RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 11516.725393/2017-21

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

Processo nº	11516.725393/2017-21
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**3402-001.924 – 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 10-62.973, 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 31/12/2015*
>
> *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.*
>
> *SAÍDAS DE PRODUTOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.*
>
> *É incabível a isenção do IPI na saída de produtos industrializados na Zona Franca de Manaus pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento.*
>
> *SAÍDAS DE PRODUTOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL.*
>
> *É incabível a isenção do IPI na saída de produtos que não foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da Amazônia Ocidental, por estabelecimentos industriais localizados naquela região.*
>
> *AQUISIÇÕES DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. CRÉDITO COMO INCENTIVO. GLOSA.*
>
> *É ilegítimo o crédito incentivado do IPI, calculado como se devido fosse, sobre produtos que saíram do estabelecimento fornecedor supostamente com a isenção da Amazônia Ocidental, que se verificou inaplicável em procedimento fiscal subsequente.*

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 fiscal 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 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 31/12/2015

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 31/12/2015

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.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle da administração tributária, quanto à execução dos

procedimentos fiscais, e eventual deficiência não compromete a legitimidade do lançamento, no âmbito do processo administrativo fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Com relação ao objeto da autuação, transcrevo o parcialmente o relatório da decisão recorrida:

> O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado por Auditor- Fiscal da Receita Federal do Brasil, por falta de recolhimento do IPI, apurada mediante reconstituição da escrita, decorrente da glosa de créditos básicos e de créditos incentivados do IPI. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 2 a 28, e se refere ao IPI, no valor de R$ 73.043.798,78, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, totalizando, na data da autuação, R$ 157.388.030,97. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Relatório de Ação Fiscal nº 01, das fls. 31 a 55, e no Relatório de Ação Fiscal nº 02, das fls. 686 a 740, e seguem resumidos.
>
> **Relatório de Ação Fiscal nº 01**
>
> Glosa de créditos básicos O estabelecimento Vonpar Refrescos S/A, doravante designado Vonpar, recebeu o Termo de Intimação Fiscal nº 4, das fls. 669 a 671, para que esclarecesse o emprego dos seguintes itens em seu processo produtivo: desincrustantes, desinfetantes, detergentes, fluidos antiderrapantes, hipoclorito de cálcio, lubrificantes, removedores, solução de limpeza e solventes de tintas. Na resposta das fls. 672 a 674, Vonpar informou que os referidos materiais integram o processo produtivo, especificando o uso. Informou, também, se entram em contato direto com os produtos em fabricação e se são a eles incorporados.
>
> Em face dos elementos referidos no parágrafo precedente e com base 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, o autor do procedimento fiscal concluiu que "hipoclorito de cálcio", usado no tratamento da água empregada na fabricação de refrigerantes, e "solvente *comprint*", usado na codificação das datas das garrafas, preenchem as condições para crédito básico do IPI. Quanto aos demais itens, a saber, desincrustantes, desinfetantes, detergentes, fluidos antiderrapantes, lubrificantes, removedores e solução de limpeza, o Auditor-Fiscal concluiu que não preenchem os requisitos para fazer jus ao crédito do IPI, pois, embora sejam utilizados no processo produtivo, 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. Tais créditos básicos não admitidos foram glosados e se encontram especificados no "Demonstrativo de glosa de créditos básicos - não insumos", das fls. 114 a 121.
>
> Ação judicial Além disso, verificou-se 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, observa o Auditor-Fiscal, foi analisado o aspecto genérico do princípio da não cumulatividade, sem adentrar nas normas específicas da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental. No que se refere às entradas de produtos provenientes da Zona Franca de Manaus, isentas do IPI, cita que foi reconhecida a repercussão geral no Recurso Extraordinário (RE) nº 592.891/SP, ainda pendente.

O Relatório de Ação Fiscal nº 01 consigna que, embora Vonpar tenha direito de se creditar do valor do tributo "incidente" sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, a glosa integral dos créditos escriturados nesse contexto se justifica, pois é igual a zero o valor do IPI "incidente" ou "calculado como se devido fosse", sobre os "kits" fornecidos por Recofarma, segundo consta no Relatório de Ação Fiscal nº 02.

Glosa de créditos incentivados 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. Os referidos insumos são denominados "concentrados" pelo fornecedor e seus clientes, sendo tratados, pelo autor do procedimento fiscal, como "kits fornecidos por Recofarma" ou simplesmente "kits".

As notas fiscais respectivas foram emitidas pelo fornecedor Recofarma sem lançamento (destaque) do IPI, por considerar os "kits" isentos desse imposto pelos arts. 81, II, e 95, III, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, dispositivos que se referem a benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais, a saber: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III). A Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida por Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, conforme § 4º do art. 1º do Decreto-lei n° 291, de 28 de fevereiro de 1967, e § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 356, de 15 de agosto de 1968.

Várias embalagens individuais que integram os "kits" contêm substâncias puras, e não "preparações", classificadas em outras posições da TIPI, que não a 21.06. Tais substâncias puras passam exclusivamente por operação de reacondicionamento no estabelecimento de Recofarma, não fazendo jus à isenção do art. 81, II, do RIPI, de 2010, embora componham a base sobre o qual Vonpar calcula créditos.

(...)

Glosa de saldo credor do período anterior

O Relatório de Ação Fiscal nº 01 menciona que o livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) apresenta saldo credor em dezembro de 2012, que é o período imediatamente anterior ao primeiro período abrangido pela auditoria. Considerando que

esse saldo credor inicial em janeiro de 2013, de R$ 2.704.421,54, só existe porque o contribuinte se aproveitou indevidamente de créditos incentivados oriundos de insumos recebidos com isenção da ZFM, esse saldo foi glosado, pelos mesmos fundamentos constantes nos Relatórios de Ação Fiscal nº 01 e nº 02. O detalhamento da glosa pode ser verificado no "Demonstrativo de glosas do saldo credor do período anterior", das fls. 111 a 113. Na "Planilha de Reconstituição de Escrita de IPI – Dados da Fiscalização – Outros créditos/débitos", das fls. 26 a 28, foi lançado, a débito, em janeiro de 2013, o valor do saldo credor do período anterior, de R$ 2.704.421,54, tendo em vista a glosa dos créditos incentivados que compunham o referido saldo.

Na mesma "Planilha de Reconstituição da Escrita de IPI - Dados da Fiscalização – Créditos apurados", foram lançados, a crédito, os valores antes lançados a débito, pelo sujeito passivo, sob a rubrica "diferença preço concentrado cfe relatório". Tendo em vista a glosa total dos créditos incentivados calculados sobre as entradas de "kits", o ajuste se fez necessário para não haver cobrança em duplicidade.

(...)

Relatório de Ação Fiscal nº 02

Descrição dos "kits" fornecidos por Recofarma No Relatório de Ação Fiscal nº 02, das fls. 686 a 740, consta que os "kits" fornecidos por Recofarma 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. Reitera-se que os referidos insumos são denominados "concentrados" pelo fornecedor e seus clientes, sendo tratados, pelo autor do procedimento fiscal, como "kits fornecidos por Recofarma" ou simplesmente "kits".

O processo produtivo do engarrafador Vonpar, exceto quanto às bebidas sem açúcar, foi assim resumido pela fiscalização: a água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, é misturada com açúcar, insumo que não faz parte dos "kits" oriundos de Manaus, obtendo-se o "xarope simples"; o conteúdo das embalagens que integram os "kits" e o xarope simples são misturados entre si, em operações executadas seguindo detalhadas especificações técnicas, sendo que, para algumas marcas, também é adicionado suco de frutas recebido de terceiros; após completada a mistura, é obtido o "xarope composto"; o xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição, sendo que, por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada, resultando na bebida pronta para ser consumida. O processo produtivo das bebidas sem açúcar é semelhante: na operação de industrialização em que os componentes dos "kits" são misturados, o engarrafador adiciona exclusivamente água; nesse caso, o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o xarope simples. Na fl. 695, consta fluxograma simplificado das etapas do processo de elaboração do refrigerante Coca-Cola. Nas fls. 696 e 697, constam fotos de componentes dos "kits".

Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo final a produção de refrigerantes. Entretanto, em alguns estabelecimentos engarrafadores, uma parte da produção de xarope composto é destinada para bares e restaurantes, a fim de ser utilizada em máquinas *Post Mix*. Nesses casos, a mistura com gás carbônico e água não ocorre no estabelecimento engarrafador, mas nas referidas máquinas, para venda ao consumidor.

Assim, continua o autor do procedimento fiscal, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário, quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento industrial do engarrafador, como pode ser um produto final, quando vendido a bares e restaurantes, que não são estabelecimentos industriais, por força do art. 5º, II, do RIPI, de 2010, a fim de ser diluído nas máquinas *Post Mix*. Observam que não há diferenças no maquinário utilizado para produção do xarope composto. Qualquer que seja sua utilização, os dois tipos de xarope composto são bastante semelhantes, sendo que, quando há diferenças, elas não alteram a classificação fiscal do produto. Em alguns xaropes para *Post Mix*, é adicionado antiespumante, aditivo que evita a formação de espuma no ato de encher o copo com o refrigerante.

Classificação fiscal dos ingredientes dos "kits"

A fiscalização argumenta que a Regra Geral 1 (RGI-1), para interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), estabelece que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e que tal disposição é estendida para os textos dos itens, subitens e "Ex", conforme Regra Geral Complementar 1 (RGC-1) e Regra Geral Complementar da TIPI (RGC/TIPI-1). Além disso, ressaltam que, salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único, razão pela qual cada componente de um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos deve ser classificado separadamente. Consignam que a venda em conjunto de diversos insumos que terão a mesma finalidade é absolutamente comum entre fornecedores que autuam nos mais diferentes setores da indústria. Ponderam que existem casos excepcionais, em que o texto do SH prevê a classificação fiscal em código único de produtos apresentados separadamente, como aqueles objeto da Nota 3 à Seção VI, referente a produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas, e os que são mencionados pela Nota 4 ao Capítulo 95, referente a brinquedos, jogos, artigos para divertimento ou para esporte, suas partes e acessórios.

Responsabilidade do engarrafador Adiante, o Relatório de Ação Fiscal nº 02 aborda a responsabilidade do engarrafador, contribuinte de direito, pelo pagamento do IPI, juros de mora e multa de ofício, em decorrência da utilização de créditos indevidos. No caso, não houve lançamento do IPI nas notas fiscais de aquisição dos "kits", motivo pelo qual o adquirente não arcou com o ônus financeiro do imposto, aproveitando-se de crédito do IPI "calculado como se devido fosse", com base em alíquota incorreta, o que justificou a glosa e a reconstituição da escrita fiscal, com apuração de saldos devedores. Menciona que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conforme art. 136 do Código Tributário Nacional.

Valor agregado na produção dos "kits" e princípio da seletividade Na sequência, o Auditor-Fiscal tece considerações a respeito do valor agregado na produção dos "kits" fornecidos por Recofarma e sobre a ofensa ao princípio constitucional da seletividade, dizendo que, com o objetivo de desenvolver a Amazônia Ocidental, a legislação incentiva que se produzam bens geradores de emprego, renda e avanço tecnológico na região. No caso concreto, o fornecedor localizado na cidade de Manaus vende "kits" que não estão prontos para serem caracterizados como concentrados, e as operações industriais mais significativas são realizadas pelos engarrafadores, localizados em áreas não incentivadas. Além disso, os insumos de origem regional utilizados por Recofarma têm baixo valor agregado, sendo responsáveis pela criação de poucos empregos diretos e indiretos na região amazônica. Os demais insumos, importados ou adquiridos fora da região, representam parcela significativa na composição do "kit", gerando emprego e renda no exterior ou fora da Amazônia Ocidental. O Auditor-Fiscal acrescenta que o

preço de venda dos "kits" é muitas vezes superior aos custos de fabricação próprios, conforme análise das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJs) do fornecedor, sendo majorado por despesas de publicidade, *royalties* e margem de lucro. A sobrevalorização do preço dos "kits" proporciona aos adquirentes desses produtos créditos do IPI suficientes para abater todos os débitos desse imposto, incidentes sobre refrigerantes, gerando saldos credores que são objeto de pedidos de ressarcimento para compensação com débitos de outros tributos federais. Isso implica alteração substancial na carga tributária do IPI, referente a produto não essencial, em desrespeito ao princípio constitucional da seletividade, previsto no art. 153, § 3º, I, da Constituição. Por fim, menciona que o refrigerante e outras bebidas açucaradas, além de não serem essenciais, têm seu consumo desaconselhado pelo Ministério da Saúde e por organizações internacionais.

A Contribuinte apresentou tempestiva impugnação (fls. 744-839), o que fez com os seguintes argumentos:

i) O impugnante alega que o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) referente à auditoria que resultou no lançamento de ofício abrange exclusivamente o período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, motivo pelo qual não poderia ter sido glosado o saldo credor do período apurado antes do mês de dezembro de 2012. Ressalta que o TDPF que precede auto de infração deve indicar o período de apuração fiscalizado e esse período somente pode ser ampliado mediante alteração registrada no próprio TDPF, nos termos dos §§ 1° e 2° do art. 5° da Portaria RFB n° 6.478, de 29 de dezembro de 2017;

ii) Ocorreu a decadência do direito de glosar o saldo credor de período anterior a 21 de dezembro de 2012, pelo decurso do prazo de mais de cinco anos entre os fatos geradores e a ciência do Auto de Infração, que ocorreu em 21 de dezembro de 2017. Por força do art. 183, parágrafo único, inciso III, do RIPI, de 2010, os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do IPI, considerando-se pagamento, dentre outras hipóteses, a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos pelo próprio estabelecimento, sem a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não resultando saldo a recolher.

iii) 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;

iv) 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;

v) 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 n° 298, de 2007, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto n° 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI.

- Trata sobre o Processo Produtivo Básico definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n° 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 n° 4215-COPIN/CGAPI/SPR, de 28 de agosto de 2015, e do Ofício n° 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.

vi) 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";

vii) 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.

viii) Aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional;

ix) 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;

x) 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;

xi) 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;

xii) 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;

xiii) 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;

xiv) 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.

xv) 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;

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

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

xviii) Descabimento de juros sobre a multa de ofício.

A Contribuinte recebeu a Intimação nº 0456/2018 (fls. 1211-1218) pela via eletrônica em data de 24/09/2018 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1221).

O Recurso Voluntário de fls. 1224 a 1298 foi interposto em data de 22/10/2018, 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. Dos créditos básicos

2.1.1. Conforme relatório acima, um dos objetos da autuação se refere à glosa de créditos básicos utilizados pela aquisição de desincrustantes, desinfetantes, detergentes, fluidos antiderrapantes, hipoclorito de cálcio, lubrificantes, removedores, solução de limpeza e solventes de tintas.

A fiscalização concluiu que "hipoclorito de cálcio", usado no tratamento da água empregada na fabricação de refrigerantes, e "solvente *comprint*", usado na codificação das datas das garrafas, preenchem as condições para crédito básico do IPI. No entanto, os desincrustantes, desinfetantes, detergentes, fluidos antiderrapantes, lubrificantes, removedores e solução de limpeza, não preenchem os requisitos para fazer jus ao crédito do IPI, pois, embora sejam utilizados no processo produtivo, 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.

2.1.2. A Recorrente argumentou em defesa que 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. Alega ainda que, 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, nas quais são elaboradas tais bebidas.

Além disso, afirma que a utilização de produtos de limpeza, lubrificantes e fluidos antiderrapantes 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.

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 "imediata e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificamente, o desgaste, 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."*

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 acondicionas as bebidas fabricadas.

2.2. Do saldo credor

2.2.1. A autuação igualmente tem por objeto a glosa de saldo credor do período anterior, apontando a fiscalização que o livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) apresenta saldo credor em dezembro de 2012, que é o período imediatamente anterior ao primeiro período abrangido pela auditoria. Considerando que esse saldo credor inicial em janeiro de 2013, de R$ 2.704.421,54, só existe porque o contribuinte se aproveitou indevidamente de créditos incentivados oriundos de insumos recebidos com isenção da ZFM, esse saldo foi glosado, pelos mesmos fundamentos constantes nos Relatórios de Ação Fiscal nº 01 e nº 02.

2.2.2. Por sua vez, a Recorrente informa que o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) referente à auditoria que resultou no lançamento de ofício abrange exclusivamente o período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, motivo pelo qual não poderia ter sido glosado o saldo credor do período apurado antes do mês de dezembro de 2012. Ressalta que o TDPF que precede o auto de infração deveria indicar o período de apuração fiscalizado e esse período somente poderia ter sido ampliado mediante alteração registrada no próprio TDPF, nos termos dos §§ 1° e 2° do art. 5° da Portaria RFB n° 6.478, de 29 de dezembro de 2017.

2.2.3. Diante de tais argumentos, são necessários esclarecimentos da Unidade de Origem sobre as informações prestadas pela Recorrente quanto a origem do saldo credor em dezembro de 2012, glosado na autuação.

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 respectivos insumos objeto da autuação;

c) Analisar as informações informações prestadas pela Recorrente quanto a origem do saldo credor em dezembro de 2012 glosado na autuação;

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