



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.727633/2018-63
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-014.431 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 17 de outubro de 2023
Recorrente SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2018

CLASSIFICAÇÃO EQUIVOCADA. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

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

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE LIMPEZA E LUBRIFICANTES. CRÉDITOS INDEVIDOS.

Aquisições de produtos de limpeza e lubrificantes, itens excluídos dos conceitos de matéria-prima e produto intermediário, não legitimam o aproveitamento de créditos do IPI.

SÚMULA CARF nº 167

“O art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades.”

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordaram os membros do colegiado, em 20/10/2022, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte. No mérito, negou-se provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por maioria de votos, em relação a “alegação de ausência de

responsabilidade pelo erro de classificação fiscal”, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Erika Costa Camargos Autran, que deram provimento; e (b) por unanimidade de votos, no que se refere aos demais temas.

Nos termos da Portaria CARF n.º 107, de 04/08/2016, tendo em conta que o relator original, Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, não mais compõe a CSRF, foi designado pela Presidente de Turma de Julgamento como redator *ad hoc* para este julgamento o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II do RICARF, o Conselheiro Gilson Macedo Rosemburg Filho não votou neste julgamento, por ter sido colhido o voto do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire na sessão de 20/10/2022.

Por já ter sido votado o conhecimento do recurso, não foram colhidos os votos das Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário, Cynthia Elena de Campos e Semíramis de Oliveira Duro, em função de terem votado as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, bem como os votos dos Conselheiros Oswaldo Goncalves de Castro Neto e Liziane Angelotti Meira, em razão de ausência dos Conselheiros Valcir Gassen e Carlos Henrique de Oliveira, no que se refere ao tema. Por já terem sido colhidos os votos das Conselheira Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, não votaram em relação à apreciação do item “alegação de ausência de responsabilidade pelo erro de classificação fiscal”, as Conselheiras Tatiana Josefovicz Belisário e Cynthia Elena de Campos, respectivamente.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator *Ad Hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire (relator original), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (presidente).

Como redator *ad hoc*, o Cons. Rosaldo Trevisan serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9303-014.431 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10980.727633/2018-63

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte em face do Acórdão 3201-006.667 (fls. 1145/1201), de 17/03/2020, assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2018

BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES. COMPONENTES DEVEM SER CLASSIFICADOS SEPARADAMENTE.

Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior, não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos, nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo. Os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2018 GLOSA DE CRÉDITOS DO ADQUIRENTE PROVENIENTES DE DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR POR PARTE DO FORNECEDOR. EXCLUSÃO DE TERCEIRO DE BOA-FÉ.

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Em conformidade com a Súmula CARF n.º 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Embargada essa decisão pelo contribuinte, foram os aclaratórios rejeitados (fls. 1264/1271).

O despacho de admissibilidade de fls. 1544/1551, deu seguimento parcial ao recurso do contribuinte nos seguintes termos:

*Em cumprimento ao disposto no art. 18, inciso III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, **DOU PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto, apenas quanto a) à responsabilidade de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada pelo fornecedor do produto por ele adquirido; b) à aplicação do art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64 e, finalmente, c) aos créditos de IPI sobre a aquisição dos seguintes produtos utilizados na fabricação de refrigerantes: aditivo usado na lavadora de retornáveis para a remoção de ferrugem do gargalo, detergente para lavagem de garrafas retornáveis e solvente para diluir a tinta no processo de codificação da linha de retornáveis.*

Agravado esse despacho, foi o mesmo mantido em sua integralidade.

Em seu recurso especial (fls. 1281/1319), alega o contribuinte, quanto às matérias admitidas:

1 – Alega a recorrente que “não tem obrigação de verificar a correção da classificação fiscal do produto constante da nota fiscal emitida pelo fornecedor”, entendendo que, por tal, “é lícito o respectivo creditamento”;

2 – Aplicação do art. 76, II, a, da Lei 4.502/64.

Entende que em função dessa norma, que determina a não imposição de penalidade aos contribuintes que tiverem agido de acordo com a interpretação fiscal constante de última instância administrativa, a multa de ofício deve ser excluída. Cita jurisprudência desta Corte Administrativa (Ac. 9303-003.517)

3 – Por fim, entende que tem direito a crédito decorrente de aquisição de produtos utilizados na fabricação dos refrigerantes, porque inerentes a seu processo produtivo. Aduz que tais produtos “são basicamente utilizados para assepsia, lubrificação, sanitização, limpeza, higienização, filtragem, etc.”. O recorrido negou o creditamento porque, em suma, tais produtos não teriam sido consumidos diretamente no processo de industrialização.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões (fls. 1565/1579), pede que seja negado provimento ao apelo especial do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator *Ad Hoc*.

Como redator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 3ª Turma da CSRF, sendo o voto proferido pelo Cons. Jorge Olmiro Lock Freire na sessão de 20/10/2022. O relator conheceu do Recurso Especial do Contribuinte, sendo acompanhado pelo colegiado. Na apreciação do item “alegação de ausência de responsabilidade pelo erro de classificação fiscal”, o relator negou provimento ao recurso, sendo acompanhado pelo Conselheiro Vinícius Guimarães. Divergiram as Conselheira Tatiana Midori Migiyama e

Erika Costa Camargos Autran. Após, houve pedido de vista da Conselheira Vanessa Marini Cecconello, conforme registrado na seguinte ata:

Ata de 20/10/2022:

Vista à Conselheira Vanessa Marini Cecconello. O colegiado conheceu do recurso, por unanimidade de votos. No mérito, na apreciação do item “alegação de ausência de responsabilidade pelo erro de classificação fiscal”, o relator negou provimento ao recurso, sendo acompanhado pelo Conselheiro Vinícius Guimarães. Divergiram as Conselheira Tatiana Midori Migiyama e Erika Costa Camargos Autran. Nesse ponto houve o pedido de vista. Presidiu o julgamento o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto do Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, relator original, a seguir:

Voto do Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, proferido em 20/10/2022

Conheço do recurso nos termos em que admitido, e posteriormente mantido em sede de despacho em agravo, como relatado.

1 - ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE PELO ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL

A recorrente argumenta que é mero terceiro adquirente dos “kits” e que o fornecedor Recofarma foi quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou a classificação fiscal, o que é bastante e suficiente para justificar a utilização da respectiva alíquota para cálculo do crédito do imposto. Além disso, afirma que não pode ser responsabilizado por erro de classificação fiscal.

Ocorre que a empresa não foi autuada por erro de classificação fiscal, mas pela utilização de vultosos créditos indevidos do IPI. O RIPI, ao exigir que os créditos sejam escriturados à vista do documento que lhes confira legitimidade (art. 251), explicita que esses créditos devem estar em absoluta conformidade com a legislação de regência, independentemente de serem créditos básicos, incentivados, por devolução etc. Os créditos glosados foram **calculados** pelo adquirente, interessado neste processo, e deveriam corresponder ao IPI “potencialmente incidente”, “incidente” ou “calculado como se devido fosse”, com base, em especial, na alíquota aplicável aos produtos efetivamente adquiridos.

A recorrente adquiriu “kits” constituídos por diversos componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, em proporções fixas, para a fabricação de bebidas, e não o concentrado resultante da mistura e homogeneização desses componentes, o que ocorrerá em nova etapa de industrialização, a ser realizada em seu próprio estabelecimento, ficando prejudicado o uso de destaques “Ex” do código 2106.90.10 e da alíquota correspondente. O erro quanto ao crédito restou evidenciado. E o autor do erro incorre na responsabilidade objetiva por infração à legislação tributária, estabelecida pelo art. 136 do CTN.

Gize-se que o crédito incentivado glosado não corresponde a IPI lançado (destacado) na nota fiscal de aquisição, pois o emitente da nota considerou a saída isenta do referido imposto. O crédito foi calculado pelo destinatário da nota fiscal, como se o IPI fosse devido. Mesmo nas hipóteses em que o crédito diga respeito a IPI lançado (destacado) na nota fiscal, isso, de per si, não legitima o crédito, mediante simples transcrição do valor existente no documento citado.

Com efeito, no caso do crédito básico do art. 226, I, do RIPI, de 2010, a aquisição de MP, PI e ME legitima o crédito desde que, sobretudo, haja emprego em produtos tributados. O § 1º do art. 251, do RIPI, de 2010, explicita que não deverão ser escriturados créditos relativos a MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, compreendidos aqueles com notação “NT” na TIPI, os imunes, e os que resultem de operação excluída do conceito de industrialização, ou produtos saídos com suspensão, cujo estorno seja determinado por disposição legal, devendo o adquirente abster-se de escriturar créditos. Em se tratando de crédito por devolução ou retorno de produtos, devem ser satisfeitos os requisitos do art. 231 do RIPI, de 2010. Conforme art. 228 do mesmo RIPI, as aquisições de produtos de estabelecimentos optantes pelo Simples Nacional não ensejam aos adquirentes direito a fruição de crédito do IPI relativo a MP, PI e ME, mesmo que o imposto tenha sido indevidamente lançado (destacado) na respectiva nota fiscal. Tudo isso evidencia que o pretendente deve certificar-se da legitimidade do crédito do IPI que esteja escriturando, sob pena de glosa, pela qual é o único responsável perante a Fazenda Nacional.

No caso, a glosa de créditos levou à reconstituição da escrita fiscal e à exigência dos saldos devedores correspondentes, com o acréscimo de juros de mora e de multa de ofício, esta por falta de **recolhimento** do citado imposto.

Este vem sendo o entendimento desta C. 3ª Turma da CSRF. Veja-se:

Ac. 9303-007.869, de 23/01/2019.

GLOSA DE CRÉDITOS ILEGÍTIMOS TOMADOS PELO ADQUIRENTE EM RAZÃO DE ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL COMETIDO PELO FORNECEDOR.

Constatado pela fiscalização que a classificação fiscal de insumos no fabricante estava errada, reduzindo a zero o IPI destacado nas notas fiscais de saída, legítima a glosa do IPI creditado a maior no comprador.

Ac. 9303-009.195, de 21/02/2019

CLASSIFICAÇÃO EQUIVOCADA. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

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

Conclui-se, deveras, que a empresa autuada responde pela falta de recolhimento do IPI decorrente de glosa de créditos ilegítimos, escriturados com base em classificação fiscal equivocada.

2 - GLOSA DE PRODUTOS DE LIMPEZA E LUBRIFICANTES – CRÉDITOS BÁSICO

A defesa discorda da glosa de créditos do IPI, decorrentes da aquisição de produtos de limpeza e de lubrificantes. Afirma que os produtos de limpeza são utilizados para assepsia e sanitização, integrando o processo produtivo das bebidas e devem ser obrigatoriamente utilizados, inclusive, por exigências sanitárias.

Alega que, embora os produtos de limpeza e os lubrificantes não tenham contato direto com a bebida, entram em contato direto com as embalagens das bebidas, visto que são utilizados para higienizar as máquinas e lubrificar as esteiras, onde são elaboradas as bebidas. Acrescenta que o art. 226, I, do RIPI, de 2010, ao dispor sobre o direito ao crédito relativo à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, expressamente reconhece que dá direito ao crédito o produto que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido no processo de industrialização. Nesse contexto, o Parecer Normativo CST n.º 65, de 1979, reconhece que a expressão “consumido” deve ser entendida no seu sentido amplo.

Ocorre que os produtos utilizados para assepsia, lubrificação, sanitização, limpeza, higienização, filtragem (em especial, produtos de limpeza), não se enquadram nos conceitos de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), à luz do art. 226, I, do RIPI, de 2010, a seguir transcrito:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, **embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização**, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Matéria-prima é a substância principal que se utiliza no fabrico de alguma coisa, substância essa procedente da natureza e utilizada para, mediante transformação, produzir espécie nova, além de ser a qualidade do que está em estado bruto, que precisa ser trabalhado. Produto é o resultado de um processo fabril, sendo que produto intermediário pressupõe a superveniência de um produto final, nesse contexto.

O art. 226, I, do RIPI, de 2010, suso transcrito, dispõe que se incluem entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles itens que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

O alcance da expressão “aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização” é estabelecido pelo Parecer Normativo CST n.º 65, de 1979, que assevera:

...

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos “que embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”.

10.1 – Como o texto fala em “incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários”, **é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários “stricto sensu”**, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização **função análoga a destes**, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 – A expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediate e integralmente”, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

...

Os produtos de limpeza e os lubrificantes, mesmo que sejam consumidos no processo produtivo de bebidas, não guardam qualquer semelhança com matérias-primas e produtos intermediários por não exercerem função análoga aos referidos insumos. Deve-se enfatizar: são produtos de limpeza e lubrificantes.

Em remate, deve ser mantida essa glosa.

3 - ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTA, COM BASE NO ART. 76, II, “a”, DA LEI 4.502/64.

Embora esta Turma já afastasse a aplicação desta norma, a questão restou pacificada com a edição da Súmula CARF 167, aprovada pelo Pleno do mesmo em 06/08/2021, com vigência a partir de 16/08/2021. O enunciado da mesma dispõe:

O art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-002.262, 9101-002.225, 9303-007.440, 1401-001.900, 1401-002.077, 3302-006.110, 3302-006.579, 3402-004.280 e 9303-009.259.

Em consequência, é de ser mantida a multa.

DISPOSITIVO

Em face do exposto, conheço do recurso do contribuinte e nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan (voto do Cons. Jorge Olmiro Lock Freire)