



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 11080.722765/2017-24  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-001.923 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 24 de abril de 2019  
**Assunto** IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS  
**Recorrente** VONPAR REFRESCOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência. Os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula e Pedro Sousa Bispo entendiam pela desnecessidade da diligência quanto aos itens (a) e (b) do voto da relatora.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-62.875, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, que por unanimidade julgou improcedente a impugnação interposta, mantendo o crédito tributário constituído, conforme Ementa abaixo reproduzida.

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016*

*AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS DO IPI NO ÂMBITO DA ZONA FRANCA DE MANAUS. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO PARA CRÉDITO DO IMPOSTO “POTENCIALMENTE INCIDENTE” OU “INCIDENTE”.*

*É correta a glosa de crédito do IPI “potencialmente incidente” ou “incidente”, calculado por estabelecimento industrial que adquire “kits” constituídos por diversos componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, em proporções fixas, para a fabricação de bebidas, mediante aplicação da alíquota estabelecida para o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. O uso de destaques “Ex” do código 2106.90.10 é inadequado para os diversos componentes dos “kits”, antes de serem misturados e homogeneizados. Esses componentes devem ser classificados de forma individualizada, em códigos da TIPI aos quais corresponde, em sua maioria, alíquota zero, o que resulta em crédito do IPI “potencialmente incidente” ou “incidente” igual a zero.*

*SUFRAMA.*

*No exercício de sua competência, a Suframa pode considerar legítimo que o produto por ela descrito como “concentrado para bebidas não alcoólicas” seja fornecido desmembrado em partes líquidas e sólidas. Todavia, carece de suporte nas regras de interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, aplicáveis com exclusividade pela Receita Federal, adotar classificação dos componentes dos “kits” em código próprio para o produto resultante da mistura e homogeneização desses componentes, o que ocorrerá em nova etapa de industrialização, a ser realizada no estabelecimento do adquirente, autuado pela glosa de créditos.*

*ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA.*

*A observância dos atos normativos expedidos no âmbito da Suframa não tem o condão de excluir a imposição de penalidades por infração à legislação tributária, tampouco a cobrança de juros de mora. Prejudicado o pedido de exclusão de atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, pela inexistência de previsão legal para essa atualização e por ser matéria estranha ao lançamento de ofício.*

*Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.*

**ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA.**

*Descabe exonerar a multa de ofício, sob o argumento de que o infrator agiu de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, ainda prevalecente, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado, no caso de ter sido apontada decisão que deixou de enfrentar o mérito dos aspectos discutidos na autuação que ensejou a aplicação da multa.*

**AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE LIMPEZA. CRÉDITOS INDEVIDOS.**

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

**LEI TRIBUTÁRIA QUE DEFINE INFRAÇÕES, OU LHES COMINA PENALIDADES. DÚVIDA. PEDIDO DE INTERPRETAÇÃO FAVORÁVEL AO ACUSADO. INAPLICABILIDADE.**

*A interpretação favorável ao acusado, em caso de dúvida, se aplica à lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, e não às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado. Se fosse aplicável à inobservância dessas regras, a inexistência de dúvida impediria eventual interpretação favorável ao acusado.*

**ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE.**

*O estabelecimento que utiliza créditos ilegítimos do IPI e comete erro no transporte de saldos credores de um período de apuração para o período subsequente responde pelos saldos devedores desse imposto, decorrentes da reconstituição da escrita fiscal, bem assim pelos juros de mora e multa de ofício.*

**ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

*Carece de fundamento a alegação de ilegalidade do auto de infração que não considerou créditos na reconstituição da escrita fiscal, pela ausência de elementos de cálculo nos documentos que confeririam legitimidade aos alegados créditos.*

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

*É cabível a exigência de juros de mora sobre a multa objeto de lançamento de ofício.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016*

**ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO INDEVIDA DE CRITÉRIO JURÍDICO.**

*A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos distintos.*

*ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA.*

*A dedução de créditos não admitidos tem o efeito de levar o termo inicial do prazo de decadência do IPI para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016*

*INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA. LAUDOS OU PARECERES.*

*Os laudos ou pareceres do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres. Para esse efeito, deverão ter sido emitidos por determinação da autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante, situação em que haverá oportunidade de formulação de quesitos pelo impugnante, pelo autor do procedimento fiscal e pela autoridade julgadora. Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.*

*Laudos ou pareceres emitidos por iniciativa exclusiva do impugnante ou de terceiros, sem passar pelo crivo da autoridade julgadora, serão analisados como provas, sem ser de adoção obrigatória, podendo a autoridade julgadora solicitar outros a qualquer dos órgãos oficiais antes mencionados.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o parcialmente o relatório da decisão recorrida:

O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, por falta de recolhimento do IPI, apurada mediante reconstituição da escrita fiscal, decorrente da glosa de créditos do IPI considerados indevidos e do erro de transporte de saldos credores de um período de apuração para o período subsequente. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 264 a 296, e se refere ao IPI, no valor de R\$ 149.808.438,37, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, totalizando, na data da autuação, R\$ 318.975.781,79. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Relatório de Ação Fiscal das fls. 297 a 353 e seguem resumidos.

O estabelecimento Vonpar Refrescos S/A, doravante designado Vonpar, foi intimado a esclarecer aspectos das aquisições de produtos em relação aos quais foram escriturados créditos básicos do IPI, tendo, em resposta, elaborado a tabela a seguir, em que existe a descrição do produto e do correspondente emprego no processo fabril, além do que informou que os itens em causa não são incorporados ao produto final:

<b>Descrição da mercadoria</b>	<b>Descrição do emprego no processo produtivo, conforme Vonpar</b>
adsorvente cj;dominick/ 606071300	filtro referente a filtragem dos gases
adsorvente cj;dominick/ 606071300	filtro referente a filtragem dos gases
elemento filtr engefilTro/pftml02unf	filtros utilizados na xaroparia
elemento filtr cart;pp;2 l/2x40pol	filtros utilizados na xaroparia
elemento filtr engefiltro/pftml02unf	filtros utilizados na xaroparia
dispersante/anti-corrosivo:divergard 7	lavagem tratamento anti corrosão das geladeiras
detergente lavagem garrafas c250	lavagem das garrafas vidro
detergente liq p/uso ind;ecolab/64146	lavagem das geladeiras
detergente;liq;am;ecolab/85146 501	lavagem das geladeiras
detergente liq p/uso ind;ecolab/64146	lavagem das geladeiras
inibidor corrosao;liq;diversey/safe716	lavagem e tratamento anti corrosão das geladeiras
removedor;p/ cola;frasco 51	limpa peças componentes da máquina
removedonp/ cola;frasco 51	limpa peças componentes da máquina
display gar históricas 6pack	montagem caixa papelão garrafas históricas
divisória gar históricas disp grande	montagem caixa papelão garrafas históricas
divisória gar históricas disp pequen	montagem caixa papelão garrafas históricas
cartucho p/filtro ;cuno latina	peça linhas de produção, suporte dos filtros de bebidas
cartucho p/filtro ;cuno latina	peça linhas de produção, suporte dos filtros de bebidas
detergente kalykim/kalyclean c219	sabão para limpeza geral das áreas de produção
detergente kalykim/kalyclean c219	sabão para limpeza geral das áreas de produção
detergente de linha - c230	utilizado na lavagem das tubulações das linhas

<b>Descrição da mercadoria</b>	<b>Descrição do emprego no processo produtivo, conforme Vonpar</b>
detergente lavagem garrafas c250	utilizado na lavagem das tubulações das linhas
detergente divo 501 le ref:vb 92	utilizado na lavagem das tubulações das linhas
detergente kalykim/kalyclean c230	utilizado na lavagem das tubulações das linhas
sabão liquido a 640	utilizado na lavagem das tubulações de inox

Para os autores do procedimento fiscal, as aquisições desses produtos não dão direito a crédito do IPI, o que levou à glosa, em face do disposto no art. 226, I, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, e no Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979, publicado no Diário Oficial da União de 6 de novembro de 1979. Afirmam que os itens adquiridos não são matéria-prima (MP), produto intermediário (PI), nem material de embalagem (ME), tampouco guardam semelhança com MP e PI, semelhança que seria verificada se fossem consumidos em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por esse diretamente sofrida, desde que não integrassem o ativo permanente.

Em segundo lugar, os Auditores-Fiscais constataram no livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) que o estabelecimento consignou, no campo próprio para o saldo credor do período anterior, referente aos meses de setembro e dezembro de 2016, valores superiores aos saldos credores apurados, respectivamente, no final de agosto e de novembro de 2016. Embora o saldo credor de agosto de 2016 seja de R\$ 5.493.635,65, consta saldo credor do período anterior a setembro de 2016 de R\$ 5.725.250,01. E embora o saldo credor de novembro de 2016 seja de R\$ 8.359.418,70, consta saldo credor do período anterior a dezembro de 2016 de R\$ 8.362.006,87. As parcelas excedentes, de R\$ 231.614,36 e de R\$ 2.588,17, foram glosadas.

Em terceiro lugar, a fiscalização apurou que a maior parte dos créditos do IPI escriturados por Vonpar decorre de aquisições de “kits”, contendo preparações dos tipos utilizados na elaboração de bebidas da posição 22.02 da Tabela de Incidência do

IPI (TIPI), além de outros ingredientes acondicionados individualmente, todos fornecidos pelo estabelecimento Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., localizado em Manaus (AM), doravante designado Recofarma. Tais “kits” são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual, que pode ser bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner, com conteúdo líquido ou sólido. Para fins de identificação dos ingredientes contidos em cada embalagem individual, foram retiradas amostras no estabelecimento Recofarma, as quais foram encaminhadas para o Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer. Os referidos insumos são denominados “concentrados” pelo fornecedor e seus clientes, sendo tratados, pelos autores do procedimento fiscal, como “kits fornecidos por Recofarma” ou simplesmente “kits”. Sobre essa irregularidade, o Relatório de Ação Fiscal expõe os pormenores que seguem.

(...)

Também consta no Relatório de Ação Fiscal que em 10 de dezembro de 1998 transitou em julgado decisão proferida no Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484-2/RS, que teve origem no Mandado de Segurança (MS) nº 91.0009552-4, assegurando a Vonpar o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de matérias-primas “isentas”, oriundas de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (ZFM), utilizadas na fabricação de produto cuja saída é sujeita ao IPI. Eis a ementa do acórdão elaborado no mencionado RE:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. Isenção incidente sobre insumos. Direito de crédito. Princípio da não cumulatividade. Ofensa não caracterizada.*

*Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.*

Na referida ação, observam os Auditores-Fiscais, não foi analisada a alíquota utilizada para cálculo do IPI “incidente”, a ser creditado. Além disso, registram que, após a decisão referida, o Supremo Tribunal Federal (STF) revisou o entendimento acerca da possibilidade de estabelecimentos contribuintes do IPI se creditarem do imposto, no que tange às aquisições desoneradas, por estarem sujeitos à alíquota zero ou por serem não tributados (NT). No que se refere às entradas de produtos provenientes da Zona Franca de Manaus, isentas do IPI, foi reconhecida a repercussão geral no Recurso Extraordinário (RE) nº 592.891/SP, ainda pendente.

(...)

Em tópico específico, os autores do procedimento fiscal abordam o rateio de despesas de propaganda e *marketing* entre Recofarma e seus clientes engarrafadores, que importa em sobrepreço dos “kits” fornecidos a Vonpar e, conseqüentemente, majoração do crédito do IPI “calculado como se devido fosse” em relação a esses “kits”. Ressaltam, contudo, que tal inconformidade não teve efeito na apuração do imposto lançado de ofício neste processo, visto que o erro de classificação fiscal e de alíquota, por si só, justifica a glosa integral do crédito. Ao tomar conhecimento de documentação entregue por Recofarma na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Manaus, a fiscalização constatou referência a uma conta contábil de registro de gastos com publicidade e propaganda, em sistema de compartilhamento com os fabricantes de bebidas, além de incentivos de venda a esses fabricantes. O rateio implicaria a apropriação, por Recofarma, de gastos com publicidade e propaganda, como despesa, correspondentes à metade do valor total consignado nas notas fiscais de venda dos “kits”. A outra parcela do rateio é assumida pelos fabricantes, por força dos contratos assinados, na proporção do benefício gerado a cada um deles, não constituindo, assim, despesa de Recofarma. Segundo a fiscalização, o gasto com propaganda e *marketing*

poderia ter sido suportado integralmente pelos fabricantes do Sistema Coca-Cola, frente às agências e fornecedores diversos. Entretanto, em decorrência de acerto contratual, o engarrafador paga um preço maior pelos “kits”, para depois receber de Recofarma um incentivo, em pecúnia ou mediante encontro de contas.

Os autores do procedimento fiscal citam e transcrevem a ementa do Acórdão nº 02-0.403, elaborado em sessão de 24 de novembro de 1992, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no sentido de que despesas de promoção rateadas entre fornecedor e clientes – no caso, distribuidores – não são despesas acessórias admitidas na apuração do valor tributável do IPI, por serem despesas de interesse dos adquirentes. Observam que, no caso apreciado pela CSRF, o produto fabricado é o mesmo que veio a ser posteriormente vendido ao consumidor final, o que não ocorre no caso do Sistema Coca-Cola, porquanto a propaganda efetuada pelos engarrafadores é dos refrigerantes, e não dos “kits” elaborados por Recofarma.

Por fim, consta no Relatório de Ação Fiscal que foram examinados, em processos próprios, os Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMPs) relacionados na fl. 352, com denegação integral dos saldos credores do IPI neles alegados, em face da reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento, no âmbito do lançamento de ofício objeto do presente processo.

A Contribuinte apresentou tempestiva impugnação (fls. 569-641), o que fez com os seguintes argumentos:

i) Ocorreu a decadência do direito de glosar e/ou exigir o IPI relativo ao período anterior a 6 de fevereiro de 2013, pelo decurso do prazo de mais de cinco anos entre os fatos geradores e a ciência do Auto de Infração, que ocorreu em 6 de fevereiro de 2018.

ii) Configura-se a ausência de responsabilidade pelo erro de classificação, pois é terceiro adquirente dos concentrados para refrigerantes e que o fornecedor Recofarma foi quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou sua classificação fiscal, o que é bastante e suficiente para justificar a utilização pelo impugnante da respectiva alíquota para cálculo do crédito do imposto;

iii) Configura-se alteração de critério jurídico, com violação do artigo 146 do Código Tributário Nacional, uma vez que por meio do Acórdão nº 3402-002.900 foi mantido o crédito de IPI calculado pela alíquota de 20%, cancelando o auto de infração lavrado contra a Recorrente naquele período. Portanto, até 29/01/2016 tem o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados isentos, calculado à alíquota de 20%, correspondente à posição 21.06.90.10, EX 01, sendo que o novo critério jurídico utilizado pela autoridade fiscal não poderia retroagir;

iv) Competência da SUFRAMA para efetuar a classificação fiscal de produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo:

*- A Suframa definiu o produto elaborado por Recofarma como concentrado para refrigerantes, entendido como preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado, bem como efetuou a classificação fiscal desse produto, conforme Resolução do CAS nº 298, de 2007, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI.*

- *Trata sobre o Processo Produtivo Básico definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, que conceitua o referido produto como "concentrado para bebidas não alcoólicas (código 0653);*

- *A Suframa confirma que Recofarma continua cumprindo a classificação fiscal do concentrado por ela estabelecida conforme se verifica do Ofício nº 4215-COPIN/CGAPI/SPR, de 28 de agosto de 2015, e do Ofício nº 3638-SPR/CGAPI/COPIN, de 26 de setembro de 2014, expedidos pela Suframa e apresentados em processos de interesse de outros fabricantes de produtos Coca-Cola.*

v) O Processo Produtivo Básico (PPB) definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25 de fevereiro de 1998, objeto do projeto industrial aprovado pela Suframa, conceitua o produto discutido neste processo como mercadoria única, a saber: concentrado para bebidas não alcoólicas – código 0653, composto por partes líquidas e sólidas, sendo que a homogeneização ocorrerá quando for necessário. O impugnante transcreve excertos da Resolução CAS nº 298, de 2007, e do Parecer Técnico nº 224, de 2007, que integra a referida resolução. Afirma que a Suframa tem presente que o concentrado é entregue pelo fornecedor Recofarma de forma desmembrada, em “kits”;

vi) Classificação fiscal segundo as RGI/SH e Nesh:

- *Segundo as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (NESH), o item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral de Interpretação 3 b) confirma que os concentrados entregues em forma de “kits” devem ser classificados numa mesma posição, uma vez que tais concentrados constituem “mercadoria unitária”; - As Notas Explicativas III, a), e IV da Regra Geral de Interpretação 1 e a Nota Explicativa X da Regra Geral 2 b) esclarecem que a aplicação da Regra Geral de Interpretação 1 se dá automaticamente quando há posição específica para classificar a mercadorias, o que ocorreria na hipótese com a posição 21.06.90.10 Ex. 01 e Ex. 02;*

- *O fato de os concentrados fornecidos pela RECOFARMA não terem sido previamente homogeneizados não significa que não estejam prontos para uso pelo fabricante de refrigerantes;*

- *Após ingresso dos concentrados no estabelecimento, todo processo produtivo se refere à elaboração de refrigerantes, confirmando a classificação fiscal em razão da destinação da mercadoria;*

- *Apresentou parecer do Instituto Nacional de Tecnologia, com a conclusão de que se trata de “produto único”, concluindo que a regra a ser aplicada ao presente caso é a RGI-1.*

vii) Aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional;

viii) Ilegalidade do auto de infração por alteração do critério jurídico, uma vez que a fiscalização concluiu que a maioria das partes do produto estariam classificadas em posições cujas alíquotas são iguais a zero, porém reconhecendo que uma das partes integrantes deveria ser classificada na posição 3302.10.00, cuja alíquota é de 5% e, no entanto, deixou de calcular este crédito por aplicação do artigo 142 do Código Tributário Nacional;

ix) Direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos beneficiados pela isenção do artigo 9º do Decreto-Lei nº 288/67. A decisão não deixou de reconhecer a

existência do MSI nº 91.0009552-4, mas deixou de reconhecer o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, em razão de ter glosados a alíquota utilizada para calcular o respectivo crédito, face ao suposto erro de classificação fiscal;

x) Direito ao crédito relativo à isenção do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75. Os referidos produtos também gozam do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, que foi outorgado pela Resolução do CAS nº 298/2001, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, como consta das respectivas notas fiscais. Aplica-se o disposto no art. 24 do DL nº 4.657/42, transcrito no item 5.32., que veda a declaração de invalidade das situações já constituídas que foram embasadas em ato administrativo, em razão de alteração de entendimento das autoridades administrativas;

xi) A fiscalização tece considerações de ordem política e econômica acerca do suposto baixo valor agregado dos insumos adquiridos pelo impugnante e de supostas majorações indevidas do valor do concentrado. Embora tenha ficado claro no lançamento de ofício que tais considerações não repercutiram no valor do IPI lançado de ofício, o impugnante manifesta discordância a respeito e se reserva o direito de contestar o assunto em momento oportuno;

xii) Quanto à glosa de créditos do IPI, decorrentes da aquisição de produtos de limpeza, que, segundo a fiscalização, estariam excluídos dos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, à luz do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, o impugnante afirma que a fiscalização está equivocada. Os produtos de limpeza são utilizados para assepsia e sanitização e integram o processo produtivo dos refrigerantes por exigências sanitárias, sendo utilizados de forma obrigatória. Embora os produtos de limpeza não tenham necessariamente contato direto com a bebida, entram em contato direto com as embalagens dos refrigerantes, visto que são utilizados para higienizar as máquinas e esteiras, onde são elaboradas tais bebidas;

xiii) Além disso, afirma que a utilização de produtos de limpeza também atende aos requisitos estabelecidos pela jurisprudência do STJ para fins de aproveitamento de créditos do IPI, apontando o julgamento do REsp nº 1.075.508/SC, sob a sistemática de recursos repetitivos, porquanto não integram o ativo imobilizado e são consumidos integralmente no processo de industrialização dos refrigerantes.

xiv) Impossibilidade de exigência de multa, de juros e de correção monetária. A multa, os juros de mora e a correção monetária também não são devidos 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;

xv) Incidência do artigo 76, II, “a”, da Lei 4.502/1964 para afastar a multa aplicada em autuação;

xvi) Exclusão da multa por incidência dos artigos 486, II, “a”, do RIPI/2002 e 567, II, “a”, do RIPI/2010;

xvii) Descabimento de juros sobre a multa de ofício.

A Contribuinte recebeu a Intimação nº 2259/2018/SACAT (fls. 898-902) pela via eletrônica em data de 05/09/2018 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 904).

O Recurso Voluntário de fls. 908 a 972 foi interposto em data de 03/10/2018, pelo qual pede a reforma da decisão de primeira instância para cancelar o auto de infração

extinguindo o crédito tributário exigido, o que fez com os mesmos argumentos apresentados em peça de impugnação, acima já mencionados.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

### **1. Pressupostos legais de admissibilidade**

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

### **2. Da necessidade de diligência para julgamento do litígio**

#### **2.1. Créditos pela aquisição de produtos de limpeza**

**2.1.1.** Um dos objetos da autuação se refere à conclusão do Auditor Fiscal de que as mercadorias que geraram o aproveitamento de créditos básicos na escrita fiscal da Contribuinte, relacionadas no relatório acima, não se caracterizam e não guardam semelhança com matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME), uma vez que não foram consumidos em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Com isso, as aquisições desses produtos não dão direito a crédito do IPI, o que levou à glosa, em face do disposto no art. 226, I, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, e no Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979, publicado no Diário Oficial da União de 6 de novembro de 1979.

#### **2.1.2.** A Recorrente sustenta em sua defesa que:

*i)* Os produtos de limpeza são utilizados para assepsia e sanitização e integram o processo produtivo dos refrigerantes por exigências sanitárias, sendo utilizados de forma obrigatória;

*ii)* Embora os produtos de limpeza não tenham necessariamente contato direto com a bebida, entram em contato direto com as embalagens dos refrigerantes, visto que são utilizados para higienizar as máquinas e esteiras, onde são elaboradas tais bebidas;

iii) Além disso, afirma que a utilização de produtos de limpeza também atende aos requisitos estabelecidos pela jurisprudência do STJ para fins de aproveitamento de créditos do IPI, apontando o julgamento do REsp nº 1.075.508/SC, sob a sistemática de recursos repetitivos, porquanto não integram o ativo imobilizado e são consumidos integralmente no processo de industrialização dos refrigerantes;

iv) Cita que o Carf, ao aplicar o entendimento do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, em caso em que foi parte outra fabricante de produtos Coca-Cola, concluiu que os produtos empregados diretamente no processo de fabricação de refrigerantes, para higienização, qualificam-se como produtos intermediários, conforme Acórdão nº 3402-00.517, de 18 de março de 2010.

**2.1.3.** Observo que o Parecer Normativo CST nº 65/79 prevê em seu ITEM 10.2 que:

*"10.2 A expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificamente, o desgaste, desgaste, 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."*

Considerando as situações em que pode ser aplicada em sentido amplo a expressão "consumidos", conforme previsão do Parecer Normativo CST nº 65/79 e confrontando com a situação fática com relação às glosas acima destacadas, entendo que ainda não está suficientemente demonstrada a forma como os produtos utilizados pela Contribuinte são empregados efetiva e diretamente no processo de industrialização dos refrigerantes, especialmente em razão do argumento de que tais insumos entram em contato direto com as embalagens/vasilhames em que são acondicionadas as bebidas fabricadas.

## **2.2. Saldos credores de agosto e novembro de 2016**

**2.2.1.** Outro objeto da autuação em análise se refere à glosa dos saldos credores referentes aos meses de setembro e dezembro de 2016, uma vez que o Auditor Fiscal concluiu que foram aumentados em R\$ 231.614,36 e R\$ 2.588,17.

Tais glosas foram justificadas no Relatório Fiscal de fls. 297-353 nos seguintes termos:

*14) Verificou-se que no campo do livro Registro de Apuração do IPI próprio para o saldo credor do período anterior referente aos meses de setembro e dezembro de 2016 o contribuinte consignou valores superiores aos saldos credores apurados ao final de agosto e de novembro de 2016.*

*15) No mês de setembro de 2016, o saldo credor do período anterior consignado no livro foi de R\$ 5.725.250,01, enquanto que o saldo*

*credor na escrita de agosto de 2016 foi de R\$ 5.493.635,65. Portanto, deve se considerar que o valor dos créditos escriturados pelo contribuinte referente a este mês foi de R\$ 5.631.604,18, sendo que R\$ 5.399.989,82 foi consignado no campo próprio para créditos escriturados e R\$ 231.614,36 corresponde ao erro de transporte.*

*16) No mês de dezembro de 2016, o saldo credor do período anterior consignado no livro foi de R\$ 8.362.006,87, enquanto que o saldo credor na escrita de novembro de 2016 foi de R\$ 8.359.418,70. Com isto, o valor dos créditos escriturados pelo contribuinte referente a este mês foi de R\$ 8.086.341,25 (R\$ 8.083.753,08 + R\$ 2.588,17).*

**2.2.2.** Por sua vez, a Recorrente traz em Recurso Voluntário os seguintes esclarecimentos:

**13. DOS SALDOS CREDITORES APURADOS NOS MESES DE AGOSTO E NOVEMBRO DE 2016**

13.1. A AUTORIDADE glosou os valores de R\$ 231.614,36 e R\$ 2.588,17 correspondentes às diferenças entre os saldos credores apurados no SPED da IMPUGNANTE ao final dos meses de agosto de 2016 e novembro de 2016 e os saldos credores registrados no início dos meses de setembro de 2016 e dezembro de 2016, respectivamente.

13.2. Inicialmente, cabe registrar que, embora a IMPUGNANTE tenha se equivocado no lançamento no SPED dos créditos referentes a agosto e novembro de 2016, tais valores foram corretamente registrados no Livro de Registro de Apuração do IPI (RAIPI), que deve ser considerado no presente caso, em razão do princípio da verdade material (**DOC. 12**).

13.3. Registre-se que:

a) o valor de R\$ 231.614,36, apurado no mês de agosto de 2016, corresponde ao crédito de IPI decorrente de aquisições de comerciantes atacadistas, conforme art. 227 do RIIPI/10 e registradas no RAIPI da IMPUGNANTE (**DOC. 13**); e

b) o valor de R\$ 2.588,17, registrado no mês de novembro de 2016, consiste no estorno das notas fiscais nºs 76.494 e 89.233, cujos valores haviam sido lançados como débitos pela IMPUGNANTE (**DOC. 14**).

13.4. Dessa forma, demonstrada a origem e validade dos referidos créditos, a IMPUGNANTE faz jus aos saldos credores apurados nos meses de agosto e novembro de 2016 e transportados para os meses de setembro e dezembro de 2016, conforme corretamente registrado no RAIPI da IMPUGNANTE.

**2.2.3.** Diante de tais argumentos, é necessária a análise e esclarecimentos da Unidade de Origem sobre as informações prestadas pela Recorrente quanto aos registros de apuração do IPI no RAIPI, especialmente se realmente houve erro no transporte dos saldos credores apurados nos meses de agosto e novembro de 2016.

**2.3. Por tais motivos, em atenção ao Princípio da Verdade Material, proponho a conversão do julgamento em diligência, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, e artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem responsável pela lavratura do auto de infração proceda às seguintes providências:**

a) Intimar a Contribuinte para prestar informações e apresentar documentos que efetivamente comprovem a forma como os produtos objeto dos créditos básicos do IPI escriturados foram utilizados no processo de industrialização dos refrigerantes, nos termos previstos pelo Parecer Normativo CST nº 65/79;

b) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar Laudo Técnico para comprovação dos argumentos de defesa sobre o emprego dos insumos relacionados no Item I.9 do Relatório Fiscal de fls. 297-353;

c) Analisar as informações e documentos apresentados pela Contribuinte sobre a glosa dos saldos credores de agosto e novembro de 2016 nos valores de R\$ 231.614,36 e R\$ 2.588,17.

d) Intimar a Contribuinte para prestar informações adicionais e apresentar documentos para os esclarecimentos mencionados no item "c";

e) Elaborar **Relatório Conclusivo** sobre as apurações e resultado da diligência;

f) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Cumpridas a providência acima, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de resolução.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos