



<b>Processo nº</b>	10314.720818/2018-08
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-012.122 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	19 de dezembro de 2022
<b>Recorrente</b>	AMBEV S.A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES**

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI. CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS.

O Supremo Tribunal Federal STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 592.891, em sede de repercussão geral, decidiu que "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

**DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. ALEGAÇÃO DE BOA-FÉ. IMPOSSIBILIDADE.**

A boa fé do adquirente não é suficiente para garantir o direito ao crédito como se devido fosse se ausentes os requisitos legais previstos na norma de regência.

**MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.075.508/SC. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO RICARF.**

O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543C do anterior CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, a qual deve ser acolhida nos julgamentos do CARF em conformidade com o seu Regimento Interno.

Ao contribuinte cabe o ônus de provar que o produto foram utilizados e/ou consumidos no processo de industrialização.

ACÓRDÃO GERADO AUTOMATICAMENTE PELO SISTEMA CARF. O DOCUMENTO NÃO POSSUEM VALOR JURÍDICO. O USO É EXCLUSIVO DA AUTORIDADE JUDICIÁRIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob os termos do Recurso Extraordinário nº 592.891. Vencido o conselheiro José Renato Pereira de Deus que deu provimento ao capítulo referente à classificação do “Kit de concentrado”.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Mariel Orsi Gameiro.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de piso de fls.2.435-2.475:

### Lançamento de ofício

*O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado por Auditor- Fiscal da Receita Federal do Brasil, por falta de recolhimento do IPI, apurada mediante reconstituição da escrita, decorrente da glosa de créditos básicos e de créditos incentivados desse imposto. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 502 a 509 e se refere ao IPI, no valor de R\$ 52.149.730,86, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, totalizando, na data da autuação, R\$ 114.968.703,49. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Termo de Verificação Fiscal, das fls. 510 a 582, e seguem resumidos.*

*O interessado fabrica cervejas, refrigerantes e isotônicos, e adquiriu insumos dos estabelecimentos Ravibras Embalagens da Amazônia Ltda., doravante “Ravibras”, Arosuco Aromas e Sucos Ltda., doravante “Arosuco”, Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda., doravante “Pepsi”, e Valfilm Amazônia Indústria e Comércio Ltda., doravante “Valfilm”, todos localizados na Zona Franca de Manaus (ZFM). As notas fiscais respectivas foram emitidas pelos fornecedores sem lançamento (destaque) do IPI, havendo menção, conforme o caso, aos arts. 81, II, e 95, III, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, dispositivos que se referem a benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais, a saber: Zona Franca de Manaus (ZFM) (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III). A Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida por Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, conforme § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967, e § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 356, de 15 de agosto de 1968.*

*O autor do procedimento fiscal refere que, segundo o art. 237 do RIPI, de 2010, os estabelecimentos industriais podem creditar-se do valor do IPI calculado,*

*como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95 do mesmo regulamento (Amazônia Ocidental), desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.*

*Fazem jus à isenção do art. 95, III, os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da Tabela de Incidência do IPI (TIPI). No caso da aquisição de produtos com a isenção do art. 81, II, do RIPI, de 2010 (ZFM), inexiste previsão legal para crédito do IPI pelo adquirente dos produtos desonerados do referido imposto.*

*Mediante análise dos dados existentes no Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), tanto o Sped Fiscal, quanto o Sped Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), verificou-se a existência dos seguintes créditos no livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI): “presumido – aquisição de mercadoria oriunda do Amazonas – art. 237 do RIPI/2010”. “presumido – aquisição mercadoria oriunda da Amazônia Ocidental”, “MIP – material intermediário de produção” e “MIP – extemporâneo (... )”. Com respeito aos créditos informados diretamente no livro RAIPI, o interessado apresentou planilha, evidenciando que o cálculo do crédito do IPI, como se devido fosse, no caso de produtos adquiridos com isenção, ocorreu mediante aplicação das alíquotas de 5%, 15% ou 20%, dependendo do produto adquirido, sobre o valor das aquisições. Os emitentes das notas fiscais utilizadas no cálculo dos créditos são os já citados estabelecimentos Ravibras, fornecedor de filmes plásticos, tampas e rolhas, Arosuco e Pepsi, fornecedores de insumos empregados na fabricação de bebidas, designados como “kits”, ou “concentrados”, ou “kits concentrados”, e Valfilm, fornecedor de filmes plásticos. Os produtos fornecidos por Arosuco e Pepsi são entregues na forma de “kits”, constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente sai do estabelecimento fornecedor em embalagem individual. Para apurar se os produtos adquiridos dos citados fornecedores legitimariam crédito, com base no art. 237 do RIPI, de 2010, todos foram intimados a prestar esclarecimentos.*

*Ravibras deu conta de que forneceu produtos com a isenção própria para a ZFM e de que neles não há emprego de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, o que ensejou a glosa total de créditos do IPI, em relação ao citado fornecedor.*

*Pepsi informou que dá saída aos “kits” com as isenções dos art. 81, II, e 95, III, do RIPI, de 2010. Além disso, mencionou que utiliza matéria-prima agrícola e extrativa vegetal da região amazônica, conforme definida pelo art. 2º da Lei nº 5.173, de 27 de outubro de 1966, e art. 45 da Lei Complementar nº 31, de 11 de outubro de 1977. As principais matérias-primas regionais são: açúcar, que é convertido em ácido cítrico via industrialização por encomenda, e corante caramel, que é produzido por D.D. Williamson do Brasil Ltda., doravante “DDW”, a partir do açúcar regional. Na fabricação dos concentrados derivados de cola, Pepsi utiliza corante caramel industrializado por DDW, que, por sua vez, utiliza em seu processo produtivo açúcar proveniente da região amazônica, além de Pepsi utilizar açúcar fornecido por Usinas Itamarati, localizada em Nova Olímpia (MT), convertido em ácido cítrico via industrialização por encomenda. Pepsi informa ainda que em 2012 formulou consulta perante a Suframa, com o objetivo de dirimir dúvida a respeito de seu direito à isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010, tendo em vista os insumos utilizados em seu*

*processo produtivo e a procedência dos insumos, tendo havido resposta no sentido de confirmar o benefício, nas condições citadas. Mediante análise das informações prestadas por Pepsi, a fiscalização mencionou que em todas as notas fiscais emitidas por esse fornecedor consta exclusivamente a isenção do art. 81, II, do RIPI, de 2010 (ZFM), a qual não legitima crédito algum ao adquirente, o que justifica a glosa integral dos créditos escriturados por Ambev, com base nessas notas fiscais. Mesmo assim, a fiscalização analisou a possibilidade de escrituração de créditos em relação aos produtos fornecidos por Pepsi, com base no art. 237 do RIPI, de 2010.*

*Diz a fiscalização que o açúcar (sacarose) pode, dependendo do processo produtivo sob análise, ser chamado de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal. Entretanto, o açúcar não é matéria-prima no processo produtivo de Pepsi, pois “matérias-primas” são aqueles itens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta o produto em fabricação. No processo produtivo dos “kits concentrados” fabricados por Pepsi, é utilizado o corante caramelo, produzido com açúcar, e não o açúcar. Além disso, na produção do corante caramelo há emprego de açúcar produzido fora da Amazônia Ocidental, o que não é admitido. Consequentemente, houve glosa total dos créditos decorrentes de produtos fornecidos por Pepsi.*

*Com respeito ao fornecedor Arosuco, apurou-se que as notas fiscais referentes aos “kits concentrados” foram emitidas com as isenções dos arts. 81, II (ZFM), ou 95, III (Amazônia Ocidental), do RIPI, de 2010. Segundo esse fornecedor, as matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional empregadas são o extrato vegetal de guaraná e o corante caramelo, ambos provenientes da Amazônia Ocidental. Com respeito aos “kits concentrados” que não os de sabor guaraná, Arosuco indicou dois fornecedores, localizados em Manaus: a própria Ambev e DDW. A fiscalização, contudo, apurou a existência de diversos outros fornecedores de variados insumos dos “kits concentrados”, sendo que treze deles localizam-se fora da Amazônia Ocidental, o que, repetindo, não é admitido. Embora insumos fornecidos por estabelecimentos localizados fora da Amazônia Ocidental não legitimem a isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010, e, consequentemente, tornem indevido o crédito do art. 237 do mesmo regulamento, a fiscalização apurou que os insumos, em si, tampouco legitimam a isenção e o crédito referidos. Tais insumos não são matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais, mas produtos industrializados, como é o caso do álcool etílico, propilenoglicol, óleo essencial de laranja (produzido em Santa Catarina), aroma de laranja (produzido em São Paulo), mandarina – aroma natural de tangerina (produzido em São Paulo), Base 0801 – aroma natural laranja (produzido em São Paulo), Base 30350 – aroma de cacau (produzido em São Paulo), Laranja 60303-44 – aroma natural, EDTA cálcio dissódico (produzido em São Paulo), ciclamato de sódio, sorbato de potássio, aditivo E-400 (produzido em São Paulo) e ácido ascórbico (produzido em São Paulo). À vista disso, exceto no tocante aos componentes dos “kits concentrados” à base de guaraná, todos os demais créditos escriturados por Ambev com suporte em notas fiscais emitidas por Arosuco foram glosados.*

*Quanto ao fornecedor Valfilm, este informou que os produtos faturados por notas fiscais emitidas no período de janeiro a agosto de 2014 não foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional, estando a isenção amparada no art. 81, II, do RIPI, de 2010, mas que nos produtos faturados entre setembro de 2014 a março de 2016 houve emprego das referidas matérias-primas, fazendo jus à isenção do art. 95, III, do mesmo RIPI e, consequentemente, ao crédito do art. 237 desse regulamento. A matéria-prima extractiva vegetal de produção regional, segundo Valfilm, seria o óleo de dendê, empregado como aditivo natural, em*

*substituição ao derivado de petróleo, na produção de filme Stretch e de filme Shrink. A fiscalização, todavia, aduz que se trata de óleo de dendê refinado, que é um produto industrializado, e não matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, conforme exigido para os fins da isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010, o que impede o crédito com base no art. 237 do mesmo regulamento. A isenção do art. 81, II, do RIPI, de 2010, como visto anteriormente, não dá direito a crédito ao adquirente, motivo pelo qual houve glosa integral do crédito escruturado com base em aquisições de produtos de Valfilm.*

*Além do que foi até aqui exposto, a fiscalização também apurou que os “kits concentrados” recebidos de Arosuco e de Pepsi foram indevidamente tratados, pelos fornecedores e pelo adquirente, como produto único e, pelos mesmos envolvidos, incorretamente classificados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Tais conclusões da fiscalização se devem à circunstância de os “kits concentrados” serem recebidos no estabelecimento interessado neste processo em partes, individualmente embaladas, as quais, até o recebimento, não têm contato entre si.*

*O processo produtivo dos refrigerantes e isotônicos no estabelecimento industrial de Ambev foi resumido pela fiscalização do IPI da seguinte forma: as matérias-primas, basicamente aromas e sais, são recebidos dos fornecedores, e então encaminhados a uma sala de estocagem, antes do preparo propriamente dito; a água utilizada para a fabricação dos refrigerantes é “declarada”, após tratamento, sendo que, no caso de Gatorade e Lipton, também passa por um processo chamado de “osmose reversa”, para retirada total de sais minerais; a água declarada alimenta um equipamento denominado tanque de solução, conhecido como “dissolvedor”, em que são adicionados os sais industrializados; a solução resultante é então encaminhada aos tanques onde serão adicionados os aromas (flavours), de acordo com a formulação do refrigerante a ser fabricado; a mistura é então dirigida às linhas de enchimento, onde é feita uma diluição; no caso dos refrigerantes é adicionado o gás, e finalmente segue para envase. No tocante ao recebimento das matérias-primas, a fiscalização menciona que os aromas chegam ao estabelecimento de Ambev acondicionados em bombonas e os sais acondicionados em sacos, conjunto esse convencionalmente chamado de “kit” para fabricação de refrigerantes. Os aromas, chamados de “flavours”, são os componentes que contêm os aromas das bebidas a serem fabricadas, como é o caso de laranja, tangerina, limão e guaraná. Vêm embalados em bombonas e se apresentam na fase líquida. Os sais vêm embalados em sacos, na fase sólida, e são basicamente acidulantes e conservantes. No caso dos refrigerantes, os sais são ácido cítrico, sorbato e benzoato. No caso do Gatorade, são ácido cítrico, fosfato e citrato. Tais componentes do “kit” não podem ser misturados no estabelecimento fornecedor e transportados já na forma do concentrado pronto, porque as misturas para cada produto tem dosagens e sequências diferentes, e se o concentrado já viesse pronto, o volume do produto seria maior. Os “kits”, quando são recebidos do fornecedor, não apresentam ainda as características essenciais do concentrado pronto. Para que isso aconteça é necessário que eles sejam misturados, o que ocorre no processo de preparo das bebidas, no estabelecimento industrial de Ambev.*

*Na sequência, a fiscalização se vale das Regras Gerais para Interpretação (RGI) do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) para demonstrar que os “kits concentrados” não podem ser classificados no referido Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Além disso, concluiu que os componentes mais importantes dos “kits concentrados” adquiridos por Ambev devem ser classificados no código básico 2106.90.10 da TIPI, inadmitindo a inclusão no Ex 01, porquanto não contêm todos os ingredientes necessários para caracterizar um produto chamado*

*de “extrato concentrado”. Ao referido código da TIPI corresponde alíquota zero, o que leva a crédito do IPI, calculado como se devido fosse, igual a zero.*

*À vista disso, todos os créditos relativos a “kits concentrados” foram glosados.*

*Mudando de enfoque, a fiscalização glosou os créditos escriturados em relação a “materiais intermediários de produção”, ou MIP, a saber, parafusos, arruelas, buchas, retentores, rolamentos, gaxetas, correias, mangueiras, anéis de vedação, válvulas etc., porquanto esses itens não se enquadram nos conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, reportando-se, para tanto, ao Parecer Normativo CST nº 65, de 30 de outubro de 1979, publicado no Diário Oficial da União de 6 de novembro de 1979.*

### ***Impugnação***

*Cientificado da exigência em 18 de dezembro de 2018, segundo consta na fl. 660, o sujeito passivo apresentou a impugnação das fls. 667 a 709, em 16 de janeiro de 2019, pelo que se vê na fl. 664, alegando o que segue resumido.*

*Preliminarmente, alega nulidade do Auto de Infração, por falta de preenchimento dos requisitos formais, tendo em vista que o referido auto não traz a descrição relativa aos créditos de materiais intermediários de produção, filmes, tampas e rolhas. Diz que, na fl. 503, consta que “o estabelecimento industrial ou equiparado a industrial creditou-se indevidamente de demais modalidades de créditos, em desrespeito à legislação do imposto conforme ...”, sem que tenha sido completada a frase, o que torna o Auto de Infração incompleto. Tampouco é possível identificar os artigos relacionados à acusação referente ao “creditamento de materiais intermediários de produção” (fl. 503). O impugnante considera que o relatório fiscal não supre essas falhas.*

*Além disso, o Auto de Infração também é nulo para a defesa, pela impossibilidade de mudança do critério jurídico adotado no lançamento de ofício, invocando o disposto no art. 146 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN). Diz que já sofreu diversas autuações com fundamento no mesmo contexto fático utilizado no presente caso. Especialmente no que diz respeito ao direito de creditamento de IPI sobre as chamadas preparações compostas para bebidas, ou “kits”, o impugnante tem vivenciado nos últimos anos situações conflitantes em autuações sofridas que ora buscam a glosa dos créditos de IPI por falta de preenchimento dos requisitos para fruição do benefício previsto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975 (art. 95, III, do RIPI, de 2010), ora reconhecem o direito a crédito de IPI sobre alguns tipos desses insumos por entender que fariam jus ao incentivo previsto no art. 6º do Decreto Lei nº 1.435, de 1975, ou então buscam glosar os créditos de IPI sob o fundamento de as mercadorias estarem classificadas na TIPI sob o código errado. Importante dizer que há mais de uma década o impugnante adquire os mesmos “kits” de seus fornecedores localizados na ZFM, sob a mesma classificação fiscal no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.*

*Ainda sobre a alegada ofensa ao art. 146 do CTN, alega que, a depender do período autuado e do local do estabelecimento fiscalizado, são aplicados critérios jurídicos distintos para autuar o impugnante. Foi apenas nos últimos dois anos que a fiscalização passou a questionar a classificação fiscal empregada nos “kits” para refrigerantes. Ocorre que tal mudança de motivação não decorreu de qualquer alteração legislativa ou decisão judicial vinculante, de modo que, com base nos mesmos fatos, a fiscalização aplica critérios jurídicos distintos. É interessante observar que tal mudança de motivação coincide com a obtenção de decisões favoráveis ao impugnante no sentido de reconhecer o direito a crédito do IPI nas aquisições dos “kits” ante o preenchimento dos requisitos necessários à fruição do*

*benefício do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975. O impugnante elaborou histórico da evolução jurisprudencial do STF acerca da possibilidade de crédito do IPI nas aquisições de produtos desonerados desse imposto. Ademais, a ausência de questionamento por parte das autoridades fiscais acerca da classificação fiscal dos “kits” concentrados nas últimas décadas deve ser considerada uma prática reiterada da Administração Pública, a qual tem força de norma complementar nos termos do art. 100, III, do CTN, inclusive para excluir a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, acréscimos que devem ser afastados no presente caso.*

*Adiante, a defesa alega nulidade do lançamento de ofício, dessa feita por ausência de motivação, porquanto o autor do procedimento fiscal deixou de apresentar laudos técnicos tendentes a corroborar as infrações. Houve frágil presunção de que os “kits concentrados” não teriam sido fabricados com matérias-primas regionais da ZFM, o que excluiria o benefício previsto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975. Tal conclusão deveria decorrer de profunda análise técnica sobre o processo produtivo dos “kits”, envolvendo a natureza e a composição das matérias-primas utilizadas, o que não aconteceu. No que concerne à glosa de créditos do IPI decorrentes da aquisição de tampas, rolhas e filmes, itens fornecidos por Ravibras e Valfilm, a fiscalização limitou-se a afirmar que Ambev não faz jus ao aproveitamento de créditos incentivados sem, contudo, apresentar qualquer tipo de argumentação, nem comprovação ou laudo técnico nesse sentido. A falta de apresentação de laudo técnico também invalida as conclusões da fiscalização, sobre erro de enquadramento dos “kits” no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, conclusões que foram suportadas em argumentos meramente retóricos, sobre as definições de “preparação” e de “concentrado”, de modo a demonstrar que o fato de os “kits” para bebidas virem separados em partes fosse determinante na classificação fiscal da mercadoria. Diz que o Carf já reconheceu a nulidade de autuações sobre reclassificação fiscal por ausência de prova técnica sobre a natureza, composição e constituição do produto.*

*Na sequência, a defesa alega regularidade do crédito incentivado do IPI de que trata o § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975 (art. 237 do RIPI, de 2010), advindos de produtos elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional, o que compreende itens oriundos da Amazônia Legal, e não apenas da Amazônia Ocidental. É o caso das tampas, rolhas, filmes e, principalmente, dos “kits concentrados”. Diz que a fiscalização adota, equivocadamente, uma interpretação restritiva dos requisitos do benefício, no sentido de que só fariam jus à isenção do IPI os produtos elaborados com matéria-prima extrativa regional in natura, de modo que, por consequência, os produtos elaborados com matérias-primas já processadas ou industrializados não seriam isentos.*

*O impugnante também é enfático, no sentido da regularidade do crédito do IPI, no caso concreto, com base no art. 81, II, do RIPI, de 2010, referente às aquisições de produtos fornecidos por estabelecimentos localizados na ZFM. Apresenta uma profusão de argumentos, tendentes a demonstrar a constitucionalidade do alegado crédito.*

*No tocante às características dos “kits concentrados”, o impugnante alega que a fiscalização se baseou em indícios e presunções, desprovidas de suporte em laudo técnico. Em contraposição, a defesa se reporta às conclusões expostas na página 26 do anexo laudo técnico, elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), DOC 2, fls. 764 a 793 deste processo, laudo que conclui que todos os componentes, sejam líquidos e sólidos, são parte integrante dos “kits”, conforme transcrição que segue:*

*Os conteúdos líquidos que integram, em bombonas, os kits concentrados utilizados pela Consulente são preparações compostas, cujas composições são obtidas através da mistura de extratos e bases de frutas diversas, (mix de frutas).*

*Após concentração, tais preparações serão combinadas com outros elementos (por exemplo caramelo) e solução diluente para obtenção do concentrado final utilizado na determinação do sabor das bebidas. Os aromas garantem as características da bebida, tornando-a única em relação ao sabor e odor.*

*Os sais e ácidos que integram os kits para fabricação dos refrigerantes, são sabores concentrados e fazem parte, juntamente com os outros ingredientes, dos produtos que characteristicamente contribuem para a determinação do sabor das bebidas.*

*À vista disso, a defesa diz que, ao contrário do consignado pela fiscalização, o citado laudo do INT apresenta o substrato técnico necessário para concluir que todos os componentes dos “kits” devem ser classificados como “preparações compostas”, na medida em que todos eles contribuem para a determinação do sabor e das demais características dos refrigerantes. Sustenta que esse laudo técnico é fundamental para que o impugnante se defende das diversas fiscalizações de que tem sido alvo, no tocante ao tratamento tributário dos “kits concentrados”, fiscalizações que não tem suporte em um laudo técnico como o apresentado na defesa.*

*Passando a enfrentar a classificação fiscal dos “kits concentrados” para fabricação de refrigerantes, Ambev discorda da imputação de que esses “kits” não devem ser enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, mas, sim, em códigos correspondentes a cada um dos seus componentes, de maneira individualizada. Alega que o raciocínio da fiscalização parte de exercício jurídico de interpretação das exceções previstas nas RGI-2a e 3b, especialmente das Notas Explicativas VII da RGI-2a e XI da RGI-3b, para concluir que produtos alimentícios constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto não poderiam receber uma classificação única.*

*Entretanto, segue a defesa, apesar de tais alegações poderem parecer aos olhos do intérprete menos cuidadoso bastante contundentes e relevantes, a verdade é que a fiscalização sequer poderia chegar à aplicação de tais regras, já que equivocadamente deixou de aplicar o fundamental. Isso porque o pressuposto de que as regras de interpretação do Sistema Harmonizado são subsidiárias entre si, implica dizer que a RGI-2 somente é aplicável se a RGI-1 não for suficiente para indicar a classificação apropriada, e assim em diante. Assim, a aplicação da RGI-1 precede e prevalece sobre as demais RGIs, quando se trata de classificar mercadorias no Sistema Harmonizado. E, pela RGI-1, Ambev afirma que a classificação dos “kits concentrados” deve ocorrer no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.*

*Mudando de enfoque, o impugnante alega boa-fé, dizendo que não responde pela classificação fiscal dos “kits”, responsabilidade inerente aos fornecedores de tais insumos, que são os emitentes das notas fiscais respectivas. Diz que é inconcebível ser punido por ter observado a classificação fiscal e o regime tributário indicado nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores. Observa que, em virtude do seu porte econômico e da quantidade de estabelecimentos que o impugnante possui em todo o Brasil, seria impraticável exigir que conferisse a classificação fiscal de cada um dos produtos que adquire de seus milhares de fornecedores. Entender o contrário implicaria transferir, ao impugnante, o poder de fiscalizar, que cabe à Receita Federal.*

*Adiante, a defesa alega a regularidade do creditamento do IPI, inclusive extemporâneo, decorrente da aquisição de materiais intermediários de produção , ou*

*MIP. Em outras palavras, cada um dos produtos empregados no processo produtivo do impugnante sofreu desgaste no processo produtivo, perdendo suas características essenciais, ou até mesmo deixando de existir, sendo imprescindíveis para a fabricação do produto final. Isso se comprova por meio dos laudos técnicos elaborados por Engenharia – Perícia Técnica e Assessoria Empresarial, em anexo (Doc. 04), nas quais estão minuciosamente descritas as funções executadas por cada um dos produtos intermediários objeto de glosa. A título exemplificativo, o impugnante aponta o Laudo Técnico nº 95027, relativo ao “solvente para limpeza”, integralmente consumido na assepsia e sanitização dos componentes, peças e equipamentos utilizados na elaboração do produto fina.*

*Passando para outro assunto, o impugnante alega improcedência da multa de ofício, invocando o art. 100, do Código Tributário Nacional, no sentido de que a observância das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas excluiria a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Tal prática seria a concordância implícita com a classificação dos “kits concentrados” no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, em casos anteriores.*

*Adiante, a defesa sustenta a ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.*

*O impugnante encerra, pedindo o acolhimento das razões de defesa apresentadas.*

A DRJ, por unanimidade de votos, negou provimento a impugnação nos termos da ementa abaixo:

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

*Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014*

**AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS DO IPI NO ÂMBITO DA ZONA FRANCA DE MANAUS.**

*Dada a ausência de base legal, é correta a glosa de créditos do IPI, indevidamente aproveitados por adquirente de produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, beneficiados com isenção do referido imposto.*

**SAÍDAS DE PRODUTOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL.**

*É incabível a isenção do IPI na saída de produtos industrializados na Amazônia Ocidental, que não tenham sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional, por estabelecimentos industriais localizados naquela região.*

**AQUISIÇÕES DE PRODUTOS COM SUPOSTA ISENÇÃO DA AMAZÔNIA OCIDENTAL.**

*É correta a glosa de crédito do IPI, calculado como se devido fosse, sobre produtos que saíram do estabelecimento fornecedor supostamente com a isenção da Amazônia Ocidental, que se verificou inaplicável.*

**EQUIVOCADO TRATAMENTO DE “KITS” COMO PRODUTO ÚNICO, PARA FINS DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.**

*É correta a glosa de crédito do IPI calculado por estabelecimento industrial que adquire “kits” constituídos por diversos componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, em proporções*

*fixas, para a fabricação de bebidas, mediante aplicação da alíquota estabelecida para o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. O uso de destaques “Ex” do código 2106.90.10 é inadequado para os diversos componentes dos “kits”, antes de serem misturados e homogeneizados. Esses componentes devem ser classificados de forma individualizada, em códigos da TIPI aos quais corresponde, em sua maioria, alíquota zero, o que resulta em crédito do IPI igual a zero, em sua maioria.*

#### **SUFRAMA.**

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

#### **CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO.**

*Aquisições de parafusos, arruelas, buchas, retentores, rolamentos, gaxetas, correias, mangueiras, anéis de vedação e válvulas, mesmo que sejam empregados e desgastados em equipamentos utilizados no processo produtivo de bebidas, não legitimam o aproveitamento de créditos do IPI em favor do adquirente.*

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014*

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

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

#### **NORMAS COMPLEMENTARES DAS LEIS, DOS TRATADOS E DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS E DOS DECRETOS. ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA.**

*A observância dos atos normativos expedidos no âmbito da Suframa não tem o condão de excluir a imposição de penalidades por infração à legislação tributária, tampouco a cobrança de juros de mora. Os acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, proferidos em processos nos quais o infrator não seja parte, também não podem ser invocados para fins de exclusão de multa e juros. Prejudicado o pedido de exclusão de atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, pela inexistência de previsão legal para essa atualização e por ser matéria estranha ao lançamento de ofício.*

#### **ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE.**

*O estabelecimento que utiliza créditos ilegítimos do IPI responde pelos saldos devedores desse imposto, decorrentes da reconstituição da escrita fiscal, bem assim pelos juros de mora e multa de ofício.*

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

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

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014**

#### **LAUDOS E PARECERES TÉCNICOS.**

*As características técnicas, assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria, descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita na legislação que rege o processo administrativo fiscal, devem ser observadas, salvo se comprovada sua improcedência, devendo ser desconsideradas as definições que fujam da competência dos profissionais técnicos.*

Cientificada da decisão da recorrida, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, em síntese apertada, os argumentos explicitados em sua impugnação. Adicionalmente, pleiteou a decretação de nulidade da decisão “a quo” por vício de fundamentação e cerceamento de defesa – ausência de apreciação de provas e erro de fundamentação

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

#### **I - Admissibilidade**

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, deixo conhecimento.

#### **II – Preliminares**

A Recorrente em sede recursal trouxe as seguintes preliminares para serem analisadas, a saber: (i) Nulidade da decisão recorrida por vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa; (ii) Nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade; e (iii) Nulidade da autuação, em decorrência de mudança de critério jurídico.

As questões suscitadas pela Recorrente nos itens “i” e “iii” já foram alvo de decisões proferidas por este Conselho (acórdãos 3401-007.043; 3401.006.879) e, em especial o acórdão 3302.006-113, proferido por esta Turma em 27.11.2018 que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares suscitadas no recurso.

Neste contexto, considerando que o posicionamento desta Turma foi no sentido de afastar as preliminares suscitadas pela Recorrente naqueles itens, peço vênia para adotar como razão de decidir os fundamentos do acordão 3401-007.043 que, abordou todas as questões

suscitadas pela parte, alterando, contudo, apenas as citações que fazem referência aquele processo:

## 2 - Das preliminares

### 2.1 - Da preliminar de nulidade da decisão recorrida

A Recorrente suscita preliminar de nulidade da decisão recorrida por ter esta deixado de analisar argumentos essenciais ao deslinde da controvérsia, além de proceder à análise superficial da prova técnica apresentada, em evidente cerceamento do seu direito de defesa. Alega ainda que a decisão recorrida adotou fundamentação precária, limitando-se a reproduzir a interpretação conferida pela fiscalização às notas explicativas da NESH e às RGI's, desconsiderando a prova técnica apresentada, bem como partindo da premissa de que a determinação da classificação fiscal de mercadorias não é considerada como aspecto técnico, não sendo passível de análise por meio de laudo técnico. Segue tecendo considerações acerca do princípio da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, afirmando que a decisão deveria se referir expressamente a todos os argumentos de defesa, sob pena de nulidade.

Deve-se consignar, de início, que, embora o julgador tenha o dever de enfrentar todas as questões controvertidas existentes nos autos, não está obrigado a refutar expressamente todos os argumentos declinados pelas partes na defesa de suas posições processuais, desde que, pela motivação apresentada, seja possível aferir as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões deduzidas. Em outras palavras, os julgadores não estão obrigados a examinar todos os argumentos levantados pela defesa, bastando que as decisões proferidas estejam devida e coerentemente fundamentadas.

É o que ensina a jurisprudência consolidada no âmbito no Superior Tribunal de Justiça – STJ, a exemplo da decisão proferida, em 08/03/2012, no AgRg no AREsp 57.508/RN:

***AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.  
BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. ART. 535 DO CPC. VIOLAÇÃO.  
INOCORRÊNCIA.***

*1. De acordo com os precedentes desta Corte, "(...) é de se destacar que os órgãos julgadores não estão obrigados a examinar todas as teses levantadas pelo jurisdicionado durante um processo judicial, bastando que as decisões proferidas estejam devida e coerentemente fundamentadas, em obediência ao que determina o art. 93, inc. IX, da Constituição da República vigente. Isto não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC." (REsp 1.283.425/MG, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 6/12/2011, DJe 13/12/2011).*

*2. O fato de a Corte Regional haver decidido a lide de forma contrária à defendida pelo recorrente, elegendo fundamentos diversos daqueles por ele propostos, não configura omissão ou qualquer outra causa de embargabilidade, pelo que se tem por afastada a tese de violação do disposto no art. 535 do CPC.*

*3. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifo nosso)*

Sobre o tema, não tem sido outro o entendimento esposado pelas Turmas Julgadoras deste Conselho, inclusive, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a teor da ementa do Acórdão nº 9303004.331, abaixo reproduzida no ponto:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Período de apuração: 04/04/2002 a 16/12/2004**

**NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. INEXISTÊNCIA.**

*O julgador administrativo, a exemplo do julgador judicial, não está obrigado a refutar uma por uma das alegações propostas pela parte; está sim obrigado a enfrentar as questões importantes da lide, e seguir uma ordem lógica de fundamentação que possibilite aferir as razões pelas quais decidiu o contencioso.*

Nessa esteira, no tocante à apreciação das provas, penso que não há que se cogitar o cerceamento ao Direito de Defesa, quando o julgador deixa de analisar eventuais provas apresentadas, quando estas, por decorrência lógica das suas razões de decidir, não são aptas a alterar o resultado do julgado.

Analizando-se a íntegra da decisão recorrida, a preliminar suscitada soa como mero inconformismo da Recorrente em relação às razões adotadas pela decisão *a quo*. Na espécie, sequer se configura a ocorrência do acima arrazoado, posto que a decisão não deixou de apreciar os argumentos de defesa ou as provas juntadas como se alega, em especial no que toca ao laudo técnico apresentado pela Recorrente. O mesmo foi efetivamente apreciado, conferindo-se a ele, mediante suficiente e coerente motivação e fundamentação, valor probatório dentro dos limites técnicos cabíveis, os quais não incluem a classificação fiscal de mercadorias.

Veja-se trecho da decisão atacada em que se faz referência e mesmo críticas ao conteúdo do laudo técnico, confirmando que o mesmo foi objeto de apreciação por parte dos julgadores de piso, os quais apenas não o consideraram instrumento hábil para emitir pronunciamento sobre a correta classificação fiscal, visto carecer-lhe competência para tanto:

#### Laudos e pareceres aludidos pelo impugnante

Antes de abordar esse tema, propriamente, convém dizer que também deve ser rejeitada a preliminar de nulidade, pela ausência de laudos técnicos tendentes a comprovar as infrações, pois as imputações formuladas pela fiscalização se louvaram em informações prestadas pelos próprios fornecedores de Ambev, conforme explicitado anteriormente, e em dispositivos da legislação aplicável, sem haver necessidade de esclarecimentos técnicos de maior complexidade.

Em que pese isso, veja-se o que consta no Parecer Normativo Cosit nº 6, de 2018, antes referido:

(...)

#### *III - Da análise de aspectos técnicos de produtos a serem classificados na NCM*

*25. Para que a autoridade tributária e aduaneira tenha condições de determinar o correto código de classificação fiscal, muitas vezes é necessário recorrer a profissionais que tenham conhecimentos técnicos para identificar de maneira precisa a mercadoria sob análise, mediante realização de exame pericial.*

*26. Com base no inciso I do parágrafo único do art. 813 do Decreto 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro (RA), a RFB emitiu a Instrução*

*Normativa RFB nº 1063, de 10 de agosto de 2010, e a Instrução Normativa RFB nº 1800, de 21 de março de 2018, que dispõem sobre procedimentos a serem adotados nas situações em que for necessária a emissão de laudo técnico resultante de exame laboratorial de mercadoria importada ou a exportar.*

*27. Considerando o que prevê o art. 108, inciso I, do CTN, as disposições constantes das Instruções Normativas acima citadas devem ser utilizadas, no que couber, nas situações em que for necessária a emissão de laudo ou parecer que seja de interesse para atividades de fiscalização ou de julgamento relativos a tributos internos administrados pela RFB.*

28. O artigo 32 da Instrução Normativa RFB nº 1.800, de 2018, que abrange procedimentos realizados sem a formalização de processo administrativo fiscal, prevê que os laudos não podem conter quaisquer indicações sobre posições, subposições, itens ou códigos da NCM.

29. No âmbito do processo administrativo fiscal, o limite entre a competência da RFB e a dos profissionais técnicos está disciplinada no § 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que prevê que não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

(...)

30. Os dispositivos citados nos dois itens anteriores não deixam dúvidas: enquanto as características técnicas devem ser delineadas por profissional com conhecimento específico, a classificação fiscal, com base na aplicação de regras internacionais, é de competência legal da RFB.

31. Aos profissionais técnicos cabe detectar nuances na composição e outras características do produto que seria impossível discernir sem o devido conhecimento profissional específico.

32. Os aspectos técnicos a serem esclarecidos por meio de laudos e pareceres correspondem às características dos produtos. Note-se que a RFB exige, para a análise de consulta a respeito de classificação fiscal, que o interessado apresente várias informações, tais como: forma ou formato (líquido, pó, escamas, blocos, chapas, tubos, perfis, entre outros); apresentação e tipo de embalagem (a granel, tambores, caixas, sacos, doses, entre outros); matéria ou materiais de que é constituída a mercadoria e suas percentagens em peso ou em volume; função principal e secundária, princípio e descrição do funcionamento; aplicação, uso ou emprego; processo detalhado de obtenção.

33. Os aspectos mencionados no item 32 correspondem a questões de fato, cuja determinação é baseada na aplicação de conhecimentos científicos de disciplinas como física, química e engenharia. Quando há dúvida a esse respeito, este é precisamente o campo de atuação do profissional técnico que elaborará laudo ou parecer que se restringirá a analisar aspectos verdadeiramente técnicos e, em geral, suas conclusões são adotadas sem que haja controvérsias.

34. Entretanto, observa-se que, em processos que discutem classificação fiscal, é comum a juntada de laudos ou pareceres que contêm, de maneira direta ou indireta, a indicação de como a mercadoria deve ser classificada na NCM, para fins tributários e aduaneiros. Como já visto, tal procedimento exorbiota dos limites da análise técnica efetuada por peritos.

35. De acordo com o já transcrito art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, os laudos ou pareceres serão adotados pelas autoridades tributárias e aduaneiras nos aspectos técnicos da competência de quem os emitiu. Em se tratando de identificação de produtos para fins de classificação fiscal, os laudos ou pareceres são assinados por peritos capacitados em áreas como química ou engenharia. Muitas vezes, porém, os autores destes documentos registram entendimentos baseados em aspectos econômicos e comerciais, situações em que esses entendimentos não podem ser

*aceitos, na parte em que exorbitem do escopo da identificação de produtos para fins de classificação fiscal e da área de especialização dos signatários.*

36. *O Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco autoriza a adoção de laudos ou pareceres na parte em que eventualmente contenham pronunciamentos baseados em meros pontos de vista defendidos pelo sujeito passivo, ou em simples verificação documental, sem a realização de análise técnica que corrobore as conclusões apresentadas.*

37. *Dessa maneira, analisando-se a legislação específica de classificação fiscal de mercadorias, caso seja possível concluir que as características técnicas do produto fazem com que ele se enquadre no código NCM “A”, este deve prevalecer, ainda que o profissional técnico tenha utilizado, na identificação do produto, um termo que conste do texto do código NCM “B”.*

38. Além disso, deve ser ressaltado que a Regra Geral para Interpretação do SH nº 1, transcrita a seguir, mostra a importância do marco normativo oriundo da OMA, ou seja, da totalidade das disposições do Sistema Harmonizado (Tabela de Codificação e Designação, Notas de Seção e de Capítulo, além das Notas Explicativas), adicionado ao marco normativo emanado do Mercosul, bem como seus respectivos pareceres e decisões:

*Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:*

39. *A título de exemplo de situação em que pode haver conflito entre definições técnicas e a legislação sobre classificação fiscal para fins tributários e aduaneiros, observe-se que, do ponto de vista de um engenheiro, um conjunto de componentes destinados à montagem de uma bicicleta, apresentado em uma caixa, não pode ser identificado como bicicleta, porquanto falta a reunião do conjunto, segundo as especificações do fabricante. Entretanto, sob a perspectiva da legislação que rege a classificação fiscal, de acordo com a Regra Geral para Interpretação do SH nº 2, “a” (RGI-2a), a seguir transcrita, uma bicicleta que seja vendida desmontada classifica-se em código próprio para bicicletas prontas e completas; vale dizer, será tratada, nesse âmbito específico, como bicicleta.*

*REGRA 2 a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.*

40. *Outro exemplo: os Pareceres de Classificação 2, 3 e 4 da subposição 8471.30 expedidos pela OMA determinam que os tablets se classifiquem na subposição 8471.30 do SH, própria para máquinas automáticas para processamento de dados que contenham pelo menos uma unidade central de processamento, um teclado e uma tela. Se o Instituto Nacional de Tecnologia (INT) ou outro órgão técnico for solicitado a apresentar laudo sobre estes produtos, certamente chegará à conclusão que tablets não possuem teclado, mas um software que simula as funções de um teclado. Ocorre que, mesmo em detrimento da estrita tecnicidade deste caso, os mencionados Pareceres de Classificação têm efeito vinculante para o Fisco e para os contribuintes em classificação fiscal de mercadorias.*

41. *De tudo quanto foi exposto até aqui, conclui-se que a função dos profissionais encarregados de identificar as características técnicas dos produtos não*

*se confunde com a das autoridades competentes para determinar o correto código de classificação fiscal de mercadorias: aos primeiros compete fornecer os subsídios necessários para que os últimos tenham condições de aplicar a legislação adequada.*

*IV – Das características e efeitos de laudos ou pareceres técnicos elaborados com base no art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972*

*42. A questão da observância de laudos ou pareceres técnicos foi analisada em decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no Acórdão nº 9303- 006.230 – 3<sup>a</sup> Turma, (sessão de 24/01/2018), cuja ementa está transcrita a seguir:*

***CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDO TÉCNICO. INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA. OBRIGATORIEDADE DE OBSERVÂNCIA.***

*O art. 30 do Decreto nº 70.235/72 determina ser obrigatório à Autoridade Julgadora acatar as conclusões dos laudos técnicos produzidos pelo INT - Instituto Nacional de Tecnologia trazidos aos autos.*

*No entanto, depreende-se haver uma limitação em seu §1º, segundo o qual em matéria de classificação fiscal dos produtos não serão considerados como aspectos técnicos as conclusões postas nos laudos. Assim, não há obrigatoriedade, no presente caso, de que as autoridades julgadoras adotem os laudos do INT trazidos pela Contribuinte.*

*A prudência sempre recomenda que questões envolvendo aspectos técnicos sejam tratadas com lastro em conhecimentos técnicos, em regra externados por meio de laudos periciais. Embora este Órgão Julgador possa utilizar-se dos laudos técnicos trazidos aos autos para nortear suas conclusões, não está obrigado a fazê-lo, podendo decidir a questão a partir de seu livre convencimento motivado.*

*43. Ainda em relação à observância dos laudos ou pareceres técnicos objeto do caput do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, cabem esclarecimentos decorrentes das normas transcritas a seguir, que fazem parte dos arts. 16 e 18 do mesmo Decreto:*

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

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

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*(...)*

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*(...)*

*44. Ao apresentar recurso administrativo contra lançamento de ofício efetuado pela RFB, caso o contribuinte entenda que a solução da controvérsia depende de perícia para esclarecimentos de aspectos técnicos, deve seguir a regra estabelecida no citado art. 16, inciso IV, a fim de que a autoridade julgadora possa, depois de*

*fazer a avaliação descrita no artigo 18, determinar a realização de diligências ou perícias, quando entender que elas são necessárias.*

45. *No âmbito do contencioso administrativo, nada impede que o contribuinte junte ao processo um documento técnico elaborado sem prévia manifestação de autoridade julgadora e da Administração Tributária. Entretanto, este documento, independentemente de quem seja seu autor, não se caracteriza como o laudo ou parecer de que trata o caput do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, mas sim como um dos elementos mencionados no art. 16, inciso III, do citado Decreto (“razões e provas” que o recorrente possuir). Não fosse assim, as normas colocadas no art. 16, inciso IV, e no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, ficariam sem qualquer efeito.*

46. *O documento técnico, produzido sem a observância do rito específico que oportuniza o pronunciamento e questionamento de ambas partes, possui uma série de limitações, ainda que o órgão federal emissor procure agir de forma independente. Por exemplo, é natural que, ao redigir quesitos, o consultante evite tratar de aspectos que possam gerar respostas que lhe sejam desfavoráveis. Com isso, o laudo pode deixar de apresentar informações que seriam essenciais para o esclarecimento da matéria. Por falta de conhecimentos técnicos, é provável que essas omissões não sejam percebidas pela autoridade julgadora.*

47. *Note-se que o § 2º do art. 30 do Decreto 70.235, de 1972, prevê que existência de laudos ou pareceres técnicos no processo não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos no caput do mesmo artigo. Deparando-se com documento técnico elaborado da forma mencionada no item 46, cabe à autoridade julgadora zelar para que todos os aspectos técnicos que envolvam a identificação da mercadoria, necessários para a determinação da correta classificação fiscal, sejam elucidados de maneira objetiva e isenta. Neste sentido, se a autoridade julgadora entender conveniente, o pedido de nova perícia pode ser dirigido a outro órgão que não aquele que emitiu o primeiro documento técnico por ela analisado.*

48. *Observe-se, ainda, que a importância do crivo da autoridade julgadora e da formulação de quesitos por todas as partes também foi confirmada pelo novo Código de Processo Civil (Lei 13.105, de 16 de março de 2015), onde se prevê que o juiz é responsável por deferir a perícia, formular os quesitos que entender necessários ao esclarecimento da causa, e dar oportunidade para que as partes apresentem quesitos (artigos 464, 465 e 470).*

**V - Da função exercida por agências reguladoras, autarquias e outras entidades públicas na determinação de aspectos técnicos de produtos a serem classificados na NCM**

49. *Em geral, cada país possui diversos órgãos responsáveis por definições técnicas de produtos que sejam considerados de especial importância. Isto não significa, porém, que cada autoridade técnica tenha competência para se pronunciar sobre os códigos de classificação fiscal, aplicáveis nos âmbitos tributário e aduaneiro, onde devem ser enquadradas as mercadorias que fazem parte de sua área de atuação.*

50. *Se cada país pudesse definir códigos de classificação fiscal com base em critérios internos, acabaria a grande vantagem conquistada com a implementação do Sistema Harmonizado, que é a uniformidade dos procedimentos e entendimentos adotados no comércio internacional. Além disso, caso fosse obrigatória a observância de entendimentos de agências reguladoras, autarquias e outras entidades, produtos com características semelhantes poderiam ser classificados de maneira diferente dentro do próprio território nacional, quando regulados por mais de um órgão*

público, o que pode acontecer, por exemplo, em função de sua finalidade ou da existência de normas regionais.

51. O art. 37, inciso XVIII, da Constituição Federal prevê que, dentro de suas áreas de competência e jurisdição (que, como já exposto, incluem a determinação da classificação fiscal de mercadorias), a administração fazendária e seus servidores fiscais terão precedência sobre os demais setores administrativos.

52. De tudo isso resulta que, de forma semelhante ao demonstrado em relação aos profissionais técnicos encarregados de elaborar laudos ou pareceres, o papel de agências reguladoras, autarquias e outras entidades públicas não se confunde com o das autoridades tributárias e aduaneiras.

53. A seguir, colocam-se dois exemplos de situações nas quais pode ocorrer conflito entre definições de órgãos técnicos e a legislação sobre classificação fiscal de mercadorias.

53.1. Como já mencionado, de acordo com a Regra Geral para Interpretação do SH (RGI) nº 2, uma bicicleta vendida desmontada deve ser classificada, para os fins tributários e aduaneiros, como bicicleta pronta e completa. Do ponto de vista da legislação de trânsito, porém, a definição dada ao produto sob análise seria diferente: a caixa contendo componentes de uma bicicleta não pode ser reputada como uma bicicleta, por quanto o Anexo I da Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, que instituiu o Código de Trânsito Brasileiro, define bicicleta como “o veículo de propulsão humana, dotado de duas rodas, (...”).

53.2. As NESH relativas à Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 3.b (RGI/SH-3.b) estabelecem que um conjunto de desenho, constituído por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador (posição 82.14), apresentado em um estojo de folha de plástico (posição 42.02), deve ser classificado como uma mercadoria única enquadrada na posição 90.17, própria para réguas. Evidentemente, se o Ministério da Educação emitir alguma norma que faça referência ao conjunto descrito, não o identificará como uma régua.

54. Deve ser ressaltado que esta situação não cria empecilhos para as empresas operarem regularmente, já que os procedimentos exigidos pelos diferentes órgãos não se confundem, assim como ocorre, também, com as consequências da atuação dos diferentes órgãos.

(...)

Consequentemente, os laudos e pareceres aludidos pelo interessado devem ser desconsiderados, na parte em que abordam classificação fiscal de produtos, bem como deve ser afastada a arguição de nulidade da autuação fiscal, pela ausência de laudos técnicos tendentes a comprovar as infrações.

Assim, não há que se cogitar de nulidade da decisão de primeira instância, quando esta atende aos requisitos formais previstos no art. 31 do Decreto nº 70.235/1972, de modo que voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada.

(...)

### **2.3 - Da preliminar de nulidade da autuação por impossibilidade de mudança de critério jurídico**

Alega a Recorrente que o Auto de Infração deve ser declarado nulo de pleno direito por ter havido mudança de critério jurídico, não se sustentando o argumento consignado na decisão recorrida de que lançamentos de ofício formalizados pelos Auditores-Fiscais da RFB não teriam o condão de definir o entendimento da

administração tributária. Afirma que tal alegação configuraria evidente afronta ao princípio da proteção à confiança encampado pelo artigo 146 do CTN, o qual consagra a impossibilidade de retratação dos atos administrativos concretos em prejuízo ao contribuinte.

Reputa de repentina o questionamento do Fisco quanto à classificação fiscal adotada para os kits concentrados adquiridos pela Recorrente, o que atribui à mudança no cenário jurisprudencial, que passou a ser favorável ao creditamento pelas aquisições de insumos isentos da ZFM, após mais de duas décadas de aceitação quanto ao seu enquadramento no NCM 2106.90.10 EX 01, o que configuraria verdadeira retratação dos atos administrativos reiteradamente praticados pelas autoridades fiscais, em prejuízo de uma situação consolidada que lhe conferia segurança jurídica.

Veja-se a regra contida no art. 146 do CTN:

## CAPÍTULO II

### *Constituição de Crédito Tributário*

#### *SEÇÃO I*

##### *Lançamento*

(...)

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Há de se observar, na espécie, portanto, se havia um critério jurídico fixado pela Administração Tributária acerca da correção da classificação fiscal dos kits de concentrados adquiridos pela Recorrente, o qual teria sido objeto de modificação operada no lançamento ora em análise, aplicando-se a fatos geradores pretéritos à sua introdução, o que é vedado. Em termos de classificação fiscal, significa sindicar se houve decisão em processo de solução de consulta ou em outra espécie de ato administrativo que tenha por efeito a manifestação de vontade do Fisco, ou ainda sindicar se houve reclassificação fiscal, significando então a fixação de critério jurídico anterior ao presente.

Veja-se, antes, que a Recorrente se refere não poucas vezes aos atos administrativos que teriam se valido do suposto critério jurídico anterior, ou seja, que teriam convalidado a classificação por ela adotada, quando, no que tange especificamente à classificação fiscal, fato é que a classificação por ela praticada há cerca de duas décadas, como alega, nunca havia sido objeto de confirmação pela fiscalização. Não havia, portanto, ato administrativo que tenha se valido efetivamente de determinado critério jurídico com o escopo de aferir a correção da classificação fiscal que vem sendo por ela empregada.

A fixação de critério jurídico não ocorre em um vazio total de manifestação acerca de determinada matéria, mas senão por conduta comissiva da Administração consistente em contestar ou convalidar expressamente determinada conduta do contribuinte. O fato de determinada classificação fiscal não ter sido objeto de reclassificação em procedimentos fiscais anteriores não se confunde com admitir-se sua correção, nem mesmo de forma tácita, de modo a vincular toda a Administração Tributária. Trata-se tão somente de matéria que não fora verificada em procedimentos anteriores, cuja correção não se atestou ou convalidou pelo mero silêncio das autoridades .

Não se pode confundir a ausência de exame sobre determinada matéria com a concordância em relação a ela, como faz a Recorrente ao defender que a ausência de questionamento por parte das autoridades fiscais acerca da classificação fiscal dos kits concentrados durante décadas representaria uma prática reiterada da Administração Pública, a qual teria força de norma complementar, excluindo a imposição de penalidades e encargos moratórios, nos termos do artigo 100, inciso III do CTN:

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.* (grifo nosso)

As “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” representam condutas comissivas, exteriorizadas por meio de ato administrativo, individual e concreto (Auto de Infração) ou geral e abstrato (Pareceres, Soluções de Consulta), não sendo possível supor que uma omissão genérica do Fisco sobre determinado tema seja “prática reiterada”. Somente os atos administrativos permitem a aferição dos motivos que os determinaram, permitindo reconhecer-se a existência de reiteração nas razões de agir da Administração.

Não há como se admitir que todas as condutas e matérias sobre as quais ainda não se manifestou expressamente a Administração, apesar de praticadas e aplicadas generalizadamente pelos contribuintes, constituam prática reiterada das autoridades fiscais. A ausência de agir da fiscalização pode ter se dado simplesmente por erro, omissão, insuficiência de recursos, etc., o que não se subsume à observância de determinada prática, como preconiza o dispositivo legal.

Constata-se que nas autuações anteriores não há qualquer manifestação ou decisão expressa sobre a classificação fiscal dos kits de concentrado para refrigerantes. Não se verifica qualquer análise ou tópico específico sobre a classificação fiscal. Não há indício de que tenha havido análise da matéria, tampouco de concordância do Auditor-Fiscal com a classificação realizada. A Recorrente não carreou aos autos qualquer elemento de prova de que existira manifestação expressa do Fisco neste sentido, posto que o escopo daqueles procedimentos fora efetivamente diverso.

A ausência de autuação por determinada conduta não a legitima, pois ao contribuinte incumbe o dever de conhecer da legislação tributária e de aplicá-la corretamente. A Autoridade Tributária tendo conhecimento de irregularidades, a qualquer tempo, tem o dever legal de proceder à lavratura de Auto de Infração. Não pode o contribuinte esperar ser notificado para somente a partir de então mudar sua conduta, ficando o Fisco limitado a só poder autuá-lo a partir deste momento. E frise-se que a Recorrente, mesmo após ser cientificada de autuações como a presente, prossegue utilizando a classificação fiscal tida por incorreta pelas autoridades fiscais em colisão com a norma contida no art. 146 do CTN.

Por fim, cumpre verificar o argumento de que o art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) vedaria a glosa de créditos de IPI efetuada, por

determinar que a revisão do ato na esfera administrativa deva observar a jurisprudência majoritária no momento da consecução dos fatos geradores, assim como as práticas reiteradas da administração. Afirma a Recorrente que a presente glosa consiste em revisão de ato administrativo levando em conta as orientações gerais atuais, e não as práticas administrativas reiteradas vigentes na época em que se verificaram os fatos geradores, além de afrontar a jurisprudência judicial majoritária da época, pois enquanto não houver o julgamento definitivo do RE n.º 592.891/SP, o julgamento proferido no RE n.º 212.484/RS permanece sendo a única decisão definitiva proferida pelo STF acerca do direito ao crédito de IPI dos adquirentes de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus.

Veja-se o que diz o art. 24 da LINDB:

*Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.*

*Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.*

Sucede que a LINDB (Decreto-Lei n.º 4.657/42) ostenta *status* de lei ordinária, sendo norma de aplicação geral aos mais diversos ramos do Direito, para os quais destina-se ao estabelecimento de normas gerais, o que no Direito Tributário, por força do estatuído na Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, exige envergadura de lei complementar:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

*c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.*

*d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (grifo nosso)*

Também não se pode olvidar que o Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172/66, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar, é a norma especial que dispõe sobre normas gerais, como vigência, aplicação, integração e competência no âmbito do Direito Tributário, de modo que os fins perseguidos pelo art. 24 da LINDB estão superpostos com o dos diversos

dispositivos do CTN que tratam da segurança jurídica nas relações tributárias, como os arts. 100, 106, 146 e 149, dos quais se socorreu a Recorrente em sua peça de defesa.

Assim, tendo em vista estar-se diante de matéria reservada pela Constituição Federal à lei complementar e em homenagem ao princípio da especialidade das normas, entendo ser inaplicável à hipótese o art. 24 da LINDB.

E, ainda que assim o fosse, tal norma não teria o condão de conduzir à anulação do lançamento, a uma porque não se está diante de revisão de ato administrativo, mas sim de lançamento originário, e a duas porque não houve mudança de orientação geral, contida em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária. Embora a Recorrente alegue seguir decisão proferida no julgamento do RE n.º 212.484/RS, nem este, nem o RE n.º 592.891/SP, ainda não transitado em julgado, abordam a classificação fiscal dos kits de concentrados, ao passo que há jurisprudência administrativa majoritária no mesmo sentido do lançamento fiscal.

Por tais razões, voto por negar rejeitar a preliminar.

Por fim, em relação ao pedido de nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade, utilizo as razões da decisão proferida no processo 10314.720122/2019-54 de minha relatoria, para afastar o pedido de nulidade suscitado pela Recorrente::

*Diz o impugnante que a Fiscalização incorreu em erro material, por ter tomado, exclusivamente, como base para lançamento do crédito tributário relativo aos fatos geradores dos períodos de 2015 e 2016, o trabalho investigativo levado a cabo no ano de 2014, que culminou com a lavratura do auto de infração relativo ao processo administrativo n.º 10314-720.818/2018-08. Que essa conduta da Fiscalização leva à conclusão de que a presente autuação se deu com base em presunções, pois não seria admissível que fossem aplicados os mesmos fatos para fundamentar a existência de fatos geradores distintos. Que isso seria causa de nulidade por vício material pois interfere na própria descrição dos fatos e verificação da ocorrência do fato gerador, contrariando frontalmente o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto n.º 70.235/7212.*

*Tal alegação não procede, seja por estarem ausentes os elementos ensejadores da nulidade do lançamento, definidos no Decreto n.º 70.235/72, seja por igualmente ausentes os erros materiais alegados pelo interessado. Vejamos.*

*São seguintes as hipóteses de nulidade previstas no art 59 do Decreto n.º 70.235/72, de 6 de março de 1972:*

*“Art. 59. São nulos;*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”*

*Por outro lado, lavrado o auto e havendo irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas não implicarão nulidade e poderão ser sanadas, se o sujeito passivo restar prejudicado, como determina o art. 60 do mesmo decreto:*

*“Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”*

*Em se tratando de exação exigida por meio de auto de infração, deve ser observado, ainda, o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que estipula:*

*"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

*I - A qualificação do autuado;*

*II - O local, a data e a hora da lavratura;*

*III - A descrição do fato;*

*IV - A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - A assinatura do atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."*

*O lançamento, como ato administrativo que é, pode, por deixar de conter os elementos formais a que a lei obriga, conter vícios ou defeitos. Nesta hipótese, a possibilidade de superar o víncio existente é limitada pelo fato de o mesmo haver ou não prejudicado, de alguma forma, algum dos direitos do administrado, em especial o da ampla defesa.*

*Dessa forma, deve-se analisar a conformidade do lançamento em cotejo com as matérias discutidas especificamente pelo impugnante, sanando irregularidades, acaso existentes.*

*No caso concreto, como se constata sem dificuldade, o auto de infração, naquilo que contestado pelo impugnante, foi lavrado nos estritos termos dos dispositivos retrocitados.*

*De acordo com o auto de infração e o relatório fiscal (parte integrante e indissociável do auto de infração), foi devidamente explicitado, ao contribuinte, o motivo do lançamento e sua fundamentação legal.*

*Os fatos que motivaram a autuação fiscal estão descritos na peça vestibular e permitiram ao impugnante o conhecimento das irregularidades a ele atribuídas. Ademais, não pode aqui o interessado alegar desconhecimento dos fatos que lhe foram imputados, haja vista esses serem recorrentes e terem sido motivo de outras tantas autuações fiscais anteriores, inclusive contra o próprio impugnante.*

*A tudo isso acrescente-se que a extensa e abrangente defesa produzida evidencia que as imputações contra ele formuladas foram perfeitamente compreendidas, o que recomenda a rejeição da referida alegação de nulidade à luz do Decreto 70.2035/72. Afastado o cerceamento à ampla defesa do interessado, a conclusão é de que o lançamento é válido e eficaz.*

*Esmiuçando agora a alegação do impugnante de que houve erro quanto à documentação basilar do auto de infração, cabe ressaltar que, conforme se lê no TVF e na impugnação, o lançamento em análise é parte da ação fiscal determinada pelo Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) nº 08.1.65.00-2017-00700-0, que abrangeu os períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2014 e março de 2016. Essa análise se lastreou em documentos fiscais, intimações, relatórios e respostas às intimações que abarcaram, integralmente, esse período. Com base nesses documentos, a Fiscalização lavrou dois autos de infração. O primeiro deles, relativo aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2014, é controlado no processo administrativo nº 10314-720.818/2018-08. Os demais períodos da autuação fiscal -*

*compreendidos entre janeiro de 2015 e março de 2016-, foram abarcados pelo auto de infração do presente processo.*

*Frise-se que os fatos levantados nos dois autos de infração são similares, e foram aferidos em um único procedimento fiscal. Dessa forma, não só o TDPF é único, como também o são o TVF, as respostas às intimações e os demais documentos juntados ao longo do procedimento de fiscalização. As infrações apuradas foram recorrentes e idênticas ao longo de todo o período fiscalizado. Assim, o que difere um auto de infração do outro é tão somente as notas fiscais que embasaram as apurações de valores creditados indevidamente e os cálculos dos valores devidos. Dessa forma, não há que se estranhar que o Relatório Fiscal mencione fatos e documentos relativos a todo o período fiscalizado.*

*Nesse contexto, é inócuia a alegação de que o presente auto de infração se fundamentou em fatos geradores de períodos anteriores ao fiscalizado. A despeito do TVF deste processo ser o mesmo juntado ao processo nº 10314-720.818/2018-08, os dados dos documentos que alimentaram o presente auto de infração são relativos, exclusivamente, ao período compreendido entre janeiro de 2015 e março de 2016. Isso é facilmente comprovado pelo arquivo não-paginável, juntado à fl. 575 do processo, que contém 7 planilhas de notas fiscais (denominadas, respectivamente, MIP 2015, MIP 2016, MIP Extemporâneo 08 2015, MIP Extemporâneo 12 2015, MIP Extemporâneo 12 2015 I, Presumido Ambev 2015 e 2016, Presumido Arosuco Guarana 2015 e 2016). Foram esses dados que alimentaram os cálculos e demonstrativos de apuração do presente auto de infração, apesar do contexto unificado da fiscalização autorizada pelo TDPF nº nº 08.165.00-2017-00700-0, que incluiu, também, os períodos de apuração de 2014.*

*Os demonstrativos de apuração do imposto foram feitos de modo a discriminar os cálculos referentes ao período compreendido entre janeiro de 2015 e março de 2016, e o enquadramento legal está apontado. Sendo assim, deve-se concluir que o auto de infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que o lançamento atende todos os requisitos legais. Por todo acima exposto, não procede a alegação preliminar de nulidade do auto de infração.*

Portanto, rejeita-se as preliminares suscitadas pela Recorrente.

### **III – Mérito**

Conforme exposto anteriormente as questões de mérito envolvem lançamentos relacionados aos seguintes pontos: (i) necessidade de reforma da r. decisão recorrida - Da correta classificação dos kits concentrados para a fabricação de refrigerantes e isotônicos; (ii) da boa-fé da Recorrente – Necessidade da convalidação dos créditos apropriados; (iii) da regularidade do creditamento incentivado de IPI referente a aquisições de produtos oriundos da Amazônia Ocidental; (iv) da regularidade do creditamento de IPI – Do princípio da não-cumulatividade e da decisão definitiva e inequívoca pelo C. STF autorizando o creditamento decorrente da aquisição de insumos isentos da ZFM; (v) da regularidade do creditamento de IPI, inclusive extemporâneo, decorrente da aquisição de materiais intermediários de produção; os quais serão devidamente analisados.

#### **III.1 – Da necessidade de reforma da r. decisão recorrida - Da correta classificação dos kits concentrados para a fabricação de refrigerantes e isotônicos**

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente sobre o tema em análise – já devidamente explicitado no relatório -, entendo que razão não assiste à Recorrente, sendo

que a questão da classificação das mercadorias já objeto de julgamento por esta Turma, onde restou decidido pela manutenção dos lançamentos (vide acórdão 3302-006.429).

Desta forma, peço vênia para adotar como razão de decidir a decisão proferida no acórdão 3301-005.953, de relatoria da i. Conselheira :

*A maior parte dos créditos incentivados do IPI, escriturados pela Recorrente, foram oriundos de “kits” contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de PepsiCola Industrial da Amazônia e de Arosuco Aromas e Sucos, empresas situadas na Zona Franca de Manaus.*

*Apesar de adquirir os kits com isenção do IPI, escriturou no livro Registro de Apuração do IPI créditos calculados mediante aplicação da alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10 de 20%.*

*Conforme já tratado, os produtos fornecidos por Pepsi e Arosuco não geraram direito ao aproveitamento dos créditos na forma prevista no artigo 237 do RIPI/2010, salvo aqueles componentes elaborados com extrato de guaraná.*

*Logo, ainda que houvesse o direito de aproveitamento de créditos do IPI na forma prevista no artigo 237 do RIPI/2010, o creditamento é afastado, pois os kits fornecidos por Pepsi e Arosuco tem tributação a alíquota a zero, quando reclassificados. Os kits contendo concentrados para refrigerantes não seriam enquadrados no Ex 01 da subposição 2106.90.10 da NCM, e sim em outras posições, dentre as quais a posição 2106.90.10, tributadas pela alíquota zero e, portanto, não autorizariam o cálculo e a apropriação de créditos presumidos do IPI.*

*A fiscalização descreve o processo de elaboração das bebidas e as constatações, nos seguintes termos:*

**6.11** *Constatou-se que as chamadas partes sólidas dos kits fornecidos por Pepsi e por Arosuco são formadas por diversos aditivos utilizados na indústria alimentícia, acondicionados em embalagem individual.*

**6.12** *Os componentes das partes sólidas variam conforme o fornecedor e a marca, podendo incluir substâncias como benzoato de sódio, sorbato de potássio, ácido cítrico, ácido tartárico, EDTA cálcio dissódico, corante amarelo crepúsculo, corante azul brilhante FCF, corante roxo, aspartame, acessulfame de potássio e citrato de sódio.*

**6.13** *Várias das embalagens individuais que formam as chamadas "partes sólidas" correspondem a substâncias puras que passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento do fornecedor. Portanto, tais matérias não fazem jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010.*

**6.14** *Os kits fornecidos por Pepsi e por Arosuco chegam aos estabelecimentos industriais de Ambev divididos em duas ou mais embalagens individuais.*

**6.15** *Pelo menos uma das embalagens contém ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada.*

*No kit sabor Cola, o componente em questão contém extrato de noz de caju, aroma "sabor Pepsi", corante caramelo e outros ingredientes. No kit sabor guaraná, tal componente contém extrato vegetal de guaraná e outros ingredientes. Nos kits para fabricação de bebidas sabor laranja, limão, uva e tônica, o componente contém o aroma natural.*

**6.16** Ao menos uma das embalagens contém ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes.

**6.17** O processo produtivo dos refrigerantes nos estabelecimentos industriais da Ambev (exceto as bebidas sem açúcar) pode ser resumido da seguinte forma:

— Os componentes, recebidos dos fornecedores em embalagens individuais, são encaminhados a uma sala de estocagem.

— A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, alimenta um equipamento conhecido como “dissolvedor”, onde é adicionado açúcar, insumo que não faz parte dos kits oriundos de Manaus.

Desta maneira, é obtido o xarope simples, que é enviado para o misturador.

— O conteúdo de cada “parte” dos kits é separadamente colocado no misturador, ocorrendo a mistura com o xarope simples. Com isto, é produzido o xarope composto.

— O xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição. Por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada. Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida.

— Em relação a refrigerantes sem açúcar, o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o “xarope simples”.

— Na primeira etapa do processo industrial ocorre a diluição em água das “partes”, resultando no “concentrado líquido”.

— Na segunda etapa do processo industrial, o concentrado líquido é diluído em água carbonatada para obtenção do refrigerante.

**6.18** Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo a produção de refrigerantes. Entretanto, em alguns estabelecimentos de Ambev, uma parte da produção de xarope composto é destinada a ser utilizada nas máquinas de Post Mix.

Neste caso, a mistura com gás carbônico e a água não ocorre no engarrafador, mas na máquina localizada em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

**6.19** Assim, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário (quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento de Ambev), como um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix). Não há diferenças no maquinário utilizado para produção do xarope composto.

Qualquer que seja sua utilização, os dois tipos de xarope composto são bastante semelhantes, sendo que, quando há diferenças, elas não alteram a classificação fiscal do produto (no xarope para Post Mix sabor guaraná, é adicionado antiespumante, aditivo que evita que ocorra formação de espuma no ato de encher o copo com o refrigerante).

**6.20** O fluxograma abaixo mostra o processo produtivo descrito anteriormente:

Em suma, o chamado “xarope simples” é obtido do aquecimento de açúcar cristal e refinado e da respectiva diluição em água. Há a mistura, no tanque de xarope, do conteúdo do “kit sólido”, com o “xarope simples”; depois, entra na mistura o “kit líquido”, dissolvido a frio. O “xarope composto” dá origem ao refrigerante propriamente dito, na linha de envase, mediante a diluição em água carbonatada.

*Em suma, o chamado “xarope simples” é obtido do aquecimento de açúcar cristal e refinado e da respectiva diluição em água. Há a mistura, no tanque de xarope, do conteúdo do “kit sólido”, com o “xarope simples”; depois, entra na mistura o “kit líquido”, dissolvido a frio. O “xarope composto” dá origem ao refrigerante propriamente dito, na linha de envase, mediante a diluição em água carbonatada.*

*E, os “kits” não são remetidos em invólucros únicos, sendo que, na verdade, são formados por, no mínimo, dois componentes distintos, além de corantes, bases aromáticas, sais, acidulantes, emulsificantes e outros aditivos. Alguns desses componentes são líquidos, outros compostos por partes sólidas, sendo que estas, por não estarem misturadas, não se caracterizam como uma “preparação composta”.*

*Por conseguinte, nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.*

*Diante disso, os argumentos para a reclassificação foram os seguintes:*

**6.22** *A Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”, conforme a Regra Geral Complementar (RGC) nº 1 e a RGC/TIPII.*

**6.23** *Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do Sistema Harmonizado (SH) referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Por isto, em geral cada componente de um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos deve ser classificado separadamente.*

**6.24** *Existem casos excepcionais em que o texto do SH traz a previsão de classificação em código único de produtos apresentados separadamente, como aqueles objetos da Nota 3 à Seção VI (“produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas”), e aqueles objeto da Nota 4 ao Capítulo 95 (“Brinquedos, jogos, artigos para divertimento ou para esporte; suas partes e acessório”).*

**6.25** *A fiscalizada diz se basear na RGI/SH nº 1 para classificar os kits/concentrados no Ex 01 do código 2106.90.10. Entretanto, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de que o produto se apresente na forma de kits. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que, como será demonstrado posteriormente, deixam claro se tratar de um produto único.*

**6.26** *Também as Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os kits para fabricação de bebidas possa ser classificado em código único. A única outra possibilidade de enquadramento de um conjunto de itens em código único seria a aplicação das Regras Gerais Interpretativas nº 2 ou nº 3.*

**6.27** *A RGI 2, a) refere-se a artigos que se apresentem desmontados ou por montar e que já possuam as características essenciais do artigo completo ou acabado.*

*Como exemplo, temos os diversos componentes de uma bicicleta, que, quando vendidos separadamente, devem ser classificados no código próprio para bicicleta (produto final) e não em códigos próprios para cada item/parte.*

**6.28** Ocorre que o item VII da Nota Explicativa da RGI 2, a) deixa claro que a regra em questão não pode ser aplicada a produtos do setor alimentício. Além disso, ao contrário do exemplo anterior, os insumos fornecidos por Pepsi e Arosuco não possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado, e vários componentes servem para outros fins que não o uso em bebidas.

**6.29** Já a RGI 3, b) do Sistema Harmonizado trata de hipótese de exceção em que obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes se classificam como uma mercadoria única, de acordo com a matéria ou artigo que lhe confira a característica essencial. Por exemplo, os conjuntos de desenho, constituídos por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador (posição 82.14), apresentados em um estojo de folha de plástico (posição 42.02). Este kit deve ser classificado como uma mercadoria única enquadrada na posição 90.17, própria para réguas

**6.30** Entretanto, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3. b), transcrito a seguir, exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado: (...)

**6.31** Dessa forma, inexistindo qualquer norma legal que permita classificar em código único as embalagens individuais contendo ingredientes para elaboração de bebidas (pelo contrário, como citado nos itens anteriores, existe a previsão expressa de que isto não pode acontecer), a classificação destas mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria.

**6.32** O item XI da nota explicativa RG1 3, mencionado no tópico 6.29, foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, sobre a classificação fiscal de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa.

**6.33** A análise foi realizada em função de consulta sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas a dos insumos adquiridos pela fiscalizada, inclusive bases para elaboração de refrigerante marca PepsiCola.

**6.34** Foi anexada ao presente processo documentação referente à análise efetuada pelo CCA. O texto em questão equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).

(...)

**6.45** Para que uma mercadoria se enquadre no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ela deve se caracterizar como uma preparação composta. Sempre que a NCM ou a NESH se referem a **preparações**, fica claro que estão tratando de uma mistura, inexistindo qualquer menção a preparação formada por diversas partes individuais.

**6.46** Por exemplo, na NCM, a Nota de Sub-posição nº 3 diz: 3. Na acepção da posição 21.04, consideram-se “preparações alimentícias compostas homogeneizadas” as preparações constituídas por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas (...)

**6.47** Os itens 13, 14 e 15 da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) da posição 21.06 mencionam:

13) As misturas de extrato de ginseng com outras substâncias (por exemplo, lactose ou glicose) utilizadas para preparação de “chá” ou de outra bebida à base de ginseng.

14) Os produtos constituídos por uma mistura de plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de espécies diferentes, ou por plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de uma ou de diversas espécies misturadas com outras substâncias (...)

15) As misturas constituídas por plantas, partes de plantas, sementes ou frutas (inteiras, cortadas, trituradas ou pulverizadas) de espécies incluídas em diferentes Capítulos (...)

**6.48** Ao tratar especificamente da elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, a NESH menciona a adição de ingredientes como acidulantes, conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais:

Classificam-se especialmente aqui:

(...)

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.

**6.49** Ao usar o verbo “adicionar”, obviamente que a NESH está se referindo ao processo industrial onde ocorre a mistura dos ingredientes citados, e **não** a sua remessa em conjunto. Assim, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao serem referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma **mistura** de diversas substâncias. **Não** é esse o caso dos kits/concentrados fornecidos por PEPSI COLA E AROSUCO!

Com efeito, tais produtos se apresentam como diferentes componentes, acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum).

**6.50** Analisados individualmente, os componentes de kits adquiridos pela fiscalizada **não** apresentam as características de um extrato concentrado. Para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve se caracterizar como extrato concentrado ou sabor concentrado, produto que, quando diluído em líquido, passa a apresentar as mesmas características do alimento na concentração normal (a diferença entre “extrato” concentrado e “sabor” concentrado é que neste último o extrato do vegetal de origem é totalmente substituído por aromatizantes/saborizantes artificiais).

(...)

**6.52** A utilização no Ex 01 e no Ex 02 do código NCM 2106.90.10 da expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” demonstra que as citadas exceções tarifárias estão tratando de uma preparação composta que é capaz de, por simples diluição, resultar na bebida. Prova disso é que a diferenciação entre o Ex 01 e Ex 02 é a capacidade de diluição.

Enquanto o primeiro trata de preparação com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida, o segundo trata de diluição igual ou inferior a 10 partes.

Assim, se a preparação diluída não resultar na bebida final não há como se definir sua capacidade de diluição em "partes da bebida por cada parte do concentrado.

**6.53** Não se pode usar a expressão "capacidade de diluição" simplesmente em decorrência do fato de uma preparação ser submetida à diluição dentro do processo produtivo do engarrafador. Afinal, qualquer ingrediente do tipo utilizado para elaboração de refrigerantes e outras bebidas é submetido a diluição no estabelecimento do engarrafador, inclusive matérias puras como benzoato de sódio e ácido cítrico, que nem sequer se classificam no Capítulo 21 da TIPI.

**6.54** Para que ficasse caracterizado um produto chamado de "extrato concentrado", o conteúdo das diversas partes que compõem um kit deveria estar reunido numa única parte, tanto que as empresas criaram a ficção de que para fins de classificação fiscal os kits formam uma mercadoria única.

**6.55** Como demonstrado anteriormente, os assim chamados kits/concentrados, adquiridos das empresas Arosuco e Pepsi são apresentados de forma fracionada. Ainda, cada parte isoladamente, se diluída, não forma o produto final. Para se chegar ao refrigerante é necessário a mistura dos diferentes componentes, além do açúcar e água carbonada.

**6.56** Assim, não é possível aceitar o entendimento de que, para fins de classificação fiscal nas exceções tarifárias do código 2106.90.10, é irrelevante o fato dos ingredientes que compõem os chamados "kits/concentrados" estarem acondicionados separadamente!

**6.57** A mistura do conteúdo dos componentes dos "kits/concentrados" fornecidos por Pepsi e Arosuco, etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador (Ambev), em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, caracteriza-se como a operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010: (...)

**6.58** Só depois da mistura mencionada no tópico anterior é que se forma uma preparação, conhecida como xarope composto, que deve ser enquadrada em exceção tarifária do código NCM 2106.90.10. O xarope composto classifica-se no Ex 02 do código 2106.90.10 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), pois possui capacidade de diluição inferior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

**6.59** Nos termos do artigo 3º do RIPI/2010, a elaboração do xarope composto, quando destinado a receber tratamento adicional em etapa posterior do processo produtivo da fiscalizada, é uma operação de transformação intermediária:

(...)

**6.60** Em alguns estabelecimentos de Ambev, além de produto intermediário, o xarope composto é também um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix).

**6.61** De acordo com a legislação do IPI, qualquer mistura de ingredientes se caracteriza como uma operação de industrialização, independentemente de sua complexidade, e toda operação de transformação importa na obtenção de produto novo, com enquadramento diferente na TIPI.

**6.62** Cabe observar, porém, que a operação industrial efetuada pelo engarrafador para elaborar o xarope composto só pode ser executada seguindo detalhadas especificações técnicas. Se não for seguido rigorosamente o procedimento, ocorrerá desestabilização da bebida, resultando num produto totalmente diverso do pretendido.

**6.63** Dentre as operações executadas no estabelecimento do engarrafador, a etapa em que ocorre a mistura dos componentes é a de maior importância e complexidade.

Já a etapa em que é realizada a diluição do xarope composto em água carbonatada, resultando no refrigerante, é de execução bastante simples, podendo ser realizada até mesmo fora do estabelecimento do engarrafador, em simples máquinas Post Mix.

**6.64** Assim, embora a AMBEV se apresente como uma empresa engarrafadora, os seus estabelecimentos industriais executam dois processos distintos de industrialização:

— Primeiro são misturados os componentes dos chamados “kits/Concentrados”, obtendo o concentrado do Ex02 do código 2106.90.10;

— Depois (exceto nos casos em que estes concentrados são destinados a detentores de máquinas “postmix”) o concentrado resultante da mistura é levado para outro equipamento, onde é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante.

**6.65** Considerando que 100% dos chamados “kits/Concentrados”, fornecidos por Pepsi e Arosuco, são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10, os “kits/concentrados” **não** são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de substâncias destinadas à industrialização de extratos concentrados.

**6.66** Os itens 7 e 12 das notas explicativas da posição 21.06 são importantes para se classificar os produtos adquiridos e industrializados pela fiscalizada. Nesse diapasão, é útil analisar o item 12 em conjunto com a parte final do item 7:

Item 7: “Em consequência, 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.”

Item 12 “Estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar.

**6.67** Como se vê, as duas frases integrantes da NESH da posição 21.06 falam exatamente a mesma coisa ao descrever o processo de obtenção da bebida a ser consumida, explicando que a bebida pode ser obtida por uma simples diluição da preparação.

**6.68** Ao tratar dos casos em que não basta a simples diluição da preparação, o item 7 da NESH da posição 21.06 esclarece o que seria o tratamento complementar referido no item 12: correspondem a operações em que, além de diluição, ocorre a adição de açúcar ou de dióxido de carbono.

**6.69** No caso de refrigerantes, o chamado tratamento complementar corresponde à adição de gás carbônico, procedimento que ocorre na última etapa do processo, a qual pode acontecer até mesmo fora do estabelecimento industrial do engarrafador (nas máquinas Post Mix).

**6.70** Tratando dos chamados “Kits/Concentrados”, o que se tem são **preparações individuais** que, dentro do estabelecimento de Ambev, devem ser misturadas a outras preparações individuais e a substâncias puras, além de açúcar e água. A necessidade de adição de preparações e substâncias puras faz com que a operação realizada sobre os bens fornecidos por Pepsi e Arosuco não possa ser considerada como um simples tratamento complementar.

(...)

**8.1** Conforme já relatado, os chamados Kits/Concentrados chegam aos estabelecimentos industriais de Ambev divididos em dois ou mais componentes ou “partes”, sendo que o conteúdo de cada embalagem individual deve ser classificado separadamente.

**8.2** Pelo menos uma das embalagens contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada. Dada a ausência de uma posição mais específica, uma preparação que contenha a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida se classifica no escopo da posição 21.06, a qual trata das “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”, conforme esclarecem as Notas Explicativas dessa posição, já referidas no presente Relatório.

**8.3** Verifica-se da estrutura da posição 21.06, que a mesma se desdobra em apenas duas subposições. Como a suposição 2106.10 está reservada aos “Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas”, a preparação sob análise deve ser enquadrada na subposição 2106.90, destinada a “outras” preparações. Aplicando-se o disposto na Regra Geral Complementar Nº 1 – RGC1 para determinação da classificação ao nível de item e subitem, verifica-se que a preparação sob análise tem como classificação mais específica o código NCM 2106.90.10, correspondente às “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”, cuja alíquota de IPI é zero.

**8.4** Além do componente acima analisado, os Kits/Concentrados são formados por pelo menos uma outra embalagem que contém ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia. Alguns destes ingredientes são comercializados já misturados pelo fornecedor.

**8.5** Por aplicação da 1<sup>a</sup> Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado – RGII/ SH, as “Preparações alimentícias diversas” classificam-se no Capítulo 21. Como não se verifica uma posição específica que trate das preparações em questão, resta a posição 21.06, que trata das “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”.

**8.6** Verifica-se da estrutura da posição 21.06, que a mesma se desdobra em apenas duas subposições, estando a subposição 2106.10 reservada aos “Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas”, enquanto a subposição 2106.90 é reservada a “outras” preparações. Assim, a preparação em análise deve ser enquadrada na subposição 2106.90.

**8.7** Tendo em vista que a preparação sob análise é utilizada de forma geral para qualquer tipo de indústria alimentícia e, portanto, não é do tipo específico utilizado para elaboração de bebidas de que trata o código 2106.90.10, nem se enquadra nos códigos 2106.90.21 até 2106.90.60, lhe resta o item residual “Outras” do código 2106.90.90, tributado à alíquota zero.

**8.8** Outras “partes” dos Kits/Concentrados são compostas por diversas embalagens individuais, em geral contendo uma substância pura, como benzoato de sódio, sorbato de potássio e ácido cítrico.

**8.9** No caso dos componentes dos Kits/Concentrados que correspondem a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deve ser utilizado o código adequado para a respectiva matéria. Com base nas informações disponíveis, os seguintes códigos deveriam ser aplicados:

– O código 2916.31.21, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente benzoato de sódio.

\_ O código 2916.19.11, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente sorbato de potássio.

\_ O código 2918.12.00, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente ácido tartárico.

\_ O código 2918.14.00, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente ácido cítrico.

\_ O código 2918.15.00, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente citrato de sódio.

\_ O código 2922.49.20, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente EDTA Cálcio Dissódico.

\_ O código 2924.29.91, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente aspartame.

\_ O código 2934.99.99, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente acessulfame de potássio.

\_ O código 3204.19.13, tributado à alíquota zero, deve ser utilizado nas preparações próprias para colorir alimentos.

Aduz a Recorrente que a reclassificação dos “kits” na posição 2106.90.10 é equivocada e que a glosa correspondente é nula e improcedente, além de não ter sido precedida de qualquer laudo elaborado por profissional técnico habilitado. Acusa que a Fiscalização desconsiderou dados técnicos contidos no Relatório Técnico nº 000.130/17 elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia por meio da Fundação de Ciência, Aplicação e Tecnologia Especiais (FUNCATE).

Não lhe assiste razão, ao passo que o autuante analisou o referido Laudo, discorrendo sobre seu conteúdo no relatório fiscal:

**7.1** Em 24/04/2017, Ambev juntou a processos administrativos relativos a Autos de Infração do IPI lavrados em outros estabelecimentos da empresa (entre eles, o processo nº 10880727.044/ 201561) um pedido para que fosse anexado parecer sobre os kits/concentrados.

**7.2** Tal parecer foi elaborado pela Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção – DIEAP, que faz parte da Fundação de Ciência, Aplicações e Tecnologia Espaciais – FUNCATE.

Conforme Portaria Conjunta nº 77/2016 (DOU de 20/09/2016) a FUNCATE foi autorizada, pelo período de 01 (um) ano, para atuar como fundação de apoio ao Instituto Nacional de Tecnologia INT.

**7.3** Inicialmente, o parecer descreveu o processo produtivo do estabelecimento de Ambev localizado em Jundiaí e o do estabelecimento de Arosuco localizado em Manaus.

Nesta parte, que envolve aspectos técnicos da área de competência do INT / FUNCATE, esta fiscalização, pelo menos nesta primeira análise, não observou pontos improcedentes.

**7.4** No que se refere ao processo de elaboração de refrigerantes por Ambev, a Divisão de Engenharia autora do parecer descreveu com mais detalhes aquilo que foi exposto por esta fiscalização no presente Termo (tópicos 6.18 a 6.21).

**7.5** Assim, o parecer confirmou a complexidade do processo de fabricação do xarope composto (concentrado), como pode se observar nos trechos transcritos a seguir: (...)

**7.6** A descrição detalhada do processo produtivo do engarrafador torna ainda mais clara, se é que isto é possível, a falta de procedência do entendimento da empresa, que argumenta ser irrelevante para fins de classificação fiscal o fato de que os chamados “kits/concentrados” correspondem a um conjunto de ingredientes apresentados separadamente.

**7.7** Não pode ser ignorado o fato de que os componentes recebidos de Pepsi e Arosuco precisam passar por todas as operações de industrialização detalhadas no parecer, para só então resultarem em um concentrado, produto corretamente classificado pela própria Ambev no Ex 02 do código 2106.90.10.

**7.8** Conclui-se que a análise técnica efetuada pela DIEAP sobre os ingredientes que compõem os insumos e sobre processos produtivos dos fornecedores do kits/concentrados e do engarrafador apenas corroboram fatos e entendimentos já expostos nesse Termo.

**7.9** Os grandes equívocos do parecer surgem quando passa a se pronunciar sobre a classificação fiscal dos insumos analisados, em resposta a quesitos preparados por Ambev.

**7.10** Por força do que dispõe o § 1º do artigo 30 do Decreto nº 70.235/72, a análise de classificação feita pelo parecer poderia ser completamente ignorada. Entretanto, apenas para que não pare qualquer dúvida, o Fisco analisou os argumentos apresentados pela DIEAP, tendo verificado que o parecer cometeu erros primários na análise de classificação fiscal.

(...)

**7.33** Por fim, cabe registrar que, apesar de pretender identificar a correta classificação de ingredientes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, o parecer elaborado pela DIEAP não fez uma única menção às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e às respectivas notas explicativas, dentre elas o item XI da Nota Explicativa da RGI 3

*b).* Não se sabe se os autores desconhecem a existência desta legislação, ou se avaliam que ela é irrelevante. Em qualquer hipótese, mais uma vez fica demonstrada sua falta de conhecimento da matéria, pois os pontos citados devem se constituir no foco qualquer de análise que pretenda definir o enquadramento dos insumos em questão.

Logo, a reclassificação fiscal das preparações recebidas dos fornecedores foi perfeitamente motivada pela autoridade fiscal autuante, com a exata subsunção dos fatos às normas tributárias que cuidam da classificação fiscal de mercadorias. No mesmo sentido, é imperioso transcrever o excelente voto do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, em processo da mesma Recorrente, nº 10830.725247/201516, acórdão nº 3402004.988, julg. 21 de março de 2018:

10. Da Classificação Fiscal dos “kits” adquiridos junto à PEPSI e à AROSUCO.

Aduz a Recorrente que ainda que superadas as questões acima colocadas, não poderia prevalecer a glosa de créditos atinentes aos “kits” oriundos da PEPSI e da AROSUCO ao fundamento de que teria sido equivocada a sua classificação no item 2106.90.10, “Ex. 01”, da TIPI/NCM/SH, pois: (i) a glosa com esse fundamento é nula, por carecer de motivação fática; e, no mérito, (ii) é improcedente. Por outro giro, para o Fisco (fiscalização e DRJ), os “kits” recebidos da PEPSI e da AROSUCO, não poderiam ser classificados no NCM 2106.90.10, “Ex. 01”, pelos seguintes motivos:

(a) não poderem ser tratados como um só produto classificado na referida posição, diante das RGI/SH (IN 807/08) n.ºs 2(a) e 3(b) e da respectiva Nota Explicativa (XI), no sentido de que ela “não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo”; e (b) não constituírem “preparações compostas para fabricação de refrigerantes”, já que estas suporiam “mercadoria pronta para uso pelo adquirente”, prévio “processamento, de transformação, podendo ser uma simples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado como cozimento”, não sendo esse o caso dos “kits”, já que é o adquirente, e não o fornecedor, que realiza tal processamento (diluição e gaseificação).

12. Da Reclassificação Fiscal adotada pelo Fisco Laudo técnico. Motivação, acervo probatório.

Também afirma a Recorrente que deve ser reconhecida a nulidade da reclassificação fiscal promovida, uma vez que as razões apontadas pela fiscalização e pela DRJ para a glosa dos créditos presumidos relativos às mercadorias oriundas da ZFM (art. 6º do DL 1.435/75), foi o erro na classificação fiscal dos “kits” para a fabricação de bebidas no NCM 2106.90.10, “Ex. 01”, na qualidade de “preparações compostas”.

Da reclassificação procedida pelo Fisco, decorreu que as alíquotas do IPI aplicáveis seriam zero, o que resultaria a inexistência de créditos passíveis de apropriação.

Alega que além de partir de premissas equivocadas, o suposto “erro” não foi comprovado pelo Fisco, o que implica a nulidade do trabalho fiscal calcado neste fundamento.

Para que seja válido, todo ato administrativo depende dos seguintes fatores: (a) da indicação dos motivos de fato (circunstância do mundo real que serve de suporte ao ato) e de direito (previsão legal abstrata de uma situação fática que justifica o ato) que autorizam a sua prática; e

(b) da demonstração da perfeita correlação entre um e outro (subsunção do fato descrito à norma na qual se fundamenta o ato).

Afirma que para que fosse possível afastar a classificação dos componentes dos “kits” na NCM 2106.90.10, “Ex. 01”, não bastaria demonstrar (o que nem sequer foi feito) que eles não correspondem a “concentrados”. Também seria necessário comprovar (o que também não foi feito) que nenhum dos elementos dos “kits” se enquadra no conceito de sabores para a fabricação de bebidas.

Pois bem.

Como bem ressaltado na Manifestação da PGFN, cabe destacar que os documentos apresentados (Laudo/Parecer do INT), não são elementos essenciais do lançamento ou das razões de decidir, não influindo no deslinde da presente controvérsia.

(..)

Portanto, nos termos acima destacados, resta claro que ao contrário do que entendeu a Recorrente, a discussão sobre a Classificação fiscal dos kits, a princípio, não se mostra relevante, visto que não é o ponto nodal da lide, mas um argumento de reforço apresentado pela fiscalização.

Verifica-se também que do pronunciamento da DRJ esse posicionamento é perfeitamente detectado.

(...)

*Assim, reforça-se que a classificação fiscal dos kits não é a questão central a ser debatida no presente feito. Apenas após ultrapassada a discussão sobre os demais pontos levantados pelo Fisco relacionados à (in)existência do crédito presumido, é que caberia a verificação sobre a correção da classificação adotada pela Recorrente em contraposição à alegação da fiscalização fazendária.*

*Mesmo considerando o entendimento acima exposto, porém levando-se em conta as alegações efetuadas no recurso e ainda pelo conhecimento da Petição apresentada aos autos (Laudo/Parecer do INT), essa matéria também será analisado junto com os tópicos seguintes. No entanto, há que se deixar claro que ao contrário do alegado pela Recorrente, não houve violação ao art. 142 do CTN e ao princípio da verdade material (necessidade de Laudo), uma vez que restou demonstrado nos autos que a classificação fiscal adotada pela fiscalização foi realizada com base em diligências efetuadas junto a empresa e não em meras elucubrações. A classificação indicada pelo Fisco foi alicerçada no exame da legislação que rege a matéria e em provas devidamente colacionadas neste processo.*

*É cediço que o julgador não está vinculado ao laudo pericial, porque no ordenamento jurídico pátrio vigora o princípio da persuasão racional, por meio do qual o juiz aprecia livremente a prova, atendendo aos fatos e às circunstâncias constantes dos autos, indicando os motivos que lhe formaram o convencimento (CPC, art. 479).*

**13. Dos Insumos adquiridos (PEPSI e AROSUCO), tributados à alíquota zero de IPI.**

*Aduz a Recorrente em seu recurso que tanto a Fiscalização como a DRJ sustentaram que, mesmo que os insumos para fabricação de bebidas fornecidos pela PEPSI e pela AROSUCO preenchessem os requisitos constantes do DL n.º 1.435/75, não existiriam créditos presumidos do imposto a serem apropriados “como se devido fosse”. Isso porque os mesmos não estariam classificados o código NCM n. 2601.90.10, “Ex. 01”, mas em outros códigos, todos com alíquotas zero de IPI, de modo que eventual crédito na respectiva aquisição também seria correspondente a zero.*

*No Relatório de Fiscalização resta demonstrado que está errado o enquadramento dos concentrados ou “kits”, fornecidos pela PEPSICOLA ou AROSUCO, no “Ex 01” do código 2106.90.10, pelo fato de eles não se caracterizarem como preparações compostas. A descrição do Ex 01 diz: “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” Ou seja, consta dos autos que a AMBEV, entende que o concentrado é uma preparação composta, ou seja, uma mercadoria única, já pronta para seu uso. Objetivando comprovar isso, em 25/04/2017, anexou aos autos o PARECER (Relatório Técnico nº 000.130/17), que foi elaborado por Engenheira Mecânica do INT Instituto Nacional de Tecnologia, conforme Petição de fls. 8.425/8.459.*

*Afirma que os produtos que a PEPSI ou a AROSUCO chamam de “concentrado” ou “kit” são na realidade conjuntos de matérias-primas e produtos intermediários, que saíram dos seus estabelecimentos embalados separadamente, em bombonas, ou sacos, na forma líquida (lavouras ou aromas) ou sólida (sais). Na verdade o concentrado apenas é produzido já na etapa de fabricação dos refrigerantes ou do Gatorade, nas linhas de produção da AMBEV, quando o xarope*

*simples, previamente obtido pela adição dos sais à água, são adicionados os aromas (flavours), quando, aí sim, é obtido concentrado.*

#### *14. Da (correta) Classificação Fiscal das Mercadorias adquiridas*

*Aduz a Recorrente que a acusação fiscal é manifestamente improcedente, "(...) pois a Fiscalização e a DRJ fizeram tabula rasa da RGI/SH nº 1, regra basilar que antecede e prevalece sobre as demais RGIs e é explícita no sentido de que a classificação de uma mercadoria é “determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”.*

*Essa questão já foi enfrentada por este Colegiado em caso semelhante. É que se observa do voto vencedor elaborado no Acórdão nº 3402003.803, da lavra deste Conselheiro. Naquela oportunidade, por maioria de votos, esta Turma julgadora afastou as pretensões da Recorrente, nos termos que adoto a seguir, momento que faço algumas adaptações ao presente caso concreto.*

*Segundo a fiscalização, o procedimento consiste na afirmação de que a Classificação Fiscal adotada pela Recorrente ("Ex 01" do código 2106.90.10) estaria equivocada, pois "preparações" deve ser entendida apenas como produtos prontos para seu uso.*

*A Recorrente entende que diferentes ingredientes, integrantes de conjunto comercializado em embalagens individuais, deveriam ser enquadrados sob código de classificação destinado à "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" (2106.90.10 – Ex 1).*

*No entanto, entendo estar equivocada a Recorrente. No caso sob análise, o fato de a PEPSI e AROSUCO optarem por entregar as "partes" que compõem os "kits de concentrados" para posterior processamento industrial que finalizará o produto (nas fábricas engarrafadoras), transformando o "concentrado" em refrigerantes ou isotônicos, não impede que a classificação do SH recaia sobre os componentes que, individualmente considerados, foram agregados na forma de "kits".*

*Os créditos de IPI em questão são oriundos de mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e comercializadas em conjunto, em proporções fixas, utilizadas na fabricação de bebidas como refrigerantes, refrescos, néctares, isotônicos e bebidas à base de extrato de chá.*

*A recorrente se refere aos insumos em questão como sendo "concentrados", termo que é tecnicamente incorreto. Tais mercadorias serão identificadas como "kits para fabricação de bebidas", ou simplesmente "kits".*

*Primeiramente, como relatado pelo Fisco, cite-se que um dos bens de produção regional citado pela empresa PEPSI para tentar justificar o aproveitamento de créditos é o corante caramelo, matéria-prima usada na elaboração de componentes de kits para refrigerantes sabor Cola. O corante caramelo é um produto industrializado (pela D.D. Wilkinson do Brasil Ltda), que não é resultado de processo de extração de um vegetal, e por isto não atende ao requisito previsto na legislação. Vários outros insumos relacionados nos autos (Álcool 96 Hidratado Refinado, Aromas, Ciclamato de sódio, etc.) cujo emprego no processo industrial não pode gerar direito à isenção do inciso III do art. 95 do RIPI/2010, bem como o óleo de dendê (aditivo que entra em quantidades ínfimas na fabricação de filmes plásticos para embalagem (filme stretch da VALFILM). É cediço que para fins da aplicação da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, deve haver o emprego direto*

*do bem extrativo no processo produtivo do contribuinte beneficiado, pois matérias-primas são por definição aqueles bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.*

*Dentre os insumos utilizados no processo de industrialização dos componentes de kits para refrigerantes, o único que efetivamente se caracteriza com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal é o extrato de guaraná.*

*Muito bem, retornando-se à classificação do produto (concentrado). fornecido pela PEPSI e AROSUCO.*

*Conforme demonstrado pelo Fisco, os insumos objeto deste processo correspondem a um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários comercializados em forma de "kits" constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente sai do estabelecimento industrial em embalagem individual.*

*A recorrente trata tais "kits" como se fossem uma mercadoria única denominada de "concentrado", aplicando a alíquota prevista para o "Ex 01" do código 2106.90.10 da TIPÍ, cujo texto está transrito a seguir, sobre o valor registrado nas respectivas notas fiscais de compras. 2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas x 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 Ex 02 Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado Ressalta-se que a alíquota da citada exceção tarifária era de 27% até 30/09/2012, passando a ser de 20% a partir de 01/10/2012. Entretanto, diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de "kits para fabricação de bebidas", não se caracterizam como uma mercadoria única.*

*(...)*

#### *16. Do enquadramento no "Ex 01" do código 2106.90.10*

*Ressalte-se que não há controvérsias de que os produtos fornecidos pela PEPSI e AROSUCO são iguais aos referidos pelo item XI da Nota XI da RGI 3 b). Também não há controvérsias de que para classificar um "kit" no "Ex 01" é preciso que ele seja tratado como se fosse uma mercadoria única. A divergência está no fato de que a fiscalização afirmou em seus Termos e Relatórios que o item XI determina que os componentes individuais sejam classificados separadamente, enquanto que a AMBEV deu uma interpretação completamente oposta em seu Recurso.*

*Para que uma mercadoria se classifique no "Ex 01" do código 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.*

*Pois bem. No que se refere à condição citada na letra "a", acima, esclareça-se que a palavra "preparação" aplica-se a mercadoria que esteja preparada, pronta para uso pelo adquirente. Não existe na legislação a hipótese de que um bem formado por componentes individuais não misturados possa ser enquadrado como uma preparação alimentícia. Cada embalagem individual (por exemplo, embalagem que contenha uma mistura de extrato de noz de cola com outros aromatizantes e com*

*corante caramelô*) forma uma preparação composta. Tais preparações, porém, não atendem às condições citadas nas letras “c” e “e”, acima.

*Nenhum componente dos “kits”, isoladamente considerado, pode ser identificado como um extrato ou sabor concentrado. Para que ficasse caracterizado um produto chamado de “concentrado”, o conteúdo das diversas partes que compõem cada “kit” deveria estar reunido numa única parte, tanto que as criaram a ficção de que para fins de classificação fiscal os “kits” formam uma mercadoria única.*

*Não se pode atribuir capacidade de diluição a nenhum componente dos kits para fabricação de bebidas. Se o conteúdo de qualquer embalagem individual fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar.*

*Tratando-se das preparações compostas para elaboração de bebidas da posição 22.02, não há dúvida de que o concentrado diluído deve apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal, tanto que uma diferença fundamental entre o Ex 01 e o Ex 02 é a “capacidade de diluição”, que no primeiro é superior a “10 partes da bebida”, enquanto no segundo é igual ou menor do que “10 partes da bebida”. Afinal, se a preparação diluída não resultar na bebida final, não há como se definir sua capacidade de diluição em “partes da bebida por cada parte do concentrado”.*

*A Lei nº 8.918/1994, mandamento válido para qualquer bebida, foi regulamentada pelo Decreto nº 2.314/1994, posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.871/2009. A seguir, estão transcritos artigos do Regulamento vigente que tratam de concentrados:*

*Art. 13. A bebida deverá conter, obrigatoriamente, a matéria-prima vegetal, animal ou mineral, responsável por sua característica sensorial, excetuando o xarope e o preparado sólido para refresco.*

[...].

*§ 4º O produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.*

(...)

*Art. 30. O preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refrigerante.*

*Assim, como nenhum componente se classifica no “Ex 01” do código 2106.90.10, resta definir o enquadramento correto para cada um deles, procedimento efetuado com base na análise das características dos ingredientes que fazem parte das embalagens individuais.*

*Para tanto, a Solução de Consulta SRRF02/DIANA nº 5/2010, de 20/05/2010, ratificada pela Informação COANA/CECLAM nº 8/2015, de 12/03/2015, classificou da seguinte maneira os componentes de kit para preparação de bebida refrigerante, sabor laranja:*

*a) NCM 2106.90.10 Preparação para aromatização de bebida refrigerante, com sabor laranja, constituída de água potável (70%), gomas naturais de laranja (20,44%), aromatizante sabor laranja (5,8%), corantes, ácido cítrico anidro e conservantes, em embalagem de 50kg;*

*b) NCM 2916.31.21 Benzo ato de sódio, em embalagem de 15kg, e;*

c) NCM 2918.14.00 Ácido cítrico anidro, em embalagem de 67kg. Além de suas embalagens individuais, os componentes do kit também se encontram acondicionados conjuntamente em uma segunda embalagem, formando um único volume. Dispositivos Legais: 1<sup>a</sup> RGI/SIH (texto das posições 2106, 2916 e 2918 e texto da nota 5C, do capítulo 29), 6<sup>a</sup> RGI/SIH (texto das suposições 2106.90, 2916.31 e 2918.14) e 1<sup>a</sup> Regra Geral Complementar (texto do item 2916.31.2 e dos subitens 2106.90.10 e 2916.31.21), da Tarifa Externa Comum, do Mercosul, aprovada pela Resolução Camex nº 43/2006, e suas alterações, e com subsídios das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

Observe-se que a Solução de Consulta, publicada no Diário Oficial da União de 04/06/2010, foi o primeiro e único ato vinculante da Administração Tributária que definiu a classificação fiscal de "kits" para fabricação de bebidas.

Constatasse no caso, que os componentes mais importantes dos "kits para fabricação de bebidas" são aqueles que contêm extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada (por exemplo, componentes que contenham extrato de cola ou extrato de guaraná), devendo ser classificados no código 2106.90.10, como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota do IPI é zero.

A capacidade de diluição dos "concentrados" fornecidos pela PEPSI e AROSUCO foram "anabolizados" com ingredientes que elevaram substancialmente a capacidade de diluição nas empresas engarrafadoras, como é o caso da AMBEV.

Essa preparação, não se classifica no "Ex 01" do código 2106.90.10, pois, conforme já explicado, a embalagem individual não contém todos os ingredientes necessários para caracterizar um produto chamado de "concentrado". A impossibilidade de classificação no "Ex 01" do código 2106.90.10, decorre do fato de que no momento da ocorrência do fato gerador os componentes não estão misturados, e sim acondicionados em embalagens individuais.

Desta forma, conforme posicionamento adotado no Auto de Infração, correto pelos seus próprios fundamentos, que convergem com o entendimento adotado pela CCA e do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), com o objetivo de uniformizar o tratamento de produtos em idêntica situação, adota-se a classificação individual dos produtos que compõem os "kits para refrigerantes", como proposto no Relatório da Fiscalização, a partir dos procedimentos realizados no curso da ação fiscal.

É bom que se observe que trazer a lume o aludido debate havido no âmbito do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), se deu, tão somente no intuito de corroborar entendimento adotado pelas autoridades fiscais na materialização da pretensão fazendária.

Concluo que os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao ser referirem a "preparações compostas", estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias. Com essas considerações, entendo correta a classificação fiscal adota pelo Fisco, cuja alíquota no período em análise é 0 (zero)%, pelo que correta a glosa dos créditos por ilegítimos.

Por conseguinte, os kits estão submetidos à alíquota zero na operação de saída do estabelecimento fornecedor (Pepsi e Arosuco), logo não há previsão legal para a apropriação de créditos do IPI, correta a glosa efetuada pela fiscalização.

Nestes termos, deixo de acolher o pleito da Recorrente.

### III.2 Da boa-fé da Recorrente – Necessidade da convalidação dos créditos apropriados

Argumenta a Recorrente:

*Adicionalmente, cumpre reiterar que a classificação fiscal dos kits concentrados de refrigerante não é responsabilidade da Recorrente, e sim dos fornecedores de tais insumos que emitiram a respectiva nota fiscal de saída.*

*Dessa forma, nota-se que não merece prosperar a conclusão consignada na r. decisão recorrida segundo a qual, a despeito da boa-fé da Recorrente, essa deveria ser responsabilizada integralmente por eventual erro na classificação fiscal dos kits adotada pelos seus fornecedores com fundamento no art. 136 do CTN<sup>17</sup>.*

*Também não se sustenta a afirmação contida na r. decisão recorrida no sentido de que é dever dos adquirentes fiscalizar seus fornecedores e até mesmo questionar as classificações fiscais por eles adotadas antes de efetuar a apropriação do crédito presumido de IPI em sua escrita fiscal.*

*Isso porque esse entendimento está em evidente descompasso com a legislação tributária atualmente vigente relacionada às responsabilidades do adquirente/destinatário de mercadorias.*

Mais uma vez razão não assiste a Recorrente, Isto porque, deveria a Recorrente verificar, antes de apurar o crédito indevidamente escriturado, se os dados constantes nas Notas Fiscais estavam corretos ou não. Havendo qualquer indício de erro, deveria a Recorrente informar ao fornecedor.

Dessa forma, constatado a apuração incorreta, com a tomada de crédito indevido, cabe à autoridade proceder às glosas e constituição da exigência fiscal, por imperativo do art. 142 do CTN.

### **III.3 - Da regularidade do creditamento incentivado de IPI referente a aquisições de produtos oriundos da Amazônia Ocidental**

Neste ponto a Recorrente alega:

*A r. decisão recorrida também merece reforma no que se refere à afirmação de que os produtos por ela adquiridos não fariam jus ao benefício fiscal concedido pelo artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975.*

*A esse respeito, importa esclarecer que o artigo 237 do RIPI/2010, cumulado ao artigo 95, III, estabelece o benefício relativo ao crédito presumido de IPI nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus. Referidos dispositivos se respaldam na previsão do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975. (...)*

*Com efeito, tais dispositivos evidenciam que, para o adquirente creditar-se do IPI sobre as aquisições dos produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus deverão ser cumpridos três requisitos, quais sejam:*

*(i) o produto adquirido deve ter sido elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da Zona Franca de Manaus;*

*(ii) o produto tenha sido adquirido de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e cujo projeto tenha sido aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa; e*

*(iii) o produto seja empregado pelo industrial adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI.*

Ocorre que, no presente caso, a r. decisão recorrida firmou entendimento que os requisitos supracitados não teriam sido devidamente adimplidos no que se refere aos kits concentrados fornecidos pela Pepsi e pela Arosuco, aos filmes contráteis e strech fornecidos pela Valfilm, e às tampas e rolhas plásticas fornecidas pela Ravibrás.

A respeito do tema, salienta-se que este relator já se pronunciou desfavoravelmente ao entendimento explicitado pela Recorrente nos autos dos PA's 11080.722074/2016-40 (acórdão 3302-006.429) e 10384.720215/2013-60 (acórdão 3302-004.410), sendo este o posicionamento atual deste Conselho, conforme demonstra o recente julgamento abaixo (acórdão 3301-005.953):

*A autuação decorreu da glosa de créditos do IPI, apropriados pelo contribuinte com base no art. 237 do RIPI/2010, que se referem a aquisições de insumos para elaboração de bebidas:*

*Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).*

*A autoridade fiscal justificou que não fazem jus à isenção do inciso III do art. 95 do RIPI, cuja base legal é o caput do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, os produtos que não utilizem, ou que não tenham sido elaborados a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais in natura de produção regional da Amazônia Ocidental:*

*Art. 95. São isentos do imposto:*

*(...)*

*III os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei n.º 1.593, de 1977, art. 34).*

*Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.*

*§ 1º Os produtos a que se refere o ‘caput’ deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.*

*§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.*

*Em contraposição, a Recorrente aduz que, para fins do benefício fiscal, a matéria-prima regional utilizada pode ser in natura, processada (isto é, já submetida a processo de industrialização por outras empresas localizadas na ZFM) ou com*

*alguma específica quantidade de matéria-prima vegetal que deve integrar o produto produzido.*

*São cinco os requisitos a serem cumpridos para que os adquirentes dos bens produzidos possa fazer jus ao benefício fiscal:*

- (a) Que o produto adquirido seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária.*
- (b) Que o estabelecimento fornecedor seja localizado na Amazônia Ocidental.*
- (c) Que os projetos do fornecedor tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa.*
- (d) Que o produto adquirido não seja o fumo do Capítulo 24 nem as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex da TIPI). (e) Que o bem seja empregado pelo adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.*

*As glosas sob os fundamentos citados acima são: kits adquiridos da Pepsi e filmes plásticos adquiridos de Valfilm.*

#### **Kits adquiridos de Pepsi – caramelo e ácido cítrico**

*A acusação fiscal é de que os kits contendo preparações para fabricação de bebidas (concentrados) fornecidos por Pepsi-Cola Industrial da Amazônia, na elaboração de componente de sabor Cola, emprega o corante caramelo (industrializado por DD Williamson do Brasil Ltda). O corante caramelo é resultante de um processo industrial a partir do açúcar. Assim, não haveria comprovação de que o açúcar empregado por DD Williamson do Brasil Ltda é proveniente de fornecedores localizados na Amazônia Ocidental. Logo, não pode gerar direito à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.*

*Observe-se o relato da fiscalização:*

**5.22** Especificamente em relação ao **Kit Pepsi Cola**, o Fisco realizou diligência fiscal na empresa fabricante do produto e constatou que não é empregada qualquer matéria-prima extractiva regional no processo de industrialização. Em declaração datada de 09/11/2016, a Pepsi afirmou que os concentrados (kits) produzidos atualmente contém corante caramelo e/ou ácido cítrico produzidos a partir de açúcar proveniente da região amazônica.

**5.23** Afirmou, também, que utiliza como insumo o corante caramelo adquirido da empresa D.D. Williamson do Brasil Ltda, localizada na Zona Franca de Manaus que, por sua vez, utiliza em seu processo produtivo matéria-prima agrícola (açúcar) proveniente da região amazônica. Outro insumo utilizado é o açúcar proveniente da região amazônica, fornecido pelas empresas Usinas Itamarati e Sonora Estância, que é convertido em ácido cítrico via industrialização por encomenda.

**5.24** A Pepsi afirmou que foi informada pela empresa D.D. Williansom que o corante caramelo é produzido com uso de açúcar proveniente de fornecedores localizados nos municípios de Nova Olímpia e Sonora, no Estado de Mato Grosso, e de fornecedores localizados em Maués, estado do Amazonas.

**5.25** As informações prestadas por Pepsi confirmam que o Kit Pepsi Cola não se enquadra nas condições previstas no artigo 95, III do RIPI. Com efeito, os insumos utilizados na produção do Kit não podem ser considerados como matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais regionais. O produto Corante Caramelo é resultante de

*um processo de industrialização, e não matéria-prima extrativa. No processo produtivo do Kit Pepsi Cola, o corante caramelo entra como produto intermediário.*

*Nessa condição, ele pode gerar direito ao crédito básico do IPI para o adquirente, mas nunca o crédito previsto no artigo 237, combinado com o artigo 95, III, pois este último trata somente de matérias-primas.*

*Mesma situação se aplica ao açúcar, pois é um produto industrializado, nos termos do artigo 46, parágrafo único do CTN, que utiliza como matéria-prima a cana-de-açúcar, e também é utilizado como produto intermediário na produção do Kit Pepsi Cola.*

**5.26** *Ainda que se admitisse, apenas para argumentar, que o açúcar fosse utilizado como matéria-prima, continuaria a não existir o direito ao crédito, pois o artigo 95, III, é claro ao exigir que os produtos tenham sido elaborados por indústrias localizadas na Amazônia Ocidental. Conforme disposto no artigo 1º, §4º, do Decreto-Lei nº 291/67, a Amazônia Legal compreende os Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima. Logo, o açúcar produzido no Estado do Mato Grosso não pode usufruir da isenção prevista no artigo retromencionado.*

**5.27** *Em relação aos concentrados sabor Guaraná, Laranja, Limão, Uva e Tônica, a empresa Arosuco informou que o único que utiliza matéria prima extrativa vegetal regional é o sabor Guaraná, onde é empregada a semente do Guaraná produzida na cidade de Maués/AM. Como essa empresa é a única fornecedora do chamado Concentrado, conclui-se que os demais sabores não empregam matérias primas agrícolas extrativas vegetais regionais. Logo, não se enquadram na isenção prevista no artigo 95, III do RIPI.*

*De fato, entendo que foi comprovado que o corante caramelo e o ácido cítrico não são matérias-primas agrícola ou extrativa vegetal.*

*Para o gozo do benefício fiscal não é qualquer produto que apenas contenha produto de origem regional. Exige-se que o produto seja isento e que gera o direito de crédito de IPI para o adquirente, seja elaborado a partir de insumos regionais. A etapa fabril é apenas aquela que ocorra na Amazônia Ocidental.*

*Como se vê, na norma isentiva referenciada, o termo "matérias-primas" não se encontra de forma isolada, mas associado e delimitado à uma natureza e origem específicas. Não é, pois, o uso de quaisquer matérias-primas produzidas na região que dá direito ao crédito ficto do IPI, mas apenas se restrito a "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional".*

*Desse modo, para fins de gozo ao crédito em tela, os insumos (originados da Amazônia Ocidental) necessitam ser elaborados com matérias-primas de origem vegetal, quer obtidas pelo cultivo (agricultura), quer pela via extrativa (retirados da natureza, da flora nativa), de tal sorte que, nos termos da norma legal isentiva, não há espaço para o gozo decorrente da aquisição de produto intermediário industrializado onde, na sua elaboração, não foram empregadas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", como ocorreu no caso presente.*

*Não há dúvida de que os produtos fabricados pela Recorrente utilizam matéria-prima produzida na Amazônia Ocidental, mas matéria-prima decorrente de um processo de industrialização, no caso, o concentrado, onde não foram utilizadas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", mas sim "o caramelo e o ácido cítrico".*

*O concentrado em tela somente estaria isento e geraria direito a crédito se, na sua elaboração, tivessem sido utilizados produtos extrativos vegetais, exigência que*

só foi observada em relação ao concentrado de guaraná, que fora aceito pela fiscalização.

Portanto, a condição em que se enquadra o contribuinte não autoriza a isenção e o creditamento objeto do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, restrito a "produtos elaborados com matérias-primas **agrícolas e extrativas vegetais** de produção regional".

#### **Filmes plásticos adquiridos da Valfilm**

Apontou a fiscalização que na industrialização de filmes plásticos/contrátil e stretch, pela Valfilm, haveria o emprego de óleo de dendê, mas não em sua forma de um produto agrícola extrativo vegetal regional, porque já industrializado.

Confira-se:

**5.30** Ocorre que os filmes são produzido pela matriz da Valfilm, CNPJ nº 03.071.894/000107, e o insumo utilizado na fabricação dos filmes **não** é um produto agrícola extrativo vegetal regional, como se verá adiante.

**5.31** Em declaração constante no Processo nº 11065.722491/201508, a Valfilm informou as etapas de fabricação do produto:

\_ Inicialmente, o óleo bruto é extraído pela filial 0004, após colheita do fruto em área do dendezeal da empresa Embrapa, no município de Rio Preto da Eva/AM.

\_ Depois, o óleo bruto é transferido da filial 0004 para a filial 0003, localizada na Avenida dos Oitis, Manaus/AM;

\_ Na filial 0003, o óleo bruto é processado e refinado;

\_ Após o processo, o óleo tem 2 destinos:

\_ É utilizado na fabricação de resinas pelo estabelecimento 0003. Parte dessa produção é transferida para o estabelecimento matriz da Valfilm (0001), localizado na Avenida Cupiuba, Manaus/AM;

\_ O óleo refinado é transferido para a matriz (0001);

\_ O óleo refinado e a resina são utilizados na extrusão dos filmes plásticos, no processo industrial da matriz.

**5.32** Essas informações foram confirmadas em análise das notas fiscais de entradas dos estabelecimentos matriz e filial 0004 da Valfilm, por meio dos arquivos digitais disponíveis no ambiente SPED, período 2013 a 2015, conforme segue:

\_ O estabelecimento 0003 recebeu, via transferência, o produto Óleo de Dendê Bruto, do estabelecimento 0004;

\_ A matriz (0001) recebeu do estabelecimento 0003, via transferência, Resina Termoplástica e Óleo de Dendê refinado. (...)

**5.34** O processo de **extração e refino** caracteriza uma industrialização, nos termos do artigo 4º, I, do RIPI/2010:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

I a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

**5.35** Resumidamente, o processo de **extração e refino** pode ser assim descrito:

*\_ Esterilização – O cacho do dendê após o corte e transporte é cozido a temperatura de 100°C e baixa pressão do vapor;*

*\_ Debulhamento – Depois de cozido o fruto é separado do cacho com um debulhador mecânico acionado por um motor de combustão interna ou elétrico;*

*\_ Digestão – Tem a finalidade o esmagamento da polpa, sem afetar a semente ou o óleo de palma*

*\_ Prensagem ou Extração – O produto obtido da digestão ou seja, amêndoas e polpa é submetido numa pressa hidráulica de onde sai o óleo de palma e os resíduos (fibras e amêndoas).*

*\_ Clarificação – O óleo bruto que sai da etapa anterior, deverá ser processado separando o óleo de palma da borra. Esta separação é realizada com o aquecimento do óleo bruto com vapor de baixa pressão.*

*\_ O processo é descrito abaixo:*

*(...)*

**5.36** Dessa forma, se vê que os filmes plásticos/contrátil e stretch **não** utilizam o óleo de dendê bruto no processo produtivo. O que são utilizados são produtos intermediários produzidos com óleo de dendê. A resina termoplástica e o óleo de dendê **refinado** são **produtos industrializados**, e não matérias-primas extrativas vegetais.

**5.37** Assim, os produtos filmes plásticos/contrátil e stretch poderiam gerar crédito básico para os adquirentes, mas **não** o crédito previsto no artigo 237 do RIPI, pois **não** são produzidos com matérias-primas agrícolas extrativas vegetais regionais.

**5.38** Lembramos que o artigo 609, IV, do RIPI/2010, preconiza a autonomia dos estabelecimentos, ainda que pertencentes a mesma pessoa jurídica.

Em sentido contrário, o contribuinte aduz que o termo matéria-prima tem caráter amplo e não restritivo e, que a “restrição do benefício de isenção à produtos elaborados com matérias-primas brutas violaria a própria finalidade dos benefícios concedidos, tendo em vista que a concessão de isenção a produtos elaborados com matéria-prima industrializada representa um incentivo para o desenvolvimento da indústria de processamento de matéria-prima regional da Zona Franca de Manaus”.

Entendo que não assiste razão ao contribuinte, porquanto somente os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, são passíveis de creditamento do IPI excluídos os produtos elaborados com insumos que já sofreram um processo de industrialização.

Em resumo, concluo que os kits concentrados fornecidos pela Pepsi e pela Arosuco, aos filmes contráteis e stretch fornecidos pela Valfilm, e às tampas e rolhas plásticas fornecidas pela Ravibrás, não atendem aos requisitos normativos e não sendo necessário o laudo para embasar as conclusões da fiscalização, já que os elementos apresentados na autuação foram suficientes.

Forte nessas razões, adoto os fundamentos da decisão citada para afastar o direito da Recorrente.

### **III.2 – Da regularidade do creditamento de IPI – Do princípio da não-cumulatividade e da decisão definitiva e inequívoca pelo C. STF autorizando o creditamento decorrente da aquisição de insumos isentos da ZFM**

Em linhas gerais a Recorrente alega:

A esse respeito, como já adiantado, cumpre reiterar que o posicionamento firmado por meio do RE nº 212.484/RS foi recentemente confirmado por meio do julgamento do RE nº 592.891/SP sob a sistemática de repercussão geral, no qual o E. STF consolidou o entendimento quanto a legitimidade do creditamento de IPI decorrente da aquisição de mercadorias oriundas da ZFM, em virtude da necessidade de observância dos incentivos regionais previstos no Artigo 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinado com o comando do Artigo 40 do ADCT.

Dessa forma, o que se verifica é que, em decorrência da necessidade de observância das particularidades que nortearam a atribuição de isenções para as saídas da ZFM, bem como as particularidades dos diferentes institutos de desoneração, é clara a necessidade de aplicação do entendimento definitivo e inequívoco firmado pelo E. STF quanto a matéria positivada no acórdão dos REs nº 212.484/RS e nº 592.891/SP (Doc. 03).

Nesse contexto, importante elucidar que o artigo 1º do Decreto nº 2.346/199725 determina que as decisões definitivas e inequívocas do STF devem ser observadas pela administração pública federal, bem como o Regimento Interno do CARF (“RICARF”) expõe, em seu artigo 62, § 2º26, que as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF com reconhecimento de repercussão geral devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, resta evidente que a manutenção das glosas de crédito objeto da presente autuação culminaria em clara violação aos princípios da segurança jurídica e da confiança do administrado, bem como culminaria em expressa afronta ao artigo 1º do Decreto nº 2.346/1997 e ao regimento deste próprio E. Tribunal.

Sobre a matéria analisada neste tópico, constata-se que este Conselho tem aplicado a decisão proferida pelo Supremo, RE 592.891, submetido ao rito da repercussão geral, favorável a Recorrente, a saber:

Conforme consignado pelo ilustre Conselheiro relator, argui a recorrente que os créditos de IPI glosados devem ser mantidos em decorrência do princípio constitucional da não cumulatividade do IPI, da decisão do STF nos REs nºs 212.484, 358.493 e 350.446 e do próprio CARF, nos Acórdãos 20172.942, 20175.412.

O mérito desta questão já foi objeto de apreciação por parte do Poder Judiciário.

Do Tribunal Regional Federal da 2<sup>a</sup> Região, tem-se o seguinte precedente:

*"TRIBUTÁRIO MANDADO DE SEGURANÇA IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS MATÉRIA PRIMA PROCEDENTE DA ZONA FRANCA DE MANAUS COMPENSAÇÃO DE VALOR NÃO TRIBUTADO POR ISENÇÃO PRECEDENTES JUDICIAIS. 1. CABENTE O CREDITAMENTO DO VALOR DO IPI QUE, EM RAZÃO DE IS ENÇÃO, DEIXOU DE SER TRIBUTADO EM OPERAÇÃO ANTERIOR, PARA QUE SE DÊ PLENO ALCANCE AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DE NÃO CUMULATIVIDADE, ENUNCIADO SEM RESTRIÇÕES PARA ESSE IMPOSTO. 2. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO. (TRF2<sup>a</sup> Região Apelação nº 9602060506; Relator para Acórdão Des. Ney Fonseca; julgado em 28/04/1998)*

Importante, aqui se referir a julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4<sup>a</sup> Região, conforme ementa a seguir consignada:

*"DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. CONCENTRADO DE REFRIGERANTE PRODUZIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ABATIMENTO EM RAZÃO DA ISENÇÃO EM OPERAÇÕES ANTERIORES.*

*Não cumulatividade tributária que não está sujeita às restrições previstas para os casos de isenção ou não-incidência pelas disposições constitucionais atinentes ao ICMS (CR/88, ART153, PAR3, INC1 E ART155, PAR2, INC1 e INC2)." (TRF4, AMS 95.04.373844, PRIMEIRA TURMA, Relator GILSON LANGARO DIPP, DJ 07/08/1996)*

Tal processo foi submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal STF, através do RE nº 212.4842/RS.

Tal decisão apresenta a seguinte ementa:

*"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.*

*Recurso não conhecido." (RE 212484, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, DJ 27111998 PP - 00022 EMENT VOL0193304 PP00725 RTJ VOL0016702 PP00698)*

Sirvo-me da bem fundamentada análise realizada pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, encartada no processo nº 11070.722571/201403:

*"Mostra-se importante o exame da discussão travada pelos Ministros do STF no citado processo, haja vista que a autuação guerreada pelo contribuinte nestes autos somente foi levada a cabo pois a Autoridade Fiscal entendeu que "o mencionado RE 212.484 analisou apenas o aspecto genérico do princípio da não cumulatividade, sem adentrar às normas específicas existentes na zona Franca de Manaus", como se observa no item II do Termo de Constatação Fiscal.*

*Pois bem. O Ilmo Relator Ilmar Galvão, relator do RE n. 212.484, dissentiu do entendimento esposado no acórdão recorrido pela União Federal, entendendo que o texto constitucional (artigo 153, §3º, inciso II), ao estabelecer que o IPI será não cumulativo, "compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", somente diz respeito aos valores efetivamente "cobrados" para dar direito ao crédito. No seu sentir, as isenções do IPI não visam beneficiar o consumidor final, mas sim o industrial abarcado pela lei, sendo efetivamente a isenção do IPI uma forma de diferir o pagamento do tributo na cadeia produtiva.*

*Desta feita, julga que o contribuinte não tem direito aos créditos de IPI discutido nos autos.*

*De outro lado, vem em defesa do contribuinte o Ministro Nelson Jobim, trazendo uma narrativa sobre a regulação da concorrência do mercado de refrigerantes e sucos feitos através de legislação do IPI. Diverge, assim, da posição do Relator, analisando especificamente o caso da produção de refrigerantes.*

*Abaixo, colaciono o trecho mais expressivo do seu voto acerca das especificidades do caso concreto: (...)*

*O Ministro Nelson Jobim conclui então que, por força da técnica utilizada no Brasil para a tributação do valor agregado pela não cumulatividade do IPI, não se pode vedar a utilização do crédito pretendido pelo contribuinte que compra produtos da Zona Franca de Manaus, sob pena de tornar cumulativo o tributo não cumulativo, exterminando o objetivo extrafiscal pretendido pela tributação. Seguiram este entendimento divergente trazido por Nelson Jobim o Ministro Maurício Corrêa, o Ministro Sepúlveda Pertence, o Ministro Octavio Gallotti, o Ministro Sidney Sanches,*

*o Ministro Néri da Silveira, expressamente consignando o acompanhamento das razões trazidas pela divergência. Igualmente votaram pelo não provimento do recurso os Ministros Moreira Alves e Marco Aurélio Mello.*

*Ao final do julgamento pelo Pretório Excelso, ao acórdão foi atribuída a seguinte ementa:*

*Destarte, pela análise das peças processuais trazidas aos autos, constato que o tema do direito ao crédito de IPI decorrente de produtos com isenção saídos da Zona Franca de Manaus foi ampla e claramente tratado pelo contribuinte e apreciado pelo Poder Judiciário. É manifesto que a discussão jurídica travada no Mandado de Segurança n. 91.00095524, culminando no acórdão do RE 212.484/RS, beneficia o contribuinte, diferentemente do quanto alegado pela Autoridade Fiscal no item II do Termo de Constatação Fiscal.*

*Por essas razões, muito embora não haja previsão legal para a tomada de crédito efetuada pelo contribuinte, há decisão judicial que lhe dá esse direito, transitada em julgado na data 10/12/1998, ou seja, anteriormente ao período glosado e cobrado neste auto de infração. Lembre-se que a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão decidida (artigo 467 do Código de Processo Civil).*

*Assim, o item II do auto de infração, o qual se embasa justamente no argumento de falta de previsão legal para a utilização do crédito de IPI relativo aos insumos advindos de fornecedor da Zona Franca de Manaus com o benefício previsto no artigo 69, inciso II do RIPI/2002, deve ser cancelado."*

Importante transcrever excerto do voto do Juiz Convocado Roberto Jeuken proferido no processo nº 1999.61.00.0144900 (julgado em 02/08/2006 TRF 3<sup>a</sup> Região):

*"Portanto, no caso daquelas isenções concedidas as empresas situadas na Zona Franca de Manaus, a exemplo do que também ocorreria nas chamadas Zonas livres de Comércio, é preciso ter presente que a desoneração tem objetivos de desenvolvimento regional, colaborando de molde a baratear a aquisição dos insumos, e a obtenção de preço final mais competitivo, nos produtos resultantes do processo de industrialização, na medida em que o adquirente não precisa pagar o valor do imposto.*

*De fato, se as empresas, adquirindo o produto intermediário a preços mais vantajosos, não pudessem creditar-se do montante que seria devido à título de IPI, que se erigia no diferencial que motivava a aquisição de empresa situada em local distante, se tomado em conta as regiões sul e sudeste, por certo ela acabaria mudando de fornecedor, tendo em vista outras indústrias do mesmo ramo, situadas na mesma região, barateando o transporte.*

*Portanto, a finalidade buscada com a isenção, barateamento do custo de produção, restaria frustrado e aquelas empresas lá situadas, que fizeram elevados investimentos para iniciar a produção em locais que no muito das vezes, além de distantes, são inóspitos e não possuem mão de obra qualificada, não iriam adiante.*

*Assim, no dizer do Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, quando do julgamento que proferiu no RE. 212.484, seria o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra.*

*Destarte, agiu com o costumeiro acerto o Pretório Excelso, vez que resta potencializado o caráter regional da isenção, frente ao princípio da não-cumulatividade, ambos contidos no mesmo patamar constitucional, sendo que aquele se volta ao cumprimento de um dos objetivos fundamentais da nossa República, qual*

*seja a redução das desigualdades regionais, versada no inciso 111 do art. 3º, de nossa lei fundamental."*

Entendo que o direito ao crédito relativo a produtos isentos nada mais é do que a correta aplicação do princípio da não-cumulatividade, com a consequente desoneração tributária do consumidor final.

A adoção de entendimento contrário, com a devida vênia, implica, na prática, transformar a isenção em espécie de diferimento, com a consequente frustração do princípio da não-cumulatividade do IPI.

Sobre a não-cumulatividade leciona Geraldo Ataliba:

*"A 'compensação' é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição. Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do IPI; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível à União pelo contribuinte desse imposto federal. O próprio Texto Constitucional que outorgou à União o poder de exigir o IPI, deu ao contribuinte o direito de abatimento (v. Cléber Giardino, RDT 29/110). Daí anotar Xavier de Albuquerque: "... a técnica jurídico-tributária ferrou o imposto com a marca da não-cumulatividade, que se erige, em nosso Direito, à dignidade constitucional" (DTR 59, p.57)." (Questões, Revista de Direito Tributário 64, pág 168).*

É de se consignar decisão monocrática prolatada pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Cezar Peluso, no RE nº 504.423:

*"1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4<sup>a</sup> Região que entendeu indevida a compensação de créditos de IPI relativamente à aquisição de matérias primas e insumos imunes, isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. A recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, alega ter havido ofensa ao art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal.*

*2. Consistente, em parte, o recurso. Esta Corte, a partir do julgamento do RE nº 212.484 (Rel. p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, j. 05.03.1998), reconheceu a existência do direito de crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, como se lhe pode ver da respectiva ementa: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."*

*A Corte estendeu esse entendimento para o caso de aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, no julgamento do RE nº 350446 (Rel. Min. NELSON JOBIM, DJ de 06.06.2003): "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexiste razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido." (No mesmo sentido: RE nº 293511AGR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 21.03.2003) Mas, no que toca à aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, a Corte no julgamento dos REs nº 370.682 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO), e nº 353.657 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO), concluído em 25.06.2007, reviu tal entendimento, decidindo ser indevida compensação de créditos*

*de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.*

*3. Ante o exposto, nos termos do art. 557, § 1ºA, do CPC, dou parcial provimento ao recurso extraordinário, para, concedendo, em parte, a ordem, considerar devida apenas a compensação de créditos do IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos. Custas em proporção. Publique-se. Int.. Brasília, 05 de setembro de 2007. Ministro CEZAR PELUSO Relator" (RE 504423, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 05/09/2007, publicado em DJe115 DIVULG 02102007 PUBLIC 03102007 DJ 03/10/2007 PP00069)*

Deve ser considerado, também, que por ocasião do julgamento do RE nº 566.819, em sede de embargos declaratórios, a Suprema Corte de modo expresso consignou que a decisão proferida nos autos não versava sobre situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus, *verbis*:

*"IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA. No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus.*

*Esta última matéria será apreciada pelo Plenário ante a admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, outrora sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje redistribuído à Ministra Rosa Weber." (RE 566819 ED, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe205 DIVULG 15102013 PUBLIC 16102013)*

Do voto condutor consta:

*"É estreme de dúvidas que o Tribunal ressalvou o exame de controvérsia apanhada quer pela regência da Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial, como é o caso da Zona Franca de Manaus.*

*Provejo os embargos declaratórios para prestar esses esclarecimentos.*

*Lembro, como fez o Estado do Amazonas, que a matéria ligada à Zona Franca de Manaus está para ser julgada, em virtude da admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, então sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje aos cuidados da Ministra Rosa Weber."*

Voto vencido proferido pela Conselheira Érika Costa Camargos Autran no processo nº 16045.720010/201573 (acórdão nº 9303008.368, sessão de 21/03/2019) explana bem a questão:

*"Quanto ao aproveitamento dos créditos de aquisições de insumos isentos da ZFM, entendo que a mesma é peculiar em relação à sistemática habitual da não cumulatividade, tendo natureza de incentivo regional (benefício fiscal), isto é, norma tributária com função indutora.*

*Isso foi expressamente reconhecido em obter dictum do julgamento do RE nº 566.819/RS. A tomada de créditos decorre da finalidade de incentivar a redução de desigualdades regionais, e não diretamente da sistemática da não cumulatividade interpretar essa isenção como qualquer outra é esvaziar a possibilidade dessa técnica de desagravamento ser manejada pela União para indução econômica.*

*É essa a interpretação que nos parece mais consentânea para o teor do art.9º e incisos do Decreto nº 288/67. Recordo que essa matéria já é conhecida por esse Colegiado – o que exponho que meu entendimento com o voto confortante*

manifestado pela ilustre Conselheira Vanessa Cecconello no acórdão n.º 9303004.205.

*Eis seu voto:*

[...]

*A criação e a implementação da Zona Franca de Manaus teve três pilares determinantes: (a) a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia frente à nascente política de internacionalização; (b) a meta governamental de substituição das importações e (c) a busca pela redução das desigualdades regionais. O objetivo da sua idealização pelo Governo Federal foi de criar "no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos" (art. 1º do DL nº 288/67).*

*A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer um novo ordenamento jurídico, expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos a partir da sua promulgação, nos termos do art. 40 do Ato das*

*Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):*

*Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.*

*Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.*

*Além de preservar a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, a norma transcrita acima recepcionou o Decreto-Lei nº 288/67, o qual equipara às exportações as vendas efetuadas àquela região.*

*Importa mencionar ter a Emenda Constitucional nº 42/2003 prorrogado por mais 10 (dez) anos o prazo fixado no art. 40 do ADCT. Com a Emenda Constitucional nº 83/2013 referido prazo estendeu-se por mais 50 (cinquenta) anos, até 2073, demonstrando o legislador constitucional que o projeto da Zona Franca de Manaus em desempenhado seu papel para além do desenvolvimento regional, contribuindo para a preservação e fortalecimento da soberania nacional.*

*Como se depreende da Cartilha de Incentivos Fiscais da SUFRAMA, a política fiscal da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio e da Amazônia Ocidental pauta-se na necessidade de desenvolvimento dessas regiões por meio da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário, in verbis:*

**1 – CONHECENDO A POLÍTICA FISCAL DA ZFM, ALCs E AMAZÔNIA OCIDENTAL.** A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento regional, através da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram os centros consumidores de seus produtos, conforme estabelecido no art. 1º, do DecretoLei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 1º do DecretoLei nº 356, de 15 de agosto de 1968, e art. 504 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.

*Assim, o desenvolvimento da região passou a ser orientado para os três setores da economia: primário, secundário e terciário.*

Dentro de uma visão focal, o regime especial prevê (didaticamente) quatro situações que implicam na expectativa do recebimento dos benefícios tributários, são eles:

1<sup>a</sup> SITUAÇÃO: IMPORTAÇÃO DE BENS PARA A ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs. 2<sup>a</sup> SITUAÇÃO: COMPRAS DE PRODUTOS NACIONAIS (NACIONALIZADOS) PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs. 3<sup>a</sup> SITUAÇÃO: EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs. 4<sup>a</sup> SITUAÇÃO: REMESSA (VENDA) DE PRODUTOS DA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs. (Cartilha de Incentivos Fiscais Um guia para quem deseja investir na Amazônia Ocidental. Disponível em: [http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha\\_IncORT\\_VF\\_04\\_10\\_2014.pdf](http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha_IncORT_VF_04_10_2014.pdf). Acesso em 05 de agosto de 2016).

O caso dos autos enquadra-se na remessa de produtos (insumos) da Zona Franca de Manaus para empresa situada no território nacional.

Dentre os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, na área de tributos federais, está a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, nas operações internas, para todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, tanto as que se destinam ao seu consumo interno quanto aquelas para comercialização em qualquer parte do território Nacional, com exceção dos seguintes produtos: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros. A isenção está prevista no art. 9º, §1º do Decreto-Lei nº 288/67; no art. 1º da Lei nº 8.387/91 e na Emenda Constitucional nº 42.

Concernente ao IPI imposto sobre produtos industrializados, o art. 153, IV da Constituição Federal/1988 atribui à competência federal a criação e posteriores modificações do referido tributo. Ainda, o §3º do citado dispositivo estabelece critério restritivo para a exação, sendo imprescindível a observância dos atributos da seletividade, em razão da essencialidade dos produtos, e a não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O ordenamento constitucional vigente trouxe também como predicados do IPI a regra da não incidência sobre os produtos industrializados destinados ao exterior e a obrigatoriedade de lei estabelecendo a redução do impacto do IPI, sobre a aquisição de bens de capital.

Demonstra-se ser o IPI um instrumento passível de utilização pelo Poder Executivo no âmbito da extrafiscalidade, como o foi na criação da Zona Franca de Manaus pela necessidade de atrair investimentos para o desenvolvimento regional.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, restou pacificada a jurisprudência com relação ao creditamento de IPI de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero, sendo que anteriormente ao ano de 2007 os julgados eram favoráveis aos contribuintes e, posteriormente, firmaram-se no sentido da impossibilidade do creditamento pleiteado.

Dentre os julgados favoráveis aos contribuintes, destaque-se o recurso extraordinário nº 212.4842/RS, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em cujo julgamento restou assentada a possibilidade de creditamento do IPI sobre insumos adquiridos no regime de isenção, tendo recebido a seguinte ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF

(art. 135, §3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

[...]Pertinente a transcrição de excertos extraídos dos votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal que participaram do referido julgamento, em vista da clareza de fundamentos a dar suporte ao reconhecimento da possibilidade de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos, in verbis:

[...]SR. MINISTRO NELSON JOBIM Sr. Presidente, o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.

A regra, para os impostos de valor agregado, é a não cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior.

Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento.

[...]A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fosse assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário nº 94.177, em relação ao ICM:

"havendo isenção na importação de matéria prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto...".

Se não fosse assim ter-se-ia mero diferimento do imposto.

[...]O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Senhor Presidente, durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não cumulatividade, dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto decorreu da própria Emenda Constitucional nº 18/65 e colho este dado do memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrência.

O que houve, de novo, então, sob a óptica constitucional?

Veio à balha a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou-se unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito que era regra em exceção, dispondo-se que o tributo incidiria sobre "operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá..."

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Continuo a leitura da Emenda:

"... nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado".

*Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não incidência não implicará crédito e estou modificando a ordem das expressões "não implicará" é a regra " crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação". O crédito, portanto, tão somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.*

*Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM.*

*Ora, isenta-se de algo, de início devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo.*

*Na contabilidade alusiva a débito e crédito, no campo do ICM, inexiste a especificação da mercadoria. A conta é única, abrangente. Não há como, depois de produzida uma certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria-prima que lá atrás diz-se isenta.*

*[...]... por isso, deu-se a pacificação da jurisprudência pelo direito ao crédito, na hipótese de isenção.*

*A Segunda Turma, julgando o Recurso Extraordinário nº 106.844, que versou, é certo, sobre ICM, mas quando o ICM tinha a mesma disciplina do IPI, concluiu, até a edição da Emenda Constitucional 23, que "havendo isenção na importação da matéria prima, há direito ao crédito do valor correspondente à hora da saída do produto industrializado". Aludi, também, à decisão do Plenário, da lavra do Ministro Djaci Falcão, reportando-se a pronunciamentos reiterados das duas Turmas, no sentido do acórdão atacado mediante este extraordinário.*

*Em suam, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra.*

*Dessa forma, sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não cumulatividade é constitucional, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito.*

*[...]*

*A discussão retornou ao STF com o reconhecimento da repercussão geral do tema relativo ao creditamento de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero especificamente oriundos da Zona Franca de Manaus, o recurso extraordinário nº 592.891, de relatoria da Ministra Rosa Weber. A Suprema Corte entende tratar-se de questão diversa daquela anteriormente tratada por envolver insumos da Zona Franca de Manaus.*

*No julgamento do recurso extraordinário, interrompido por pedido de vista do Ministro Teori Zavascki, a Ministra relatora proferiu voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário da União, mantendo decisão favorável à possibilidade de creditamento, acompanhada pelos Ministros Edson Fachin e Luís Roberto Barroso.*

*Como fundamentado pela Ministra relatora na apreciação do recurso extraordinário, para o caso específico da Zona Franca de Manaus a hipótese desonerativa está amparada constitucionalmente, nos termos do art. 40 do ADCT, que constitucionalizou a precisão daquela área, bem como no princípio da igualdade para redução das disparidades regionais e ainda no pacto federativo. No caso, estáse*

*diante de incentivos fiscais específicos, não cabendo a sua interpretação restritiva que culmine com a sua vedação.*

***Cumpre observar que o entendimento pelo direito ao creditamento de IPI de insumos isentos provenientes da ZFM, aqui externado, tem por fundamento preceitos legais, constitucionais e o princípio da não cumulatividade do IPI, não tendo o condão de afastar aplicação de dispositivo de lei ou declará-lo inconstitucional, providência expressamente vedada aos julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme disposições Regimentais.***

[...]"

Prossegue em seu voto a Conselheira indicando precedentes do CARF sobre o tema:

*"Em consonância com a jurisprudência do STF sobre a matéria, também o CARF já reconheceu a legitimidade de registro de créditos nessa hipótese, como visto acima:*

***IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fizerem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração***

*Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº. 2.346, de 10.10.97. CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF– RE nº. 212.4842, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. (Acórdão CSRF/0201.212. Processo nº. 10640.000666/9575. Recurso RD/2030.379 (203098.534). Recorrente: Companhia Mineira de Refrescos. Recorrida: Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Interessada: Fazenda Nacional. Matéria: IPI. Data da sessão: 11 de novembro de 2002. Data da publicação: 11 de novembro de 2002); IPI I) CRÉDITO DO IMPOSTO Insumos adquiridos na Zona Franca de Manaus, com isenção do IPI: é de se reconhecer o direito ao crédito do imposto nas referidas operações, atendidas as demais prescrições estabelecidas para o seu exercício, em submissão à decisão do STF nesse sentido no recurso extraordinário nº 212.4842, tendo em vista as disposições do Decreto nº 2.346/97, sobre a aplicação das decisões judiciais na esfera administrativa; II) ENCARGO DA TRD Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91; III) RETROATIVIDADE BENIGNA A multa de ofício,' prevista no inc. II do art. 364 do RIPII182, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 45, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN. Recurso provido em parte. (Segundo Conselho de Contribuintes, Processo Administrativo nº 10875.000380/9671, Acórdão nº 20211.328, 2<sup>a</sup> Câmara, Sessão de 07/07/1999).*

***IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto Constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº. 2.346, de 10.10.97."***

Não se pode omitir que a questão, está submetida perante o Supremo Tribunal Federal STF, sob o rito da repercussão geral, objeto do RE nº 592.891, o qual foi recentemente julgado e com decisão favorável a tese posta em discussão pela Recorrente.

No julgamento firmou-se a seguinte tese:

*"O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os*

*Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se a seguinte tese: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT". Impedido o Ministro Marco Aurélio. Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 25.04.2019."*

A Ata de Julgamento nº 13 foi publicada no DJE nº 98, divulgado em 10/05/2019.

*"Há direito ao creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na entrada de insumos, matéria- prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III (1), da Constituição Federal (CF), combinada com o comando do art. 40 (2) do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).*

*Com base nessa orientação, o Plenário, em julgamento conjunto e por maioria, ao apreciar o Tema 322 da repercussão geral, negou provimento a recursos extraordinários interpostos em face de acórdãos de tribunal regional federal que reconheceram o direito ao aproveitamento de créditos de IPI quando oriundos da zona franca da cidade de Manaus, sob o regime de isenção.*

*Nos recursos extraordinários, a União sustentou que os insumos adquiridos sob regime de isenção não geram crédito para o contribuinte, ainda que oriundos da ZFM, considerada a inexistência de previsão legal expressa nesse sentido, além da ausência de imposto efetivamente cobrado.*

*O Plenário afirmou que, como regra geral, no caso de tributo não cumulativo, quando a operação anterior é isenta, não existe direito de crédito em favor do adquirente. No entanto, com relação à Zona Franca de Manaus, é devido o aproveitamento de créditos de IPI, porquanto há na espécie exceção constitucionalmente justificada à técnica da não cumulatividade [CF, art. 153, § 3º, II (3)] que legitima o tratamento diferenciado. A regra da não cumulatividade cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.*

*À luz de uma hermenêutica constitucional de índole sistemática, essa exceção se justifica pela conjugação de diversos dispositivos constitucionais que, interpretados no seu conjunto como um sistema e somados com a legislação infraconstitucional admitem tal exceção. Há um arcabouço de múltiplos níveis normativos com vista a estabelecer uma importante região socioeconômica, por razões de soberania nacional, inserção nas cadeias globais de consumo e de produção, integração econômica regional e redução das desigualdades regionais e sociais em âmbito federativo.*

*A interpretação mais consentânea com a Constituição é a que reconhece esse tratamento favorecido à ZFM, ao lado do princípio que estimula, nas interpretações constitucionais, a redução das desigualdades regionais, por se tratar de uma alternativa econômica dentro de um estado distante, de difícil acesso. Sem algum tipo de incentivo, essa região não teria nenhuma condição de ser competitiva no plano nacional.*

*A exegese dos benefícios fiscais direcionados para a zona franca deve ser ampla, o mais abrangente possível, para neutralizar as desigualdades existentes e dar máxima efetividade aos incentivos fiscais, como forma de potencializar o desenvolvimento da região. O art. 40 do ADCT não beneficiou a região como uma mera formalidade, mas sim representou um programa que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com seus incentivos fiscais (ADI 2348).*

*A despeito da ressignificação constitucional da Zona Franca de Manaus no curso de décadas da história republicana, a sua relevância persiste, conforme se depreende das Emendas Constitucionais (EC) 42/2003 e 83/2014. A opção do legislador constituinte em assegurar-lhe um regime jurídico diferenciado até o ano de 2073, perpassando gerações, reflete que o projeto tem desempenhado o seu papel, que vai além do desenvolvimento regional, como centro industrial, comercial e agropecuário, que se soma aos demais parques econômicos do Brasil, verdadeiro motor do crescimento do País.*

*Cumpre assim à zona franca, por um lado, seu relevante papel de promover a redução das desigualdades regionais e sociais, bem como, por outro, de colaborar com a preservação da soberania nacional, auxiliando na defesa do território brasileiro pela ocupação física diária de sua geografia, cujas riquezas e importância são reconhecidas internacionalmente.*

*Ademais, a exigência de lei federal específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de que trata o art. 150, § 6º (4), da CF, tem lugar nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. Contudo, não é esse o caso, uma vez que a própria Constituição se adiantou em assegurar a isenção relativamente à Zona Franca de Manaus. Se a incidência do tributo for a regra, a Carta Magna exige a observância de um procedimento por meio de lei específica. Todavia, tal procedimento não tem lugar quando a própria CF exclui determinada hipótese da regra geral. A situação ora apresentada, portanto, está fora do alcance da norma inserta no referido dispositivo constitucional.*

*Vencidos os ministros Alexandre de Moraes, Cármem Lúcia, Marco Aurélio e Luiz Fux (os dois últimos tão somente em relação ao RE 596614), os quais deram provimento ao recurso por entenderem que o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos pressupõe a existência de imposto cobrado na etapa anterior, nos termos da jurisprudência desta Corte, ou a concessão expressa de crédito presumido por meio de lei federal específica. (...)"*

Em processos envolvendo a exclusão do ICMS da base da cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, tive a oportunidade de externar minha posição de que um órgão administrativo de julgamento não aplicar o decidido em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal STF quando até mesmo o Superior Tribunal de Justiça STJ já não mais aplica o seu entendimento em sentido diverso é verdadeira afronta ao julgado pela mais Alta Corte do país.

Muito embora no caso em apreço, em razão da contemporaneidade do decidido pelo STF, não se tenha notícia de decisões em sintonia com o deliberado pela Corte Suprema, entendo que é de se aplicar o entendimento lá firmado.

Sobre a aplicação do decidido, consigno:

**"DIREITO ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. LEGITIMIDADE. POLO PASSIVO. ASSISTÊNCIA À SAÚDE. REPERCUSSÃO GERAL. INSURGÊNCIA VEICULADA**

*CONTRA A APLICAÇÃO DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO IMEDIATA DOS ENTENDIMENTOS FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL. 1. A existência de precedente firmado pelo Plenário desta Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre o mesmo tema, independente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento." (ARE 930647 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 15/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe066 DIVULG 08042016 PUBLIC 11042016) (nossa destaque)*

Sobre a inteira e imediata aplicação do decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, o Superior Tribunal de Justiça STJ assim decidiu:

*"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR). AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra CARMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do Contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da Seguridade Social.*

*2. A existência de precedente firmado sob o regime de repercussão geral pelo Plenário do STF autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma. Precedentes: RE 1.006.958 AgREDED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Dje 18.9/2017; ARE 909.527/RSAgR, Rel Min. LUIZ FUX, Dje de 30.5.2016. 3. Agravo Interno da Fazenda Nacional desprovido." (AgInt no AREsp 282.685/CE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/02/2018, Dje 27/02/2018) (nossa destaque)*

Do voto, destaco:

*"3. No mais, o Supremo Tribunal fixou entendimento de que a existência de precedente sob o regime de repercussão geral firmado pelo Plenário daquela Corte autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma (RE 1.006.958 AgREDED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Dje 18.9/2017; ARE 909.527/RSAgR, Rel Min. LUIZ FUX, Dje de 30.5.2016.)"*

Ainda:

*"AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. REPERCUSSÃO GERAL INEXISTENTE. TEMA 660/STF.*

*1. A Fazenda Pública manejou recurso extraordinário suscitando que "o acórdão que rejeitou os embargos violou os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório (artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal)".*

*2. E neste contexto, limitando-se o extraordinário a suscitar afronta aos referidos incisos e princípios, legítima a incidência à espécie do entendimento do STF firmado no Tema 660, que expressamente consigna que os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa não apresentam repercussão*

geral. ARE 748.371 RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, julgado em 6/6/2013, publicado em 1/8/2013.

3. "A existência de precedente firmado pelo Tribunal Pleno da Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma" (RE 1.006.958 AgREDED, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 21/8/2017, processo eletrônico DJe210, divulgado em 15/9/2017, publicado em 18/9/2017).

4. Já tendo o STF consignado, no Tema 69/STF, que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins", não subsiste a alegada prematuridade em razão de eventual possibilidade de modulação de efeitos. Agravo interno improvido." (AgInt no RE nos EDcl no REsp 1214431/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, CORTE ESPECIAL, julgado em 15/08/2018, DJe 22/08/2018) (nossa destaque)

Nestes termos, é de se prover o Recurso Voluntário parcialmente para reconhecer o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891.

Neste cenário, adoto as razões da decisão citada para reconhecer o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891.

### **III-5 – Da regularidade do creditamento de IPI, inclusive extemporâneo, decorrente da aquisição de materiais intermediários de produção**

A Fiscalização entendeu que as aquisições pela Recorrente de peças e partes de máquinas, tais como parafusos, arruelas, buchas, retentores, rolamentos, gaxetas, correias, mangueiras, anéis de vedação, válvulas, não gera direito a crédito do IPI, por força do Parecer Normativo da COSIT nº 65, de 06/11/1979 e art. 25, da Lei 4.502/64, tendo em conta tais itens que não tiveram contato físico direto e/ou não sofreram/exerceram diretamente ação no produto industrializado durante o processo industrial.

Para a Recorrente, essa visão é equivocada porque:

*O artigo 226, I do RIPI/2010, cumulado ao artigo 610, II estabelece o benefício de creditamento em relação à aquisição de produtos intermediários, inclusive aqueles que mesmo não se integrando ao produto industrializado são consumidos no processo de produção, desde que não constituam parte do ativo permanente da adquirente. Confira-se:*

(...)

*Com efeito, a partir de tais dispositivos percebe-se que os produtos intermediários, os quais asseguram o direito ao crédito de IPI ao adquirente, são definidos como bens que não integram o ativo fixo nem se incorporam ao produto final, mas que são consumidos no processo de industrialização.*

(...)

*Dante disso, a expressão “consumidos no processo de industrialização” deve ser interpretada no sentido de que esses bens intermediários são tão desgastados ao longo do processo de produção que suas características inerentes se perdem, de modo*

*que ao final do processo produtivo o que resta de tais produtos é mero resíduo industrial, sem qualquer utilidade.*

*Dessa forma, para que uma mercadoria se enquadre no conceito de material intermediário de produção e, portanto, gere direito ao crédito de IPI, é necessário que tenha uma aplicação tal na produção, que sem ela, a mercadoria final não poderia ser produzida.*

*Assim, insta salientar que, ao contrário do entendimento da r. decisão recorrida, **as mercadorias adquiridas pela Recorrente a título de materiais intermediários preenchem exatamente os requisitos acima expostos**, sendo consumidos no processo de industrialização e, por conseguinte, geram direito ao crédito do IPI.*

*Em outras palavras, cada um dos produtos empregados no processo produtivo da Recorrente, cujo crédito foi reputado indevido pela d. Fiscalização, foram desgastados no processo produtivo, perdendo suas características essenciais ou até mesmo deixando de existir, além de serem essenciais para a produção da mercadoria final, **o que teria sido constatado pela r. decisão recorrida caso tivesse analisado os laudos da AFAG colacionados pela Recorrente**.*

*Isso porque, **nos laudos em questão, estão minuciosamente descritas as funções executadas por cada um dos produtos intermediários objeto de glosa no processo produtivo, o desgaste/consumo sofrido, bem como a essencialidade dos mesmos no referido processo de industrialização**.*

*A demonstrar o quanto exposto, vejamos, a título exemplificativo, o laudo técnico relativo ao “fluído limpa contato” (Laudo Técnico nº 95015), empregado pela Recorrente na realização de assepsia e sanitização dos componentes, peças e equipamentos utilizados na elaboração das do produto final, e o qual também é consumido no momento da sua utilização mediante processo químico.*

*Frisa-se que, a Recorrente tem como principal atividade a produção e o comércio de bebidas, conforme depreende-se de seu objeto social<sup>27</sup>, de modo que, dentro do seu processo produtivo, é imprescindível a utilização de alguns produtos químicos, entre eles o fluído limpa contato e o solvente para limpeza, especialmente para a limpeza de garrafas, tubulação, esteiras, tanques, etc., por onde são escoados e/ou armazenados os produtos de sua fabricação.*

*Assim, resta **evidente** a impossibilidade de se lograr êxito no processo produtivo de bebidas sem a utilização de tais produtos para sanitização, lavagem das garrafas, limpeza, assepsia e lubrificação, etc. A aplicação e dosagem dos mesmos é essencial para que os sistemas de produção da empresa estejam em condições adequadas, sendo que, caso tais condições não sejam respeitadas, o resultado obtido no processo de produção será completamente distinto do pretendido.*

*Ademais, não resta qualquer dúvida de que, com o emprego de tais produtos no processo industrial da Recorrente, **eles são integralmente consumidos até a exaustão**, haja vista que são consumidos no momento de sua aplicação ao processo produtivo através de reações químicas.*

*Ressalta-se que a situação acima descrita se repete nos demais produtos intermediários, cujo crédito foi indevidamente glosado.*

*Pelo exposto, é evidente que os produtos ora em disputa foram efetivamente consumidos e desgastados no processo produtivo, de modo que constituem materiais intermediários e/ou insumos de produção e, portanto, ensejam direito ao creditamento*

*de IPI, razão pela qual a r. decisão recorrida deve ser reformada para que seja cancelada a presente autuação também neste ponto.*

A respeito do assunto, insta tecer que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508), cujos termos vincula este colegiado consoante regra prevista no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, definiu que o crédito de IPI será admitido quando produto, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

*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 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).*

*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.*

*4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Outro não é o entendimento manifestado no Pareceres Normativos CST nº 65/79 e o nº 181/74 que:

[Parecer Normativo CST nº 65/79]

*11 Em resumo, geram o direito ao crédito, alem dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", material de embalagens), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, incluídos no ativo permanente.*

[Parecer Normativo nº 181/1974]

(...)

*13 Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.”*

Em que pese o argumentos da Recorrente, constatasse que ela defende que os insumos ora sob análise participam do processo produtivo, inclusive se desgastando nesse processo, fazendo referência ao laudo carreado aos autos, onde estaria descrito a utilização de cada item no processo produtivo. Ocorre que adota uma visão por demais ampla dos atos normativos de regência para defender o direito ao crédito de insumos utilizados apenas indiretamente, mas que não exercem, diretamente, ação sobre o produto industrializado. Não logra demonstrar de forma específica as razões pelas quais seria cabível o direito ao crédito de IPI em relação a cada um dos insumos apontados pela Fiscalização cujos créditos foram objeto de glosa.

Com efeito, não basta apenas referência ao laudo técnico sem especificar explicitamente em seu recurso qual a utilidade de cada produto em seu processo produtivo.

Neste cenário, mantem-se as glosas discutidas neste tópico.

#### **IV – Conclusão**

Diante do exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo