



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

**Processo n°** 10510.722539/2017-73  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.953 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de março de 2019  
**Matéria** APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS FICTOS DE IPI  
**Recorrente** AMBEV S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

CRÉDITO FICTO DO IPI. AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. INSUMO INDUSTRIALIZADO NO QUAL NÃO FOI UTILIZADA MATÉRIA-PRIMA AGRÍCOLA OU EXTRATIVA VEGETAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Na norma isentiva de que trata o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, 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 do IPI, mas apenas aquelas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional". Assim, para fins de gozo ao crédito em questão, 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).

IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA INDUSTRIALIZADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO DE QUE TRATA O ARTIGO 9º DO DECRETO-LEI Nº 288/67. CREDITAMENTO DO IMPOSTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O artigo 9º do Decreto-lei nº 288/67, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.387/91, ressalvadas as exceções legais, prevê unicamente a isenção do IPI relativamente às mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, não contemplando a apuração de crédito ficto do imposto pela aquisição de produtos da citada região. Ademais, nas operações isentas, como não há cobrança de IPI na saída, então não há direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88, art. 49 do CTN e art. 25 da Lei nº 4.502/1964.

**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.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

## **Relatório**

Adoto o relatório da decisão recorrida, que bem sintetiza os detalhes do litígio:

### **Lançamento de ofício**

O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, por falta de recolhimento do IPI, decorrente da utilização de créditos indevidos desse imposto. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 2 a 13, e anexos, e se refere ao IPI, no valor de R\$ 22.617.836,33, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, totalizando, na data da autuação, R\$ 47.094.510,60. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Relatório Fiscal das fls. 14 a 62 e seguem resumidos.

O interessado fabrica refrigerantes e adquiriu insumos dos estabelecimentos Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda. (doravante Pepsi), Arosuco Aromas e Sucos Ltda. (doravante Arosuco) e Valfilm Amazônia Indústria e Comercio Ltda. (doravante Valfilm), todos localizados na Zona Franca de Manaus. As notas fiscais respectivas foram emitidas pelos fornecedores sem lançamento (destaque) do IPI, havendo menção, conforme o caso, aos arts. 81, II, e/ou 95, III, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, dispositivos que se

referem a benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais, a saber: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III). A Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida por Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, conforme § 4º do art. 1º do Decreto-lei 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 (Zona Franca de Manaus), inexistente previsão legal para crédito do IPI pelo adquirente dos produtos desonerados do referido imposto.

Foram glosados créditos utilizados pelo interessado em relação às aquisições dos insumos a seguir indicados, constando o fornecedor, a isenção do IPI mencionada nas notas fiscais, bem assim a correspondente classificação fiscal do insumo e a respectiva alíquota da TIPI, a qual serviu para cálculo do crédito com alegado suporte no art. 237 do RIPI, de 2010, antes mencionado:

Insumo	Fornecedor	Isenção RIPI/2010	TIPI	Aliquota (%)
Kits/concentrados para refrigerantes	Arosuco	Art. 81,II e/ou art. 95,III	2106.90.10-Ex 01	20
Filmes Stretch	Arosuco	sem indicação	3919.90.00	15
Kit Pepsi Cola	Pepsi	Art. 81, II	2106.90.10-Ex 01	20

Insumo	Fornecedor	Isenção RIPI/2010	TIPI	Aliquota (%)
Filme contrátil e filme liso/película de plástico Shrink e Stretch	Valfilm	Art. 81,II (até 07/2014); art. 95, III (a partir de 08/2014)	3920.10.99	15

Segundo informações prestadas pelo interessado a respeito da caracterização dos insumos denominados “kits/concentrados”, dos sabores guaraná, laranja, limão, uva e tônica, fornecidos por Arosuco, esses insumos se apresentam em parte “A”, líquida, e parte “B”, sólida. A parte “A” é constituída por uma mistura de diversos aromas e flavorizantes e a parte “B” é constituída por diversos sais, ácidos e conservadores químicos, caracterizados em gênero como conservantes e acidulantes. Ambev também afirmou que as partes A e B do “kit/concentrado” fornecido por Arosuco possuem ingredientes específicos, pesados e quantificados na quantidade exata para fabricação das bebidas, sendo responsáveis pela atribuição de sabor e outros aspectos sensoriais do refrigerante, acrescentando que não é possível a utilização de apenas um dos componentes para elaboração do produto final. A fiscalização apurou que, exceto quanto ao “kit/concentrado” sabor guaraná, os demais “kits/concentrados” fornecidos por Arosuco não são elaborados com

matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional da Amazônia Ocidental, o que exclui a isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010, e, conseqüentemente, o crédito de que trata o art. 237 do mesmo regulamento.

Em relação ao insumo denominado “kit Pepsi Cola”, a fiscalização realizou diligência no estabelecimento fornecedor do produto e constatou que também não há emprego de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal de produção regional da Amazônia Ocidental no processo de industrialização. As chamadas “partes sólidas” dos “kits” fornecidos por Pepsi e por Arosuco são constituídas por componentes que 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. O “kit Pepsi Cola” contém corante caramelo e/ou ácido cítrico, que não são matérias-primas, mas, sim, produtos industrializados a partir de açúcar. O corante caramelo é adquirido do estabelecimento D.D. Williamson do Brasil Ltda., localizado na Zona Franca de Manaus. O ácido cítrico é fabricado com açúcar fornecido por Usinas Itamarati e Sonora Estância. Parte do açúcar utilizado por D.D. Williamson provém do Estado do Mato Grosso, localizado fora da Amazônia Ocidental, o que foi considerado irregular pela fiscalização. Por tudo isso, é inaplicável a isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010, e, à vista disso, o crédito de que trata o art. 237 do mesmo diploma.

Com respeito aos filmes plásticos, contrátil e stretch, o autor do procedimento fiscal relata que, em fiscalizações anteriores, foi constatado que o fornecedor Valfilm emprega óleo de dendê refinado, que é um produto industrializado e não matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal de produção regional da Amazônia Ocidental, que seria o caso do óleo de dendê bruto. Os filmes são produzidos pelo estabelecimento matriz de Valfilm, 0001, e o insumo utilizado na fabricação dos filmes não é um produto agrícola extrativo vegetal regional. Em declaração constante no processo 11065.722491/2015-08, Valfilm informou as etapas de fabricação do produto: inicialmente, o óleo bruto é extraído pela filial 0004, após colheita do fruto em área do dendezal da Embrapa, no município de Rio Preto da Eva (AM); em seguida, o óleo bruto é transferido da filial 0004 para a filial 0003, localizada em Manaus (AM); na filial 0003, o óleo bruto é processado e refinado; após o processo, o óleo tem dois destinos: é utilizado na fabricação de resinas pelo estabelecimento 0003, e parte dessa produção é transferida para o estabelecimento matriz da Valfilm, 0001, localizado em 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. Essas informações foram confirmadas em análise das notas fiscais referentes a entradas de produtos nos estabelecimentos matriz e filial 0004 de Valfilm, por meio dos arquivos digitais disponíveis no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), no período de 2013 a 2015, conforme segue: o estabelecimento 0003 recebeu, via transferência, o produto “óleo de dendê bruto”, do estabelecimento 0004; a matriz recebeu do estabelecimento 0003, via transferência, “resina termoplástica” e “óleo de dendê refinado”. Na fl. 27, consta fluxograma de extração e refino do óleo de dendê, fornecido por Valfilm, que caracteriza uma operação de industrialização, conforme art. 4º, I, do RIPI, de 2010. Na fl. 28, consta resumo do referido processo de extração e refino do produto. Por tais razões, o autor do procedimento fiscal concluiu que descabe a isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010, em prejuízo do crédito do art. 237 do mesmo regulamento.

O fluxograma a seguir ilustra o processo produtivo de Ambev: (...)

O processo produtivo dos refrigerantes nos estabelecimentos industriais de Ambev, exceto quanto às bebidas sem açúcar, foi resumido pela fiscalização do IPI 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, obtendo-se 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, o que resulta no “xarope composto”; o xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição, sendo que, por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada, resultando na bebida pronta para ser consumida.

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

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 *Post Mix*, caso em que a mistura com gás carbônico e água não ocorre no engarrafador, mas na máquina localizada em bares, restaurantes e estabelecimentos similares. Assim, da perspectiva de Ambev, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário, quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento de Ambev, como pode ser um produto final, quando vendido para terceiros, a fim de ser diluído nas máquinas *Post Mix*. O autor do procedimento fiscal ressalta que não há diferenças no maquinário utilizado para produção do xarope composto. Qualquer que seja sua utilização, os dois tipos de xarope composto são bastante semelhantes, sendo que, quando há diferenças, elas não alteram a classificação fiscal do produto. Cita o caso do xarope para *Post Mix* sabor guaraná, em que é adicionado antiespumante, aditivo tendente a evitar a formação de espuma no ato de encher o copo com o refrigerante.

A par do não cabimento das isenções de que tratam os arts. 81, II, e 95, III, do RIPI, de 2010, a infração descrita a seguir é no sentido de que, independentemente do cabimento daquelas isenções, os créditos devem ser glosados pelo enquadramento indevido dos “kits” no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, como se fossem mercadoria única, inclusive no caso do “kit” sabor guaraná. Ao citado Ex corresponde alíquota de 20% na TIPI, a qual foi usada no cálculo do imposto “como se devido fosse”, para fins de crédito com alegado suporte no art. 237 do RIPI, de 2010. Para o autor do procedimento fiscal, os componentes dos “kits” devem ser classificados individualmente, o que implica, em relação a todos eles, alíquota zero do TIPI, conforme consta no Relatório Fiscal, nas fls. 51 a 53, resultando em crédito igual a zero, o que corrobora a glosa.

Diz a fiscalização que a Regra Geral 1 (RGI-1), para interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH) estabelece que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e que tal disposição é estendida para os textos dos itens, subitens e “Ex”, conforme Regra Geral Complementar 1 (RGC-1) e Regra Geral Complementar da TIPI (RGC/TIPI-1). Além disso, a fiscalização ressalta que, salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH

referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único, razão pela qual cada componente de um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos deve ser classificado separadamente. Pondera que existem casos excepcionais, em que o texto do SH prevê a classificação em código único de produtos apresentados separadamente, como aqueles objeto da Nota 3 à Seção VI, referente a produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas, e os que são mencionados pela Nota 4 ao Capítulo 95, referente a brinquedos, jogos, artigos para divertimento ou para esporte, suas partes e acessórios. Isso não ocorre na Seção IV, tampouco nos Capítulos 21 e 22, em que as notas respectivas não cogitam que um conjunto de artigos individuais possa ser classificado em código único, como é o caso dos componentes dos “kits” objeto da auditoria.

O autor do procedimento fiscal refere que o interessado se baseia na RGI-1 para classificar os “kits” no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, desconsiderando que o texto respectivo não faz referência à possibilidade de apresentação na forma de “kit”. Pelo contrário, o Ex 01 usa as expressões “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, evidenciando que o texto trata de um produto único.

A possibilidade de enquadramento de um conjunto de itens em código único, segue a fiscalização, poderia decorrer das RGI- 2 ou 3, mas não é o caso. A RGI-2a abrange artigos que se apresentem desmontados ou por montar e que já possuam as características essenciais do artigo completo ou acabado, como é o caso dos diversos componentes de uma bicicleta, quando vendida desmontada, situação em que devem ser classificados no código próprio para a bicicleta, e não em códigos próprios para cada parte da bicicleta. Entretanto, o item VII das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh)

alusivas à RGI-2a deixa claro que a regra em questão não pode ser aplicada a insumos do setor alimentício, pois essa regra se aplica a artigos destinados a serem montados, quer por meio de parafusos, cavilhas, porcas etc., quer por meio de soldagem. Além disso, os insumos fornecidos por Pepsi e Arosuco não possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado, que é o concentrado. E mais: vários componentes servem para outros fins que não seja o uso em bebidas. A RGI-3b trata de hipótese em que produtos misturados, obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho devam ser classificadas como uma mercadoria única, mas a possibilidade de um “kit”, contendo insumos destinados à fabricação de bebidas, ser tratado como uma mercadoria única foi eliminada com a inclusão, nas Nesh, do item XI da Nota Explicativa da RGI-3b, segundo o qual “*a presente Regra 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*”. O citado item XI da Nota Explicativa da RGI- 3b foi incluído nas Nesh após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), atual Organização Mundial das Alfândegas (OMA), nos anos de 1985 e 1986, respondendo consulta sobre a classificação fiscal de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto, em proporções fixas, em uma remessa.

Na sequência, o Auditor-Fiscal assevera o seguinte: para que uma mercadoria se enquadre no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ela deve caracterizar-se como uma preparação composta, sendo que, no âmbito da nomenclatura do SH, preparação pressupõe mistura de substâncias, acrescentando que, ao tratar especificamente da elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, as Nesh mencionam a adição de ingredientes como acidulantes,

conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais. Ao ter sido usado o verbo “adicionar”, a fiscalização do IPI entende que as Nesh se referem ao processo em que ocorre a mistura dos ingredientes citados, e não a sua remessa em conjunto.

A utilização, no Ex 01 e no Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI, 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”. 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, as quais não se classificam no Capítulo 21 da TIPI.

Além disso, não foi aceito o entendimento do interessado, de que, para fins de enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, seria irrelevante o fato de os ingredientes que compõem os “kits” estarem acondicionados separadamente. Para a fiscalização do IPI, a mistura do conteúdo dos componentes dos “kits” fornecidos por Pepsi e Arosuco, etapa realizada no estabelecimento engarrafador, em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, caracteriza-se como operação de transformação, definida no art. 4º, I, do RIPI, de 2010. Após essa mistura, é que se forma uma preparação, conhecida como xarope composto, passível de enquadramento no Ex 01 ou no Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI, conforme a capacidade de diluição. Nos termos do art. 3º do RIPI, de 2010, a elaboração do xarope composto, quando destinado a receber tratamento adicional em etapa posterior do processo produtivo de bebidas, é uma operação de transformação intermediária. Em alguns estabelecimentos de Ambev, além de produto intermediário, o xarope composto também pode constituir-se em um produto final, quando vendido para terceiros, para ser diluído nas máquinas *Post Mix*. 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. Observa que a operação industrial efetuada pelo engarrafador para elaborar o xarope composto é executada segundo rigorosas especificações técnicas. 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*.

A classificação fiscal é definida pelas características intrínsecas e extrínsecas da mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador do IPI. Nesse contexto, embora Ambev seja conhecido como engarrafador de refrigerantes e de outras bebidas, não se pode esquecer que seus estabelecimentos industriais executam dois processos de industrialização distintos: no primeiro, são misturados os componentes dos “kits”, obtendo-se o concentrado do Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI; em seguida, exceto nos casos de remessa para uso em máquinas *Post Mix*, o concentrado resultante da mistura é levado para outro equipamento, onde é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante. É relevante, portanto, a operação em que o insumo é efetivamente utilizado, e não a operação realizada em uma etapa futura da cadeia produtiva. Considerando que 100% dos “kits” para refrigerantes fornecidos

por Pepsi e Arosuco são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10, os “kits” para refrigerantes não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas, isto sim, um conjunto de ingredientes destinados à industrialização de extratos concentrados.

Segundo a fiscalização, os itens 7 e 12 das Nesh da posição 2106 são importantes para classificar os produtos adquiridos e industrializados por Ambev, conforme segue:

7) (...) Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, mesmo com adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. (...)

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

Como se vê, continua a fiscalização, as duas frases integrantes das Nesh da posição 2106 são convergentes, ao descrever o processo de obtenção da bebida a ser consumida, explicando que pode ser obtida por uma simples diluição da preparação. Ao tratar dos casos em que não basta a simples diluição da preparação, o item 7 das Nesh da posição 2106 esclarece o que seria o tratamento complementar referido no item 12: corresponde a operações em que, além de diluição, ocorre a adição de açúcar ou de dióxido de carbono. 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*. Os chamados “kits” são preparações individuais que, no 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.

Conclui o autor do procedimentos fiscal que os “kits” fornecidos por Pepsi e Arosuco não podem ser enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, em prejuízo dos créditos calculados sobre as aquisições de tais produtos, com base nesse enquadramento equivocado.

Na sequência, a fiscalização aborda Relatório Técnico juntado por Ambev a processos administrativos que também discutem a classificação dos “kits”, consignando que esse documento foi elaborado pela Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção (Dieap), integrante da Fundação de Ciência, Aplicações e Tecnologia Espaciais (Funcate), que atua como fundação de apoio ao Instituto Nacional de Tecnologia (INT). O autor do procedimento fiscal ressalta que o relatório mencionado confirma a complexidade do processo de fabricação do xarope composto, como se pode observar nos trechos transcritos a seguir:

No primeiro tanque ocorre a dissolução dos sais que precisam de água quente (95°C) para dissolver. São utilizados 400L de água para dissolver primeiro o Benzoato de Sódio para evitar precipitação e depois da sua total dissolução adiciona-se o Sorbato de Potássio (Figura 9). Essa solução deve ser mantida a 95°C por no mínimo 20 minutos, sob agitação constante.

(...)

No outro tanque BMX adiciona-se 400L de água à temperatura ambiente e o ácido cítrico (Figura 10). A dissolução deve ocorrer sob agitação constante até que todo sólido tenha sido dissolvido.

(...)

A solução ácida obtida (da mesma forma que a solução anterior) é transferida para o tanque de mistura onde já está a solução de açúcar e sais.

(...)

A próxima etapa é a adição no sistema da parte líquida do kit, aroma e corante quando houver, que chegam em bombonas.

(...)

A cada etapa da dissolução os produtos são enviados para o tanque de mistura onde já se encontram os outros ingredientes da receita dissolvidos. Com a homogeneização, de toda essa mistura, através de um agitador, obtêm-se o xarope composto. O fechamento da fórmula ocorre com adição de água até atingir o volume especificado pela receita.

(...)

Ao final da homogeneização deve ser coletada uma amostra da solução que será diluída em água de processo. Com a amostra diluída são realizadas análises físico-químicas e sensoriais, onde os resultados devem atender as especificações próprias de cada tipo de análise. O xarope composto é liberado para continuar no processo se for aprovado em todos os testes. Caso seja necessário realizar acerto final do tanque, deve-se adicionar água e aguardar até completa homogeneização, depois coleta-se novas amostras e repete-se as análises.

A fiscalização aduz que a descrição detalhada do processo produtivo do engarrafador evidencia o equívoco do interessado, que argumenta ser irrelevante para fins de classificação fiscal, o fato de os “kits” corresponderem a um conjunto de ingredientes apresentados separadamente. Os componentes recebidos de Pepsi e Arosuco precisam passar pelas operações de industrialização detalhadas no relatório técnico, para só então resultarem em um concentrado, produto corretamente classificado pela própria Ambev no Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI.

O autor do procedimento fiscal conclui que a análise técnica efetuada pela Dieap sobre os ingredientes que compõem os insumos e sobre processos produtivos dos fornecedores do “kits” e do engarrafador corroboram fatos e entendimentos já expostos na fundamentação do lançamento de ofício do IPI. A par disso, existem equívocos no relatório da Dieap, na parte em que se pronuncia sobre a classificação fiscal dos insumos analisados, em resposta a quesitos formulados por Ambev no tocante a esse assunto. O pronunciamento sobre classificação no relatório em causa contraria o § 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, segundo o qual “não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos”.

Em seguida, é apontada a classificação fiscal dos componentes dos “kits”, conforme consta no Relatório Fiscal, nas fls. 51 a 53, chegando-se à conclusão de que a classificação individualizada desses componentes importa, invariavelmente, alíquota zero do IPI, resultando em crédito do IPI, “calculado como se devido fosse”, igual a zero. Isso justificou a glosa e o lançamento de ofício para exigência do citado imposto, acrescido de juros de mora e multa.

### Impugnação

Cientificado da exigência em 22 de agosto de 2017, segundo consta na fl. 324, o sujeito passivo apresentou a impugnação das fls. 328 a 367, em 20 de setembro de 2017, pelo que se vê na fl. 326, subscrita por advogados credenciados pelos documentos das fls. 368 a 440 alegando o que segue resumido.

Preliminarmente, alega nulidade do Auto de Infração, relacionada à impossibilidade de mudança do critério jurídico adotado no lançamento de ofício, invocando o disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional. 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, 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 Zona Franca de Manaus, 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. E 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. A esse respeito, cita-se o Acórdão 3201-001.873, proferido em 24 de fevereiro de 2015 pela Segunda Câmara da Primeira Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Além da indicação do posicionamento favorável do Carf, também é imperioso reconhecer que a mudança de motivação quanto ao tratamento dos “kits” para refrigerantes é contemporânea ao início do julgamento em repercussão geral do Recurso Extraordinário (RE) 592.891/SP, em que o Supremo Tribunal Federal (STF) analisa a possibilidade da apropriação de créditos referentes a insumos desonerados advindos da Zona Franca de Manaus. 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.

Acrescenta que a mudança de critério jurídico adotado na presente autuação não se restringe a glosa de créditos de IPI decorrentes da aquisição de “kits” para produção de refrigerantes. Pelo contrário, a mudança de critério jurídico engloba também os créditos apropriados em virtude das aquisições de filmes plásticos fornecidos por Valfilm.

Quanto a esse aspecto, o impugnante também tem enfrentado situações conflitantes em autuações sofridas que ora buscam a glosa dos créditos de IPI sob o fundamento de que o óleo de dendê empregado na elaboração dos filmes plásticos é utilizado em quantidades ínfimas, tendo motivação unicamente tributária, ora a glosa dos créditos apropriados em razão de o óleo de dendê utilizado como matéria-prima por Valfilm ser processado e não *in natura*, ou então a glosa dos créditos de IPI em virtude de suposta desnecessidade de emprego de óleo de dendê, matéria-prima extrativa vegetal de origem da Zona Franca de Manaus, no processo produtivo dos filmes plásticos elaborados por Valfilm.

Argumenta que houve confusão e imprecisão quanto à identificação dos insumos, pois o relatório fiscal menciona tampas e rolhas, produtos que não são objeto do lançamento.

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” não teriam sido fabricados com matérias-primas regionais da Zona Franca de Manaus (*sic*), 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 e rolhas, fornecidas por América Tampas e por Videolar, 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 parte A e parte B fosse determinante na classificação fiscal da mercadoria. 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 art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, 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, dizendo 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.

É importante deixar claro que, independentemente de o insumo de origem extrativa regional ser bruto ou processado, tal como ocorre com o açúcar e o corante caramelo integrantes dos “kits” sabor cola, a matéria-prima é efetivamente empregada e consumida no processo de industrialização dos produtos fornecidos ao

impugnante, os quais são incontestavelmente originários da Amazônia Ocidental e, por tal motivo, fazem jus à isenção e geram direito a crédito do IPI. Adicionalmente, frisa-se que a literalidade da redação do parágrafo primeiro do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, também corrobora a impossibilidade de adoção da interpretação restritiva pretendida pelo Auditor-Fiscal. Nesse sentido, ao prever que os produtos gerarão crédito do IPI “sempre que empregados como matérias-primas”, o referido dispositivo legal está expressamente assegurando aos contribuintes que o benefício fiscal se aplica a todo e qualquer produto que seja elaborado com matéria-prima extrativa vegetal de produção regional da Zona Franca de Manaus (*sic*).

Portanto, segundo a defesa, a despeito das alegações fiscais, os “kits” fornecidos por Pepsi e por Arosuco preenchem todos os requisitos necessários à fruição do benefício, sendo assim isentos.

No que tange aos filmes Stretch provenientes do fornecedor Arosuco, a fiscalização novamente se vale de frágeis presunções para fundamentar o suposto descumprimento dos requisitos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, alegando que tais mercadorias são elaboradas exclusivamente a partir da utilização de insumos de origem mineral, sem, contudo, apresentar qualquer elemento técnico corroborando tal suposição.

No tocante aos filmes plásticos fornecidos por Valfilm ao impugnante, a fiscalização desconsidera a existência de matéria-prima de origem extrativa regional por entender que não houve emprego de óleo de dendê bruto na produção dos filmes plásticos. No entanto, essa alegação é manifestamente improcedente, uma vez que inexistente qualquer exigência legal quanto à quantidade de matéria-prima que deve ser empregada no processo produtivo dos estabelecimentos industriais situados na Zona Franca de Manaus. Nesse sentido, inclusive, já decidiu o Carf, ao analisar a procedência de crédito do IPI sobre insumos elaborados com óleo de dendê pela fornecedora Valfilm, conforme Acórdão 3402-004.284, cuja ementa a defesa transcreve. Mencionada decisão chancela o entendimento de que a exigência imposta pela fiscalização ultrapassa o limite normativo e acaba por restringir direito conferido ao impugnante por lei.

Em relação às películas de plástico Shrink e Stretch fornecidas por Valfilm, a fiscalização não trouxe qualquer argumento para fundamentar o suposto descumprimento dos requisitos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975. O impugnante adquiriu os insumos de fornecedores da Zona Franca de Manaus que possuem projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa).

Passando a enfrentar a classificação dos “kits” para fabricação de refrigerantes, Ambev discorda da imputação fiscal, de que esses “kits” não devem ser enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, mas, sim, no código correspondente a cada um dos seus componentes, de maneira individualizada. 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. Há considerações sobre “preparação composta”, “concentrado”, e “capacidade de diluição”, expressões contidas no Ex. 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

Entretanto, 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. A prevalência da RGI-1 é corroborada pela sua Nota Explicativa V.

Sobre os termos “preparação composta”, “concentrado”, e “capacidade de diluição”, a defesa afirma que o entendimento do Auditor-Fiscal é totalmente contrário às Nesh da posição 2106, que, em seu item B, estabelecem a possibilidade de uma preparação composta ser produto da mistura de outras preparações, assim:

Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc.) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características.

Nesse sentido, também não pode prosperar a equivocada alegação fiscal de que preparações compostas, nos termos do Ex. 01 do código 2106.90.10 da TIPI são exclusivamente aquelas que já estejam previamente misturadas. A esse respeito, é fato que as Nesh da posição 2106 determinam que são “preparações compostas” todas as substâncias constituídas por um conjunto de ingredientes que lhes confirmam uma propriedade aromática característica de determinada bebida, seja isoladamente ou seja mediante a adição de outras substâncias. Assim estipula a Nota Explicativa 7 da posição 2106:

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 os 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 fruta, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. 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. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

Diante dessa nota explicativa, é evidente que cada um dos componentes dos “kits” deve ser considerado como parte da “preparação composta”. Assim, o fato de existir uma parte “sólida” do “kit”, composta de sais, estabilizantes, ácidos e outros elementos químicos, bem como o fato de ser realizada a mistura dos componentes dos “kits” no estabelecimento do impugnante, mostra a total compatibilidade com o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

Consequentemente, observa a defesa que o fato de os “kits” possuírem uma parte líquida e outra sólida, ou estarem acondicionados separadamente, não retira

sua característica intrínseca de composto concentrado para bebidas, ensejando o enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

A corroborar esse ponto, o impugnante reproduz as conclusões sobre as características dos “kits”, expostas na página 26 do anexo laudo técnico, elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), nas fls. 318 a 347 deste processo, laudo que conclui que todos os componentes, sejam líquidos e sólidos, são parte integrante dos “kits”:

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 caracteristicamente contribuem para a determinação do sabor das bebidas.

Em 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.

A esse respeito, Ambev ressalta que são insustentáveis as alegações fiscais no sentido de que o laudo técnico em comento deveria ser desconsiderado, porquanto exibiria “falta de conhecimento na matéria”, conforme consta no Relatório Fiscal, na fl. 51 deste processo. Isso porque, conforme mencionado anteriormente, tal prova técnica foi elaborada pelo INT, um renomado instituto de pesquisa e desenvolvimento tecnológico para inovação, que inclusive está vinculado ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações.

O Auditor-Fiscal deixou de apresentar prova técnica e desconsiderou laudo técnico apresentado pelo impugnante.

Ademais, o argumento da fiscalização, de que somente podem ser classificadas na posição 2106 as preparações que estiverem “prontas para uso” também não se coaduna com as Nesh. A esse respeito, a Nota Explicativa A da posição 2106 é expressa no sentido de que as mercadorias não deixam de ser preparações pelo fato de serem submetidas a tratamentos. Confira-se:

Desde que não se classifiquem em outras posições da Nomenclatura, a presente posição compreende:

A) As preparações para utilização na alimentação humana, quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.).

No mesmo sentido dispõe a Nota Explicativa 12 da posição 2106:

Classificam-se especialmente aqui:

(...)

12) As preparações compostas para fabricação de refrescos ou refrigerantes ou de outras bebidas (...)

(...) Estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar. Algumas preparações deste tipo servem para se adicionar a outras preparações alimentícias.

O impugnante frisa que também não subsiste a alegação fiscal de que a expressão “tratamento complementar” contida em tais notas explicativas corresponderia apenas a “operações em que, além de diluição, ocorre a adição de açúcar ou de dióxido de carbono”, conforme consta no Relatório Fiscal (fl. 44). A fiscalização embasa tal entendimento no trecho da Nota Explicativa 7 da posição 2106, que dispõe que “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 dióxido de carbono”. Ora, é evidente que tal entendimento não se sustenta, haja vista que a simples leitura do trecho da Nota Explicativa em questão evidencia que a adição de açúcar e dióxido de carbono são citados meramente a título ilustrativo, e não como as únicas formas de tratamento complementar aceitáveis para mercadorias enquadradas nessa classificação fiscal, como sustentado pela fiscalização. Ressalta que, se esse fosse o caso, a referida nota explicativa nem sequer conteria em sua redação os termos “geralmente” e “por exemplo” antecedendo as formas de tratamento complementar.

Ademais, para a defesa é totalmente impertinente a alegação fiscal, de que a expressão “capacidade de diluição” contida no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI significa que cada um dos componentes do “kit”, quando diluídos em água, devem resultar na bebida final. A fiscalização confunde bebidas prontas em estado concentrado e os concentrados empregados como insumo para produção de bebidas, já que adota a interpretação de que os componentes dos “kits” fornecidos ao impugnante, individualmente, quando diluídos, deverão apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para bebida na concentração normal.

Adicionalmente, insta esclarecer que a partir da Nota Explicativa 7 da posição 2106 também se comprova a im procedência da alegação de que as embalagens individuais contendo substâncias puras, como sorbato de potássio, benzoato de sódio e ácido cítrico, deveriam ser classificadas separadamente em outros códigos haja vista que não passariam por processo de industrialização complexo, mas por simples reacondicionamento.

Tal alegação não se sustenta porque, como se verifica da leitura da Nota Explicativa 7, bem como da Nota Explicativa B da posição 2106, é esperado que as preparações para bebidas sofram a mistura e/ou adição de produtos químicos. Dentre eles menciona-se expressamente o ácido cítrico e agentes de conservação, como é o caso do sorbato de potássio e benzoato de sódio.

Ademais, cumpre mencionar que a fiscalização ignora a relevância do interesse comercial dos fabricantes dos “kits” para fins de classificação fiscal. Nesse sentido, frisa que as próprias Nesh dispõem (*sic*) que as preparações compostas abrangidas pelo Ex 01 do código 2106.90.10 “são frequentemente utilizadas pela indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc.”. Ou seja, caso o método de negócios não influenciasse na classificação fiscal, tais preparações concentradas teriam a mesma classificação que a própria bebida.

Pelo exposto, mediante a aplicação da RGI-1, resta comprovado que o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 e as Notas Explicativas da posição 2106 são mais do que suficientes para orientar a classificação fiscal dos “kits” para fabricação de refrigerantes, em prejuízo da aplicação das RGI-2 e 3.

Ainda que assim não fosse, admitindo-se hipoteticamente que a Nota Explicativa XI da RGI-3b pudesse ser invocada no presente caso, a tese da fiscalização carece de fundamento jurídico, segundo a defesa, porque se louvou em decisão antiga do Conselho de Cooperação Aduaneira, que teria sido utilizada como fundamento para a edição da mencionada Nota Explicativa. Tal decisão não passou de trabalho preparatório, anterior à redação da nota e sem qualquer valor jurídico. A impertinência de tal alegação é incontestável, uma vez que as conclusões emitidas por órgão estrangeiro não possuem qualquer pertinência jurídica sobre o direito brasileiro, de modo que o seu emprego implicaria no uso de analogia para classificação de mercadorias, o que não se admite.

Por fim, para eliminar qualquer dúvida sobre qual RGI deve ser invocada para a classificação dos “kits” em discussão, importa retomar a parte final da Nota Explicativa X da RGI-2b, que trata da classificação de matérias misturadas ou encontradas em partes: “Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra I”.

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. É inconcebível ser punido por ter observado a classificação fiscal e o regime tributário indicado nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores. Note-se que, em virtude do seu porte econômico e da quantidade de estabelecimentos que o impugnante possui ao redor de 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.

Sob outra perspectiva, a defesa alega que, independentemente do direito ao crédito do IPI por aquisição de bens fabricados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, há o direito ao crédito de IPI em virtude do princípio da não-cumulatividade.

Nesse sentido, a Constituição, em seu art. 153, § 3º, II, ao outorgar à União a competência para instituir o IPI, foi expressa em determinar que esse imposto será não cumulativo. O conceito de não-cumulatividade deve ser entendido como a tributação exclusiva do valor agregado em cada operação de uma cadeia. Em outras palavras, a não cumulatividade consiste no direito à repartição da carga tributária entre as diversas fases de circulação do produto até atingir o consumidor final, de tal sorte que cada contribuinte arque somente com a fração do ônus tributário equivalente ao valor por ele agregado no ciclo produtivo.

Nas palavras de Gilberto de Ulhôa Canto, o princípio da não cumulatividade “significa, também, que o montante de tributo a que diz respeito não pode ser suportado por quem não for o destinatário final do produto sobre que incide o imposto”. Dessa forma, incidindo uma norma de isenção na entrada da matéria-prima, devem os efeitos dessa isenção repercutir nas etapas seguintes, mediante o aproveitamento do crédito, sob pena de onerar o produtor da etapa seguinte, tornar sem efeito a norma de isenção para transmutá-la em simples diferimento do imposto

e tornar o imposto cumulativo. Também cita Paulo de Barros Carvalho, a respeito do tema.

Quando o impugnante adquire os produtos oriundos da Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção e os incorpora em seu produto final, incorpora, também, o custo dessa aquisição no preço final que pratica junto aos seus clientes. Sem o crédito relativo à operação de aquisição, tal como pretendido pela fiscalização no presente caso, a alíquota do imposto incidirá sobre o preço de saída, causando o recolhimento do IPI com base não só no “valor agregado”, mas também sobre o custo da aquisição, aumentando artificialmente a carga tributária, para além dos limites traçados pelo constituinte. A glosa de créditos proposta pela fiscalização implica, em última análise, a desnaturação da sistemática não-cumulativa, eis que a isenção se esvaece, transformando-se em mero diferimento.

Se a intenção do constituinte fosse vedar o creditamento do IPI nesses casos, teria expressamente feito a ressalva na própria Constituição, tal como fez em relação ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que igualmente é não-cumulativo, mas expressamente não contempla a possibilidade de crédito em se tratando de operação anterior isenta ou beneficiada com não-incidência (art. 155, § 2º, II).

A defesa acrescenta que, embora o Supremo Tribunal Federal (STF) tenha consolidado entendimento sobre a impossibilidade de creditamento de IPI em casos gerais de aquisição de insumos desonerados em sede de repercussão geral, ao julgar o Recurso Extraordinário (RE) 398.365/RS, tal entendimento não se aplica ao presente caso. Menciona que a situação peculiar de creditamento de IPI de insumos desonerados, oriundos da Zona Franca de Manaus, é objeto do RE 592.891/SP, cuja repercussão geral foi reconhecida, sem que o julgamento tenha sido concluído.

No tocante à penalidade aplicada, o impugnante alega que a multa de ofício tem caráter confiscatório. As sanções tributárias têm o intuito de assegurar a arrecadação do Estado, na medida em que visam a estimular o pagamento dos tributos devidos. Note-se, todavia, que as sanções não devem, elas próprias, servir de instrumento de arrecadação.

Destaca, ainda, que, como decorrência dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é imperioso adotar nos processos administrativos o critério da vedação da aplicação de multas em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público. Para a defesa, a imposição da multa, no patamar da autuação, revela que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade, incluindo a intenção do contribuinte. O STF, quando julgou os Recursos Extraordinários 81.550/MG e 91.707/MG, repudiou a aplicação de multas com efeito confiscatório, como é a que ora pesa sobre o impugnante.

Adiante, a defesa alega que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre as multas de ofício lançadas, por absoluta ausência de previsão legal. Ora, como é sabido, não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de tributo, contida no art. 3º do CTN. Diz que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já firmou o entendimento quanto a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, no Acórdão CSRF nº 02-03.133.

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

A 3ª Turma da DRJ/POA, acórdão nº 10-62.119, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015*

*ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO INDEVIDA DE CRITÉRIO JURÍDICO.*

*O lançamento de ofício baseado em entendimento distinto daquele que usualmente adota o sujeito passivo, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da administração tributária, não caracteriza modificação no critério jurídico adotado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício do lançamento. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015*

*INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA. LAUDOS OU PARECERES.*

*Os laudos ou pareceres do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres. Para esse efeito, deverão ter sido emitidos por determinação da autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante, situação em que haverá oportunidade de formulação de quesitos pelo impugnante, pelo autor do procedimento fiscal e pela autoridade julgadora.*

*Laudos ou pareceres emitidos por iniciativa exclusiva do impugnante, sem passar pelo crivo da autoridade julgadora, serão analisados como provas, sem ser de adoção obrigatória, podendo a autoridade julgadora solicitar outros a qualquer dos órgãos oficiais antes mencionados.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015*

*CRÉDITOS COMO INCENTIVO. AMAZÔNIA OCIDENTAL. GLOSA.*

*É incabível a isenção do IPI no âmbito da Amazônia Ocidental se o produto adquirido não foi elaborado com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional. É ilegítimo o crédito do IPI, calculado como se devido fosse, na*

*aquisição de “kits” constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas. Tais “kits” não se enquadram no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ao qual corresponde a alíquota de 20%, classificando-se os respectivos componentes em códigos da TIPI aos quais corresponde alíquota zero, o que resulta em crédito do IPI, calculado “como se devido fosse”, igual a zero.*

**MULTA. PRELIMINAR DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

*No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

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

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

Em seu recurso voluntário, a Recorrente ratifica todos os argumentos de sua impugnação. Ao final, requer a nulidade e a improcedência do auto de infração, sintetizados nos seguintes tópicos:

- Nulidade da decisão recorrida por vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa - Ausência de apreciação das provas e argumentos apresentados;
- Nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade;
- Nulidade da autuação - Impossibilidade de mudança de critério jurídico;
- Do direito constitucional ao crédito de IPI referente aos insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus;
- Do direito ao creditamento de IPI referente à aquisição de filmes plásticos fornecidos pela Valfilm e kits concentrados fornecidos pela Pepsi;
- Da correta classificação fiscal dos kits concentrados para a fabricação de refrigerantes;
- Da necessidade da convalidação dos créditos apropriados em virtude da aquisição dos kits concentrados pela Recorrente em função de sua boa-fé;
- Improcedência e ilegalidade da multa - Vedação ao Confisco;
- Improcedência e ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a fiscalização imputou à Recorrente a infração de recolhimento a menor de IPI, no período de 2013 a 2015, em razão da utilização indevida de créditos decorrentes da aquisição de produtos de empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, por ausência de previsão legal e também por erro de classificação fiscal dos produtos denominados de concentrados/kits para fabricação de bebidas.

Houve glosa de créditos incentivados do IPI, em relação à aquisição dos insumos:

PRODUTO	FORNECEDOR
Concentrados para refrigerantes	Arosuco Aromas e Sucos LTDA
Filmes Stretch	Arosuco Aromas e Sucos LTDA
Kit Pepsi Cola	Pepsi Cola Industrial da Amazônia
Filme contrátil e filme liso / Película de plástico Shrink e Stretch	Valfilm Amazônia industrial e Comercial

#### **Nulidade da r. decisão recorrida por vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa – Ausência de apreciação das provas e argumentos apresentados**

A Recorrente alega a nulidade da decisão de piso, por deixar de analisar argumentos essenciais ao deslinde da controvérsia, além de proceder análise precária da prova técnica apresentada, em claro e evidente cerceamento do direito de defesa.

Não há qualquer nulidade, pois a DRJ se manifestou sobre todos os pontos da impugnação, bem como se não observa a ocorrência das hipóteses do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

Sustenta o cerceamento do direito de defesa ante ao indeferimento do pedido de perícia/diligência. Vale mencionar que a autoridade julgadora de primeira instância possui discricionariedade para deferir ou não a realização de perícia/diligências, em conformidade com o previsto no art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

#### **Nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade**

Aduz que o Auto de Infração que dá origem ao processo é nulo de pleno direito, uma vez que não preenche os requisitos formais e materiais de validade do ato administrativo de lançamento.

Não vislumbro nulidades no lançamento tributário, por restarem atendidos os requisitos fixados no art. 142 do CTN, combinado com os art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972.

No tocante a alegação de que o auto de infração é nulo diante da citação de “tampas e rolhas plásticas” no TVF, sem que tais produtos fossem objeto do lançamento, concordo com os termos da decisão de piso de que tal lapso não invalida as glosas validamente constituídas:

*Sobre o argumento da defesa, de que houve confusão e imprecisão quanto à identificação dos insumos, pois o relatório fiscal menciona tampas e rolhas, produtos que não são objeto do lançamento, cumpre dizer que realmente houve um lapso da fiscalização, ao mencionar insumos em relação aos quais não houve glosa de créditos neste processo, sem que isso tenha o condão de invalidar as glosas efetivamente concretizadas.*

Assim, não houve imprecisão dos produtos que foram efetivamente objeto da autuação, os quais foram identificados e quantificados com a devida liquidez.

### **Nulidade da Autuação – Impossibilidade de mudança de critério jurídico**

Aduz a Recorrente a nulidade do lançamento, por violação do art. 146 do CTN, em virtude de aplicação retroativa de novos critérios jurídicos para mesmas situações de fato e de direito já consolidadas há tempos.

As práticas reiteradas das autoridades administrativas significam uma posição firmada pela administração, antiga, reiterada e pacífica, com relação à aplicação da legislação tributária, e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Assim, o contribuinte que agir em conformidade com a orientação da Administração não fica sujeito a penalidades. Trata-se de normas complementares da legislação tributária e se referem às obrigações tributárias acessórias, visto que a obrigação principal decorre de lei em sentido estrito (princípio da legalidade estrita). Portanto, estas práticas não têm o condão de revogar leis ou de dispensar a exigência da obrigação tributária principal. Importante destacar que o CTN não traz o critério de determinação do momento em que certa prática pode ser reputada como reiterada.

Nesse sentido, o acórdão nº 3402-004.988, proferido em processo da mesma Recorrente:

*LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração (art. 146 do CTN), diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso. Não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.*

Assim, não há razão no argumento da empresa, o fato de o Fisco não haver detectado anteriormente uma determinada infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade desta conduta, nem tampouco tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”, que lhe atribua foros de “norma complementar de lei”.

### **Do direito constitucional ao crédito de IPI referente aos insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus**

Em relação aos bens saídos da fábrica com a isenção, dispõe o art. 81, II, do RIPI/2010:

*Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 1991, art. 1º):*

*(...)*

*II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; e*

Concordo com a análise da fiscalização no sentido de que a legislação não prevê o direito a crédito nessa hipótese. Ademais, não há falar-se em direito a crédito em função da não-cumulatividade.

O direito ao crédito na aquisição de produtos isentos em geral, incluídos aqueles oriundos da Zona Franca de Manaus é vedado pela legislação. Isso porque o art. 9º do Decreto-lei nº 288/67, ressalvadas as exceções legais, prevê unicamente a isenção do IPI relativamente às mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, não contemplando a apuração de crédito ficto do imposto pela aquisição de produtos da citada região.

A não-cumulatividade estabelecida no art. 153, § 3º, II, da CF, implica que os produtos que tenham sido tributados pelo IPI geram créditos na entrada em estabelecimentos contribuintes para fins de compensação com o que for devido a título desse mesmo tributo em saídas tributadas realizadas num período de apuração, confrontados os créditos e débitos no RAIFI.

A não-cumulatividade volta-se à quantificação tributária nas várias etapas de processo produtivo plurifásico, com a finalidade de evitar que a última etapa da cadeia (venda ao consumidor final) seja onerada pelo que se agregou em cada fase anterior. Disso decorre que se não houver recolhimento de IPI na operação precedente, não há que se falar em creditamento, assim, se a entrada de matéria-prima for não tributada (alíquota zero, isenção ou não-incidência), então não haverá direito a crédito escritural correspondente à entrada.

O STF, nos RE nº 370.682-SC e nº 353.657-PR, decidiu de modo contrário à pretensão da Recorrente:

*Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido. **RE 370.682-SC, DJ 19/12/2007.***

E

*IPI. INSUMO. ALÍQUOTA ZERO. AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero.*

*IPI. INSUMO. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO. EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. **RE 353.657-PR, DJ 07/03/2008.***

Em seguida, o STF, no julgamento do RE nº 566.819, alinhou a negativa da possibilidade de creditamento em relação a insumo adquirido sob qualquer regime de desoneração, assentando que insumo isento não dá direito a crédito de IPI:

*IP. CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI. CRÉDITO. INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI - CRÉDITO. DIFERENÇA. INSUMO. ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final. RE 566.819, DJ 10-02-2011.*

Por fim, deve-se destacar que o RE nº 566.819 deve ser adotado para os casos em que os produtos sejam provenientes da Zona Franca de Manaus, uma vez que a lógica da desoneração é a mesma.

O STJ, em recurso repetitivo, no REsp nº 1.134.903 - SP, DJ 24/06/2010, consignou a impossibilidade de creditamento nas entradas isentas:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS OU MATÉRIAS-PRIMAS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. A aquisição de matéria-prima e/ou insumo não tributados ou sujeitos à alíquota zero, utilizados na industrialização de produto tributado pelo IPI, não enseja direito ao creditamento do tributo pago na saída do estabelecimento industrial, exegese que se coaduna com o princípio constitucional da não-cumulatividade (Precedentes oriundos do Pleno do Supremo Tribunal Federal: (RE 370.682, Rel. Ministro Ilmar Galvão, julgado em 25.06.2007, DJe-165 DIVULG 18.12.2007 PUBLIC 19.12.2007 DJ 19.12.2007; e RE 353.657, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 25.06.2007, DJe-041 DIVULG 06.03.2008 PUBLIC 07.03.2008) 2. É que a compensação, à luz do princípio*

*constitucional da não-cumulatividade (erigido pelo artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988), dar-se-á somente com o que foi anteriormente cobrado, sendo certo que nada há a compensar se nada foi cobrado na operação anterior. 3. Deveras, a análise da violação do artigo 49, do CTN, revela-se insindicável ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista sua umbilical conexão com o disposto no artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição (princípio da não-cumulatividade), matéria de índole eminentemente constitucional, cuja apreciação incumbe, exclusivamente, ao Supremo Tribunal Federal. 4. Entrementes, no que concerne às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo não tributado ou sujeito à alíquota zero, é mister a submissão do STJ à exegese consolidada pela Excelsa Corte, como técnica de uniformização jurisprudencial, instrumento oriundo do Sistema da Common Law e que tem como desígnio a consagração da Isonomia Fiscal. 5. Outrossim, o artigo 481, do Codex Processual, no seu parágrafo único, por influxo do princípio da economia processual, determina que "os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a arguição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário, do Supremo Tribunal Federal sobre a questão". 6. Ao revés, não se revela cognoscível a insurgência especial atinente às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo isento, uma vez pendente, no Supremo Tribunal Federal, a discussão acerca da aplicabilidade, à espécie, da orientação firmada nos Recursos Extraordinários 353.657 e 370.682 (que versaram sobre operações não tributadas e/ou sujeitas à alíquota zero) ou da manutenção da tese firmada no Recurso Extraordinário 212.484 (Tribunal Pleno, julgado em 05.03.1998, DJ 27.11.1998), problemática que poderá vir a ser solucionada quando do julgamento do Recurso Extraordinário 590.809, submetido ao rito do artigo 543-B, do CPC (repercussão geral). 7. In casu, o acórdão regional consignou que: "Autoriza-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos sob o regime de isenção, tão somente quando o forem junto à Zona Franca de Manaus, certo que inviável o aproveitamento dos créditos para a hipótese de insumos que não foram tributados ou suportaram a incidência à alíquota zero, na medida em que a providência substancia, em verdade, agravo ao quanto estabelecido no art. 153, § 3º, inciso II da Lei Fundamental, já que havida opção pelo método de subtração variante imposto sobre imposto, o qual não se compadece com tais creditamentos inerentes que são à variável base sobre base, que não foi o prestigiado pelo nosso ordenamento constitucional." 8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Em seguida, o REsp nº 1.429.525-SP, DJ 20/02/2014, com base no recurso repetitivo acima, expressamente indicou:

**TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS ISENTOS, NÃO-**

**TRIBUTADOS OU FAVORECIDOS COM ALÍQUOTA ZERO  
PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA  
JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO  
DA CONTROVÉRSIA. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE  
PROVIDO (ART. 557, CPC).**

Do voto do relator Mauro Campbell Marques extrai-se o seguinte trecho:

*De observar que, muito embora o item "6" da ementa suso transcrita indique a negativa de conhecimento dos recursos especiais onde se discute o direito ao creditamento relativo às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo isento, mutatis mutandis, tendo já havido o julgamento da matéria pelo STF, deve ser utilizada a mesma lógica para ser conhecido o recurso e aplicada a jurisprudência do Pretório Excelso, **prestigiando a uniformização jurisprudencial e a isonomia fiscal, indiferente tratar-se de isenção proveniente da Zona Franca de Manaus, posto que a lógica é a mesma.***

Por conseguinte, nas operações isentas, como não há cobrança de IPI na saída, então não há direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação do princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88, art. 49 do CTN e art. 25 da Lei nº 4.502/1964.

Além disso, a Súmula CARF nº 18 prescreve que a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI. Entendo que a alíquota zero e a isenção têm a mesma repercussão de não gerarem recolhimento na entrada, o que veda o creditamento, como acima já se defendeu.

**Do direito ao creditamento de IPI referente à aquisição de filmes plásticos fornecidos pela Valfilm e kits concentrados fornecidos pela Pepsi**

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. 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 extrativas 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 extrativa 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. Williamsom 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 extrativas 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 RIFI.*

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 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 produzidos pela matriz da Valfilm, CNPJ nº 03.071.894/0001-07, 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 11065.722491/2015-08, 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 dendezal 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 prensa 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.

### **Da correta classificação fiscal dos kits concentrados para a fabricação de refrigerantes**

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 Pepsi-Cola 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 cola, 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.*

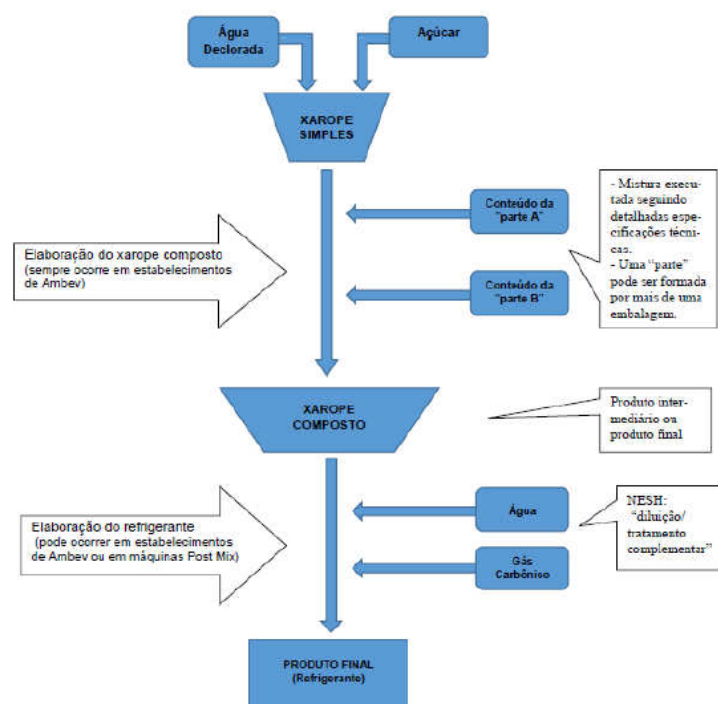
**6.18** *Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo a produção de refrigerantes. Entretanto, em alguns estabelecimentos de Ambev, uma parte da produção de xarope composto é destinada a ser utilizada nas máquinas de Post Mix. Neste caso, a mistura com gás carbônico e a água não 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.

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 a 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/TIPI-1.*

**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 régua*

**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 RGI 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 Pepsi-Cola.*

**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 Subposição nº 3 diz:*

3. Na aceção 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 ser 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 “post-mix”) 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 subposição 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 – RGC-1 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 1ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI-1/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 (dentre eles, o processo nº 10880-727.044/2015-61) 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 Especiais – 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 impropriedades.*

*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 dos 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 pareça 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 3402-004.988, 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 influenciando 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 apensada 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 nº 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 PEPSI-COLA 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 (lavuras 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 3402-003.803, 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 TIPI, cujo texto está transcrito a seguir, sobre o valor registrado nas respectivas notas fiscais de compras.*

*2106.90.10 - Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas*

*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*

*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 caramelo) 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*

*empresas 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: 1ª RGI/SH (texto das posições 2106, 2916 e 2918 e texto da nota 5-C, do capítulo 29), 6ª RGI/SH (texto das suposições 2106.90, 2916.31 e 2918.14) e 1ª 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.

### **Da necessidade da convalidação dos créditos apropriados em virtude da aquisição dos kits concentrados pela Recorrente em função de sua boa-fé**

Sustenta a Recorrente que devem ser convalidados os créditos glosados em razão da sua boa-fé, uma vez que o erro de classificação fiscal é exclusivo dos fornecedores.

Não há razão no argumento, pois houve apuração indevida de crédito de IPI, que reduziu indevidamente a base de cálculo do imposto devido pela empresa.

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.

### **Improcedência e ilegalidade da multa - Vedação ao Confisco**

Requer a exclusão da multa de 75%, alegando o confisco.

Todavia, todos os traços da multa aplicada estão previstos no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, atendendo ao princípio da legalidade, nos termos dos art. 5º, II e 37, *caput* da Constituição e art. 97 do CTN.

E, de acordo com o parágrafo único do art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Dessa forma, constatada a hipótese legal de aplicação da penalidade, ou seja, a falta/insuficiência de recolhimento de IPI, a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, está obrigada a proceder ao lançamento de ofício da multa de ofício pertinente.

No mais, a alegação de confisco implica em análise de constitucionalidade, o que esbarra na Súmula nº 2 do CARF.

**Improcedência e ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa**

Tal pleito resta afastado, em face da edição da Súmula 108 do CARF:

*Súmula CARF nº 108*

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

**Conclusão**

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora