



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16045.720040/2017-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-006.707 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de agosto de 2019
Recorrente WOW NUTRITION INDUSTRIA E COMERCIO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE DE IPI. PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PAGAMENTO.

Em razão da sistemática não cumulativa do imposto, apurando-se créditos e débitos num dado período de apuração, com a possibilidade de manutenção dos créditos para períodos posteriores em caso de o montante de crédito ser superior ao dos débitos, entende-se que o montante de créditos equivalem ao pagamento para fins de extinção do crédito tributário, conforme reconhece o art. 183 do RIPI.

O IPI é tributo sujeito ao lançamento por homologação e caso existam créditos escriturados utilizados para o abatimento do imposto, há de ser considerado como pagamento para fins de contagem do prazo decadencial, aplicando-se o art. 150, § 4º do CTN. O fisco pode rever a escrituração e realizar lançamento de ofício para constituir o crédito tributário de eventuais diferenças, desde que respeitado o prazo decadencial, contado de cada fato gerador quando houver pagamento antecipado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO FÍSICO.

A não cumulatividade do IPI fundamenta-se no crédito físico, segundo o qual apenas dão direito à escrituração de crédito as aquisições, com incidência do imposto, de matéria-prima, produtos intermediário e material de embalagem que se integram ao produto final ou se consomem em razão de uma ação direta com o produto produzido. As aquisições de produtos não considerados insumos (lubrificantes de esteira, detergente para limpeza, solvente e diluente para limpeza), por mais que essenciais à produção, não são passíveis de crédito de IPI.

EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA. GLOSA DO CRÉDITO

Não atende aos procedimentos previstos na legislação a conduta de emitir nota fiscal de entrada para cancelar uma nota fiscal de saída anteriormente emitida.

Deve-se demonstrar que a nota fiscal de saída foi cancelada, podendo esta demonstração ocorrer, inclusive, pelo controle de produção e estoque. Ademais, a nota fiscal de saída consta como ativa no sistema, não sendo possível considerá-la como cancelada.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2015

EXISTÊNCIA DE SOLUÇÃO DE CONSULTA. IMPOSSIBILIDADE DA AUTUAÇÃO.

Havendo solução de consulta para o próprio contribuinte informando a adoção de uma determinada classificação fiscal, não é possível a revisão deste entendimento por meio de auto de infração. Não consta dos autos nenhuma norma da administração para se inferir que a solução de consulta da contribuinte foi revogada.

Também não se verifica a existência de outras soluções de consulta ou normas complementares que a assegurem a interpretação do texto da qualificação fiscal no sentido pretendido pela Administração Tributária para que se possa rever e sobrepor a solução de consulta dada à própria contribuinte.

Insubsistência do lançamento tributário neste ponto.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADO PARA PREPARO DE BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS. GLOSA. IMPOSSIBILIDADE.

A apropriação de créditos incentivados ou fictos, calculados sobre produtos isentos adquiridos de estabelecimentos localizados na ZFM, somente é admitida se houver alíquota positiva do IPI para o produto/insumo adquirido para industrialização de acordo com sua NCM da TIPI.

No caso, há provas nos autos que demonstram e sustentam a classificação fiscal adotada pela fornecedora da contribuinte, os denominados “Kit concentrado”, utilizados para o preparo de bebidas não alcóolicas NCM 2106.90.10 Ex 01. Restou demonstrado que, especificamente estes insumos utilizados neste caso concreto, são extratos concentrados ou sabores concentrados com fator de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, cuja diluição não altera as características sensoriais do produto, infirmo a acusação fiscal que motivou a desclassificação.

A fiscalização não realizou a adequada análise dos insumos para fins de verificar seus aspectos técnicos antes de adotar uma classificação fiscal. Correta a classificação fiscal adotada pela contribuinte, sendo de rigor a reversão das glosas dos créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento, reconhecendo a decadência da apuração do crédito tributário, inclusive glosas, entre os períodos de fevereiro de 2012 até agosto de 2012, mantendo-se as glosas de crédito dos

insumos consumidos indiretamente na industrialização e as glosas de crédito decorrentes das notas fiscais de entrada emitidas pela própria fiscalizada para cancelar notas fiscais de saída, mas afastando as glosas de crédito dos insumos concentrados para elaboração de bebidas conforme classificação EX 01 da NCM 2106.9010, bem como afastando a multa de ofício sobre as operações com Yogomix, tanto em razão de não haver erro na classificação fiscal, pois fundado em solução de consulta, quanto porque até agosto de 2012 a apuração do débito já havia decaído.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Morais Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, 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 referido 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, cada um dos kits (e todos os kits) 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 decorrente 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 (sic) 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 (sic) Néctar, além dos dois produtos adquiridos da Brafanta, 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 se relaciona 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**.

Ainda na infração 04, ao reconstituir a escrita fiscal computando-se este débito autuado, mesmo assim o imposto não seria devido, em razão de existir saldo credor do IPI. Assim, 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 n.º 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 n.º 16045.720001/2016-63** – já julgado por esta colenda turma, a fiscalização apurou saldos devedores do IPI apenas nos períodos de 02/2012 até 05/2012, no valor total de **R\$ 3.685.468,40**, computando-se juros e multa.

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, I, 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 n.º 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 (**infração n.º 04**):

- 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, imputando-lhe uma sanção, 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 n.º 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 n.º 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 fiscais 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 do 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 n.º 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 n.º 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 outros ingredientes têm que ser 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 n.º 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 n.º 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 pela contribuinte, 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, conseqüentemente, 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 atuação 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, merecendo uma atualização interpretativa, pois a situação jurídica da NCM foi alterada;

- 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.

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 concentrados para elaboração de bebidas não alcoólicas, com fator de diluição superior a 10 partes.

Esta colenda turma do E. CARF, por conta disso, proferiu a Resolução nº 3301-001.056 de fls. 1.701-1.715 para conferir vistas à Procuradoria da Fazenda Nacional para se pronunciar sobre os laudos.

A d. Procuradoria apresentou manifestação sobre os laudos em fls. 1.717-1.724 para argumentar, em síntese, pela impossibilidade da juntada extemporânea dos laudos, nos termos do art. 16 do Decreto 70.235/1975. Sobre os laudos, afirmou que nada contrapõem às apurações da fiscalização, na medida em que as preparações líquidas adquiridas pela Recorrente podem estar na forma concentrada, mas não têm capacidade de diluição, não podendo ser aplicada a NCM EX 01 do código 2106.90.10.

- Afirmou que o relatório da fiscalização também utilizou, de forma subsidiária, a legislação técnica brasileira sobre bebidas, que define que o produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

- Junta laudo técnico elaborado pelo laboratório Falcão Bauer, por requisição da RFB, Parecer Técnico nº 014/2018. Neste laudo, em resposta ao quesito 1, letra "b", afirma-se quimicamente o significado da palavra concentrado é o mesmo, independentemente da finalidade para a qual a mercadoria foi concebida.

- No entanto, conclui que, para a legislação técnica brasileira, Decreto nº 6.871/2009, o produto concentrado deve apresentar as mesmas características sensoriais (aroma, sabor, coloração) da bebida elaborada a partir dele.

É a síntese do necessário.

Fl. 17 do Acórdão n.º 3301-006.707 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16045.720040/2017-41

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, merecendo ser conhecido e julgado em seu mérito

Feita a suma adrede, passa-se à análise da causa, não sem antes fixar os pontos controvertidos devolvidos para julgamento, consistindo-se na análise i) a decadência do lançamento até setembro/2012; ii) da falta de lançamento do IPI nas saídas de produtos "yogomix" sem destaque do imposto por erro na classificação fiscal; iii) das glosas de créditos de IPI, referentes às aquisições de produtos não considerados insumos (lubrificantes de esteira, detergente para limpeza, solvente e diluente para limpeza); iv) glosas dos créditos decorrentes de emissão de nota fiscal de entrada emitidas pela própria Recorrente; v) glosas de crédito na aquisição de concentrados para elaboração de bebidas não alcoólicas por erro na classificação fiscal.

Convém lembrar que o montante desta autuação fiscal corresponde às multas **pelos débitos** decorrentes das saídas de produtos industrializados "Yogomix", decorre apenas da multa isolada de 75% nos termos do art. 80 da Lei nº 4.502/1964, porque havia cobertura de crédito, perfazendo o valor da autuação na cifra de **R\$ 35.537,17 (trinta e cinco mil, quinhentos e trinta e sete reais e dezessete reais)**. Quanto aos **créditos**, o lançamento de IPI decorrente do refazimento da escrita fiscal após as glosas de crédito, apurando-se 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**.

Nestes termos, caso reconhecida a decadência, este último ponto do lançamento estará cancelado, mas será relevante a análise de toda a acusação fiscal não coberta pela decadência, pois, se mantidas as glosas, trará impacto para a escrita fiscal dos próximos períodos.

I - Decadência

É certo que o IPI é um tributo sujeito ao lançamento por homologação e se houver pagamento antecipado do montante devido, antes e independente de qualquer atividade da autoridade administrativa, aplica-se o prazo decadencial de 05 anos contados do fato gerador para a Fazenda Pública realizar o lançamento de ofício de eventuais diferenças, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, salvo em casos de dolo, fraude ou simulação, conforme já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 973.733 em sede de recursos repetitivos.

Correto também o entendimento de que a liquidação de IPI se faz pelo abatimento dos créditos em face dos débitos escriturados num determinado período de apuração, podendo ser acumulado para períodos posteriores caso o volume de créditos supere o dos débitos, conforme art. 49, parágrafo único do CTN e artigo 183 do RIPI/2010.

CTN. Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Art. 183. **Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto** ou com a compensação deles, nos termos do art. 268 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, caput e § 1º, Lei no 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, Lei no 10.637, de 2002, art. 49, Lei no 10.833, de 2003, art. 17, e Lei no 11.051, de 2004, art. 4o).

Parágrafo único. **Considera-se pagamento:**

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher. (grifei)

A própria Câmara Superior deste E. CARF endossa o entendimento de que os créditos de IPI da sistemática não cumulativa são entendidos como pagamento do tributo, aplicando-se o art. 150, § 4º para fins de contagem do prazo decadencial, conforme Acórdão nº 9303-003.808 proferido na sessão de 26/04/2016:

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não restam demonstrados os alegados dissídios jurisprudenciais, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

DECADÊNCIA.

Equipara-se a pagamento, o saldo credor apurado na escrita fiscal do IPI para fins de aplicação da regra do § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, do Código Tributário Nacional na contagem do prazo decadencial. Restando configurado o lançamento por homologação pelo pagamento antecipado do tributo, o prazo de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do art. 150, § 4º do CTN, operando-se em cinco anos, contados da data do fato gerador. Precedente do STJ RESP 973.733.

No presente auto de infração, a fiscalização argumenta no relatório fiscal (fls. 66 - 67) não ser possível a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, pois, no caso concreto, conforme súmula 555 do STJ, não houve declaração dos débitos de IPI nos períodos de 01/2012 até 12/2012. Desta feita, no entender da fiscalização, diante da ausência de declaração, o prazo inicial teve início no primeiro dia do exercício seguinte, nos termos do art. 173, I do CTN.

De forma um pouco diversa, o v. acórdão de piso proferido pela DRJ fundamentou sua decisão com outros argumentos, indo na mesma linha de raciocínio a douta Procuradoria da Fazenda Nacional. Em síntese, afastou-se a aplicação do art. 183, parágrafo único do RIPI/2010, para afastar o entendimento de que o saldo de crédito de IPI configura-se pagamento do imposto, porque o inciso III deste dispositivo diz que os saldos de créditos

admitidos serão considerados como pagamento. Como houve a glosa do crédito, então, os créditos não podem ser tidos como admitidos, não se configurando como pagamento, aplicando-se, por fim, o prazo decadencial na forma do art. 173, I do CTN.

No entanto, há que se discordar deste raciocínio da DRJ, em que pese não seja fundamento do auto de infração. Crédito admitido não é o crédito admitido por uma autoridade fiscal, em avaliação subjetiva. Crédito admitido deve ser entendido como aquele em que a legislação autoriza o creditamento, seja ele crédito estrutural (crédito básico) ou crédito presumido, utilizado para pagamento dos débitos verificados no período e que não tenha sido escriturado com dolo, fraude ou simulação.

Exemplo de crédito não admitido pela legislação do IPI é o crédito de ativo imobilizado, ou mesmo crédito decorrente de compras de material de uso e consumo.

Assim, o sentido do regulamento em dizer "créditos admitidos" serve para considerar que os créditos admitidos pelo direito e devidamente escriturados devem ser considerados pagamento do débito. É certo que pode haver glosas destes créditos, em caso de erro na escrituração ou na aplicação de sua alíquota, mas para glosar e verificar se este crédito é devido ou não, é preciso respeitar o prazo decadencial.

Neste sentido, a Fazenda Pública tem o prazo de 05 anos para verificar se estes créditos são admitidos pela legislação e se foram corretamente escriturados pela pessoa jurídica, e este prazo decadencial, no caso concreto, tem início de sua contagem nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Ultrapassado o lustro decadencial sem que a autoridade tenha se pronunciado, consolida-se a escrituração dos créditos apurados pela Recorrente, homologando-se os pagamentos antecipados realizados pelo saldo credor de IPI regularmente escriturados, nos termos do art. 183, parágrafo único do RIPI/2010.

No caso concreto, somente poderia ser acolhido este argumento da DRJ, entendendo-se que o crédito não é admitido para fins de que não seja considerado como pagamento e aplicação do art. 173, I do CTN, caso se tratassem de créditos escriturados com dolo, fraude ou simulação. Assim, caso houvesse acusação e provas suficientes nos autos de que esta escrituração dos créditos de IPI decorreu de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para glosar o crédito teria início no primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido lançado, o que não é o caso.

Neste sentido, a recente Solução de Consulta Cosit n.º 249/2018 conclui ser de responsabilidade do contribuinte a escrituração dos créditos de IPI, cabendo à autoridade fiscal exigir eventuais diferenças de imposto em razão de escrituração incorreta, no prazo de 05 anos contados na forma do art. 150, § 4º do CTN:

Cabe ao estabelecimento industrial ou a ele equiparado identificar quais produtos intermediários consumidos em seu processo industrial geram direito ao crédito do imposto e em consonância com os critérios e definições constantes do PN CST n.º 65, de 1979. Esses estabelecimentos arcarão com as consequências da errônea caracterização dos produtos intermediários, podendo ser-lhes exigidas, no prazo previsto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, eventuais diferenças de imposto resultantes das incorreções.

Portanto, deve ser entendido como pagamento o saldo de crédito acumulado e escriturado pela Recorrente, sendo possível a glosa de crédito apenas dos períodos não atingidos

pela decadência, cujo *dies a quo* deve ser o previsto no art. 150, § 4º do CTN, já que para dizer se um crédito é admitido ou não, deve-se respeitar o prazo decadencial.

Analisando-se os autos, consta de fls. 242-474 o livro de apuração de IPI de todo o período ora considerado, qual seja, fevereiro/2012 até dezembro/2015. Também há planilhas com o demonstrativo de cálculo dos créditos (fls. 557-571) Verifica-se que em todos os períodos de apuração há saldo credor de IPI, liquidando-se os débitos do imposto em cada período de apuração com o montante dos créditos regularmente escriturados, nos termos do art. 183 do RIPI, tanto é assim que a Recorrente formulou diversos pedidos de ressarcimento, sendo inclusive esta a causa da fiscalização que culminou no presente auto de infração.

Feita esta análise, necessário verificar se há algum período de apuração fulminado pela decadência, inviabilizando a glosa de crédito para estes períodos, mas, para tanto, deve-se constatar se esta contagem de prazo deve ser de cada fato gerador, assim entendido como o momento de cada saída e entrada (crédito) de produto industrializado, ou se esta contagem se faz por período de apuração, momento a partir do qual considera-se devido o tributo e apura-se o seu *quantum*.

O Código Tributário Nacional, no art. 49, parágrafo único, ao tratar da não cumulatividade, prescreve que o saldo credor do imposto é transferido para os períodos seguintes. Nesta mesma linha, a Lei 4.502/1964, bem como o RIPI/2010, estabelecem que este período de apuração do imposto é mensal:

Lei nº 4502/1964.

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, **em cada mês**, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, **no mesmo período**, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

Decreto nº 7.212/2010 - RIPI/2010

Art. 259. O período de apuração do imposto incidente nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial é mensal (Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, art. 1º) (grifei)

Como o período de apuração do IPI é mensal, entendo que o prazo decadencial não deve ser contado de cada saída de produto industrializado, mas sim do término de cada período de apuração do IPI, pois é só neste termo, apurando-se mais débito do que crédito, é que se consolida cada série de fatos de entrada e saída de produtos e que o contribuinte fará declaração e recolhimento do imposto. Deve-se considerar, portanto, que o IPI não é recolhido em cada saída de produto, mas sim em períodos de apuração.

Tanto é assim que, após as glosas dos créditos, nova apuração do IPI é realizada e caso seja verificado débito a pagar, este saldo de débito é revelado por período mensal de apuração. Neste diapasão, o fato gerador do imposto para fins de contagem do prazo decadencial do art. 150, § 4º, neste caso concreto, é o último dia do período de apuração em que serão considerados todas as multiplicidades de fatos que geram débitos e créditos de IPI.

Como a notificação do lançamento foi realizada em 21/09/2017, o último período de apuração atingido pela decadência é o que se encerrou em agosto/2012. Assim, estão decadentes todos períodos de apuração encerrados até 31/08/2012, por corresponderem à

períodos com mais de 05 anos da constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, nos termos do art. 150, § 4º, CTN.

Com a realização de nova escrituração fiscal para computar os créditos glosados neste auto de infração, a fiscalização encontrou saldo devedor **apenas nos períodos de 02/2012 até 05/2012**. Sendo assim, o crédito tributário apurado está extinto em razão da decadência, não sendo possível subsistir o auto de infração.

Mesmo assim, como a partir de setembro/2012 não há decadência, é preciso analisar o mérito de todas as glosas operadas a partir de então (acusações 1, 2 e 3 do relatório acima), tendo em vista seu impacto na escrita fiscal da Recorrente.

Ainda, em relação ao débito lançado por supostas saídas de produtos industrializados sem o devido destaque do IPI, relacionados com os produtos Yogomix, como o período autuado deste débito compreende abril/2012 até setembro/2013, está decaído o direito de lançar apenas de abril até agosto de 2012, sendo necessário analisar o mérito da acusação fiscal para os períodos de setembro/2012 até setembro/2013. É o que se passa a realizar.

II - Quanto ao débito. Erro na classificação fiscal na saída dos produtos industrializados "Yogomix"

Como dito, a Recorrente 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.

Conforme TIPI vigente na época dos fatos, Decreto nº 7.660/2011, a NCM destas posições tinham a seguinte redação:

2202.90.00	-Outras	27
	Ex 01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau	0
	Ex 02 – Néctares de frutas	5

Constata-se do relatório fiscal e da r. decisão de piso que a Recorrente, respondendo intimação durante o procedimento de fiscalização, afirmou que a inclusão dos produtos "Yogomix" no EX 01 do código 2202.90.00, se deve ao fato do produto ter base láctea, isto é, produzida à base de leite, conforme se constata do relatório fiscal.

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 era de 27%.

Em sede de impugnação, a Recorrente afirmou que seguiu orientações do próprio Fisco na solução de consulta dada para este produto em específico, concluindo que o produto Yogomix se classifica na posição NCM 2202.90.00 Ex 01. Trata-se da solução de consulta Decisão Diana SRRF 8ª RF nº 411 de 29 de outubro de 1998. (fls. 1.100-1.107).

Na r. decisão guerreada, os nobres julgadores de primeira instância rejeitaram a aplicação da solução de consulta sob o argumento de que a consulta apresenta como interessada a empresa Wow Indústria e Comércio Ltda., CNPJ 01.382.568/0001-87. Logo, como o CNPJ da

Recorrente é n.º 02.338.823/0001-57, verifica-se que a Solução de Consulta foi emitida para uma outra empresa e, nos termos da legislação, a Administração Pública está vinculada à solução dada apenas com a própria consulente.

No entanto, tal entendimento não pode prevalecer e a r. decisão merece reforma neste ponto. Explica-se:

Como se percebe da petição de consulta de fls. 1.100-1.102, a consulta foi formulada por Wow Indústria e Comércio Ltda, com sede na Av. Cassandoca, 151, registrada no CNPJ n.º 02.338.823/0001-57. Como dito, este é o CNPJ da ora Recorrente.

No entanto, na decisão que concede a solução para a consulta formulada, a Administração Pública qualificou a consulente como Wow Indústria e Comércio Ltda, com sede na Av. Cassandoca, 151, porém, registrada no CNPJ 01.382.568/0001-87.

Não fica claro nos autos, e nem é justificado pela fiscalização, porque há divergência de CNPJ entre o pedido de consulta e a solução da consulta e, talvez, tenha sido uma confusão da própria Administração quando da resposta dada. Em consulta no cadastro de pessoas jurídicas no website da Receita Federal do Brasil, constata-se que o malfadado CNPJ 01.382.568/0001-87 pertence à sócia **Fanta Empreendimentos e Participações Ltda**, constituída em 1996 e que tem como descrição de atividade ser Holding de instituição não financeira e, provavelmente, é a controladora da Recorrente.

		REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL	
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA			
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 01.382.568/0001-87 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL		DATA DE ABERTURA 15/08/1996
NOME EMPRESARIAL FANTA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA			
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****			PORTE DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 64.62-0-00 - Holdings de instituições não-financeiras			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS Não informada			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 206-2 - Sociedade Empresária Limitada			
LOGRADOURO R GERALDO FLAUSINO GOMES	NÚMERO 78	COMPLEMENTO CONJ 152 SALA 2-A	
CEP 04.575-060	BAIRRO/DISTRITO CIDADE MONCOES	MUNICÍPIO SAO PAULO	UF SP
ENDEREÇO ELETRÔNICO ZMACEDO@BRASFANTA.COM.BR		TELEFONE (11) 2397-0880 / (11) 2397-0885	
ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR) *****			
SITUAÇÃO CADASTRAL ATIVA			DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL 03/11/2005

Esta informação, no entanto, não comprova a razão do CNPJ de "Fanta Empreendimentos" ter sido utilizada pela Administração Pública na solução de Consulta para a

qualificação de "Wow Indústria e Comércio Ltda." a real consulente e também a Recorrente nestes autos.

Outrossim, também não encontra respaldo na legislação que a Solução de Consulta só gera vínculo entre a Administração e a pessoa da Consulente, já que as decisões reiteradas da Administração Pública, mesmo as soluções de consulta, são normas complementares nos termos do art. 100, CTN.

À título exemplificativo, a legislação tributária estabelece que a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar (mesmo que não seja o consulente), desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

A própria Lei nº 4.502/1964 prescreve em seu art. 76, II, "a" que não se pode aplicar penalidades para contribuinte que se utiliza de classificação fiscal dada em consulta tributária, seja ele ou não o consulente:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades: (...)

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, **inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado**; (grifei)

Como a presente autuação fiscal, neste capítulo, presta-se a constituir multa isolada pela falta de lançamento do débito, tendo em vista a cobertura de crédito, nos termos do art. 80 da Lei nº 4.502/1964, referida penalidade deve ser cancelada, por expressa disposição da Lei 4.502/1964, mesmo que a solução de consulta não tenha como consulente a pessoa da Recorrente.

Ademais, no caso das soluções de consulta em geral, a própria Instrução Normativa RFB nº 1464/2014 esclarece, em seu artigo 15, que a solução de consulta vincula a Administração e respalda qualquer sujeito passivo, independentemente de ser consulente, *verbis*:

Instrução Normativa RFB nº 1464/2014

Art. 15. A Solução de Consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda qualquer sujeito passivo que a aplicar, **independentemente de ser o consulente**, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (...)

Art. 19. Os efeitos da consulta formulada pela matriz da pessoa jurídica serão estendidos aos demais estabelecimentos. (grifei)

Entretanto, é preciso ressaltar que, conforme Instrução Normativa RFB nº 1464/2014, art. 32, a previsão do artigo 15 retro transcrito tem efeitos apenas a partir da publicação da instrução normativa, 09 de maio de 2014. Ademais, o artigo 36, estabelece que todos os atos administrativos relacionados com classificação fiscal publicados antes do início de 2002 estão revogados:

Art. 36. Os atos administrativos relativos à classificação fiscal de mercadorias, anteriores a 31 de dezembro de 2001, inclusive, ficam revogados após a entrada em vigor desta Instrução Normativa.

Ressalte-se que esta revogação também só tem efeitos a partir da publicação da IN em referência, publicada em 09 de maio de 2014.

Assim, como a solução de consulta foi formulada pela Recorrente e a resposta também formulada contra ela, em que pese o erro de CNPJ constante na solução da consulta, deve-se considerar sua vigência para os períodos de apuração finalizados até abril de 2014, inclusive, já que a partir de maio/2014 sua solução de consulta resta revogada.

Analisando a referida solução de consulta em específico, constata-se que a consulta foi formulada para obter uma resposta da Administração Tributária acerca da classificação fiscal de um produto preterdeterminado.

Os produtos apresentados no processo de consulta são os referentes aos produtos Wow Yogomix, Wow Yogomilk ou Wow Milkmix, cujas marcas estavam em processo de registro junto ao INPI na época da consulta. Foi apresentada as especificações técnicas e composição do produto.

Com base nestas informações, a Administração tributária apresentou a seguinte conclusão:

Com base no exposto, proponho que se informe à consulente para adotar, para o produto sob exame, o código 2202.90.00(Ex.01) da Tarifa Externa Comum (TEC), do Mercosul, aprovada pelo Decreto n.º 1.767, de 28/12/95 (D.0.1_1. de 29/12/95).

Perceba que a solução de consulta está relacionada com a classificação fiscal de um produto específico, Yogomix, bebida pronta para o consumo preparada à base de leite. Neste diapasão, a Recorrente pode se pautar por esta solução de consulta até que a Administração Pública revise esta posição e torne público seu novo entendimento jurídico.

Ademais, como se está diante de um auto de infração, nem a fiscalização, tampouco a DRJ, trouxe aos autos informações sobre se esta solução de consulta já resta prejudicada em razão de uma solução de consulta em sentido diverso para o produto Yogomix, ou mesmo um produto similar elaborado à base de leite, nem mesmo trouxeram alguma solução de consulta que desse respaldo à interpretação de que a NCM 2202.90.00 Ex 01, ao prescrever "bebidas à base de leite e cacau" exigiria que a bebida deve ter cacau e leite na sua composição. **Este tipo de orientação da administração tributária não foi trazida aos autos.**

Ressalte-se que esta parte da acusação fiscal está restrita a certo período e compreende os meses de abril/2012 até setembro/2013. Portanto, todo o lançamento fiscal correspondente a este ponto da acusação fiscal está acobertado pela solução de consulta, merecendo ser cancelado. Outrossim, se assim não fosse, de abril/2012 até agosto/2012, há a constatação da decadência, que impede o lançamento de ofício para estes períodos, tendo em vista que a notificação do lançamento foi realizada em 21/09/2017.

Repisando, a Administração Pública não traz aos autos nenhuma informação acerca de uma revogação desta solução de consulta, nem mesmo uma publicação de revisão do entendimento manifestado. Desta feita, por haver uma solução de consulta conduzindo a

Recorrente sobre qual classificação fiscal adotar, há impossibilidade jurídica de manutenção deste auto de infração.

Para que não se alegue omissão, há, no entanto, um ponto relevante a se analisar, trazido aos autos pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional em sede de contrarrazões. Afirma-se que houve alteração na situação jurídica, na medida em que a redação vigente da posição NCM 2202.90.00 Ex 01 na época da consulta (1998), foi alterada e divergia de sua redação desta NCM na época dos fatos geradores (2012-2015).

Em 1998, vigia a tabela TIPI estabelecida pelo Decreto nº 2.092/1992. A redação da NCM em questão tinha o seguinte teor:

2202.90.00	-Outras Ex 01 Bebidas alimentares à base de leite, cacau, etc.	40 0
------------	---	---------

Veja que a leitura deste texto seria no sentido de que bebidas alimentares à base de leite, bebidas alimentares à base de cacau e bebidas alimentares à base de soja (por estar contido no etc.), estariam enquadradas na posição Ex 01.

No ano de 2000, foi publicado o Decreto nº 3.581, com vigência a partir de 01 de setembro de 2000, para alterar a redação da posição Ex 01 da NCM 2202.90.00 para "*bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau*". O que se pretende analisar aqui é, esta alteração na redação trouxe alteração na interpretação da NCM?

A d. Procuradoria afirma que a alteração da redação alterou o sentido da classificação fiscal, alterando-se a situação jurídica utilizada como base pela solução de consulta, o que resultaria no afastamento de sua aplicação ao caso concreto.

Isso porque, no período autuado, vigia a Tabela de Incidência do IPI estabelecida pelo Decreto nº 7.660/2011, que manteve esta nova redação para a posição Ex 01 conforme quadro abaixo:

2202.90.00	-Outras	27
	Ex 01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau	0
	Ex 02 – Néctares de frutas	5

A fiscalização, a DRJ e a Procuradoria manifestaram o entendimento de que as bebidas à base de leite têm que ter cacau em sua composição (leite e cacau). Ressalto que, segundo seus argumentos, esta é uma interpretação literal, porém, não há nenhum posicionamento da Fazenda no mesmo sentido, nem mesmo uma solução de consulta, tratando-se, assim, de mera interpretação subjetiva da autoridade fiscal.

A interpretação gramatical da posição Ex 01 pode variar de acordo com a identificação da natureza da conjunção "e" utilizada pela nova redação para prescrever bebidas alimentares à base de *leite e cacau*.

Isso porque, a depender do sentido que se dê ao conectivo "e", pode ter havido alteração no sentido desta posição NCM vigente em 1998. Se houve alteração, a resposta à consulta prestada em 1998 não teria mais aplicação a partir de 01 de setembro de 2000, em razão do Decreto nº 3.581/2000, o qual supostamente alterou do fundamento jurídico que serviu de base à conclusão da classificação. Este é, como dito, o entendimento da d. Procuradoria,

afirmando que a conjunção “e” na classificação fiscal significa que a bebida deve ser à base de leite, contendo cacau em sua composição.

Entretanto, pela análise desta posição, conclui-se que não houve alteração relevante na leitura do seu texto. Vejamos:

Na redação da TIPI vigente na solução de consulta (1998), como visto acima, ao invés da conjunção "e" separando os termos "leite" do termo "cacau", havia uma vírgula, podendo se enquadrar nesta posição tanto as bebidas à base de leite quanto as bebidas à base de cacau, exercendo a vírgula a função de separação de objetos que não se confundem, até porque havia mais um elemento a seguir – o "etc", podendo ser incluída aí as bebidas à base de soja.

Atualmente, e isso desde 01/09/2000, a redação é "*bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau*". A indagação que se faz é, caso houvesse esta redação na época da consulta, a resposta dada ao consulente seria a mesma? Acredita-se que sim.

Apesar de a fiscalização não ter feito esta reflexão, mas tão somente a d. Procuradoria em sede de contrarrazões, o fato é que a autuação fiscal foi levada a efeito porque tanto a fiscalização (e também os nobres julgadores) fundamentou (aram) seu entendimento no sentido de que esta classificação fiscal compreende as bebidas à base de leite que contenham cacau em sua composição.

Isto significa dizer que, no entender da fiscalização, o conector "e" para bebidas à base de *leite e cacau* previsto na posição Ex 01 da NCM 2202.90.00 teria a função de conjunção aditiva¹, mas uma conjunção aditiva um tanto estranha, pois exigiria que o "e" tivesse o sentido de estar integrado um no outro, ou seja, deve ser uma bebida de leite **COM** (adicionado de) cacau, *verbis* (relatório fiscal fl. 66):

Não merece guarida a fundamentação apresentada pela fiscalizada, acima reproduzida, uma vez que a legislação é clara no sentido de que para se classificar o produto no Ex 01 do código 2202.90.00 **é necessário que ele contenha cacau em sua composição.**

Com efeito, a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovada pelo Decreto nº 6.006 de 28/12/2006, dispõe no mencionado Ex 01: “Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau”, ou seja, **somente a bebida à base de leite e cacau se classifica no Ex 01 dessa posição.** (grifei)

No entanto, não parece ser esta a melhor interpretação desta redação. Isso porque, de acordo com as regras gramaticais, a conjunção "e" não significa que um elemento se integre ao outro, mas sim que pode ser um “e” outro. Assim, pode ter a função separadora das palavras, exercendo a função de conjunção coordenada, que seriam aquelas que *reúnem orações que pertencem ao mesmo nível sintático: dizem-se independentes umas das outras e, por isso mesmo, podem aparecer em enunciados separados*².

Uma frase que exemplificaria esta função coordenada seria a que segue:

¹ Conjunção aditiva indica que o conector "e" indica que as unidades que une estão marcadas por uma relação de adição. In: BECHARA, Evanildo. Moderna Gramática Portuguesa. 37ª Edição. Editora Nova Fronteira: São Paulo, 2009. p. 320.

² BECHARA, Evanildo. Moderna Gramática Portuguesa. 37ª Edição. Editora Nova Fronteira: São Paulo, 2009. p. 319.

Fui ao mercado comprar leite e café.

A frase poderia ser separada em duas, independentes: fui ao mercado comprar leite, fui ao mercado comprar café. Em nada esta frase poderia ter o sentido de que o texto quer dizer que o café esteja integrado ao leite, isto é, fazendo parte de sua composição.

Desta feita, não teria havido alteração substancial na redação que vigia em 1998. Não há diferença, portanto, entre se escrever leite "e" cacau ou se escrever leite, cacau. Entender que a letra "e" entre os termos seria aditivo no sentido de um dentro do outro (ao invés de um E o outro), neste caso específico, seria o mesmo que dizer que a expressão "leite e café" do exemplo acima significa o mesmo que "leite com café" (ou leite com café em sua composição, como disse a fiscalização).

Em conclusão, a leitura que parece ser mais correta da redação atual da posição Ex 01 é aquela que trata as conjunções "ou" e "e" como separadores de coordenação, tendo o mesmo resultado se fossem: "*bebidas alimentares à base de soja, à base de leite e à base de cacau*", incluindo-se nesta posição tanto as bebidas à base de soja, quanto as bebidas à base de leite, quanto as bebidas à base de cacau (que pode ser com água, leite ou soja).

Sem prejuízo de toda a argumentação até aqui desenvolvida, se levado a efeito a interpretação dada pela fiscalização, poderia também haver ofensa ao princípio da seletividade, prevista para o IPI no art. 153, § 3º, I da Constituição. Isso porque uma bebida à base de soja teria alíquota ZERO, enquanto que a bebida à base de leite (ou mesmo à base de cacau sem o leite) teria alíquota de 27%, a não ser que fosse uma bebida à base de leite que tivesse em sua composição o cacau, sem que exista parâmetros ou critérios justificáveis para a realização deste tratamento desigual.

A tabela do IPI vigente na época dos fatos geradores tinha a seguinte redação, que, novamente, pede-se licença para transcrever:

2202.90.00	-Outras	27
	Ex 01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau	0
	Ex 02 – Néctares de frutas	5
	Ex 03 - Cerveja sem álcool	27
	Ex 04 - Alimentos para praticantes de atividade física nos termos da Portaria nº222, de 24 de março de 1998, da extinta Secretaria de Vigilância Sanitária, atual Agência Nacional de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde: repositores hidroeletrólíticos e outros	27
	Ex 05 - Compostos líquidos pronto para consumo nos termos da Resolução RDC nº 273, de 22 de setembro de 2005, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde	27

Não parece fazer sentido, nem justificável por um critério de igualdade e que se justifique em relação à seletividade, que uma bebida à base de leite que tenha a fruta cacau em sua composição seja mais essencial para a alimentação humana do que uma bebida à base de leite que tenha qualquer outra fruta em sua composição (ou que não contenha nenhuma) ao ponto de aplicar-lhe uma alíquota de IPI mais onerosa, de 27%. Não há, frise-se, critérios razoáveis para se fazer esta distinção.

Não faz sentido uma bebida alimentícia à base de leite ter a mesma tributação que a cerveja sem álcool (posição Ex 03) ou mesmo de bebidas para praticantes de atividade física, as quais passam por rigoroso controle da Anvisa (posição Ex 04), apenas porque não têm cacau em sua composição.

Pela interpretação da fiscalização, afirmando-se ser uma interpretação literal, caso a bebida seja à base de leite de soja, estará na posição Ex 01, não importando a fruta que há na composição. Por sua vez, se a bebida for à base de leite, somente estará na posição Ex 01 se for preparada com a fruta cacau, isto é, se tiver chocolate. Reitere-se, não faz sentido algum, ofende a seletividade por não se identificar critérios justificáveis para a distinção, ofendendo a igualdade.

Tanto não faz sentido que no âmbito do ICMS há o Convênio CONFAZ nº 03/2005 autorizando os Estados federados a concederem redução da base de cálculo do imposto para as bebidas alimentares elaboradas à base de leite, cacau, soja e néctares de fruta, conforme se vê na redação abaixo, extraída do Anexo II do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo - RICMS/2000:

Anexo II

Artigo 39 - (PRODUTOS ALIMENTÍCIOS) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas saídas internas com os produtos alimentícios a seguir indicados, classificados segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias do Sistema Harmonizado - NBM/SH, realizadas por estabelecimento fabricante ou atacadista, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de 12% (doze por cento) (Lei 6.374/89, art. 112): (...)

XVI - bebidas alimentares a base de soja ou leite e cacau e néctares de fruta - código 2202.90.00. (grifei)

A leitura deste dispositivo, em relação ao conectivo "e", não pode ser da forma como feita pela fiscalização e pela DRJ, entendendo-o como uma conjunção aditiva para apenas reduzir a base de cálculo das *bebidas alimentares a base de leite COM cacau COM néctares de fruta*. Ao contrário, estará beneficiado pela redução da base de cálculo as bebidas à base de leite, à base de soja, à base de cacau e néctares de fruta. A conjunção "e" se presta para separar termos que pertencem ao mesmo nível sintático.

Os convênios celebrados no âmbito do CONFAZ (órgão do Ministério da Fazenda) para concessão ou revogação de benefícios fiscais de ICMS são normas jurídicas de caráter nacional, em que a Constituição pretendeu haver uma norma de harmonização do imposto e coordenação dos Estados para concessão de incentivos fiscais, em homenagem ao federalismo cooperativo, tanto que o órgão é presidido por um representante da União Federal, na pessoa do Ministro da Fazenda.

Assim, por uma norma de caráter nacional, em razão de uma política fiscal de orientação nacional, autoriza-se a concessão de redução da base de cálculo do ICMS para bebidas alimentares à base de leite, cacau, soja e néctares de fruta, em razão da essencialidade destes produtos para alimentação humana, enquanto que a União pretende tributar uma bebida à base de leite pela alíquota de 27%, na completa contramão.

Enfim, esta suposta interpretação literal da posição Ex 01 da NCM 2202.90.00, caso levada a efeito, distorce a sistemática da tributação do IPI para estas bebidas alimentares, destoando da intenção do legislador e ofendendo a seletividade.

Neste diapasão, seja em razão da decadência até agosto/2012, seja por aplicação desta solução de consulta para benefício da Recorrente para os períodos posteriores, seja por haver vedação legal de aplicação de penalidades quando há consulta fiscal, nos termos do art. 76 da Lei n.º 4.502/1964, seja por não haver justificativas gramaticais e do princípio da seletividade, neste ponto, a r. decisão recorrida deve ser revertida.

III - Quanto ao crédito. Glosas de créditos de IPI indevidos, referentes às aquisições de produtos não considerados insumos

A Recorrente creditou-se do IPI sobre lubrificantes de esteira, detergente para limpeza, solvente e diluente para limpeza utilizados em seu processo produtivo. Argumenta a Recorrente um critério de essencialidade do insumo para fins de crédito, já que sem estes produtos, a qualidade e características do produto final sofrem alterações e perdas.

No entanto, ao IPI não se aplica este critério da essencialidade do insumo, a exemplo do que se aplica ao PIS e a COFINS. Para o IPI, a legislação determina o crédito físico, assim entendido como as matérias-primas ou produtos intermediários que se incorporam ao produto industrializado ou se, embora não se incorpore, sejam consumidos em razão de uma atuação direta com o produto, um **contato físico** com o produto que industrializa.

A Lei n.º 4.502/1964, estabelece em seu artigo 25 a sistemática de créditos e débitos da não cumulatividade do IPI, delegando ao regulamento as especificações:

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, **obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer**

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (grifei)

Regulamentando esta matéria o Decreto n.º 7.212/2010 estabelece, em seu art. 226, I, a necessidade de consumo do produto intermediário ou da matéria-prima no processo produtivo:

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

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

Entende-se deste dispositivo que este "consumo no processo de industrialização" decorre o de uma integral utilização do insumo em virtude de um contato físico com um produto em produção, conforme salientado no Parecer Normativo CST nº 65/79. 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.

A Recorrente admite em seu recurso voluntário que estes lubrificantes, detergente e solvente não são consumidos no processo de industrialização do produto fabricado, mas utilizada como manutenção ou como preparação do processo produtivo.

Assim, o lubrificante de esteira se presta a manter a rotativa da esteira funcionando e possibilitar um controle do tempo de produção. O detergente é utilizado para a limpeza de resíduos de frutas dos equipamentos para evitar uma contaminação entre as diversas frutas que propiciam cada sabor. O solvente e diluente para limpeza seguem a mesma utilidade, como medida de segurança.

Não há previsão legal para créditos de IPI nas matérias-primas e produtos intermediários que **indiretamente** são consumidos no processo industrial, e neste sentido já decidiu o Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, vinculando as decisões do CARF nos termos do art. 62 do RICARF:

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)

Desta feita, deve-se manter as glosas realizadas e descritas nesta infração, observando-se apenas a decadência dos períodos glosados até agosto/2012, permanecendo as glosas para os períodos posteriores.

IV - Glosas de crédito em razão de emissão de nota fiscal de entrada pela própria Recorrente.

A Recorrente emitiu diversas notas fiscais de entrada no período de 04/2012 a 12/2015, registradas na EFD-ICMS/IPI, com o CFOP nº 1201, 1202, 1410, 1411, 1949, 2201, 2202, 2208, 2410, 2411 e 2949, com o objetivo de anular notas fiscais de saída anteriormente emitidas.

A fiscalização afirma que a apropriação do crédito de IPI com este procedimento não legitima os créditos, mesmo sob o argumento de que a emissão das notas fiscais de entrada se prestavam a representar devolução de produtos vendidos.

Para a fiscalizada poder estornar os débitos de IPI concernentes às vendas objeto das aludidas NF-e de saída, caberia a ela adotar o procedimento previsto para cancelamento de notas fiscais eletrônicas e não simplesmente emitir, a qualquer tempo, uma nota fiscal de entrada (com CFOP nº 1201, 1202, 1410, 1411, 1949, 2201, 2202, 2208, 2410, 2411 e 2949) e se apropriar de créditos de IPI com base nessas notas fiscais.

No Estado de São Paulo, no período de 04/2012 a 12/2015, conforme Portaria CAT (Coordenadoria da Administração Tributária) nº 162 de 29/12/2008 (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), o prazo para cancelamento de uma nota fiscal eletrônica era de 24 horas a partir da autorização de uso; após esse prazo e até 744 horas da autorização de uso (para o período até 31/03/2013) e até 480 horas da autorização de uso (para o período a partir de 1º/04/2013), também cabia o cancelamento via sistema, no entanto, o interessado estava **sujeito à penalidade**. Após os mencionados prazos de 744 horas ou de 480 horas, cabia ao interessado **protocolar solicitação de cancelamento** perante a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que iria analisar a procedência ou não.

Portanto, **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. (grifos do original)

A Recorrente afirma que as formalidades não podem se sobrepor à verdade material, tendo em vista que não ocorreu o fato gerador, isto é, não houve saída da mercadoria do estabelecimento industrial, não havendo, portanto, prejuízo ao fisco.

A Recorrente afirma ainda 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.

No entanto, a fiscalização não afirmou que não ocorreram as saídas dos produtos estampados nas notas fiscais de entrada. Longe disso. A fiscalização apenas narrou que foi esta a resposta dada pela Recorrente ao responder a intimação durante o procedimento de fiscalização.

A nota fiscal eletrônica foi instituída nacionalmente pelo Ajuste SINIEF 07/2005 elaborado pelo Confaz e pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, para representar as operações sujeitas ao IPI e ao ICMS e, conforme Cláusula segunda, para emissão da NF-e o

contribuinte deverá estar previamente credenciado na unidade federada em cujo cadastro de contribuinte do ICMS estiver inscrito.

Isto significa dizer que o controle e autorização para emissão das notas fiscais eletrônicas é realizado pelos Estados, sendo dever do contribuinte credenciado observar as disposições relativas à emissão de documentos fiscais por sistema eletrônico de processamento de dados, constantes dos Convênios ICMS 57/95 e 58/95.

Tanto o procedimento para a autorização de emissão de NF-e quanto para seu cancelamento são realizados perante à administração tributária estadual e as normas básicas também estão previstas neste ajuste SINIEF. Em especial para o cancelamento de NF-e, assim dispõe o ajuste:

Cláusula décima segunda Em prazo não superior a vinte e quatro horas, contado do momento em que foi concedida a Autorização de Uso da NF-e, de que trata o inciso III da cláusula sétima, **o emitente poderá solicitar o cancelamento da respectiva NF-e**, desde que não tenha havido a circulação da mercadoria ou a prestação de serviço e observadas as normas constantes na cláusula décima terceira.

Parágrafo único. **A critério de cada unidade federada, em casos excepcionais, poderá ser recepcionado o pedido de cancelamento de forma extemporânea.**

Cláusula décima terceira O cancelamento de que trata a cláusula décima segunda será efetuado por meio do registro de evento correspondente.

§ 1º O Pedido de Cancelamento de NF-e deverá atender ao leiaute estabelecido no MOC.

§ 2º A transmissão do Pedido de Cancelamento de NF-e será efetivada via Internet, por meio de protocolo de segurança ou criptografia.

(...)**§ 6º A administração tributária da unidade federada do emitente deverá transmitir para as administrações tributárias** e entidades previstas na cláusula oitava, os Cancelamentos de NF-e. (grifei)

O princípio da verdade material não pode ser utilizado como argumento de defesa para toda sorte de situações praticadas pelo contribuinte. Existe normas, sejam elas estaduais ou federais, estabelecendo procedimentos tanto para emissão como para cancelamento da nota fiscal eletrônica.

Ademais, para a realização deste controle de devoluções ou cancelamentos para fins de legitimar o crédito de IPI por devoluções de produtos, a Recorrente poderia se utilizar do disposto no RIFI/2010 acerca do controle de produção e de estoque, onde poderia ser realizado uma contra-prova acerca das saídas e devoluções, ou mesmo das "não saídas" afirmadas pela Recorrente, *verbis*:

Art. 231. O direito ao crédito do imposto ficará condicionado ao cumprimento das seguintes exigências:(...)

II - pelo estabelecimento que receber o produto em devolução:(...)

b) **escrituração das notas fiscais recebidas, nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente**, nos termos do art. 466;

Art. 234. Na hipótese de retorno de produtos, deverá o remetente, para creditar-se do imposto, escriturá-lo nos livros Registro de Entradas e Registro de Controle da Produção e do Estoque ou em sistema equivalente, nos termos do art. 466, com base na nota fiscal, emitida na entrada dos produtos, a qual fará referência aos dados da nota fiscal originária.

Art. 461. **O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3**, destina-se ao **controle quantitativo** da produção e do estoque de mercadorias e, também, ao fornecimento de dados para preenchimento do documento de prestação de informações à repartição fiscal.

§ 1º **Serão escriturados no livro os documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias**, bem como os documentos de uso interno, referentes à sua movimentação no estabelecimento. (...)

§ 3º Os registros serão feitos **operação a operação**, devendo ser utilizada uma folha para cada espécie, marca, tipo e modelo de produtos.

Art. 466. O estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista, que possuir **controle quantitativo de produtos** que permita perfeita apuração do estoque permanente, poderá optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, observado o seguinte: (grifei)

Em homenagem à verdade material, a Recorrente poderia ter feito uma consolidação entre os produtos discriminados nas notas fiscais de saída e os produtos das notas fiscais de entrada objetos de glosa, como seu livro de controle de produção e estoque para comprovar que, efetivamente, as mercadorias não saíram do estabelecimento industrial, ou, se saíram, foram devolvidas pelo destinatário.

Até porque, no sistema da nota fiscal eletrônica, as notas fiscais de saídas ainda estão como o *status* de autorizadas, conforme descrito pela fiscalização no relatório fiscal. Nada disso, porém, foi realizado pela Recorrente, limitando-se a fazer alegações de que os produtos não saíram (sem provas) e invocar a verdade material.

Desta feita, deve-se manter as glosas realizadas e descritas nesta infração, observando-se apenas a decadência dos períodos glosados até agosto/2012, permanecendo as glosas para os períodos posteriores.

V - Glosas de crédito presumido referente às aquisições de produtos denominados "concentrados para bebidas não alcoólicas".

Este ponto da acusação fiscal compreende as glosas de crédito ficto de IPI referente às aquisições de produtos denominados de "kit de concentrado" para preparação de bebidas não alcoólicas, adquiridas de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus e classificados na posição 2106.90.10 Ex 01, tributado à alíquota de 27% até setembro/2012 e 20% a partir de outubro/2012.

Tais produtos são também 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 n.º 09.271.762/0001-05), empresa do mesmo grupo, doravante denominado "Brasfanta".

Em vista disso, a fiscalização intimou a autuada para explicar a razão do crédito de IPI escriturado pela aquisição destes produtos isentos. Como resposta, a autuada apresentou um **provimento judicial em seu favor, já transitado em julgado, no âmbito do mandado de segurança n.º 2007.61.21.000573-3**, conferindo o direito à escrituração de crédito de IPI, como se devido fosse, na aquisição de produtos isentos oriundos da ZFM. Esta decisão judicial se encontra nos autos em fls. 572-609, bem como sua certidão de objeto e pé, e todas estas informações constam do relatório fiscal.

Com esta permissão judicial para se creditar de insumos isentos provenientes da ZFM, a fiscalização passou a analisar as características dos produtos adquiridos, a fim de verificar sua classificação fiscal.

A fiscalização realizou diversas intimações, tanto para a Recorrente, quanto para a fornecedora Brasfanta (em procedimento próprio de diligência), para fins de identificar a composição e as partes destes denominados "kits".

A fiscalização ainda 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 utilizados, bem como o papel do "kit de concentrado", especialmente dos dois únicos kits existentes no estoque naquele momento: Kits AC 2000 e AC 1000 (de um universo de 12).

A partir apenas destas impressões de sua visita técnica e pelas considerações que fez acerca de apenas dois "kits concentrados" verificados no estoque, concluiu que estes denominados "kits de concentrado" não são, tecnicamente, concentrados, mas apenas um dos componentes para a fabricação de néctares de fruta ou outras bebidas não alcoólicas:

Verificamos que os Kits adquiridos da Brasfanta, denominados Kit AC 2000 – MPB762CKA2 e Kit AC 1000 – MPB437CAC, possuem formato sólido, em pó, e estavam acondicionados em um saco plástico.

Fomos informados que os supracitados Kits AC 2000 e AC 1000 são utilizados para a fabricação das bebidas à base de néctar (Sunfresh Néctar). **Para a fabricação dessas bebidas, o sujeito passivo utiliza, além desses dois Kits, aroma em formato líquido, açúcar, água, fibra, ácidos e a polpa ou suco concentrado (em formato líquido ou congelado)**. Acompanhado de representantes do sujeito passivo, fomos até a linha de produção e constatamos que a polpa líquida é colocada em um tanque e encaminhada por meio de tubos até outro tanque, onde são colocados o aroma, açúcar, água, fibra e ácidos, de acordo com a receita da bebida à base de néctar a ser produzida, e, posteriormente, a bebida é encaminhada para outro tanque, para pasteurização, e depois para a enchedora, onde é acondicionada em lata ou em embalagem cartonada.

Fomos informados ainda que, naquele momento, não havia Kits para a fabricação de bebidas à base de soja e chá. Que tais Kits também são em formato sólido, em pó, e que para a fabricação dessas bebidas é necessário adicionar outros produtos.

De acordo com os representantes do sujeito passivo, **para a produção de bebidas à base de soja, eles utilizam o Kit soja e o Kit AC 1000, polpa/suco concentrado, aroma, ácidos, açúcar e água. Já para o chá, utilizam Kit chá, aroma, extrato de chá branco/verde/preto e água.** (grifei)

Com estas informações colhidas em sua visita técnica, a fiscalização concluiu:

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 Brafanta, 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.

Em síntese, **após afirmar que realizou uma análise técnica**, sem, porém, colher amostras nem submeter o insumo para exame laboratorial, no entender da fiscalização, concluiu que 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 o kit concentrado é misturado com outros ingredientes, como polpa de fruta, não tendo o fator de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, já que, após a diluição, não apresenta as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

O caso em análise, por se referir aos denominados "kits de concentrados", parece guardar semelhanças com os insumos também denominados de "kit de concentrado" utilizados para produção de refrigerantes, como os casos dos acórdãos 3301-005.546 e 3301-005.324 recentemente julgados por esta colenda turma. Mas, em verdade, estes kits não se confundem.

A confusão é feita pela própria autoridade fiscal e pela d. DRJ que ilustram o mesmo enredo sobre a produção da bebida e a mesma construção argumentativa daquela utilizada nos casos de refrigerantes, inclusive falando em produção de xarope. Contudo, os casos são totalmente distintos.

Os "kit concentrado" utilizados para produção de refrigerantes configura um kit composto de diversas partes embaladas em separado, cada qual exercendo uma função específica no preparo da bebida, mas reunidas em um kit para facilitação do transporte e fins mercadológicos, sendo que há laudos técnicos realizados pelo laboratório Falcão Bauer a partir da coleta de amostras para concluir que o denominado "kit" não é um produto de extrato concentrado ou sabor concentrado, nem por suas partes isoladas, nem em seu conjunto como um kit.

Até por esta semelhança, consta do relatório fiscal, especialmente em fls. 29-32, a descrição de uma diligência realizada em face da fornecedora BRASFANTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DA AMAZÔNIA LTDA, a fim de coletar informações sobre estes insumos concentrados. O resumo das intimações e das respostas constam do relatório fiscal, mas podem ser analisadas na íntegra em fls. 618-669, merecendo destaque o trecho abaixo em que a fiscalização intima a fornecedora para explicar de quantas partes cada kit é composto, se possui partes líquidas e/ou sólidas, solicitando especificação da função de cada uma:

1) Em Termo de 18/11/2016, solicitou-se que o contribuinte apresentasse diversas informações sobre mercadorias vendidas na forma de kits.

Explicou-se que, ao mencionar mercadorias vendidas na forma de kits, a **fiscalização estava se referindo àquelas compostas por duas ou mais embalagens individuais, ainda que tais embalagens estivessem reunidas dentro de uma mesma embalagem de transporte.** (grifei)

Como a primeira resposta apresentada não dirimiu as dúvidas da fiscalização, nova intimação foi realizada, desta vez mais incisiva:

Fica o contribuinte REINTIMADO a informar quais os componentes/partes que compõem cada “concentrado”.

A resposta deverá identificar, **para cada produto final produzido por seus clientes, quantas embalagens individuais são enviadas por Brasfanta.**

A título de ilustração do solicitado, coloca-se a seguir exemplo semelhante ao que já foi apresentado ao contribuinte no Termo de 18/11/2016:

Resposta hipotética: para cada marca de néctar produzido por seus clientes, **a empresa envia uma “parte líquida” e uma “parte sólida”, sendo que a “parte líquida” corresponde a bombona contendo os ingredientes A, B e C, e a “parte sólida” corresponde a um saco plástico contendo os ingredientes X e Y e outro saco plástico contendo o ingrediente Z, ambos os sacos transportados em uma caixa.**
(grifei)

Em resposta à reintimação, a Brasfanta afirmou que não vende "kit" composto de várias partes, apesar da denominação comercial utilizada. Afirmou que seus produtos concentrados já são misturados, homogeneizados, embalados em um único recipiente plástico, pronto para ingressar no processo produtivo de elaboração de bebidas:

Resposta: Os kits/concentrados da Brasfanta da Amazonia **são misturas homogeneizadas de diversas matérias primas sólidas (ou líquidas,** conforme o concentrado a ser produzido) obtidas de acordo com processo produtivo nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT nº 8, de 25.02.98, **e acondicionadas em uma única embalagem,** a qual é vendida aos fabricantes de bebidas **para ser utilizada na produção de bebidas não alcoólicas da posição 22.02.** A citada Portaria Interministerial estabelece no processo produtivo básico a mistura de matérias primas sólidas ou líquidas. (grifei)

Ainda neste contexto da diligência realizada, a fiscalização também perguntou sobre a produção das bebidas, se é necessário acrescentar outros ingredientes:

A fiscalização tem conhecimento que os chamados “concentrados” destinados à produção de néctar não incluem nem a polpa nem o suco concentrado da fruta. Estes insumos são fornecidos para os clientes da intimada por empresas localizadas fora da Amazônia Ocidental.

Assim, fica o contribuinte REINTIMADO a informar, para cada tipo/marca de bebida produzida por seus clientes, os ingredientes que não são fornecidos por Brasfanta, mas que são necessários para obtenção da bebida final.

Resposta: Os produtos da Brasfanta da Amazonia são utilizados na formulação de chás, bebidas de soja e néctares de diversos sabores, cujo principal ingrediente adicionado pelos clientes é a água. Quando não se tratar de bebidas “light ou diet”, é

adicionado o açúcar. Aos néctares **podem** ainda ser adicionadas polpas de frutas para conferir o sabor característico de cada fruta. (grifei)

Após todas estas indagações e partir de uma análise de todos os elementos da posição NCM 2106.90.10, Ex 01, cuja redação é - "*Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado*", afirmou que, para que uma mercadoria se classifique neste código NCM, 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.

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). (grifei)

Apesar de a fiscalização adotar o posicionamento de que o denominado "kit" é uma preparação composta (item “a”), mas que, em razão da necessidade de mistura com outros ingredientes, como polpa de fruta, não poder ser considerado um concentrado já que as características sensoriais seriam alteradas, considerando-se o art. 13 do Decreto nº 6.871/2009, a DRJ, nos fundamentos da r. decisão guerreada, **apresentou argumentação diferente, alterando a fundamentação do lançamento, ao afirmar que este insumo não é uma preparação composta**, já que se trata de um produto intermediário que apenas se tornará uma preparação composta após uma nova etapa industrial realizada na fábrica da Recorrente:

Apesar da contribuinte classificar os “concentrados para bebidas não alcoólicas” na posição NCM 2106.90.10 Ex 01 (“Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”), **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.** (grifei)

Veja que a argumentação destoa da acusação fiscal. Ainda, e aqui a própria DRJ parece ter feito confusão com o caso de refrigerantes, os nobres julgadores afirmaram que a preparação composta somente será obtida quando os diferentes componentes do kit forem misturados no estabelecimento, seguindo complexas e detalhadas especificações técnicas, para só então obter o xarope final para o preparo de bebidas:

O ponto exposto no relatório fiscal é que, 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.

O destaque tarifário “Ex 01” não se aplica, pois, conforme exaustivamente expandido, **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.**

Percebe-se claramente a alteração de fundamentação, já que a fiscalização afirmou ser um preparado composto. A DRJ afirma que não é uma preparação composta. Já a fiscalização afirma que é uma preparação composta, mas que o insumo não é um concentrado com fator de diluição superior a 10 partes da bebida. E esta constatação foi realizada, ressalte-se, sem nenhum laudo técnico para subsidiar a conclusão de que o concentrado, em verdade, não seria um extrato concentrado ou um sabor concentrado.

Ademais, a própria Brasfanta, no procedimento de diligência acima mencionado, afirma que o “concentrado” que comercializa já é vendido homogeneizado (misturado), composto de apenas uma parte, não necessitando de etapa posterior no processo produtivo para misturar as suas partes de acordo com *complexas e detalhadas especificações técnicas*, pois não existem outras partes no kit, sendo um produto único já misturado.

Ainda, em Recurso Voluntário, a Recorrente afirmou que não produz xarope, já adquire o concentrado para bebidas não alcoólicas na forma de uma preparação composta concentrada, sendo aplicada diretamente na produção de bebida própria para o consumo, sem passar por fase posterior; portanto, não se pode considerar ser preparação simples. Ao contrário do que acontece na produção de refrigerantes, estes concentrados, portanto, não passariam por nenhuma etapa de industrialização especificamente sobre eles nas dependências da Recorrente para que estejam aptos para a produção da bebida.

Para a solução do caso é essencial a análise técnica do produto denominado “kit”, para fins de verificação sobre o poder de diluição e da natureza de sabor concentrado ou extrato concentrado, e isso, realmente, só pode ser constatado a partir de laudo laboratorial.

É preciso verificar se este "kit concentrado", por si só, é um concentrado, não importando se será misturado com outros ingredientes quando da elaboração da bebida, pois, como dito, os concentrados já são vendidos homogeneizados, não passando por um processo intermediário das partes do kit (inexistentes, diga-se) para a obtenção do concentrado (xarope), como no caso dos refrigerantes. Há uma mistura, é certo, com outros ingredientes, como polpa de fruta e ácidos, mas já no processo produtivo da bebida e a inclusão ou não destes ingredientes varia de acordo com o tipo de bebida que se está a fabricar.

Assim, como respondido pela própria Brasfanta, um mesmo kit pode ser utilizado para produção de um chá, onde se acrescenta apenas água, ou até açúcar se a bebida não for *diet*, podendo ser acrescentado ainda ácidos ou polpa de fruta para dar o sabor original da fruta se a bebida elaborada for néctar de fruta. Veja que o processo produtivo é diferente para cada tipo de bebida, mas o kit ainda é o mesmo, não podendo deixar de ser considerado um concentrado porque para produzir o néctar foi adicionado polpa de fruta, enquanto que pode ser considerado concentrado quando apenas se adicionou água, como no caso de a bebida elaborada não for néctar. Ou o insumo em si é um concentrado ou não é, não importando qual a bebida será produzida.

Em vista disso, a Recorrente apresentou laudo interno elaborado e assinado por uma engenheira de alimentos, assumindo responsabilidade pessoal por suas conclusões (fls. 1.154-1.166), bem como laudo produzido pela faculdade de engenharia de alimentos da UNICAMP (fls. 1.186-1.287) e do ITAL do Governo de São Paulo (1.288-1.300), utilizados para fundamentar parecer técnico elaborado pela KPMG (1.167-1.185).

Em todos estes laudos foram recolhidas amostras de todos os 12 (doze) kits de concentrado utilizados em seu processo produtivo para realizar uma análise química, testes sensoriais e verificar seu fator de diluição. A resposta que se buscou foi em relação às condições postas pela fiscalização para se considerar a posição NCM 2106.90.00 Ex 01 ou não, quais sejam:

- 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 diluir superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

Para todos os doze "kits", a conclusão foi a mesma, afirmando-se, ainda, que após a diluição em água estes denominados "kit" mantiveram-se com as características sensoriais a que são correspondentes. Concluiu que cada kit atende cada alínea acima, inclusive a "c" (sabor concentrado ou extrato concentrado) e "e" (capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado), conforme se destaca de algumas conclusões do laudo laboratorial elaborado pela **faculdade de engenharia de alimentos da UNICAMP**:

KIT AC 1000 (fls. 1.197-1.203)

O concentrado utilizado na diluição (KIT AC 1000) **é uma preparação composta** (ácido ascórbico, ácido cítrico e extrato de guaraná), não alcoólica, ou seja, é uma

mistura de ácidos e extrato vegetal próprios para preparação de alimentos e bebidas, que é diluído, caracterizando-se como “sabor concentrado” por ser utilizado unicamente na forma diluída em bebidas não alcoólicas, fazendo parte da composição do sabor final da bebida. Por esta razão o presente estudo foi realizado com a diluição do CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA - KIT AC 1000 em água purificada na mesma proporção aplicada para preparação de bebidas prontas para o consumo.

5 – CONCLUSÃO

De acordo com os resultados obtidos conclui-se que a amostra de CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA - **KIT AC 1000 confere sabor concentrado predominante ácido característico comprovadamente percebidos sensorialmente após a diluição de 1:500**, transferindo estas características sensoriais à bebida final preparada pela WOW NUTRITION. O CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA - KIT AC 1000 analisado no presente estudo **é comprovadamente próprio para elaboração de BEBIDAS da posição 22.02, tendo a capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte de concentrado** (grifei)

KIT CHA BRANCO (fls. 1.204-1.210)

O concentrado utilizado na diluição (KIT CHA BRANCO) **é uma preparação composta** (extrato de chá branco, citrato de sódio, extrato de guaraná, ácido málico, ácido ascórbico, ácido cítrico, ciclamato de sódio, sacarina sódica e sucralose.), não alcoólica, ou seja, é uma mistura de aditivos químicos, ácidos e extratos vegetais próprios para preparação de alimentos e bebidas, que é diluído, caracterizando-se como “sabor concentrado” por ser utilizado unicamente na forma diluída em bebidas não alcoólicas, fazendo parte da composição do sabor final da bebida. Por esta razão o presente estudo foi realizado com a diluição do CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA - KIT CHA BRANCO em água purificada na mesma proporção aplicada para preparação de bebidas prontas para o consumo.

5 – CONCLUSÃO

De acordo com os resultados obtidos conclui-se que a amostra de CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA - KIT CHA BRANCO **confere sabor concentrado** ácido, doce e de chá branco característicos comprovadamente percebidos sensorialmente após a diluição de 1:187, **transferindo estas características sensoriais à bebida final preparada pela** WOW NUTRITION. O CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA - KIT CHA BRANCO analisado no presente estudo **é comprovadamente próprio para elaboração de BEBIDAS da posição 22.02, tendo a capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte de concentrado**. (grifei)

KIT UVA FIT (fls. 1.260-1.266)

O concentrado utilizado na diluição (KIT UVA FIT) **é uma preparação composta** (ácido ascórbico, ácido cítrico, ciclamato sódio, sacarina sódica e extrato de guaraná), não alcoólica, ou seja, é uma mistura de ácidos, edulcorantes e extrato vegetal próprios para preparação de alimentos e bebidas, que **é diluído, caracterizando-se como “sabor concentrado”** por ser utilizado unicamente na forma diluída em bebidas não alcoólicas, fazendo parte da composição do sabor final da bebida. Por esta razão o presente estudo foi realizado com a diluição do CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA - KIT UVA FIT em água purificada na mesma proporção aplicada para preparação de bebidas prontas para o consumo.

5 – CONCLUSÃO

De acordo com os resultados obtidos conclui-se que a amostra de CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA - KIT UVA FIT **confere sabor concentrado** doce, levemente ácido comprovadamente percebidos sensorialmente após a diluição de 1:2.500, transferindo estas características sensoriais à bebida final preparada pela WOW NUTRITION. O CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA - KIT UVA FIT analisado no presente estudo **é comprovadamente próprio para elaboração de BEBIDAS da posição 22.02, tendo a capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte de concentrado.**

KIT CHÁ VERDE (fls. 1.211-1.217)

O concentrado utilizado na diluição (KIT CHA VERDE) é uma preparação composta (extrato de chá verde, citrato de sódio, extrato de guaraná, ácido málico, ácido ascórbico, ácido cítrico, ciclamato de sódio, sacarina sódica e sucralose), não alcoólica, ou seja, é uma mistura de aditivos químicos, ácidos e extratos vegetais próprios para preparação de alimentos e bebidas, que **é diluído , caracterizando-se como “sabor concentrado”** por ser utilizado unicamente na forma diluída em bebidas não alcoólicas, fazendo parte da composição do sabor final da bebida. Por esta razão o presente estudo foi realizado com a diluição do CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA - KIT CHA VERDE em água purificada na mesma proporção aplicada para preparação de bebidas prontas para o consumo.

5 – CONCLUSÃO

De acordo com os resultados obtidos conclui-se que a amostra de CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA - KIT CHA VERDE confere sabor concentrado ácido, doce e de chá verde característicos comprovadamente percebidos sensorialmente após a diluição de 1:217, transferindo estas características sensoriais à bebida final preparada pela WOW NUTRITION. O CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA - KIT CHA VERDE analisado no presente estudo é comprovadamente próprio para elaboração de BEBIDAS da posição 22.02, tendo a capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte de concentrado.

(grifei)

Com base nestas conclusões laboratoriais, a KPMG elaborou parecer, respondendo aos requisitos da posição 2106.90.00 Ex 01, concluindo o mesmo para todos os 12 kits de concentrado, o qual peço vênia para transcrever apenas a conclusão do Kit AC 1000, tendo em vista que este foi o kit analisado pela fiscalização em sua visita técnica, *verbis* (fls.: 1.177):

1. Análise da classificação NCM do concentrado para bebidas não alcoólica “KIT AC 1000” Requisitos para o enquadramento no NCM 2106.90.10 Ex 01:

a) O Kit AC 1000 é uma mistura composta de ácido ascórbico, ácido cítrico e extrato de guaraná, dessa forma atende ao requisito “a”;

b) O KIT AC 1000 não possui característica alcoólica: Não há ingrediente alcoólico ou derivado de álcool em sua composição, atendendo ao requisito “b”;

c) O KIT AC 1000 caracteriza-se como sabor concentrado, a partir da mistura de acidulantes, conferindo sabor ácido. Trata-se de um dos ingredientes utilizados para a

fabricação de bebida. Tem apresentação sólida. Atende ao requisito “c”, por tratar-se de um ingrediente concentrado, que atribuirá sabor ácido à bebida produzida.

d) O KIT AC 1000 é destinado para a elaboração das bebidas classificadas na posição 22.02, pois trata-se de preparação composta para fabricação de bebidas não alcoólicas, dessa forma atende ao requisito “d”.

e) O KIT AC 1000 possui capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida a ser produzida. Em média 10Kg de concentrados são usados para produzir 5.000 litros da bebida final. Fator de diluição: 1:500 (500 vezes). Atendendo e superando em larga escala o requisito “e”.

Por fim, a KPMG concluiu que todos os concentrados fornecidos pela Brasfanta estariam enquadrados na NCM 2106.90.00 Ex 01, por atenderem, perfeitamente, a descrição desta classificação fiscal:

Conclusão

Com base nas análises dos documentos e nas informações prestadas pela administração da WOW durante a realização dos trabalhos e tendo em vista a legislação fiscal pertinente, concluímos que:

I. Os concentrados adquiridos pela WOW originados da Brasfanta são preparados concentrados utilizados como um dos ingredientes na produção das bebidas, e não a bebida final concentrada, essa sim seria objeto de enquadramento no inciso 4º do artigo 13º do Decreto 6.871/2009, que refere aos concentrados que diluídos em água, estariam prontos para o consumo;

II. Segundo as normas descritas na NESH, os produtos classificados na posição 21.06.90, são misturas de produtos químicos com substâncias alimentares que podem ser consumidas diretamente ou serem incorporadas na produção de outros alimentos;

III. A classificação fiscal mais adequada para os concentrados para bebidas não alcoólica (“kits”) adquiridos pela WOW, enquadra-se na posição Ex 01 do NCM 21.06.90.10 (misturas de produtos químicos com substâncias alimentares que podem ser consumidas diretamente ou serem incorporadas na produção de outros alimentos), considerando que tratam-se de preparações compostas e concentrados ou sabores concentrados para a elaboração de bebida não alcoólica; e

IV. Embasado na análise dos Laudos Técnicos – Anexo 1 e 2, todos os concentrados analisados atendem ao requisito do fator de diluição superior a 10 (dez) partes, exigido nas normas.

Analisando o laudo elaborado pelo ITAL - INSTITUTO DE TECNOLOGIA DE ALIMENTOS – GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO, seleciono aleatoriamente o resultado laboratorial do “**Kit chá verde**” de fls. 1.291. O objetivo do teste era saber as características sensoriais após a diluição em 10 partes de água para uma do concentrado:

2. MÉTODO(S)

Características Sensoriais – MA-CQ.225 baseado em ABNT (2014), ABNT NBR ISO 5492:2014 e BRASIL (2005). Exame das características sensoriais do produto de forma consensual por equipe de cinco julgadores do LAFISECCQA/ITAL, selecionados quanto à acuidade sensorial. O produto foi avaliado quanto à aparência e odor na forma recebida e, após preparo, quanto à aparência, odor, textura/sensação na boca e sabor; para tal, foi seguido o procedimento de preparo recomendado pelo interessado: diluir todo o conteúdo do pó (46 g) em água para preparo de 10 litros da bebida final.

3. RESULTADO(S)

Características sensoriais

Produto na forma recebida

Aparência: pó fino e solto de coloração marrom clara esverdeada, com presença de cristais finos, curtos e transparentes e de alguns aglomerados que se desfazem ao toque.

Odor: herbal e adocicado. Livre de odores estranhos.

Produto preparado

Aparência: líquido levemente turvo de coloração amarela esverdeada.

Odor: adocicado, com odor suave que lembra abacaxi cozido e chá verde. Livre de odores estranhos.

Textura/Sensação na boca: aquosa, adstringente.

Sabor: doce, amargo, ácido, com sabor que lembra chá verde. Livre de sabores estranhos.

Outro exemplo, a análise do “kit soja”, 1.292:

2. MÉTODO(S)

Características Sensoriais – MA-CQ.225 baseado em ABNT (2014), ABNT NBR ISO 5492:2014 e BRASIL (2005). Exame das características sensoriais do produto de forma consensual por equipe de cinco julgadores do LAFISECCQA/ITAL, selecionados quanto à acuidade sensorial. O produto foi avaliado quanto à aparência e odor na forma recebida e, após preparo, quanto à aparência, odor, textura/sensação na boca e sabor; para tal, foi seguido o procedimento de preparo recomendado pelo interessado: diluir todo o conteúdo do pó (113,6 g) em água, sob agitação em liquidificador por 2 minutos, para preparo de 10 litros da bebida final.

3. RESULTADO(S)

Características sensoriais

Produto na forma recebida

Aparência: pó muito fino e solto de coloração creme, com presença de alguns cristais pequenos e transparentes.

Odor: característico de soja, suave, adocicado que lembra baunilha. Livre de odores estranhos.

Produto preparado

Aparência: líquido turvo de coloração amarela levemente esverdeada, com presença de espuma de coloração creme clara na superfície.

Odor: característico de soja. Livre de odores estranhos.

Textura/Sensação na boca: encorpada e levemente gomosa.

Sabor: característico de soja, amargo e doce. Livre de sabores estranhos.

Além dos laudos já comentados, após a interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente apresentou em fls. 1.629-1.700 novos laudos proferidos por outros laboratórios, como o Instituto Mauá de Tecnologia e o laboratório Falcão Bauer, os quais são recebidos e adicionados aos laudos já apresentados em sua defesa. Todos eles foram apresentados para subsidiar a constatação de que os denominados "kit concentrados" são realmente produtos concentrados para elaboração de bebidas não alcoólicas, com fator de diluição superior a 10 partes, mantendo suas características sensoriais após a diluição.

Analisando os resultados dos testes realizados pelo laboratório Falcão Bauer, veja, por exemplo, o teste do "Kit Açaí", localizado em fls. 1.652-1.654, no qual todos os 15 painelistas (100%) que provaram o produto após a diluição afirmaram que o produto tem sabor de açaí:

Concentrado para bebida não alcoólica (Kit Açaí)

Preparação composta de: polpa de açaí, extrato de guaraná e ácido.

Embalagem: Tambor de 170kg.

Características: mistura de polpa de açaí, conferindo sabor predominante de açaí.

Forma de diluição: em média 420kg de concentrado são usados 4500 litros de bebida final.

Fator de diluição: 1:10,6 (10,6 vezes). - 933,33 gramas de KIT AÇAÍ para preparar 10 litros.

Para o denominado "kit chá branco", o resultado foi o seguinte, fls. 1.655-1.657:

46,7% dos painelistas indicaram que a bebida possui sabor ácido, 86,7% indicaram que a bebida possui sabor doce e 66,7% indicaram que a bebida possui sabor de chá.

Concentrado para bebida não alcoólica (Kit Chá Branco)

Preparação composta de: extrato de chá branco, citrato de sódio, extrato de guaraná, ácido málico, ácido ascórbico, ácido cítrico, ciclamato sódio, sacarina sódica e sucralose.

Embalagem: sacos plásticos de 27kg.

Características: mistura de extratos concentrados, edulcorantes, acidulantes e outros, conferindo sabor predominantemente de chá, sabor doce e sabor ácido.

Forma de diluição: em média 27kg de concentrado são usados 5000 litros de bebida final.

Fator de diluição: 1:187 (187 vezes). - 54 gramas de KIT CHA BRANCO para preparar 10 litros.

Na análise sensorial do kit soja, 100% dos avaliadores não constataram alteração sensorial, conforme fls. 1.661-1.663:

Conforme demonstrado abaixo, 100,0% dos painelistas indicaram que a bebida possui sabor de soja.

Concentrado para bebida não alcoólica (Kit Soja)

Preparação composta de: proteína isolada de soja, citrato de sódio, extrato de guaraná, pectina cítrica, mascarante, carboximetilcelulose, açúcar cristal.

Embalagem: sacos plásticos de 51 kg.

Características: mistura de extratos vegetais e açúcares, conferindo sabor predominante de soja.

Forma de diluição: em média 51 kg de concentrado são usados 4500 litros de bebida final.

Fator de diluição: 1:89 (89 vezes). - 113,6 gramas de KIT SOJA para preparar 10 litros.

Como último exemplo, o resultado do “kit chá verde” (fls. 1.659-1.661):

Conforme demonstrado abaixo, 93,3% dos painelistas indicaram que a bebida possui sabor ácido, 80,0% indicaram que a bebida possui sabor doce e 100,0% indicaram que a bebida possui sabor de chá.

Concentrado para bebida não alcoólica (Kit Chá Verde)

Preparação composta de: extrato de chá verde, citrato de sódio, extrato de guaraná, ácido málico, ácido ascórbico, ácido cítrico, ciclamato sódio, sacarina sódica e sucralose.

Embalagem: sacos plásticos de 23kg.

Características: mistura de extratos concentrados, edulcorantes, acidulantes e outros; conferindo sabor predominantemente de chá, sabor doce e sabor ácido.

Forma de diluição: em média 23kg de concentrado são usados 5000 litros de bebida final.

Fator de diluição: 1:217 (217 vezes). - 46 gramas de KIT CHA VERDE para preparar 10 litros.

O que se percebe, portanto, da análise de todos estes laudos realizados em laboratório a partir de amostras dos 12 tipos de “ki de concentrado” utilizados pela Recorrente em sua produção de bebida é que, após um exame com metodologias técnicas, com padrões científicos, restou comprovado que se tratam de preparação composta de sabor concentrado ou extrato concentrado, com fator de diluição de 10 partes de bebida.

Ainda, nos testes sensoriais, inclusive os elaborados pelo ITAL do Governo de São Paulo, bem como pelo Laboratório Falcão Bauer, restou comprovado que após a diluição o produto as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

É preciso reconhecer os resultados laboratoriais realizados em detrimento do exame parcial, visual de apenas dois “kit de concentrado” (kits AC 1000 e AC 2000) existentes na produção da Recorrente naquele momento, sem nenhuma coleta de amostra para realização de exame laboratorial a fim de obter uma descrição técnica destes insumos, afastando-se das conclusões subjetivas, como a realizada pela acusação fiscal.

Ainda, além de ser um exame parcial e sem respaldo técnico, a partir da análise visual de apenas dois dos doze kits utilizados como insumos para preparação da mais variadas

bebidas, a fiscalização entendeu que estes dois kits não eram sabores concentrado ou extrato concentrado e nem tinham fator de diluição e, com isso, estendeu sua conclusão para todos os 10 outros kits remanescentes. Assim, mesmo que estes dois kits não atendessem aos requisitos da classificação fiscal 22.06.90.10 Ex 01, a fiscalização jamais poderia fazer esta generalização e estender sua conclusão para todos os demais kits.

Não se desconhece que a classificação fiscal se trata de atividade jurídica, nos termos do art. 30 do Decreto nº 70.235/1972. No entanto, para realizar uma subsunção jurídica para fins de adequação de uma posição NCM específica, é preciso analisar as qualificações técnicas do produto.

Em outras palavras, para que a tarefa jurídica de classificação fiscal seja realizada, é necessário analisar o produto, investigando sua natureza, composição, funções, finalidades e etc. e para que este conhecimento fático sobre o produto seja alcançado, a depender do caso, será necessário um conhecimento especializado sobre o produto a ser classificado e, por esta razão, um laudo técnico ou um exame laboratorial se faz necessário.

Neste sentido, ao discorrer sobre a metodologia para classificação fiscal de uma mercadoria, Altair Santiago e Monica Missaglia trazem um exemplo pertinente ao caso concreto, quando ensina sobre a necessidade de uma análise das características e utilidades de um dado produto, auxiliado por alguém com conhecimento técnico e específico, como medida preparatória da classificação de mercadorias³:

Um bom exemplo deste fato ocorre quando se pretende classificar um medicamento, ou uma substância química. Somente pessoas especializadas na área, como químicos, farmacêuticos, dentre outros profissionais, possuem o conhecimento necessário sobre um produto em questão, e devem ser consultados sempre em caso de dúvida, para evitar possíveis e prováveis erros no enquadramento.

Tal conhecimento sobre a mercadoria, certamente, não será obtido com uma visita técnica do agente fiscal, para apenas olhar os insumos, aliado à suas impressões subjetivas sobre os insumos e o processo produtivo da Recorrente.

Somente após o conhecimento do produto é que se realiza o estudo da nomenclatura de classificação fiscais, investigando-se o sistema harmonizado de classificação de mercadorias, aliado aos recursos e regras para elaboração deste trabalho.

Diante da necessidade de uma harmonização internacional, foi aprovada em 1983, em Bruxelas, a “Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias”, internalizado no Brasil por meio do Decreto nº 97.409/1988.

O Sistema Harmonizado nada mais é do que uma classificação de mercadorias composta por códigos e suas respectivas descrições. A NCM é a nomenclatura Comum do Mercosul, criada em razão da criação do Mercosul em 1991, pela necessidade de harmonização da união aduaneira que se formou em 1995, sendo assim, os signatários poderiam adotar as mesmas alíquotas para tributar as importações.

³ SANTIAGO, Altair; MISSAGLIA, Monica. Manual de Classificação Fiscal de Mercadorias. Editora Fiscosoft: São Paulo, 2012. p. 25

Com base nisso, foi publicado o Decreto nº 2.092/1996 aprovou a Tabela do IPI e determinou que a classificação dos produtos industrializados seria baseada na NCM. A NCM passaria a ser a nova nomenclatura brasileira de mercadorias, fundamentada no sistema harmonizado (NBM/SH) e desde então TIPI vem sendo constantemente atualizada para classificação fiscal dos produtos.

A classificação fiscal e a adoção de um sistema harmonizado de codificação de mercadorias, portanto, é de competência da União Federal, tendo em vista a necessidade de uniformização da classificação dos produtos para harmonia de tratamento tanto no comércio interno, quanto no comércio exterior.

Para o desenvolvimento da tarefa de classificação fiscal, concluindo-se por uma determinada NCM para o produto em análise, após a análise técnica quando necessária, deve-se consultar as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e as Regras Gerais Complementares (RGC), que oferecem os critérios gerais para o enquadramento de qualquer mercadoria, nos termos do RIPI/2010:

Art. 15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Ainda, pode-se se socorrer das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, introduzido pelo Decreto nº 435/1992 e, por também serem reguladas por meio de instruções normativas (IN RFB 807/2008), são de observância obrigatória para a Administração Fazendária.

Ao se analisar as notas explicativas da posição NCM 2106, o item 7 do NESH merece especial atenção, pois nesta nota resta esclarecido que as preparações compostas utilizadas na fabricação de bebidas podem conter a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizem a bebida e dessa forma permite a adição de outros ingredientes para a produção da bebida final pronta para o consumo.

NESH

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. **Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida.** Em conseqüência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também freqüentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam,

estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22. (grifei)

Com isso, importante destacar que a classificação fiscal NCM 2206.90.10 Ex 01 comporta sua aplicação em preparações compostas que contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida, podendo assim ser adicionadas outras substâncias, como conservantes e sucos de frutas, como acontece na produção de néctares de fruta pela Recorrente.

Percebe-se, assim, haver carência de fundamentação para esta acusação do auto de infração, pois baseada apenas em impressões subjetivas e análise visual do processo produtivo, considerando apenas 02 "kits de concentrado" de um universo de 12 utilizados pela Recorrente. Esta conclusão subjetiva da fiscalização, não é suficiente para infirmar a classificação fiscal adotada pela fornecedora dos insumos e afirmar que a classificação está equivocada, não satisfazendo a disposição do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972 onde se exige a obrigação do fisco de subsidiar suas acusações fiscais em documentos comprobatórios, como laudos.

Decreto nº 70.235/1972

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, **os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.** (grifei)

Neste sentido vem decidindo as turmas ordinárias da 3ª Seção do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos fiscais, conforme julgados abaixo:

Acórdão 3402-004.364 - Sessão de 26/08/2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Ano calendário:2005, 2006, 2007, 2008, 2009

LANÇAMENTO DE IPI. ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE PROVA NOS AUTOS.

Inexistindo comprovação de que houve erro na classificação fiscal adotada pelo sujeito passivo, fundamento utilizado para o lançamento tributário, faz-se insubsistente a exigência fiscal.

Recurso de Ofício Negado.

Acórdão 3201-002.471

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

CLASSIFICAÇÃO FISCAL COMPOSIÇÃO DO PRODUTO NECESSIDADE DE PROVA.

Nos casos em que a reclassificação fiscal efetuada pelo fisco levar em consideração a composição de produto, esta deve estar irremediavelmente provada nos autos do

processo, de modo a categorizar a situação de fato, sob pena da insubsistência da exigência fiscal.

Esta 1ª Turma Ordinária também já decidiu neste sentido, conforme acórdão n.º 3301-003.062, de relatoria da ilustre conselheira Semíramis de Oliveira Duro:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/12/2011

IPI. ÔNUS DA PROVA. DIVERGÊNCIA DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Havendo litígio no que se refere à identificação do produto industrializado, **a ausência, nos autos, de elementos capazes de demonstrar a adequada reclassificação**, implica na manutenção do código em que foi enquadrado pelo industrializador. (grifei)

Desta feita, diante da ausência de elementos comprobatórios trazidos pela fiscalização capazes comprovar o ilícito e infirmar a classificação fiscal adotada pela Recorrente, deve-se manter a classificação adotada pelo contribuinte e cancelar este ponto do lançamento de ofício, sob pena de ofensa ao art. 9º do Decreto 70.235/1972 que impõe ao Fisco o dever de investigação e o ônus probatório do ilícito descrito no auto de infração.

A d. Procuradoria da Fazenda Nacional, ao se manifestar sobre os laudos, fls. 1.717-1.724, junta aos autos laudo técnico elaborado pelo laboratório Falcão Bauer – Parecer técnico 014/2018 (fls. 1.728-1.724).

Apesar de ser pacífica a admissão de tais laudos nesta fase processual, tenho dúvidas se a d. Procuradoria pode juntar aos autos laudos técnicos para tentar subsidiar a avaliação técnica para a reclassificação fiscal elaborada pelo agente fiscal quando da lavratura do auto de infração. Não se pode esquecer que estamos diante de um auto de infração e, segundo o art. 142 do CTN, já deve ter todos os elementos para a constituição do crédito tributário quando da realização do lançamento, não sendo possível neste momento.

Mas enfim, analisando-se o teor do laudo, percebe-se que não tem capacidade de subsidiar a pretensão do Fisco. Isso porque é um parecer técnico genérico, tratando, inclusive, de refrigerantes de cola e guaraná. Não se trata de um laudo técnico relacionado com o processo produtivo da Recorrente, que colheu amostras dos produtos específicos utilizados por ela em seu processo produtivo, realizando testes laboratoriais sobre eles, a fim de detectar se são produtos concentrados, com fator de diluição e, após a diluição, apresentam as mesmas características sensoriais.

Ressalte-se que os laudos técnicos juntados pela Recorrente infirmam a acusação fiscal, ao concluir que são produtos concentrados ou sabor concentrado, com capacidade de diluição de 10 partes, cuja diluição não altera as características sensoriais do produto, justamente as condições que a fiscalização afirmou não estarem presentes para realizar a classificação fiscal pretendida.

Conclusão

Isto posto, conheço do recurso voluntário para dar-lhe parcial provimento, reconhecendo a decadência da apuração do crédito tributário, inclusive glosas, entre os períodos de fevereiro de 2012 até agosto de 2012, mantendo-se as glosas de crédito dos insumos

consumidos indiretamente na industrialização e as glosas de crédito decorrente das notas fiscais de entrada emitidas pela própria fiscalizada para cancelar notas fiscais de saída, mas afastando as glosas de crédito dos insumos concentrados para elaboração de bebidas conforme classificação EX 01 da NCM 2106.9010, bem como afastando a multa de ofício sobre as operações com Yogomix, tanto em razão de não haver erro na classificação fiscal, pois fundado em solução de consulta, quanto porque até agosto de 2012 a apuração do débito já havia decaído.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior