



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16682.900628/2013-48
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-006.883 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2019
Recorrente RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

RESSARCIMENTO DE IPI. ESTABELECIMENTO COMERCIAL ATACADISTA. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DE QUE TRATA O DECRETO Nº 6.707, de 2008. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

O IPI devido pelo estabelecimento comercial atacadista equiparado a industrial, situação em que se enquadra a interessada, é apurado e recolhido pelo fornecedor, fabricante do produto comercializado sujeito ao regime de que trata o Decreto nº 6.707, de 2008, na condição de responsável. O IPI devido pelo estabelecimento industrial é suspenso nas saídas para o estabelecimento comercial atacadista equiparado a industrial. Sendo assim, não pode o comercial atacadista apropriar-se de crédito na entrada do produto adquirido.

RESSARCIMENTO DE IPI. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO ENQUADRADOS NOS CONCEITOS DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM. CRÉDITO INDEVIDO.

Somente gera direito ao crédito de IPI a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados nos produtos industrializados pelo estabelecimento. A finalidade da utilização dos produtos de limpeza que se empregam nos equipamentos ou nos frascos e garrafas para acondicionamento dos produtos fabricados é, específica e indubitavelmente, a limpeza dos mesmos, e não de fabricação do produto final. Idêntico raciocínio se aplica aos lubrificantes de equipamentos e máquinas. Embora sejam utilizados no processo produtivo de forma indireta, e por mais relevantes que sejam as razões para o seu emprego, eles não se compreendem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário da fabricação do produto final, nos termos do Recurso Especial nº 1075508/SC, julgado sob o rito dos Recursos Repetitivos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo do Pedido de Ressarcimento nº 12979.47004.191109.1.1.01-8101 (fls. 231/1317) e das Declarações de Compensação a ele vinculadas, com valor total solicitado de R\$452.968,00, referente a crédito oriundo de Ressarcimento de IPI apurado no 3º trimestre de 2009.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Vitória - ES (DRF Vitória), através do Despacho Decisório de fls. 1318/1320, decidiu por homologar parcialmente as compensações declaradas até o montante de R\$311.385,59, em razão da constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado, em decorrência da glosa de créditos considerados indevidos em procedimento fiscal.

Conforme consta do Despacho Decisório, o resultado do referido procedimento se encontra no PARECER SEFIS/DRF/VIT nº 102/2013 (fls. 51/60), nos seguintes termos:

2.1 CRÉDITOS NÃO RESSARCÍVEIS

DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS NÃO RESSARCÍVEIS POR CFOP

CFOP	07/2009	08/2009	09/2009	Total
1.411	0,00	21,56	21,56	43,12
1.919	603,01	14,90	0,00	617,91
1.949	40.702,56	42.487,98	22.244,27	105.434,81
2.403	0,00	51.773,44	83.558,40	135.331,84
Total	41.305,57	94.297,88	105.824,23	241.427,68

Os créditos classificados pelo PGD como não - ressarcíveis neste PER/DCOMP são os acima descritos.

Os CFOP 1.411, 1.919 e 1.949 referem-se à devolução de produtos e o CFOP 2.403 à compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

O direito ao crédito do imposto na escrita fiscal do contribuinte está regulado na Seção II do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002):

(...)

Como se pode observar no disposto acima, **não há previsão legal para escrituração de créditos referentes às entradas no estabelecimento de compras ou transferências para comercialização**, exceto nos casos previstos nos incisos V a VIII do art. 164. **Por este motivo, foram glosados os créditos escriturados com o CFOP 2.403**, conforme demonstrado abaixo:

(...)

2.2 CRÉDITOS RESSARCÍVEIS

DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS RESSARCÍVEIS POR CFOP

Período Apuração	2.101	2.151	Demais Créditos	Total
07/009	112.807,85	469,84	803.053,27	916.330,96
08/009	154.677,50	4.853,61	1.050.262,20	1.209.793,31
09/009	170.055,75	299,91	1.218.431,87	1.388.787,53
Total	437.541,10	5.623,36	3.071.747,34	3.514.911,80

Os créditos classificados pelo PGD como ressarcíveis neste PER/DCOMP são os acima descritos.

Analisando os documentos apresentados pelo contribuinte, verificamos que entre os créditos escriturados no código 2.101, há alguns que, segundo o entendimento da fiscalização, não se enquadram no conceito de MP, PI e ME.

(...)

Assim sendo, **providenciamos a glosa dos valores relativos aos seguintes materiais informados no PER/DCOMP com o CFOP 2.101, por se tratarem de produtos de limpeza**, que não se enquadram no conceito de MP, PI e ME:

RELAÇÃO DOS PRODUTOS QUE NÃO FORAM ACEITOS COMO MP, PI E ME.

PRODUTO	CF (NCM)	UTILIZAÇÃO
DICOLUB LUJOB	34029039	LUBRICANTE DE ESTEIRAS À BASE DE SABÃO
DIVO LE - CÓD. 217007 (BB 50L)	34029090	ADITIVO PARA SOLUÇÕES DE LAVAGEM DE GARRAFAS DE VIDRO
DIVOSAN FORTE	34029039	DESINFETANTE PARA (CIP) - À BASE DE ÁCIDO PERACÉTICO
DIVOVAP LCC	34249089	PRODUTO PARA LAVAGEM DE GARRAFAS DE VIDRO
DRY TECH 4	34029039	LUBRIFICANTE À SECO P/ ESTEIRAS DE AÇO INOX GARRAFAS PET
EASY FOAN	34029039	PRODUTO PARA HIGIENE E LIMPEZA LINHA PRODUÇÃO
MASTER CLEAN	34029039	PRODUTO ALCALINO CLORADO PARA HIGIENE E LIMPEZA LINHA PRODUÇÃO
SU 955 SODA ADITIVADA DIVERSEY	34029090	DETERGENTE CAUSTICO PARA LAVAGEM DE GARRAFAS DE VIDRO
SUMASEPT	34013000	SABONETE LIQUIDO PARA ANTI-SEPSIA DAS MÃOS

Em conformidade com o PARECER SEFIS/DRF/VIT nº 102/2013, foi emitido o Despacho Decisório com o seguinte Demonstrativo de Créditos e Débitos:

Período de Apuração	Créditos Ressarcíveis	Glosas de Créditos Ressarcíveis	Reclassificação de Créditos	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Créditos Não Ressarcíveis	Glosas de Créditos Não Ressarcíveis	Reclassificação de Créditos	Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Débitos IPI	Débitos Apurados pela Fiscalização	Débitos Ajustados
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)	(l)	(m)
Mensal_Jul/2009	916.330,96	2.178,90	0,00	914.152,06	41.305,57	0,00	0,00	41.305,57	953.379,08	0,00	953.379,08
Mensal_Ago/2009	1.209.793,31	2.244,60	0,00	1.207.548,71	94.297,88	51.773,44	0,00	42.524,44	1.074.375,91	0,00	1.074.375,91
Mensal_Set/2009	1.388.787,53	1.827,07	0,00	1.386.960,46	105.824,23	83.558,40	0,00	22.265,83	1.275.616,49	0,00	1.275.616,49

O contribuinte apresentou, em 11/11/2013, Manifestação de Inconformidade, nos seguintes termos:

III - DIREITO

III.1 - Preliminarmente: nulidade da parte do despacho decisório que deixou de reconhecer uma parcela dos créditos de IPI pleiteados pela Requerente por ausência de motivação

O requisito da motivação dos atos administrativos é pressuposto essencial para que haja efetivo controle de legalidade dos atos praticados pelos agentes da administração pública e para prevenir a ocorrência de injustiças, abusos e arbitrariedades. (...)

(...)

Ocorre que, a despeito disso, no caso em comento, ante à clara deficiência na motivação do Parecer SEFIS/DRFA/IT nº 102/2013 (que embasou a glosa dos créditos), os despachos decisórios não supriram esse requisito.

Com efeito, no tópico destinado a justificar a glosa dos créditos escriturados com o CFOP 2.403, relativos a entradas de mercadorias para revenda, após discriminar a que tipo de operação se referia esse CFOP, a Autoridade Fiscal se limitou a transcrever a norma que regulava o direito ao crédito no RIPI/2002 para em seguida, em um único parágrafo, consignar:

"Como se pode observar no disposto acima, não há previsão legal para a escrituração de créditos referentes a entradas no estabelecimento de compras para comercialização, exceto nos casos previstos nos incisos V a VIII do art. 164. Por este motivo, foram glosados os créditos escriturados com o CFOP 2.403, conforme demonstrado abaixo: (...)".

O mesmo ocorre na justificativa para a glosa dos créditos vinculados ao CFOP 2.101, depois de transcrever as normas que tratam do crédito de IPI, a Autoridade Fiscal se limita a alegar, quanto ao primeiro, ter promovido a glosa "por se tratarem de produtos acabados" e, quanto ao segundo, ter promovido a glosa "por se tratarem de produtos de limpeza, que não se enquadram no conceito de MP, PI e ME", mas deixa de consignar as premissas que levaram a essas conclusões.

O que se percebe é que a Autoridade Administrativa não se preocupou em fazer a correta subsunção do fato à norma que se pretendia aplicar. Tal ato exige do aplicador da legislação uma perfeita adequação do tipo normativo à situação concreta em apreço.

(...)

Com isso, como se pode perceber, foram omitidas informações essenciais, que é a explanação quanto ao fundamento para que se considerasse que os créditos escriturados com esse CFOP específico não se enquadram de fato nos casos previstos para o crédito do IPI.

(...)

a. A legitimidade dos créditos vinculados ao CFOP 2.403 (item 2.1 do Parecer SEFIS/DRF/VIT nº 102/2013), à luz do art. 164, inc. VIII, do RIPI (Decreto nº 4.544/2002)

No que diz respeito à glosa dos créditos decorrentes de operações de aquisição registradas sob o CFOP nº 2.403 (compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária), a título de justificativa, foi alegado que não haveria previsão legal para a sua escrituração nas entradas de compras para comercialização.

Insta desde já esclarecer que as operações cujos créditos foram objeto da glosa decorrem de transferências de mercadorias de fabricação da própria Requerente entre seus estabelecimentos, realizadas em virtude da necessidade de suplementar o estoque do estabelecimento de Cariacica-ES nos períodos em que a demanda neste estabelecimento superou sua capacidade de produção.

Isto é comprovado pelo demonstrativo das notas fiscais relacionadas no PER/DCOMP em que pleiteado o reconhecimento do crédito (doc. 04), as quais a Requerente aproveita para juntar cópias por amostragem (doc. 05).

Exatamente por isso, a despeito do que foi asseverado pela Autoridade Fiscal, embora os créditos se refiram a entradas para comercialização, há de fato previsão legal expressa para seu aproveitamento, inserida no art. 164, inc. VIII, do próprio RIPI, que permite aos contribuintes tomar crédito "do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto".

(...)

b. A legitimidade dos créditos de produtos de limpeza de garrafas e limpeza e manutenção da linha de produção, em operações registradas sob o CFOP nº 2.101 (compra para industrialização)

(...)

Essa questão, no entanto, foi resolvida pelo Regulamento do IPI, que estabeleceu, em seu art. 164, inc. I, que, entre as matérias primas e produtos intermediários cuja entrada enseja o crédito do imposto estão "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

A referida norma afastou a interpretação de que o crédito do IPI deveria ser necessariamente o crédito físico e estabeleceu a possibilidade de aproveitamento de créditos de materiais utilizados no processo de industrialização, ainda que não consumidos imediata e integralmente nesse processo. (...)

(...)

Em análise à lista acima, verifica-se claramente que são produtos consumidos no processo de industrialização, que não integram o ativo permanente e, saliente-se, cujo emprego é essencial à manutenção da linha de produção, já que asseguram o padrão de qualidade e higiene necessários e exigidos na industrialização de alimentos destinados ao consumo humano.

Não custa destacar que há produtos da lista acima que, a despeito da assertiva fiscal, perdem suas propriedades físico químicas (i.e, são consumidos) em decorrência do contato direto com o produto final, a exemplo do "DIVO LE - CÓD. 217007 (BB 50L)", utilizado na limpeza das garrafas.

De mais a mais, a imprescindibilidade dos referidos produtos decorre do próprio controle regulatório a que estão sujeitas as companhias que atuam no setor de alimentos ou bebidas. Não se pode olvidar que tais empresas possuem rigorosos procedimentos para manter os locais e as máquinas utilizados na produção das mercadorias que serão comercializadas extremamente limpos.

A 8ª Turma da DRJ-Ribeirão Preto (DRJ-RPO), em sessão datada de 12/03/2015, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 14-57.127, às fls. 1336/1346, assim ementado:

PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE POR VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo por vício de motivação o despacho decisório que apresenta as razões pelas quais o direito creditório não foi reconhecido integralmente, identificando e justificando as glosas efetuadas.

RESSARCIMENTO DE IPI. ESTABELECIMENTO COMERCIAL ATACADISTA. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DE QUE TRATA O DECRETO Nº 6.707, de 2008. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

O IPI devido pelo estabelecimento comercial atacadista equiparado a industrial, situação em que se enquadra a interessada, é apurado e recolhido pelo fornecedor, fabricante do produto comercializado sujeito ao regime de que trata o Decreto nº 6.707, de 2008, na condição de responsável. O IPI devido pelo estabelecimento industrial é suspenso nas saídas para o estabelecimento comercial atacadista equiparado a industrial. Sendo assim, não pode o comercial atacadista apropriar-se de crédito na entrada do produto adquirido.

RESSARCIMENTO DE IPI. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO ENQUADRADOS NOS CONCEITOS DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO E MATERIAL DE EMBALAGEM. CRÉDITO INDEVIDO.

Somente gera direito ao crédito de IPI a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados nos produtos industrializados

pelo estabelecimento. A finalidade da utilização dos produtos de limpeza que se empregam nos equipamentos ou nos frascos e garrafas para acondicionamento dos produtos fabricados é, específica e indubitavelmente, a limpeza dos mesmos, e não de fabricação do produto final. Idêntico raciocínio se aplica aos lubrificantes de equipamentos e máquinas. Embora sejam utilizados no processo produtivo de forma indireta, e por mais relevantes que sejam as razões para o seu emprego, eles não se compreendem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário da fabricação do produto final.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-RPO em 31/03/2015 (conforme AR a fl. 1351), apresentou Recurso Voluntário em 29/04/2015 contra a decisão às fls. 1355/1381, alegando, *in verbis*:

III - DIREITO

III.1 - Nulidade do despacho decisório (por manifesta deficiência em sua motivação) e do v. acórdão recorrido (por supressão de instância e cerceamento ao direito de defesa da Recorrente)

(...)

Ora, é certo que, no despacho decisório em que primeiro consignada a glosa dos créditos da Recorrente, na parte referente aos créditos com CFOP 2.403, foram (i) identificados os fatos jurídicos em análise (operações de aquisição de produtos acabados para posterior revenda, registradas com o referido código) e (ii) enunciadas as hipóteses gerais previstas na legislação para tomada de créditos de IPI pelos contribuintes (arts. 164 a 168 e 178 do RIPI/2002), **mas, quando se chega à parte da subsunção, está consignado, em um único parágrafo:**

"Como se pode observar no disposto acima, tido há previsão legal para a escrituração de créditos referentes a entradas no estabelecimento de compras ou transferências para comercialização, exceto nos casos previstos nos incisos V a VIII do art. 164. Por este motivo, foram glosadas os créditos escriturados com o CFOP 2.403, conforme demonstrado abaixo:

Nos termos do parágrafo acima transcrito, **a glosa dos créditos da Recorrente com CFOP 2.403 estaria justificada pela demonstração da sua não subsunção as hipóteses normativas** em que autorizada a tomada de crédito por contribuintes — adotando o mesmo racional, o v. acórdão recorrido também conclui que *"a inexistência de uma hipótese a qual se possa estabelecer a subsunção dos fatos desautoriza a apropriação dos créditos"*.

Não obstante, **a Recorrente demonstrou a insuficiência da referida justificativa**, pois, nos próprios termos do despacho decisório, **o crédito pleiteado tinha sim um enquadramento normativo: à luz do art. 164, inc. VIII, do RIPI/2002**, que autoriza o crédito do *"imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto"*.

A insuficiência da justificativa para a glosa dos créditos no r. despacho decisório é tamanha que, **já na parte em que analisados (e refutados) os argumentos específicos da Recorrente** pela admissibilidade dos créditos glosados com o CFOP 2.403, **o v. acórdão inverte completamente sua argumentação para alegar que o enquadramento nos termos em que pleiteado pela Recorrente seria inadmissível porque a Recorrente teria "se esquecido" de que os produtos em questão estariam sujeitos ao regime de tributação de que trata o art. 58-A da Lei nº 10.833/03** (com alterações da Lei nº 11.727/08) **e que, no referido regime, o IPI é recolhido pelo fornecedor fabricante** (na qualidade de responsável) e não se poderia apropriar do

crédito resultante dessas entradas (porque nelas o IPI estaria suspenso e, de toda forma, na saída da Recorrente os produtos não estariam sujeitos a imposto).

(...)

Em não estando consignados os referidos fundamentos, a Recorrente naturalmente se concentrou em demonstrar o erro no que havia sido de fato aventado, ou seja, em demonstrar a possibilidade de enquadramento dos créditos dos produtos adquiridos para revenda (com CFOP 2.403), dentre as hipóteses gerais admitidas pela legislação, na hipótese específica do art. 164, inc. VIII, do RIPI/2002.

Como consequência, houve claro prejuízo à defesa da Recorrente, com manifesta supressão de instância, inclusive, impedindo que esta tivesse condições de tratar dos questionamentos pertinentes ao regime especial dos produtos quando da elaboração de sua Manifestação de Inconformidade.

De fato, **os questionamentos vinculados ao regime especial dos produtos apenas foram levantados no v. acórdão recorrido,** pela C. Turma da Delegacia Tributária de Julgamento, que parece ter esquecido sua função para fazer as vezes de representação fiscal e complementar extemporaneamente a fundamentação do despacho decisório, esta mais uma causa de nulidade do julgado, que cerceou o direito de defesa da Recorrente.

O Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 só admite que se "substitua" o motivo do auto de infração em hipóteses muito específicas, no chamado lançamento complementar, disciplinado no seu artigo 41. A hipótese vertente, além de estar dissociada das situações que autorizariam essa inovação, deixa de atender justamente pressupostos procedimentais básicos, previstos no §3º do referido preceito: i) aditamento pela autoridade autuante (no caso, pela autoridade que proferiu o despacho decisório); ii) intimação para que o contribuinte apresente impugnação complementar (no caso, manifestação de inconformidade complementar), no prazo de 30 (trinta) dias.

(...)

III.2 — O princípio da não cumulatividade no IPI e a legitimidade dos créditos

(...)

a. A legitimidade dos créditos vinculados ao CFOP 2.403 (item 2.1 do Parecer SEFIS/DRF/VIT nº102/2013), à luz do art. 164, inc. VIII, do RIPI (Decreto nº 4.544/2002)

(...)

A esse respeito, ao refutar a argumentação da defesa, **o v. acórdão sustentou que, (a) diversamente do alegado na defesa, no caso concreto, as operações que originaram os créditos glosados não eram de transferência entre estabelecimentos da Recorrente e, (b) o entendimento da Recorrente pela admissibilidade dos créditos** por seu enquadramento na hipótese do art. 164, VIII, do RIPI/2002 **estaria equivocado,** pois, como se pôde constatar das notas fiscais apresentadas pela Recorrente, **os produtos por ela adquiridos para posterior revenda estavam sujeitos ao regime de tributação do art. 58-A da Lei 10.833/03, em que o IPI é recolhido pelo fornecedor fabricante na qualidade de responsável,** e não se poderia apropriar do crédito resultante dessas entradas, porque o IPI incidente nas operações estaria suspenso.

Pois bem. **A respeito dos pontos do julgado, insta primeiro esclarecer a confusão quanto à origem, natureza e finalidade das operações que deram origem aos créditos pleiteados pela Recorrente,** pois, de fato, como constatado no v. acórdão recorrido, no caso deste processo específico, **tais operações não foram de**

transferência entre estabelecimentos da Recorrente, mas sim originadas de estabelecimentos de outras pessoas jurídicas.

O equívoco na informação prestada ocorreu por lapso, pois, junto ao despacho decisório que originou o presente feito, a Recorrente foi simultaneamente cientificada de outros 06 despachos decisórios pertinentes ao mesmo tema, cobrindo o 1º e o segundo trimestres de 2009 e do 4º trimestre de 2009 ao 3º trimestre de 2010) e em apenas uma parte desses há a questão da transferências entre estabelecimentos da própria Recorrente (que não é o caso do período em análise no presente processo administrativo).

Não obstante o lapso plenamente justificável, em suma, o objeto da defesa é o mesmo, pois, **embora as operações não tenham se originado de outros estabelecimentos da Recorrente, elas se originaram de estabelecimentos de outras empresas franqueadas do sistema Coca-Cola**, que têm exatamente o mesmo objeto social e o mesmo portfólio de produtos fabricados e comercializados pela Recorrente **e, em todos os casos, as mercadorias foram adquiridas para suplementação do estoque de produtos** também fabricados pelo estabelecimento em Cariacica, **em períodos nos quais sua produção não foi suficiente para fazer frente à demanda** (houve déficit na produção).

Isto é comprovado pelas notas fiscais juntadas por amostragem Manifestação de Inconformidade, que o próprio v. acórdão recorrido julgou suficientes para a compreensão da demanda.

Concluído este esclarecimento, resta então tratar do **segundo ponto-fundamento do v. acórdão, qual seja, quanto à suposta invalidade do enquadramento pleiteado pela Recorrente (art. 164, VIII, do RIPI/02)** por efeito do regime especial aplicável aos produtos envolvidos nas operações que originaram os créditos (...).

(...)

Nesse contexto particular, **a Recorrente (i) adquire produtos acabados, industrializados por terceiros com portfólio idêntico ao seu** (refrigerantes e outras bebidas dentro do sistema franqueado da Coca-Cola), **e nessas operações, por determinação legal, assume a condição de "comercial atacadista" e "equiparada a industrial"** (art. 14, inciso I, alínea 'b', do RIPI/02 c/c o art. 10 do mesmo diploma, o art. 7º e o anexo III da Lei nº 7.798/89), **mas (ii) os mesmos produtos também são industrializados por si mesma** (na planta fabril do estabelecimento adquirente), na condição primária de industrial, de "fabricante de bebidas".

Assim, quando os produtos são posteriormente comercializados, sequer faz sentido qualquer discriminação quanto à efetiva origem (se de industrialização própria ou de aquisição para revenda). Até mesmo para facilitar o controle da tributação (e a atividade da fiscalização), todos têm suas saldas regularmente tributadas como se fossem industrializados naquele estabelecimento.

Nessas condições, é evidente o direito ao creditamento do IPI nas mencionadas aquisições de produtos para revenda, com créditos reconhecidos nos exatos termos preconizados no art. 164, inc. VIII, do RIPI/02 (vigente na época):

"Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25): (...)

VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na salda destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;"

(...)

A despeito de todo o exposto, no v. acórdão recorrido se alega que, por sua natureza, os produtos que originaram os créditos pleiteados pela Recorrente estão sujeitos a regime de tributação especial, de que trata o art. 58-A e 58-E ao 58-H da Lei nº 10833/03 (incluídos pela Lei nº 11.727/08), com regulamentação dada no Decreto nº 6.707/08 (arts. 3º, 5º, 6º e 8º).

Para se facilitar a compreensão da questão, à semelhança do que foi feito no v. acórdão recorrido, transcreve-se a seguir os dispositivos em questão:

(...)

O que se pode interpretar da legislação supratranscrita é o seguinte: no caso de produtos classificados nos códigos NCM 22.01 e 22.02, em que se incluem os refrigerantes e outras bebidas do sistema Coca-Cola que compõem o portfólio da Recorrente e são por ela fabricados, comercializados e, nos casos específicos das operações que originaram os créditos em discussão, adquiridos para revenda, **a apuração e recolhimento do IPI deve ser feita pelo estabelecimento que proceda à industrialização.**

(...)

Com isso, o que se alega no v. acórdão recorrido é que **o IPI devido pela Recorrente pelos produtos por ela adquiridos para revenda deveria na verdade ter sido apurado e recolhido pelo fornecedor fabricante, na qualidade de responsável, e que, por isso, não poderia a Recorrente se apropriar de crédito**, mesmo porque o imposto incidente na própria operação de aquisição dos produtos finais estaria suspenso, inexistindo crédito.

No entanto, no caso concreto, **a interpretação está equivocada, pois ignora indevidamente a dupla condição do estabelecimento da Recorrente e seus reflexos: embora a Recorrente assuma pontualmente a posição de distribuidora/comercial atacadista no momento da aquisição de produtos** (bebidas não alcoólicas em geral, em especial refrigerantes) para complementação de estoque em períodos de alta da demanda (e déficit em sua produção), **a atividade primária da Recorrente é de fabricante desses mesmos produtos que originaram o crédito.**

Nessa condição, considerando que todos os produtos adquiridos para revenda se originaram de outras empresas franqueadas do sistema Coca-Cola (em que a Recorrente está inserida) e compõem também o portfólio de produtos fabricados na própria planta do estabelecimento que efetuou as aquisições e tomou os créditos, não há qualquer reparo a se fazer no procedimento adotado, pois, no caso concreto, **a responsabilidade pela apuração pelo recolhimento do tributo apenas foi transferiria de fabricante-fornecedor para fabricante-distribuidor.**

Diga-se que a própria legislação ressalva expressamente o direito de crédito do estabelecimento industrial, nos termos do §2º do art. 58-H da Lei nº 10.833/03.

Também vem a corroborar o entendimento da Recorrente o fato de que, **nas notas fiscais que ampararam as operações de aquisição de produtos acabados para revenda que ensejaram o crédito, não consta qualquer informação quanto a eventual suspensão do IPI nelas incidente**, nem quanto a recolhimento do IPI pelo estabelecimento fornecedor na qualidade de responsável tributário — **muito pelo contrário, há destaque do IPI**, que seria vedado caso se estivesse submetendo as operações ao regime geral da Lei 10.833/03.

(...)

Nesse sentido, ainda que se entenda que formalmente o tratamento a ser dado para as operações deve ser outro, o fato é que **todo o tributo incidente nas operações com as**

mercadorias adquiridas pela Recorrente foi por ela recolhido quando das saídas de seu estabelecimento, pelo que não subsiste o fundamento para a glosa do crédito tomado.

(...)

b. A legitimidade dos créditos de produtos de limpeza de garrafas e limpeza e manutenção da linha de produção, em operações registradas sob o CFOP nº 2.101 (compra para industrialização)

Desde a Manifestação de Inconformidade, a Recorrente sustenta a legitimidade dos créditos de produtos de limpeza de garrafas e limpeza e manutenção da linha de produção (operações com CFOP nº 2.101), tendo em vista que são consumidos no processo de industrialização, não integram o ativo permanente e seu emprego é essencial à manutenção da linha de produção (asseguram padrão de qualidade higiene exigidos na industrialização de produtos para consumo humano).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I – DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO E DO ACÓRDÃO DA DRJ

Alega o Recorrente que demonstrou a insuficiência da justificativa estabelecida no Despacho Decisório pois, segundo este próprio documento, o crédito pleiteado teria sim um enquadramento normativo, qual seja, o art. 164, inc. VIII, do RIPI/2002.

Sustenta, também, que somente no Acórdão da DRJ teria sido apresentado o fundamento de que os produtos em questão estariam sujeitos ao regime de tributação de que trata do art. 58-A da Lei nº 10.833/03 e que, no referido regime, o IPI é recolhido pelo fornecedor fabricante. Assim, teria complementado extemporaneamente a fundamentação do Despacho Decisório, sendo esta mais uma causa de nulidade do julgado, pois teria cerceado o seu direito de defesa.

Em relação à alegação de nulidade do Despacho Decisório, entendo suficientemente precisas as fundamentações apresentadas no Acórdão da DRJ que negou provimento ao pedido do contribuinte, as quais adoto neste como minhas razões de decidir.

Quanto às alegações de nulidade referentes ao Acórdão da DRJ, também entendo que não merecem provimento. Com efeito, o fundamento de que os produtos em questão estariam sujeitos ao regime de tributação de que trata do art. 58-A da Lei nº 10.833/03 e que, no

referido regime, o IPI é recolhido pelo fornecedor fabricante, já constava do Despacho Decisório, nos seguintes trechos:

Os CFOP 1.411, 1.919 e 1.949 referem-se à devolução de produtos e o CFOP 2.403 à compra para comercialização em operação com **mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.**

(...)

Como se pode observar no disposto acima, **não há previsão legal para escrituração de créditos referentes às entradas no estabelecimento de compras ou transferências para comercialização,** exceto nos casos previstos nos incisos V a VIII do art. 164. **Por este motivo, foram glosados os créditos escriturados com o CFOP 2.403,** conforme demonstrado abaixo:

O que o Acórdão da DRJ fez foi apenas transcrever a legislação (Lei nº 10.833/03) que determinava o regime de substituição tributária para estas aquisições e repisou a mesma fundamentação do Despacho Decisório com outras palavras, além de, obviamente, tecer seus comentários sobre os argumentos trazidos pelo contribuinte, dentro da dialética processual. Portanto, **não concordo** com a tese do Recorrente de que a DRJ **inovou a fundamentação** das glosas, cerceando seu direito de defesa.

Pelo exposto, voto por negar provimento à preliminar de nulidade.

II – DA ALEGAÇÃO DE LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS VINCULADOS AO CFOP 2.403

Inicialmente, o recorrente afirma que cometeu um equívoco na informação prestada na Manifestação de Inconformidade pois, de fato, como constatado no Acórdão recorrido, no caso deste processo específico, as operações não foram de transferência entre estabelecimentos da Recorrente, mas sim originadas de estabelecimentos de outras pessoas jurídicas. Contudo, elas se originaram de estabelecimentos de outras empresas franqueadas do sistema Coca-Cola, que têm exatamente o mesmo objeto social e o mesmo portfólio de produtos fabricados e comercializados pela Recorrente e, em todos os casos, as mercadorias foram adquiridas para suplementação do estoque de produtos.

Com base nesse fato, alega que o Acórdão da DRJ ignora indevidamente a dupla condição do estabelecimento da Recorrente e seus reflexos pois, embora assuma pontualmente a posição de distribuidora/comercial atacadista no momento da aquisição de produtos para complementação de estoque em períodos de alta da demanda e déficit em sua produção, a atividade primária da Recorrente é de fabricante desses mesmos produtos. Logo, a responsabilidade pela apuração pelo recolhimento do tributo teria sido apenas transferida de fabricante-fornecedor para fabricante-distribuidor.

Além disso, nas notas fiscais que ampararam as operações de aquisição de produtos acabados para revenda que ensejaram o crédito não consta qualquer informação quanto a eventual suspensão do IPI nelas incidente, nem quanto a recolhimento do IPI pelo estabelecimento fornecedor na qualidade de responsável tributário — muito pelo contrário, há destaque do IPI.

Em relação à a dupla condição do estabelecimento da Recorrente de ser distribuidora/comercial atacadista e também fabricante dos mesmos produtos, entendo que tal fato em nada altera a glosa dos créditos, pois se a legislação lhe atribui essa dupla condição, variando a depender da operação que esteja realizando, devem lhe ser aplicadas as consequências tributárias próprias de cada uma delas.

Quando adquire os produtos em questão como distribuidora/comercial atacadista, a lei lhe atribui a condição de “equiparado a industrial”, deixando toda a responsabilidade pelo IPI com o fabricante, que deverá apurar este tributo ao longo de toda a cadeia como substituto tributário, não existindo crédito para os adquirentes, como já amplamente demonstrado no Acórdão da DRJ.

Por outro lado, quando atua como fabricante, a lei lhe atribui a condição de substituto tributário, como se acabou de afirmar, e o creditamento lhe será permitido. Como se verifica, para cada operação sua situação jurídica pode variar, implicando consequências tributárias igualmente distintas.

A tese de que, por ser fabricante, poderia ter todas as suas operações realizadas nesta condição não encontra qualquer respaldo legal. Muito ao contrário, como visto acima, a lei claramente faz distinção entre as duas situações, não prevendo qualquer exceção para o caso do adquirente destes produtos acabados também ser fabricante dos mesmos.

Além disso, ao contrário do que afirma, a responsabilidade pela apuração pelo recolhimento do tributo **não foi transferida** para fabricante-distribuidor, permanecendo com o fabricante-fornecedor (segundo a terminologia empregada no Recurso Voluntário).

Por fim, quanto à alegada inexistência de qualquer informação, nas notas fiscais, sobre a suspensão do IPI, nem quanto a recolhimento do IPI pelo estabelecimento fornecedor na qualidade de responsável tributário, e ao fato de haver destaque do IPI, **entendo que não restou comprovado** o fato de não ter havido o recolhimento pelo fornecedor do Recorrente do IPI – Substituição Tributária, e que este recolhimento recaiu sobre o Recorrente.

Deve-se destacar que o Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo tributário, determina o seguinte:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e **as razões e provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Por sua vez, o Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que **o ônus da prova incumbe ao**

autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. Nesse sentido, nos pedidos de restituição, ressarcimento ou compensação, em que o contribuinte pleiteia um direito creditório junto à União, é seu o ônus da prova.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Se o contribuinte alega que o recolhimento do IPI nas operações sob análise não foi realizado pelo substituto tributário mas sim por ele próprio, e pleiteia a existência de um direito creditório contra a União, deveria fazer prova deste fato, comprovando estas alegações com sua escrituração fiscal, ao menos. Entretanto, compulsando os autos, o que se constata é que nenhuma prova foi apresentada pelo recorrente, nem em conjunto com a Manifestação de Inconformidade, nem com o Recurso Voluntário.

Nesse contexto, entendo que não há reparos a serem feitos na decisão do órgão *a quo*, pois as alegações recursais carecem de elementos probatórios.

De qualquer forma, independentemente da questão probatória, o presente argumento de defesa não pode ser acolhido, pois as partes da operação não podem livremente convencionar sobre quem terá a responsabilidade pela apuração e recolhimento do tributo. Tal determinação consta de lei, e eventuais práticas em desacordo com as normas legais não podem ser opostas contra o Fisco. Assim, se o Recorrente efetivamente recolheu os tributos cujo responsável era seu fornecedor, o que lhe cabe é pleitear restituição de pagamento indevido ou a maior, que envolverá uma análise completamente distinta da que foi realizada neste procedimento, inclusive com a necessidade de realização de circularização junto ao fornecedor para apurar se este recolheu ou não o IPI – Substituição Tributária.

Assim sendo, voto por negar provimento ao pedido.

III – DA ALEGAÇÃO DE LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DE PRODUTOS DE LIMPEZA DE GARRAFAS E LIMPEZA E MANUTENÇÃO DA LINHA DE PRODUÇÃO

A Recorrente sustenta a legitimidade dos créditos de produtos de limpeza de garrafas e limpeza e manutenção da linha de produção (operações com CFOP nº 2.101), tendo em vista que teriam sido consumidos no processo de industrialização, não integram o ativo permanente e seu emprego seria essencial à manutenção da linha de produção, pois asseguram padrão de qualidade higiene exigidos na industrialização de produtos para consumo humano.

A discussão, assim, cinge-se à possibilidade de creditamento sobre o IPI incidente na aquisição dos produtos de limpeza relacionados no PARECER SEFIS/DRF/VIT nº 102/2013. A legislação que regia a matéria, à época, era o Decreto nº 4.544/2002 (RIPI-2002), que dispunha o seguinte:

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

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

O Parecer CST nº 65/79 deixa claro que este "consumo no processo de industrialização" decorre de uma integral utilização do insumo em virtude de um contato físico com um produto em produção. Assim, seria o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas decorrentes de ação direta insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

Nesse mesmo sentido decidiu o STJ, em sede de recurso repetitivo:

PROCESSO CIVIL. **RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C**, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. *RATIO ESSENDI* DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de **insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI**, consoante a *ratio essendi* do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (...).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são **componentes do maquinário** (bem do ativo permanente) **que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final**", razão pela qual não há direito ao **creditamento do IPI**. (...)

(REsp 1075508/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009)

Posteriormente, o próprio STJ reafirmou sua jurisprudência em julgamento de pedido de creditamento de IPI em relação à aquisição de produtos de limpeza:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CAUSA EM QUE SE DISCUTE O CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI, COMO RESSARCIMENTO DO PIS/PASEP E COFINS, DE QUE TRATA A LEI 9.363/96. EMPRESA PRODUTORA E EXPORTADORA DE SUCO DE LARANJA CONCENTRADO E CONGELADO. VALORES DOS COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NAS CALDEIRAS E DOS **REAGENTES QUÍMICOS DE LIMPEZA**. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL FIRMADA POR ESTA CORTE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

(...)

V. Nos presentes autos, consta da sentença que, "considerando que somente há o direito de creditamento do IPI pago anteriormente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos no curso do processo de industrialização, de forma imediata e integral, não há que se falar em crédito no caso em exame. *In casu*, os combustíveis utilizados nas caldeiras e **os reagentes químicos de limpeza não se enquadram em tal definição, posto não se agregarem, direta ou indiretamente, ao produto final**". No acórdão recorrido, ao confirmar a sentença, o Tribunal de origem deixou consignado que, "*in casu*, tanto os combustíveis como **os reagentes químicos não são adquiridos com a exclusiva finalidade de elaborar o produto final, não sendo considerados, portanto, matéria-prima ou produto intermediário submetido à transformação**".

VI. Portanto, ao decidir pela impossibilidade de inclusão dos valores relativos aos combustíveis utilizados nas caldeiras e aos reagentes químicos de limpeza, dentre os insumos que integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI, o acórdão do Tribunal de origem alinhou-se à jurisprudência do STJ sobre o tema, pelo que incide, na espécie, a Súmula 83/STJ. Impende salientar que **a orientação firmada nos supracitados precedentes do STJ, no sentido da impossibilidade de creditamento dos valores relativos aos combustíveis, aplica-se, pelas mesmas razões, aos reagentes químicos de limpeza**.

(AgInt no AREsp 908161/SP, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 06/10/2016, DJe 04/11/2016)

O STF, em decisão de Maio de 2019, segue o mesmo entendimento sobre o creditamento de IPI em relação à aquisição de produtos de limpeza:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – MATÉRIA FÁTICA – IMPROPRIEDADE – PREQUESTIONAMENTO – AUSÊNCIA – SEGUIMENTO – NEGATIVA.

(...)

Eis a síntese da decisão recorrida:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. IPI. AUTO DE INFRAÇÃO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE MATERIAL DE HIGIENIZAÇÃO. LEGALIDADE DA GLOSA. REDUÇÃO DA ALÍQUOTA RELATIVA AOS REFRIGERANTES E REFRESCOS QUE CONTINHAM SUCO DE FRUTA OU EXTRATO DE SEMENTES DE GUARANÁ.

DESNECESSIDADE DE ATO DA RECEITA FEDERAL APÓS O RIPI/2010. NULIDADE PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO.

(...)

3 . **Os materiais utilizados na higienização da área de produção (lubrificantes de esteiras à base de sabão, sabonete líquido para assepsia das mãos, detergente desengordurante de alta espuma, gel alcoólico para mãos e detergente desincrustante alcalino para limpeza de equipamentos e superfícies em geral) não se enquadram no conceito de produto intermediário**, uma vez que não sofrem ou provocam qualquer ação direta, mediante contato físico, com o produto industrializado.

4 . Por ocasião do julgamento do REsp 1075508/SC (publicado em DJe 13/10/2009), em seara de Recurso Repetitivo, a despeito de o caso não versar sobre questão idêntica, o STJ assentou o entendimento que "a aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização

não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002".

5 . Pode-se concluir que os produtos intermediários que geram direito a crédito são aqueles que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada, **situação na qual não se enquadram os produtos de higienização.**

Precedente do STJ: REsp 1263722/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 02/05/2012.

(...)

10 . Apelação provida, em parte , para anular o Auto de Infração apontado nos autos apenas no tocante à glosa à redução de 50% da alíquota do IPI para os refrigerantes e refrescos que continham suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná.

(Recurso Extraordinário nº 1205204/CE, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 14/05/2019, DJe 20/05/2019)

As alegações do Recorrente a respeito da essencialidade e relevância dos produtos de limpeza em seu processo produtivo devem ser observadas no creditamento de PIS e de COFINS, nos termos do Recurso Especial nº 1.221.170, julgado em sede de recurso repetitivo, cuja legislação de regência é distinta da incidente no caso de creditamento de IPI.

Nesses termos, voto por negar provimento ao pedido.

IV – CONCLUSÃO

Voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar provimento.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator