etapas futuras da cadeia produtiva, realizadas em outro estabelecimento industrial.

Tal preparado vem acondicionado em bombonas plásticas, sendo armazenado no almoxarifado de matéria prima da fiscalizada, para, posteriormente ser encaminhado ao Setor de Xaroparia da fábrica.

No Setor de Xaroparia, a preparação adquirida da Amazônia é adicionada a outros componentes: xarope simples (água e açúcar) e outros ingredientes recebidos de outros fornecedores (suco de uva, maçã, limão, acidulante, aromatizante, conservante, corante, etc.), transformando-se num Xarope Concentrado, ao qual será adicionado água e, conforme o caso, gás carbônico, para ser envasado como refrigerante ou bebida mista (sem adição de CO2).

Para o Fisco, a etapa de produção do Xarope Concentrado equivaleria à produção de um concentrado final NCM 2106.90.10 - Ex 1, com a adição do Xarope Simples (água em pequeno volume + açúcar ou edulcorante), adicionando-se a preparação adquirida de Manaus e outros ingredientes, tais como, conservantes e acidulantes, para posterior diluição com água na proporção requerida pela fórmula da bebida (superior a uma parte para dez) e acréscimo, se for o caso, de gás carbônico no equipamento de Post Mix, obtendo-se o produto final, a bebida da posição 22.02, tendo por destino o acondicionamento em vasilhames nas linhas de envase da

empresa, apropriados para o consumidor final. O que se conclui que a preparação adquirida da SCHINCARIOL LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA., domiciliada em Manaus/AM, deve ser classificada no NCM 2106.90.10 – *Preparações tipos utilizados para elaboração de bebidas*, por se tratar de um insumo utilizado para a produção interna do concentrado final NCM 2106.90.10 – Ex 01, o Xarope Concentrado.

O principal aspecto envolvido na classificação fiscal de um produto é a sua identidade precisamente como descrito nos textos das posições, subposições, itens e subitens da Tabela. Neste diapasão, a despeito de qualquer classificação científica, técnica ou comercial em que as mercadorias possam se enquadrar, para os efeitos da classificação fiscal importa saber como a elas se referem os textos, observados os critérios das RGI/SH.

Ademais, a legislação pátria incumbe à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a competência para tratar oficialmente da matéria. Isto decorre das disposições contidas na Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, combinadas com a Lei n.º 8.490, de 19 de novembro de 1992, artigos 16, III, “b”, e 19, II, “i”, o Decreto n.º 766, de 3 de março de 1993, art. 2.º, e o Regimento Interno da RFB.

Acrescente-se que, no caso específico do IPI, a classificação fiscal insere-se no contexto da competência de fiscalização. Assim, a reclassificação de produtos por meio de auto de infração compete aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, nos termos da Lei n.º 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 6.º, I, “c”, com a redação dada pela Lei n.º 11.457, de 2007.

Pois bem, a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares da TIPI (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

A RGI/SH 1 dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo; para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas Regras seguintes (RGI/SH 2 a 5). A RGI/SH 6, por sua vez, dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível.

A ordem na qual se torna necessário considerar sucessivamente os elementos da classificação é a seguinte: a) posição mais específica, b) característica essencial, c) posição colocada em último lugar na ordem numérica.

- Preparações Alimentícias Diversas.

Dada ausência de uma posição mais específica, as preparações do gênero utilizado na produção de bebidas refrigerantes classificam-se no escopo da posição 2106, conforme esclarecem as notas explicativas desta posição:

“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. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.” (grifei)

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.	
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas	0
2106.90	- Outras	
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
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22.02 com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.	40

Verifica-se da estrutura da posição 2106 que a mesma desdobra-se em apenas duas subposições, estando a subposição 2106.10 reservada aos concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas. Logo, o concentrado em análise deve ser enquadrado na subposição residual 2106.90, destinada as demais preparações. Aplicando-se, por fim, o disposto na 1ª Regra Geral Complementar para determinação da classificação ao nível de item e subitem, verifica-se que a presente preparação tem como classificação mais específica o código NCM 2106.90.10, correspondente às “preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”.

Classificam nesta subposição as seguintes preparações:

- CONCENTRADO DE COLA.
- CONCENTRADO DE GUARANÁ.
- CONCENTRADO LARANJA.
- CONCENTRADO UVA.
- CONCENTRADO DE MAÇÃ.
- CONCENTRADO DE ITUBAINA.
- CONCENTRADO DE TONICA.
- CONCENTRADO DE LIMÃO.

Em relação a estes preparados o Fisco constatou que cada um, isoladamente considerado, configura preparação composta que confere sabor e outros traços sensoriais à bebida fabricada. Mas que, se apenas uma das partes fosse diluída, a preparação resultante não teria as mesmas características de identidade presentes nos refrigerantes elaborados a partir do concentrado completo. O aroma, o sabor e a coloração (elementos das características sensoriais), bem como as características físico-químicas não seriam iguais e, portanto, não poderiam ser classificados no Ex 01.

Deve-se esclarecer que quanto à classificação no Ex 01 a exigência de o concentrado apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refrigerante, é determinada pela Lei 8.918, de 14 de julho de 1994, regulamentada pelo Decreto nº 6.871, de 04/06/20095. Se não respeitada a regra, tais misturas não podem ser chamados de concentrados para preparação de bebidas/refrigerantes.

Ademais, é exatamente esta a inteligência da leitura do texto:

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.

O Fisco, comprovou, inclusive pelo sistema de fabricação da própria contribuinte, que somente quando misturadas em sua fábrica, as preparações passam a apresentar as mesmas características fixadas para os padrões de identidade e qualidade.

Portanto, somente após passar por seu sistema produtivo é que a preparação se enquadraria no Ex 01 da subposição da TIPI. Então, enquanto insumo o concentrado em questão se mantém na classificação no código NCM 2106.90.10 - cuja alíquota é 0%.

Entendo assim como correta a classificação do Fisco, bem como sua interpretação da nota explicativa nº 7 da NESH.

Ainda que mantida a classificação fiscal utilizada pela fiscalização, entendo que deve ser reduzida a multa qualificada de 150% para 75%, em razão da inexistência de dolo.

Cita-se abaixo os fundamentos legais da aplicação da multa qualificada:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o

lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

Por seu turno, os art. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964 dispõem:

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

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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, ou 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 artigos 71 e 72.

As provas constantes dos autos não revelam a prática dolosa, porquanto esta é caracterizada por impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. A divergência de classificação fiscal não representa a prática dolosa, não sendo suficiente para a qualificação da multa aplicada.

Logo, a multa de 150% deve ser desqualificada para o patamar de 75%.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário para manter a classificação fiscal utilizada pela fiscalização e por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora designada