



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

Processo nº 16045.720040/2017-41
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3301-001.056 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 31 de janeiro de 2019
Assunto IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados
Recorrente WOW NUTRITION INDUSTRIA E COMERCIO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, para ciência da procuradoria da Fazenda Nacional dos laudos técnicos juntados aos autos. Vencida a Conselheira Semírames de Oliveira Duro que votou pela desnecessidade da diligência.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Marco Antonio Marinho Nunes, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 02-19) lavrado para constituição de crédito tributário de IPI, para o período de fevereiro/2012 até dezembro/2015, com notificação do contribuinte em 21/09/2017 (fl. 187) no montante total de R\$ 3.721.005,57 (três milhões, setecentos e vinte e um mil, cinco reais e cinquenta e sete centavos).

Depreende-se do auto de infração e do relatório fiscal (fls. 20-70) que, após diversas intimações e solicitações de explicações e documentos - todas atendidas, a fiscalização

concluiu pela prática de 04 irregularidades, discriminadas abaixo conforme a ordem colocada no relatório:

1 - Glosas de crédito ficto de IPI referente às aquisições de produtos denominados como "concentrados para bebidas não alcoólicas". Tais mercadorias "kit de concentrado" para preparação de bebidas não alcoólicas, foram classificadas pelo fornecedor "Brasfanta" na posição 21.06.90.10 Ex 01, tributado à alíquota de 27% até setembro/2012 e 20% a partir de outubro/2012.

A fiscalização realizou diversas intimações para a contribuinte e em uma delas pediu para explicar de quantos itens/partes este "kit concentrado" é composto. A contribuinte respondeu informando que dá o nome de "kit" por questão comercial, mas que na verdade, todos eles, se trata de um produto que contém apenas um item, uma mistura já homogeneizada e embalada em única embalagem, não havendo necessidade de ser integrada a outros kits para a sua utilização no processo de produção de bebidas não alcoólicas, conforme se vê do relatório fiscal de fls. 30.

Tais produtos são produzidos na Zona Franca de Manaus e, por fazer parte de um projeto aprovado pela SUFRAMA, goza de isenção de IPI. O fornecedor destes "concentrados" denomina-se Brasfanta Industria e Comércio da Amazônia Ltda (CNPJ nº 09.271.762/0001-05), empresa do mesmo grupo.

Em vista disso, a fiscalização intimou a autuada para explicar a razão do crédito de IPI escriturado em razão da aquisição destes produtos isentos. Como resposta, a autuada afirmou que há um provimento judicial em seu favor, no âmbito do mandado de segurança nº 2007.61.21.000573-3, conferindo o direito ao crédito de IPI, como se devido fosse, na aquisição de produtos isentos oriundos da ZFM. Esta decisão judicial já transitou em julgado e se encontra nos autos em fls. 572-609, e todas estas informações constam do relatório fiscal.

A fiscalização ainda afirma que fez uma visita técnica na fábrica da autuada, onde não colheu amostras, mas acompanhou o processo industrial de algumas bebidas e fez alguns questionamentos sobre o processo de produção e dos ingredientes, bem como o papel do "kit de concentrado", especialmente dos únicos dois kits existentes no estoque naquele momento: Kits AC 2000 e AC 1000:

Afirmou que estes dois kits verificados no estoque são apenas um dos componentes para a fabricação de néctares de fruta.:

Nas bebidas à base de frutas, os chamados Sunfresh Néctar, a fiscalizada tem que adicionar, por exemplo, suco ou polpa de fruta, que são adquiridos de outros fornecedores e constituem ingredientes imprescindíveis dessas bebidas. Ademais, quando fomos no estabelecimento da fiscalizada, juntamente com seus representantes, conforme o aludido Termo de Constatação lavrado em 14/07/2017, constatamos que na fabricação dessas bebidas, chamadas Sunfresh Néctar, a fiscalizada precisa misturar dois dos chamados Kits, o AC 2000 e o AC 1000, que são adquiridos separadamente da Brasfanta, e adicionar os mencionados sucos ou polpas de frutas e os aromas em formato líquido, que são adquiridos de outros fornecedores e são ingredientes indispensáveis para a fabricação dessa bebida. Infere-se que para a fabricação dos Sunfresh Néctar, além dos dois produtos adquiridos da Brasfanta, chamados Kits AC 2000 e AC 1000, são

adicionados outros componentes fundamentais para a fabricação da bebida, quais sejam, sucos/polpas de frutas e os aromas em formato líquido.

Afirmou que, para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código NCM 2106.90.10, deve apresentar as seguintes características:

- a) Que seja uma preparação composta.*
- b) Que não seja alcoólica.*
- c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado*
- d) Que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02 e)*
Que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Esses produtos adquiridos da Brasfanta, chamados de Kit – concentrado para bebidas não alcoólicas, não atendem às condições citadas acima nas letras “c” e “e”, vale dizer, não se caracterizam como extrato concentrado ou sabor concentrado e não possuem capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. (grifei)

O extrato ou sabor concentrado caracteriza-se como uma preparação que por diluição resulta na bebida final. Esse chamado Kit adquirido da Brasfanta não pode ser identificado como um extrato ou sabor concentrado, pois não possuem todos os ingredientes fundamentais da bebida a ser produzida, como, por exemplo, as polpas/sucos de frutas e os aromas.

Também não se pode atribuir capacidade de diluição a apenas um componente da bebida que vai ser fabricada. Se o conteúdo de qualquer um desses chamados Kits adquiridos da Brasfanta fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar.

(...)

O produto adquirido da Brasfanta, chamado de Kit – concentrado para bebidas não alcoólicas consiste em apenas um dos componentes das bebidas fabricadas pela fiscalizada, caracterizando-se, portanto, como uma preparação para a produção de bebidas, com classificação fiscal no código NCM 2106.9010 – “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é 0 (zero).

Em síntese, no entender da fiscalização, este "kit concentrado" **não é um produto concentrado** (extrato concentrado ou sabor concentrado) para produção de bebidas não alcoólicas e, ainda, no processo de industrialização da bebida é misturado com outros ingredientes, como polpa de fruta, não tendo o fator de diluição superior a 10 partes da bebida, já que, após a diluição, não apresenta as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

Ao final, a fiscalização entendeu que a classificação fiscal do Kit concentrado adquirido deveria ser 21.06.90.10 (sem o Ex tarifário), cuja alíquota é Zero, não havendo a

possibilidade de geração de créditos presumidos, portanto, sobre estas aquisições. Valor da glosa **R\$ 214.439.324,33** para o período de **fevereiro/2012 até dezembro/2015**;

2 - Glosas de créditos de IPI indevidos, referentes às aquisições de produtos não considerados insumos (lubrificantes de esteira, detergente para limpeza, solvente e diluente para limpeza), no valor de **R\$ 105.578,96** para o período de **abril/2012 até dezembro/2015**;

3 - Glosas de créditos de IPI concernentes às notas fiscais de entrada emitidas pela própria fiscalizada para cancelar notas fiscais de saída referentes à venda de produtos, as quais foram registradas na EFD-ICMS/IPI como devoluções de produto, no valor de **R\$ 310.685,04** para o período de **abril/2012 até dezembro/2015**;

Com estas três acusações fiscais, o total das glosas de crédito de IPI somam o valor de **R\$ 214.855.588,33 (trezentos e dezoito mil, quatrocentos e oitenta reais e vinte e um centavos)**. A outra acusação fiscal relaciona-se com o débito do imposto:

4- Erro no lançamento em razão da classificação fiscal incorreta de produto industrializado, referente às saídas dos produtos industrializados com a denominação "Yogomix". A autuada classificou este produto na posição NCM 2202.90.00 Ex 01 (Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau), cuja alíquota é ZERO. A fiscalização entendeu que há erro na classificação fiscal porque esta posição Ex 01 é aplicável para bebidas à base de leite que contenham cacau em sua composição, o que não é o caso, portanto, as saídas deveriam ter a classificação NCM 2202.90.00 (sem o Ex tarifário), cuja alíquota de IPI é 27%. O valor das operações representariam o montante de IPI de **R\$ 47.382,94** para os períodos de abril/2012 até setembro/2013.

Em razão de na época destes períodos de apuração sem lançamento de débito do imposto desta infração 04 na escrita fiscal existir saldo credor do IPI, este ponto do auto de infração se presta a constituir a multa isolada de 75% por haver cobertura de crédito, nos termos do art. 80 da Lei nº 4.502,1964, no montante de **R\$ 35.537,17**.

Ao refazer a escrita fiscal do IPI, computando-se as glosas de créditos e os débitos do imposto, considerando-se ainda o saldo credor de IPI anterior ao do período autuado (01/2012) já reformulado pela reconstituição da escrita fiscal realizada no auto de infração em discussão no processo nº 16045.720001/2016-63, a fiscalização apurou saldos devedores do IPI apenas nos períodos de 02/2012 até 05/2012, no valor total, computando-se juros e multa, de **R\$ 3.685.468,40**.

Assim, somando-se a multa isolada de **R\$ 35.537,17** com a reconstituição da escrita onde se apurou o valor de **R\$ 3.685.468,40**, o presente auto de infração perfaz o total mencionado de **R\$ 3.721.005,57** (três milhões, setecentos e vinte e um mil, cinco reais e cinquenta e sete centavos)

No relatório fiscal, a fiscalização ainda argumenta sobre a decadência, afirmando que a contagem do prazo seria na forma do art. 173, CTN, tendo em vista que a autuada não efetuou pagamentos de IPI nos períodos de 01/2012 a 12/2012. Assim, como o enunciado da súmula 555 do Superior Tribunal de Justiça afirma que nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que não exista pagamento antecipado o prazo decadencial deve ser contado conforme o art. 173, I, CTN, ainda seria possível realizar lançamento de ofício, no presente caso, até 31/12/2012.

Convém salientar que o presente auto de infração decorre de procedimento de fiscalização instaurado para verificação de créditos de IPI pleiteados em diversos pedidos de ressarcimento elaborados pela autuada. Em vista da demora na análise destas PER/DCOMPs pela RFB, a autuada impetrou o mandado de segurança nº 5000574-87.2017.4.03.6121, no qual obteve provimento judicial ordenando a RFB a analisar estes pedidos de ressarcimento no prazo de 90 dias.

Conforme decisão liminar e notificação de fls. 610-617, a ilustre delegada da Receita Federal foi intimada desta ordem proferida em sede de liminar em 27/07/2017, enquanto que o presente auto de infração foi concluído em 21/09/2017.

Notificada da autuação em 21/09/2017 (fl. 187), a contribuinte, no prazo, apresentou sua impugnação (fls. 1301-1373) para instaurar o contencioso administrativo. Em síntese, segue abaixo as argumentações da impugnação:

Em relação ao débito:

- formulou Consulta Tributária justamente para obter a classificação fiscal especificamente quanto ao produto Yogomix, e a posição oficial do fisco foi a de que a classificação fiscal correta era a NCM 2202.90.00 Ex 01; a solução de consulta foi juntada em fls. 1.100-1.107;

- no processo de consulta foi apresentado todas as especificações do produto Yogomix. Viola a razoabilidade e a boa-fé que outro órgão do fisco autue a Contribuinte por seguir as instruções fornecidas pela própria Administração Pública;

- admite que a Administração Pública pode alterar seu entendimento acerca de orientações dada no passado, mas deve notificar o consulente sobre a alteração e só pode ter efeitos para fatos geradores futuros, nos termos do art. 48, § 12 da Lei nº 9.430/1996;

- esta alteração da classificação representa modificação de critério jurídico, invocando a proteção do art. 146, CTN;

Em relação ao crédito:

Quanto à infração nº 01 - glosas de crédito de IPI pela aquisição de produtos denominados "kit concentrado" classificados pela fornecedora na NCM 2106.90.10 Ex 01:

- afirma que a fiscalização apresenta um juízo subjetivo sobre o produto, sem trazer qualquer fundamentação técnica quanto ao produto ser ou não um concentrado e não ter fator de diluição adequado para a posição NCM referida;

- afirma que esta autuação é contraditória com outra decisão favorável emitida pelas mesmas autoridades fiscal e em relação aos mesmos produtos, dada para outros períodos, reconhecendo o crédito de IPI em pedidos de ressarcimento anteriores;

- afirma que a conclusão, para afastar a classificação fiscal dada pelo contribuinte, deveria ser pautada em análise laboratorial e laudo técnico de órgão ou profissional especialista em química alimentar e não em elucubrações pessoais;

- afirma que a fiscalização faz crítica aos aspectos químicos, composição dos produtos e questões técnicas, porém não traz qualquer fundamentação técnica, nem mesmo colheu amostras dos produtos, pautando-se apenas em impressões pessoais, análise de documentos e uma única visita à fábrica, realizando *"um simples deitar de olhos nos estoques de produtos que estavam no almoxarifado"*, sem qualquer outra análise para fins de verificação de suas características sensoriais, sua capacidade de diluição ou a composição química dos produtos;

- afirma que esta acusação fiscal não tem a devida fundamentação legal, sendo do Fisco o ônus de provar suas alegações, o que só poderia ser por meio de perícia com um laudo técnico, já que se trata de produtos químicos. O auto de infração deve ser anulado, pois viola o art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, já que o laudo é indispensável para a comprovação do ilícito e, por consequência, o art. 2º e art. 50 da Lei nº 9.784/1999;

- afirma que a autoridade fiscal tem o ônus de provar que o insumo não é um concentrado e não obedece o padrão de diluição superior a 10 partes da bebida, impossível de ser feito com uma visita e um simples olhar nos produtos que estão no estoque naquele momento, sem nenhuma análise química ou laboratorial;

- afirma que para ter capacidade de diluição superior a 10 partes, necessariamente tem que outros ingredientes serem adicionados, pois senão a concentração seria menor do que 10 partes;

- o "kit concentrado" entra na composição da bebida, mas não perde ou modifica sua característica essencial, não sofrendo nenhuma alteração química nesta diluição, continuando a apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade que teria na concentração normal;

- afirma que a previsão do art. 13, § 4º do Decreto nº 6.871/2009 não se aplica ao caso, pois visa regular a bebida concentrada, pronta para o consumo, e não um insumo concentrado para produção de uma bebida;

- afirma que a apreciação química e sensorial das bebidas e dos insumos precisa ser feita, necessariamente, em laboratório;

- afirma que a posição 2106.90.10 Ex 01 da TIPI exige um fator de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. Desta feita, é a própria TIPI que exige que, na bebida final, sejam incluídos outros insumos, já que se o insumo tiver grande participação na bebida final, não terá diluição superior a 10 partes, sendo assim, absolutamente necessário o adicionamento de outros ingredientes;

- traz aos autos laudo técnico elaborado por técnica especializada em engenharia de alimentos (profissional interno fls. 1.154-1.166), bem como parecer elaborado pela KPMG (terceiro independente fls. 1.167-1.185) fundamentado em laudos da Faculdade de Engenharia de alimentos da UNICAMP (fls. 1.186-1.287) e laudo do ITAL do Governo do Estado de São Paulo (fls. 1.288-1.300), todos concluindo que os chamados "kit concentrado" são sabores concentrados e com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida;

- entende ter realizado prova técnica contradizendo as conclusões da fiscalização acerca desses insumos, comprovando que são sabores concentrado que possuem o fator de diluição exigido pela classificação fiscal NCM 2106.90.10 Ex 01;

Quanto à infração nº 02 - glosas de créditos de IPI indevidos, referentes às aquisições de produtos não considerados insumos (lubrificantes de esteira, detergente para limpeza, solvente e diluente para limpeza), defende a essencialidade destes produtos para sua produção:

- embora não incorporem diretamente o produto final, são consumidos no processo produtivo e, sem eles, o resultado da industrialização não será o mesmo, perdendo sua qualidade, sabor e característica, além de surgirem problemas com relação à higiene que poderá atingir até mesmo questões de saúde pública;

- os lubrificantes de esteira, detergente de limpeza do equipamento de envase, bem como o solvente para a limpeza da embalagem, são itens que definem o produto final;

- cita julgamentos do CARF a seu favor;

- defende que para a negativa do crédito é necessária a análise do processo produtivo, não restringindo a análise apenas em abstrato. Permanecendo a dúvida requer a realização de perícia.

Quanto à infração nº 03 - glosas de créditos de IPI concernentes às notas fiscais de entrada emitidas pela própria fiscalizada para cancelar notas fiscais de saída referentes à venda de produtos:

- afirma que, independentemente do procedimento adotado pela contribuinte, não houve prejuízo ao Fisco. Isso porque o fato gerador do IPI é a "saída", assim, não houve tributação;

- afirma que a própria fiscalização admite não ter havido a saída dos produtos, mas lavrou o auto de infração porque este não é o procedimento correto para formalizar o cancelamento da operação, negando o direito da contribuinte sem buscar a verdade material da tributação do IPI;

- afirma que a autuação é fundada em irregularidade formal prevista em legislação estadual, a qual não deve ter nenhuma influência na legislação federal;

Acerca da **decadência**, para fins de determinação do início da contagem do prazo, é preciso verificar se houve pagamento e se existe a comprovação de evidente intuito de fraude;

Afirma que no REsp 973.733 do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recursos repetitivos, decidiu-se que a existência de pagamento antecipado nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação passou a ser questão fundamental para aplicação do art. 150, § 4º do CTN;

Afirma que no caso concreto não há acusação de fraude, dolo ou simulação e, no tocante ao pagamento antecipado, o art. 183, parágrafo único do RIPI/2010 estabelece que o saldo credor escriturado na apuração do IPI corresponde ao pagamento;

Assim, como não houve fraude, dolo ou simulação na escrituração dos créditos e em todo o período autuado a contribuinte apresentou saldo credor de IPI, o prazo decadencial

de que dispõe a Fazenda Pública para revisar os procedimentos da contribuinte deve ser contado na forma do art. 150, § 4º do CTN.

Em 14/03/2018, a 2ª Turma da DRJ/RPO proferiu acórdão nº 14-76.733 para indeferir a impugnação apresentada, mantendo a totalidade da autuação fiscal:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2015 CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUTO DENOMINADO “YOGOMIX”.

Bebida alimentícia não alcoólicas à base de leite, denominada “Yogomix”, sem a presença de cacau em sua composição, classifica-se no código 2202.90.00 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS.

Na hipótese em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para bebidas não alcoólicas” consiste em produto intermediário que só se torna efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, deverá ser classificado no código 2106.90.10 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2015 GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero, sendo os produtos oriundos da Amazônia Ocidental e, portanto, isentos.

NOTA FISCAL. CANCELAMENTO. DIREITO AO CRÉDITO.

O direito ao crédito de IPI referente ao casos de cancelamento de nota fiscal de saída está condicionado ao cumprimento de determinadas exigências legais, sem as quais, justifica a glosa do crédito indevidamente escriturado.

INSUMOS. ADMISSIBILIDADE. AÇÃO DIRETA SOBRE O PRODUTO. OBRIGATORIEDADE PARA FAZER JUS A CRÉDITOS.

Somente os insumos que exerçam ação direta sobre o produto em fabricação, ainda que sem integrar o produto final (produtos intermediários), mas com desgaste no processo industrial, geram créditos do imposto passíveis de registro na escrita fiscal.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de perícia quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos casos de falta de pagamento, o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário relativo ao IPI extingue-se em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Afirmou, em suas razões de decidir, em síntese:

- as decisões do Poder Judiciário não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, pautada que está ao princípio da legalidade;

- tais decisões não podem ser estendidas genericamente a outros casos, e somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios;

- as decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa são fontes secundárias de Direito Tributário, e somente vinculam a administração quando a lei lhes atribuir eficácia normativa;

Quanto aos débitos:

- A fiscalização afastou a classificação fiscal feita, que enquadrou o produto “Yogomix” no código 2202.90.00 Ex 01, alíquota 0% de IPI, e autuou como sendo 2202.90.00, alíquota 27%;

- A Solução de Consulta apresenta como interessada a empresa Wow Indústria e Comércio Ltda., CNPJ 01.382.568/0001-87. Logo, verifica-se que a Solução de Consulta foi emitida para uma outra empresa;

- A consulta, nos termos da legislação, cria um vínculo exclusivo somente entre o fisco e a própria interessada;

- uma interpretação literal do texto da posição 2202.90.00 Ex 01, estabelece que somente a bebida à base de leite e cacau classifica-se no Ex 01. Desta forma, sem cacau em sua composição, mostra-se acertado o entendimento da fiscalização sobre a classificação fiscal do produto “Yogomix” no código 2202.90.00, sujeito à alíquota do IPI no percentual de 27%.

Quanto aos créditos:

Glosas de crédito sobre as aquisições de concentrado para produção de bebidas não alcoólicas:

- o produto em questão consiste em produtos intermediários, que só se tornam efetivamente uma “preparação composta para elaboração de bebidas” em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento da autuada. A mistura dos componentes não se trata de um mero detalhe, mas sim uma operação de industrialização a que se refere o art 4º, inc. I, do RIPI/2010. Tal operação só pode ser executada seguindo complexas e detalhadas especificações técnicas, fato que ficou demonstrado no curso da ação fiscal.

- esses produtos adquiridos da Brasfanta, chamados de Kit - concentrado para bebidas não alcoólicas, não se caracterizam como extrato concentrado ou sabor concentrado e não possuem capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado;

- fundamenta não ser possível atribuir capacidade de diluição a apenas um componente da bebida que vai ser fabricada. Se o conteúdo de qualquer um desses chamados Kits adquiridos da Brasfanta fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar;

- afirma que a fiscalização conseguiu demonstrar que os “kits” de concentrados para bebidas não alcoólicas não podem ser classificados em código que é próprio para preparação compostas, pois não é possível chamar de preparação algo que não está preparado nem misturado;

- fundamenta que os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 tratam de “preparações compostas” constituídas por uma mistura de diversas substâncias, as quais por diluição deveriam produzir a bebida final. Não é o caso dos “kits” adquiridos, pois ali trata-se de um produto que não está pronto para uso e, por conseguinte, não se transformou, até aquele estágio, em uma preparação pronta para uso pelo destinatário do produto;

- ainda, para que os “kits” fornecidos fiquem prontos para uso pelo adquirente, diferentes componentes precisam ser misturados no estabelecimento, procedimento que é executado seguindo complexas e detalhadas especificações técnicas. Se cada componente foi recebido de fornecedores diferentes, não há que se falar em uma mercadoria pronta para uso pelo adquirente. (grifei)

- afirma que o destaque tarifário “Ex 01” não se aplica, pois, as preparações recebidas pela impugnante dos fornecedores são simples e não compostas. Essas preparações (denominadas de “concentrados” ou “kits”) somente adquirem todas as características de preparações compostas (xarope final) após a mistura de extratos ou sabores realizada no âmbito do estabelecimento industrial fiscalizado;

- sobre os laudos, afirmou que Laudos ou pareceres emitidos por órgãos técnicos não tem competência legal para respaldar ou determinar a classificação adotada pela contribuinte, uma vez que a correta classificação de mercadorias/produtos para fins tributários subordina-se exclusivamente a normas do Direito Tributário que disciplinam a matéria;

Glosas de insumos consumidos indiretamente na industrialização:

- geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários *stricto sensu* e materiais de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros insumos, produtos intermediários *lato sensu*, desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente, e que sofram, por conta de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa – em ação exercida diretamente, sobre o insumo, pelo bem em industrialização –, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização;

- a legislação que rege a matéria não se refere a insumos genericamente utilizados na produção, devendo ocorrer o consumo deste insumo em razão do contato físico;

- os conceitos de “consumidos” e “processo de industrialização” devem respeitar as normas econômicas e contábeis, a legislação do IPI e atos legais. Assim, entende-se “consumo” como o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas em decorrência de um contato físico com o material em produção, ou seja, de uma ação diretamente exercida pelo ou sobre este insumo;

Glosas de crédito em razão de emissão de nota fiscal de entrada emitidas pela própria contribuinte:

- o direito ao crédito do IPI (estorno de débitos) em casos de cancelamento de notas fiscais está regulamentado nos artigos 240 e 404 do RIPI/2010;

- para fazer jus ao crédito é preciso a demonstração inequívoca de que o cancelamento da nota ocorreu antes da saída da mercadoria, a comprovação de que todas as vias permaneceram em poder do emitente, e a declaração dos motivos que determinaram o cancelamento;

- cita a Portaria CAT (Coordenadoria da Administração Tributária) nº 162 de 29/12/2008 do Estado de São Paulo (Dispõe sobre a emissão da Nota Fiscal Eletrônica – NF-e e do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE, o credenciamento de contribuintes e dá outras providências) editada no âmbito do Projeto NF-e tem como objetivo a implantação de um modelo nacional de documento fiscal eletrônico;

- afirma que somente após o efetivo cancelamento dessas notas fiscais eletrônicas é que a fiscalizada poderia estornar os débitos de IPI dessas operações, até porque as notas fiscais de vendas de produtos emitidas pela fiscalizada continuam com o status de autorizadas, produzindo todos os efeitos legais concernentes a essas operações;

Sobre a decadência, afirmou que o prazo decadencial é contado na forma do art. 173, I do CTN, na medida em que não ocorreram pagamentos antecipados de IPI no período fiscalizado;

Também não é possível aplicar o art. 183, parágrafo único do RIPI porque, para que os créditos escriturados sejam considerados créditos, é preciso que sejam admitidos. Como a fiscalização não admitiu estes créditos, sendo, portanto, glosados, não há como se considerar que houve pagamento antecipado e, consequentemente, não há como haver homologação tácita.

Notificada da decisão em 19/03/2018 (fl. 1.413), a Recorrente apresentou, no prazo, seu Recurso Voluntário (fls. 1.417-1.499) para repisar tudo o quanto argumentado em sede de impugnação, acrescendo, em síntese, o que segue:

- o próprio fisco federal informou que deveria adotar a classificação 2202.90.00 EX 01 para o produto específico "Yogomix";

- nem a DRJ, nem a autuação, conseguiram infirmar a posição de mérito do próprio fisco seguido pela Contribuinte;

- a DRJ nega a aplicação de uma Solução de Consulta que versou sobre o mesmo produto, o que viola a boa-fé com que a Contribuinte agiu ao seguir a orientação do fisco;

- a Instrução Normativa RFB nº 1.464/14, por seu art. 15, respalda qualquer sujeito passivo que aplicar solução de consulta, independentemente de ser o consulente;

- quanto aos concentrados adquiridos de Brasfanta, argumentou haver mudança de critério jurídico já chancelado pelo Fisco, já que a autoridade fiscal deferiu os créditos relativos aos anos de 2011 e 2012, homologando as respectivas compensações;

- afirmou que, ao deferir o ressarcimento dos créditos de IPI expressamente em outros processos, gerou uma confiança legítima de que a classificação estava absolutamente correta, e fez com que a empresa continuasse a adotar a mesma classificação;

- tanto a posição "2106.90.10" quanto a "2106.90.10 Ex 01" não são bebidas, mas meras preparações para elaborar bebida, assim, não podem ser a própria bebida em seu estado concentrado;

- o que difere as posições é que, para se classificar no "Ex", o produto tem que ser sabor ou extrato concentrado, empregado para elaborar bebida da posição 22.02 e ter capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida;

- contesta as argumentações da DRJ, já que a interpretação literal aponta justamente em outro sentido, pois, se a posição "Ex" é para preparações para "elaboração de bebidas", não pode ser a própria bebida concentrada, que mantivesse essa suposta característica após ser diluída;

- contesta os argumentos da DRJ no sentido de que o concentrado não seria uma preparação, pois, para elaborar a bebida, alguns outros componentes são usados, mas cada um está preparado para isso, que é o papel de preparações;

- a TIPI (2106.90.10 Ex 01) trata de preparação composta não alcoólica (extratos concentrados ou sabores concentrados), a qual não pode ser confundida ou equiparada ao produto concentrado vendido para simples diluição, a exemplo do tratado no Decreto no 6.871/2009, já que este produto possui uma classificação fiscal específica (Post Mix);

- também contesta a fundamentação da DRJ quando se refere ao xarope e que este só é obtido após uma etapa industrial específica realizada dentro da fábrica da Recorrente utilizando-se como insumo ingredientes adquiridos da ZFM. A Contribuinte não industrializa um xarope nas suas dependências a partir da mistura de ingredientes adquiridos da ZFM;

- muito ao contrário, a Recorrente já adquire o concentrado para bebidas não alcoólicas na forma de uma preparação composta, sendo aplicada diretamente na produção de bebida própria para o consumo;

- afirma que as preparações que adquire são compostas, já se aplicam no produto final, sem passar por posterior fase; portanto não havendo que falar em ser preparação simples;

- argumenta, ainda, que apesar do código NCM aqui discutido poder ser utilizado para concentrado para refrigerante, no caso dos concentrados adquiridos pela Recorrente este já são prontos para fazer a bebida final; não ocorrendo nenhuma etapa de industrialização destes concentrados nas dependências da Contribuinte;

- afirma que seu modelo de negócio e produção de bebidas não é do tipo que remete ao conceito de xarope, onde outros fabricantes executam processos intermediários de preparação do concentrado em suas dependências;

- a fiscalização está fazendo uma crítica a aspectos químicos, composição de produtos e questões técnicas em derredor do creditamento (não questões meramente legais que não precisam de perícia), porém não traz ou faz qualquer fundamentação técnica, tampouco a DRJ contraditou ou analisou os laudos técnicos juntados com a impugnação;

- repisou na ofensa à legalidade e na falta de motivação da autuação fiscal;

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em fls. 1.596-1624, apresentou contrarrazões para realçar toda a acusação fiscal e os fundamentos da r. decisão da DRJ:

- Sobre as saídas de produtos denominados "Yogomix", classificados pela Recorrente na posição 2202.90.00 Ex 01, afirma que o simples fato de ter sido proferida decisão em Processo de Consulta sobre idêntico produto não obriga a Administração a conferir o mesmo tratamento tributário a contribuinte estranho àquele, o qual não pode invocar a boa-fé como fundamento para impedir o lançamento;

- afirma ainda que a descrição do Ex 01 do código 2202.90.00 não dá margem a dúvidas de que as bebidas alimentares a ele submetidas devem conter em sua base soja ou leite e cacau. A conjunção aditiva “e” deixa claro que a presença de leite sem cacau não está contemplada nessa posição. Logo, a saída do produto não se encontra beneficiada pela alíquota zero. Ademais, afirma que a redação da classificação fiscal na data da consulta era diferente da redação atual;

- Quanto aos produtos concentrados adquiridos de Brasfanta, afirma ser do contribuinte o ônus da prova acerca do preenchimento dos requisitos para apropriação de crédito fiscal;

- afirma que a existência de prova pericial não é imprescindível para a resolução de questões atinentes à classificação fiscal, cabendo à autoridade julgadora avaliar a necessidade, ou não, da realização de diligências ou perícias, consoante o disposto no art. 18 do Decreto 70.235/19725;

- afirma que a autoridade fiscal demonstrou cabalmente que os “concentrados” para produção de bebidas é apenas um dos insumos que servem para obtenção da “preparação composta”, a qual, por diluição, resulta na bebida. Os termos "preparações", citados nos Ex 01 e Ex 02 devem ser entendidos como produtos prontos para uso, cuja origem advém de um processo de preparo. Não é o caso dos “concentrados”, os quais são misturados a outros insumos, pelo adquirente, durante o processo de elaboração da bebida final;

- afirma que A “preparação composta”, desse modo, somente é fabricada no estabelecimento da recorrente. As preparações compostas dos Ex 01 e 02 do código 2106.90.10 da TIPI são aquelas que se encontram quase prontas para consumo, dependendo apenas de simples diluição em água ou de simples diluição em água mais eventual tratamento complementar a essa diluição;

Sobre as notas de entrada emitidas para cancelar notas de saída, argumenta que, ao contrário do que a recorrente alega – de que o Fisco teria reconhecido a ausência de saída

dos produtos relacionados às operações canceladas –, a autoridade fiscal apenas asseverou, com base em declaração da contribuinte: “cuidam-se de operações realizadas com vistas a cancelar NF-e de saída emitidas pela fiscalizada (atinentes a venda de produtos) e não de efetivas devoluções”;

- A legislação do IPI estabelece os requisitos para que o contribuinte possa creditar-se do valor do imposto já escriturado, nos casos de cancelamento da respectiva nota fiscal, antes da saída do produto, e nas hipóteses de devolução ou retorno;

- A pretensão da recorrente não está baseada na existência de escrituração e controles que possibilitem comprovar a existência dos créditos, de modo que não se pode acolher a tese de suposta verdade material não verificada nos autos;

Quanto aos insumos, afirma que o STJ, em julgamento de recurso repetitivo, consolidou entendimento idêntico ao adotado no Auto de Infração, no que concerne ao conceito de insumo relativo ao IPI;

- afirma ser incontroverso que os produtos em discussão sofrem desgaste apenas indireto no processo de produção. Eles não sofrem desgaste imediato e integral durante o processo de industrialização, mas somente de forma mediata, na lubrificação de esteiras rotativas, na assepsia e na conservação dos demais elementos produtivos;

Quanto à decadência, afirma que o art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010 não se aplica para casos de créditos indevidos. Como houve a glosa, entende-se que os créditos não foram admitidos.

É a síntese do necessário

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior

Quanto à infração nº 01 - glosas de crédito de IPI pela aquisição de produtos denominados "kit concentrado" classificados pela fornecedora na NCM 2106.90.10 Ex 01, a Recorrente afirma que a fiscalização apresenta um juízo subjetivo sobre o produto, sem trazer qualquer fundamentação técnica quanto ao produto ser ou não um concentrado e não ter fator de diluição adequado para a posição NCM referida;

Aduz que o "kit concentrado" entra na composição da bebida, mas não perde ou modifica sua característica essencial, não sofrendo nenhuma alteração química nesta diluição, continuando a apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade que teria na concentração normal, constituindo-se em sabor concentrado com fator de diluição superior à 10 partes da bebida.

Com a impugnação a Recorrente trouxe aos autos laudo técnico elaborado por técnica especializada em engenharia de alimentos (profissional interno fls. 1.154-1.166), bem como parecer elaborado pela KPMG (terceiro independente fls. 1.167-1.185) fundamentado em laudos da Faculdade de Engenharia de alimentos da UNICAMP (fls. 1.186-1.287) e laudo do ITAL do Governo do Estado de São Paulo (fls. 1.288-1.300), todos concluindo que os chamados "kit concentrado" são sabores concentrados e com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida;

No entanto, após a interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou em fls. 1629-1700 novos laudos, inclusive elaborado pela Falcão Bauer, para subsidiar a constatação de que os denominados "kit concentrados" são realmente produtos concentrado para elaboração de bebidas não alcoólicas.

Em razão de esta turma julgadora já ter decido causa de classificação de concentrado para elaboração de bebidas não alcoólicas (no caso, refrigerantes), fundando-se em laudo elaborado pela Falcão Bauer e, por haver a possibilidade de um laudo elaborado pelo mesmo instituto e juntando recentemente nestes autos influir no deslinde da causa, propõe-se que se dê ciência à Procuradoria da Fazenda Nacional para, em 30 (trinta) dias, analisar estes novos laudos juntados aos autos.

Após, retornem ao CARF para julgamento.

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator