



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.720224/2018-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.972 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente AMBEV S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 31/07/2013 a 31/12/2014

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.

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.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS FORA DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a matérias primas originárias da ZFM e da Amazônia Legal; glosam-se os créditos relativos a insumos adquiridos de estabelecimentos situados fora da zona de incentivo e classificados com alíquota zero, sendo inaplicável a esses casos o RE nº 592.891.

ZONA FRANCA DE MANAUS. DIREITO AO CRÉDITO.

Por expressa disposição legal, são isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental com projeto aprovado pela Suframa. Referidos produtos gerarão crédito do imposto, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na

industrialização. Não havendo comprovação de que o produto não preenche esses requisitos a isenção é aplicada.

CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS. REQUISITOS.

Somente geram crédito de IPI as matérias primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que integram o produto ou sejam consumidos no processo de industrialização, entendidos esses últimos como os produtos que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Posição firmada pelo STJ no julgamento do REsp. 1.075.508/SC cujo acórdão foi submetido ao regime dos recursos repetitivos. Aplicação do art. 62ª do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE

A qualificação da multa de ofício somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo inconteste, o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude e os limites da sua aplicação, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

MULTA AGRAVADA. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. EMBARAÇO. NÃO APLICAÇÃO.

A hipótese de agravamento da multa é excepcional e extrema, exigindo-se da autoridade fiscal não apenas a verificação da hipótese legal objetiva prevista nos incisos do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, mas também o estabelecimento de uma relação entre a ausência de atendimento à intimação e algum nível de prejuízo aos trabalhos de fiscalização. Não autoriza o agravamento da multa o não atendimento a uma única intimação, sequer reiterada.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme jurisprudência vinculante do STJ - REsp nº 993.164/MG, julgado na sistemática do art 543C do antigo CPC Recursos Repetitivos- para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência de pagamento antecipado do valor devido, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I do CTN, cinco anos, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a glosa de crédito decorrente da aquisição do produto identificado como “filme Stretch”, produzido pela empresa Valfilm, e para excluir a qualificação e o agravamento da multa de ofício, vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Marcelo Costa Marques d'Oliveira, que davam provimento em maior extensão, abarcando os pleitos relativos à decadência e à classificação dos kits de refrigerantes; vencido, também, o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes que mantinha a glosa de créditos decorrentes da aquisição do “filme Stretch”; logo, o cancelamento das multas qualificada e agravada obteve a concordância de todos os conselheiros da turma. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Marcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques D Oliveira (suplente convocado(a)), Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Para melhor descrever os fatos faço uso das informações que constaram no Termo de Verificação Fiscal e no relatório produzido pela DRJ por ocasião do julgamento da Impugnação.

Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2010), aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010; consoante capitulação legal consignada às fls. 1.857/1.859, foi lavrado o auto de infração à fl. 1.855, em 06/09/2018, para exigir R\$ 14.116.290,66 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 6.921.588,69 de juros de mora calculados até 30/09/2018, e R\$ 22.096.408,67 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 43.134.288,02.

Em janeiro de 2014, a pessoa jurídica AMBEV BRASIL BEBIDAS S/A (CNPJ 73.082.158/0001-21) foi incorporada pela AMBEV S/A (CNPJ 07.526.557/0001-00). Em razão do evento sucessório, os estabelecimentos industriais das incorporadas passaram a ser filiais da empresa incorporadora. A partir de então, o estabelecimento fiscalizado (filial Jundiaí), antes inscrito no CNPJ sob o nº 73.082.158/0049-76, passou a atuar sob o CNPJ nº 07.526.557/0053-30.

Em virtude da incorporação, a pessoa jurídica epigrafada responde, na condição de sucessora, por quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades) do estabelecimento inscrito no CNPJ sob o nº 73.082.158/0049-76 (sucedido), nos termos disposto no Código Tributário Nacional, art. 132 c/c arts. 113 e 121. Considerando o período fiscalizado, a epigrafada responde também pelas obrigações tributárias referentes aos fatos geradores do estabelecimento sucessor ocorridos a partir da incorporação.

Fatos e Infrações

Consoante a descrição dos fatos do auto de infração, às fls 1.856/1.859, e o teor do termo de verificação fiscal, às fls. 996/1.154, não houve o recolhimento do imposto, de julho de 2013 a dezembro de 2014, em razão do aproveitamento de créditos básicos indevidos (aquisições de materiais de uso e consumo e do ativo permanente, além) e créditos incentivados indevidos (aquisições de kits de bebidas provenientes de estabelecimentos não situados na ZFM e aquisições de filmes “stretch” e tampas plásticas oriundos, respectivamente, dos fornecedores VALFILM Amazônia Indústria e Comércio Ltda. e RAVIBRÁS Embalagens da Amazônia Ltda.), seja por classificação fiscal e alíquota erradas ou por violação dos critérios de admissibilidade, conforme demonstrativo de créditos indevidos de IPI (fl. 1860) e demonstrativos de créditos glosados insertos no próprio termo de verificação fiscal (fls. 2.164/2.166).

O presente processo enfeixa apenas as glosas de créditos acima referidas, de responsabilidade tributária exclusiva da empresa fiscalizada, a AMBEV, conforme o demonstrativo de totalização de créditos glosados do termo de verificação fiscal (fl. 2.166), abaixo reproduzido:

	AMBEV		AMBEV e PEPSI COLA	AMBEV e AROSUCO	
Processo	10830.720224/2018-50		10830.720225/2018-02	10830.724180/2018-37	
MÊS	Material de uso e consumo e ativo permanente	Aquisições da Valfim e Ravibrás e Kits não procedentes da ZFM	Aquisições de kits da Pepsi-Cola	Aquisições de kits da Arosuco	TOTAIS
jul-13	2.678,85	395.255,10	648.536,93	3.061.023,81	4.107.494,69
ago-13	2.591,84	382.416,01	627.470,48	2.961.592,43	3.974.070,75
set-13	105.610,78	391.499,89	511.116,05	2.498.676,63	3.506.903,35
out-13	539.470,34	678.856,54	431.972,39	2.487.011,29	4.137.310,56
nov-13	200.157,54	1.340.919,73	531.299,05	2.649.041,78	4.721.418,10
dez-13	2.295,84	1.449.407,95	494.651,38	2.303.525,72	4.249.880,89
jan-14	1.464,70	924.689,94	315.576,55	1.469.598,03	2.711.329,21
fev-14	3.032,44	1.914.434,80	653.354,92	3.042.587,01	5.613.409,17
mar-14	2.285,84	1.443.093,98	492.496,56	2.293.491,01	4.231.367,39
abr-14	2.353,31	1.485.687,60	507.032,84	2.361.184,51	4.356.258,25
mai-14	1.921,72	1.213.214,85	414.043,82	1.928.147,02	3.557.327,41
jun-14	3.082,11	859.726,96	328.263,37	1.408.693,97	2.599.766,41
jul-14	78.829,16	6.586,32	1.599.283,09	1.950.370,89	3.635.069,45
ago-14	74.789,34	6.248,78	1.517.323,26	1.850.418,56	3.448.779,94
set-14	58.514,08	28.574,10	1.024.275,55	1.993.467,55	3.104.831,28
out-14	45.086,22	109.964,27	184.509,17	3.562.392,26	3.901.951,92
nov-14	52.645,47	128.401,10	215.444,34	4.159.670,13	4.556.161,04
dez-14	52.487,45	128.015,71	214.797,70	4.147.185,04	4.542.485,90
TOTAIS	1.229.297,04	12.886.993,62	10.711.447,44	46.128.077,64	70.955.815,73

As glosas de créditos concernentes às aquisições de kits para bebidas refrigerantes da empresa fornecedora PEPSI-COLA Industrial da Amazônia Ltda. Estão consolidadas neste processo (nº 10830.720225/2018-02) e as glosas de créditos relativas às aquisições de kits para bebidas refrigerantes da empresa fornecedora AROSUCO Aromas e Sucos Ltda. estão consignadas no processo nº 10830.724180/2018-37, sendo todas as infrações tributárias de responsabilidade exclusiva da AMBEV. Nesses processos estão também formalizadas, respectivamente, as sujeições passivas solidárias das empresas fornecedoras, à luz da caracterização de interdependência (interesse comum) entre essas empresas e a AMBEV.

Como parte do intróito do termo de verificação fiscal (fls. 1.879/1.887), é abordada a questão de processos administrativos de consulta, cujas inexistências, assim como no tocante a processos judiciais referentes a ressarcimento de IPI, foram asseveradas pela fiscalizada em resposta ao termo de início de ação fiscal de 31/03/2016.

Em resposta a termos de constatação e intimação fiscal de 25/08/2017 e de 16/10/2017, a fiscalizada informou a inexistência de ação judicial interposta, diretamente ou por intermédio de órgão representativo de classe, apta a alterar os valores solicitados a título de ressarcimento de IPI ou os valores escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI relativos a outros créditos.

Em resposta complementar de 23/11/2017, cita a ação ordinária nº 2007.03.99.038619-7, referente a créditos por aquisições de materiais de uso e consumo e de bens do ativo permanente (pedido improcedente em sentença; apelação com provimento negado; recurso especial não admitido); também informou a existência da ação ordinária nº 98.0611525260 (nº 2002.03.99.046402-2 no TRF da 3ª Região) com o seguinte objetivo: “a declaração de inexistência de relação jurídica que obrigue a autora ao recolhimento do IPI sem o aproveitamento dos créditos extemporâneos decorrentes das aquisições de insumos com imunidade, isenção, não tributados ou tributados à alíquota

zero, para fins de compensação, considerando o prazo decadencial quinquenal, com correção monetária desde os respectivos recolhimentos, a contar de 05.03.89”. No acórdão do tribunal, o sujeito passivo foi expressamente desautorizado a se creditar de valores denominados como “créditos fictícios” de IPI, extemporâneos ou não. O processo teve baixa definitiva em 30/11/2007.

A seguir serão transcritos trechos importantes do termo de verificação fiscal, às fls. 1.870/2.169, que foram reproduzidos pela DRJ, contudo, deixarei de reproduzir aqueles que serão utilizados no próprio voto e que não fazem parte do objeto desse processo, com a finalidade de tornar mais dinâmica a leitura do relatório:

CRÉDITOS INDEVIDOS – ASPECTOS GERAIS

“O estabelecimento acima identificado tem como atividade econômica principal a fabricação de refrigerantes (CNAE: 1122-4-01), como informado ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas. O objeto social da pessoa jurídica é mais amplo (vide Ficha Cadastral Simplificada da JUCESP) e abrange a “FABRICAÇÃO DE CERVEJAS E CHOPES, FABRICAÇÃO DE FARINHA DE MILHO E DERIVADOS, EXCETO ÓLEOS DE MILHO, FABRICAÇÃO DE OUTROS PRODUTOS ALIMENTÍCIOS NÃO ESPECIFICADOS ANTERIORMENTE, FABRICAÇÃO DE GELO COMUM, FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS DE PAPEL e OUTRAS ATIVIDADES”.

Conforme consta no Termo de Constatação Fiscal, lavrado por ocasião de diligência realizada em 06 de abril de 2017, trata-se de estabelecimento industrial cuja atividade é a industrialização de bebidas refrigerantes, das marcas Pepsi-Cola, Guaraná Antártica, Sukita, Soda Limonada, H2Oh! E Tônica Antártica, entre outros.

A fábrica da AMBEV em Jundiaí integra um conjunto de dezenas de unidades de produção, que inclui fábricas de cerveja, de refrigerantes, mistas, de malte, rótulos, tampas metálicas, latas e garrafas de vidro, situadas em grande parte no Brasil, mas também em outros países da América Latina e no Canadá, conforme informa o sítio eletrônico da marca2.

No que se refere à fabricação de refrigerantes, os principais insumos utilizados são diversos tipos de “kits” de matérias-primas e produtos intermediários elaborados pela AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA e PEPSI COLA INDUSTRIAL DA AMAZONIA LTDA, ambas situadas na Zona Franca de Manaus. Estes insumos são fornecidos para os fabricantes de bebidas não alcoólicas da posição 22.02 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

Fornecidos por empresas da Zona Franca de Manaus, o estabelecimento também utiliza Filmes Stretch (películas de plástico), adquiridos da VALFILM AMAZONIA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, e tampas e rolhas de plástico, produzidos pela RAVIBRÁS EMBALAGENS DA AMAZÔNIA LTDA.

Em termos da proporção de quantidade, além da água (declorada), o principal insumo utilizado na fábrica é o açúcar. Cabe frisar, o açúcar foi adquirido, em sua maioria, de usinas localizadas no Estado de São Paulo, mas também das situadas nos Estados de Minas Gerais e Pernambuco, havendo casos de transferência entre estabelecimentos da própria empresa; não se verificou nenhuma aquisição de açúcar de empresas situadas na Amazônia Ocidental.

Outros insumos utilizados, de modo importante, pelo estabelecimento fiscalizado no período considerado foram sucos, latas, tampas metálicas e gás carbônico. O gás carbônico e as latas também foram provenientes do Estado de São Paulo. O mesmo ocorre com o suco, em ampla maioria adquirido no Estado de São Paulo, excepcionadas algumas poucas aquisições do exterior em 2014.

Da Amazônia Ocidental, além dos produtos mencionados nos parágrafos anteriores, ocorreram também entradas de tampas metálicas procedentes do estabelecimento da CROWN EMBALAGENS METALICAS DA AMAZONAS S.A. em Manaus; as demais aquisições do produto são provenientes do estabelecimento da mesma empresa em Cabreúva (SP)”(destaques do original).

Interdependência entre as firmas fornecedoras de insumos e a fiscalizada

*“A AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA é a principal fornecedora de insumos à fiscalizada. Consideradas somente as entradas no estabelecimento registradas sob os CFOP (Códigos Fiscais de Operações e Prestações) correspondentes às compras para industrialização (1.101, 2.101 e 3.101), bem como, as transferências para este mesmo fim (1.151 e 2.151), aquelas provenientes das AROSUCO representaram **43,2% do valor total** (R\$ 427.117.399,91 do montante de R\$ 989.055.502,46) em 2013. Das entradas para industrialização em 2014, considerados os mesmos CFOP, as provenientes da AROSUCO tiveram participação relativa ainda superior, de **47,7%** (R\$ 493.813.798,92) **em relação ao total** (R\$ 1.036.161.144,04).*

A AROSUCO também fornece ao conjunto das fábricas da AMBEV e é controlada por esta (segundo consta no CNPJ, a partir de 28/04/2015, a AMBEV S/A detém 99,99% de participação no capital social da AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA. A COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (CNPJ 02.808.708/0001-07) detinha 99,70% de participação no capital social da AROSUCO. Em janeiro de 2014, a COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (CNPJ 02.808.708/0001-07) e a AMBEV BRASIL BEBIDAS S/A (CNPJ 73.082.158/0001-21) foram incorporadas pela AMBEV S/A (CNPJ 07.526.557/0001-00)), pertencendo ao mesmo grupo econômico. A AMBEV detém 99,99% da participação do capital social da AROSUCO. Trata-se, por conseguinte, de uma firma interdependente em relação à fiscalizada.

A participação das entradas da PEPSI em relação ao total dos insumos foi de 10,5% (R\$ 104.182.157,94), no ano de 2013, e de 12,4% (R\$ 128.629.819,71) no ano de 2014.

A PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA também mantém uma relação de interdependência em relação à fiscalizada. Em 06 de março de 2008, juntamente com a PepsiCo, Inc e a Seven-Up International, firmou uma Carta de Franquia com a Companhia de Bebidas das Américas – AmBev, por meio da qual, este grupo econômico – denominado no instrumento contratual por “Companhia” – autoriza exclusivamente a Engarrafadora (AmBev) a “produzir, vender e distribuir os Refrigerantes Carbonatados Pepsi no Brasil”. Em 19 de dezembro de 2014, são atualizadas e consolidadas as Autorizações em outro instrumento. Segundo esses contratos, os preços dos produtos vendidos pela PEPSI-COLA seriam calculados a partir da receita da AMBEV” (destaques do original).

O relatório fiscal tratou dos seguintes tópicos:

(...)

Consideração preliminar sobre o uso da denominação “concentrado”

(...)

Créditos fictos referentes às entradas de “kits” para fabricação de bebidas

(...)

Créditos fictos referentes a aquisições de outros produtos da ZFM

(...)

Créditos indevidos diversos

(...)

Créditos indevidos relativos a notas fiscais de kits para bebidas emitidas por estabelecimentos situados fora da Zona Franca de Manaus

(...)

Razões alegadas pela contribuinte para o aproveitamento dos créditos

(...)

- **Aquisição de Mercadoria Oriunda da Amazônia Ocidental – Artigo 175 Dec. 4.544/2002 (Artigo 237 Decreto 7.212/2010)**

(...)

Comentários da autoridade fiscal sobre as respostas da fiscalizada:

(...)

Processo de industrialização dos refrigerantes

(...)

Insumos empregados no processo industrial

(...)

VERIFICAÇÕES E ANÁLISES REFERENTES AOS FILMES STRETCH FORNECIDOS PELA VALFILM

No que respeita aos filmes “stretch” (películas de plástico) adquiridos da fornecedora VALFILM Amazônia Indústria e Comércio Ltda., os créditos referentes ao material intermediário foram escriturados na rubrica “Outros Créditos”.

Sobre diligências fiscais anteriores realizadas na empresa VALFILM assim consta no termo de verificação fiscal:

“Em atendimento à diligência realizada no âmbito da ação fiscal sobre o estabelecimento da AMBEV em Jundiaí, a VALFILM AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO, inscrita no CNPJ sob nº CNPJ 03.071.894/0001-07, apresentou cópias das Resoluções da SUFRAMA referentes à aprovação de projetos industriais para fabricação de produtos com isenção de IPI e informou, como fundamento das saídas com isenção os artigos 81, inciso III e 95, inciso III do RIPI/2010. Em relação às demais exigências formuladas, informou o seguinte:

3. Resposta Item 03: Informamos que todos os produtos (película de plástico - Filme Stretch) remetidos pela VALFILM AMAZÔNIA para a AMBEV BRASIL S/A, CNPJ 73.082.158/0049-76 foram elaborados pela própria empresa.

4. Resposta Item 04 A e B: Informamos que a VALFILM AMAZÔNIA utiliza Óleo de Dendê como matéria prima na produção de FILME STRETCH. Tal matéria prima é extrativo vegetal de produção Regional enquadrado no Art. 82, inciso III do RIPI/02 (Artigo 95, inciso III do RIPI/2010).

NOME DA MATÉRIA PRIMA NCM

Óleo de Dendê (Bruto) 1511.10.00

Óleo de Dendê (Refinado) 1511.90.00

5. Resposta Item 04 C: Informamos que o Filme Stretch é composto por uma mistura de resinas de polietileno e aditivos. As dosagens das resinas e aditivos são determinadas de acordo a especificações de cada item a ser produzido.

Na indústria de plástico o óleo vegetal, é utilizado como veículo de pigmentos para tingimento de plásticos, além de ser excelente amaciante, lubrificante e plastificante, uma de suas aplicações mais significativas, nesta área, é como veículo do catalisador da polimerização de etileno na fabricação do polietileno.

A função do óleo no processo da empresa é realizar a umectação da mistura para que todos os componentes formem um aglomerado, promovendo uma capa externa aos grãos de resina. A aglutinação ocorre apenas por atrito, sendo o óleo de dendê neste momento importante por dar início a este processo.

6. Resposta Item 05: Não se aplica.

7. Informações adicionais:

Seguem em anexo cópias de algumas notas fiscais de aquisição de óleo de dendê fornecido pela Embrapa no início de 2010”.

Na diligência realizada pela autoridade fiscal titular da fiscalização sobre a AMBEV em Jundiaí, a VALFILM respondeu de forma semelhante à primeira. Convém, contudo, transcrever sua resposta às exigências formuladas nos itens 3 e 4:

“3. Resposta Item 03:

Informamos que a VALFILM AMAZÔNIA utiliza Óleo de Dendê como matéria prima na produção de FILME STRETCH. Tal matéria prima é extrativo vegetal de produção Regional enquadrado no Art. 82, inciso III do RIPI/02.

Na indústria de plástico o óleo vegetal, é utilizado como veículo de pigmentos para tingimento de plásticos, além de ser excelente amaciante, lubrificante e plastificante, uma de suas aplicações mais significativas, nesta área, é como veículo do catalisador da polimerização de etileno na fabricação do polietileno.

A função do óleo no processo da empresa é realizar a umectação da mistura para que todos os componentes formem um aglomerado, promovendo uma capa externa aos grãos de resina. A aglutinação ocorre apenas por atrito, sendo o óleo de dendê neste momento importante por dar início a este processo.

Segue em anexo Laudo Técnico de Auditoria Independente LTAI 0143/2008, este LTAI 0143/2008 trata do produto fornecido para a AMBEV no item 3 menciona que é baseado com a Resolução SUFRAMA 154/2008, no item 4 a sequência do processo produtivo in loco pela auditoria e na sequência 3 na mistura da resina e os aditivos (o óleo é um aditivo) e na 7 a conclusão que estamos em conformidade.

4. Resposta Item 04:

Até 04/2010 a matéria prima (Óleo de Dendê) era adquirida da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária - EMBRAPA estabelecida na Rodovia AM 010, KM 29 Zona Rural, Manaus-AM registrada no CNPJ nº 00.348.003/0002-00, Inscrição Estadual 04.147.134.2.

A partir de 04/2010 a VALFILM AMAZÔNIA implantou uma unidade agroindustrial no município de Rio Preto da Eva/AM onde temos um contrato de exploração junto a EMBRAPA para manejo, cultivo, colheita, extração e processamento de óleo de dendê.

Segue em anexo o contrato em parceria junto a EMBRAPA.”

De acordo com a resposta apresentada, a VALFILM utilizaria a matéria-prima “óleo de dendê” na produção de FILME STRETCH, vendido à AMBEV. Alega, a VALFILM que o óleo de dendê é matéria-prima de extração vegetal de produção regional enquadrado no Art. 82, inciso III do RIPI/02 (atual artigo 95, inciso III do RIPI/2010). Há duas impropriedades nestas alegações.

A primeira refere-se ao fato de que, conforme os arquivos digitais de notas fiscais transmitidos pela VALFILM ao SPED e relativas ao seu estabelecimento inscrito no CNPJ sob n.º 03.071.894/0001-07 (fornecedor da fiscalizada), durante os anos de 2013 e 2014, não há notas de entrada de emissão própria referentes à matéria-prima óleo de dendê, de qualquer que seja a procedência. Também não constam nos arquivos transmitidos ao SPED notas de entrada emitidas de óleo de dendê pelo terceiro indicado em suas alegações: a filial da própria empresa situada no município de Rio Preto da Eva/AM (inscrito no CNPJ sob n.º 03.071.894/0004-41).

E a segunda impropriedade tem a ver com a caracterização do óleo de dendê como matéria prima extrativa vegetal. Ao contrário do que afirma a VALFILM, o óleo de dendê é, na verdade, um produto já industrializado. Desde a colheita do fruto – dendê ou palma, como também é conhecido – até a obtenção do óleo propriamente dito, há um processo de industrialização complexo, que envolve, geralmente as etapas de Recepção e Pesagem, Esterilização, Debulhamento, Digestão, Prensagem, Clarificação e Secagem e Armazenamento e Expedição, passando por equipamentos como balanças, autoclaves, debulhadores rotativos, digestores, prensas eletromecânicas, clarificadores e secadores, conforme detalhado no PROJETO POTENCIALIDADES REGIONAIS – ESTUDO DE VIABILIDADE ECONÔMICA – DENDÊ (p. 11 e 12), publicado pela Fundação Getúlio Vargas (ISAE – Instituto Superior de Administração e Economia) em conjunto com a Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, anexado a este processo eletrônico.

No período considerado, a matriz da VALFILM já recebeu o óleo de dendê refinado. Verificou-se que recebeu, em transferência de produção (CFOP 5151 – na saída), “ÓLEO DE DENDÊ REFINADO” OU “OLEO VEGETAL MIX REFINADO OLEO VEGETAL MIX REFINADO” – classificados na posição 15.11.90.00 da TIPI – de sua filial de Manaus, localizada à AV DOS OITIS, 3.617 - GALPAO B, no Distrito Industrial II e inscrita no CNPJ sob n.º 03.071.894/0003-60, com suspensão do IPI conforme Art.43 Inc. X do Dec.7.212/10, como se verifica pelas notas fiscais anexadas a este processo. Cabe observar também que se trata de outro estabelecimento, não aquele que, segundo a VALFILM exerceria atividades de “manejo, cultivo, colheita, extração e processamento de óleo de dendê”.

Frise-se que, no caso dos filmes plásticos adquiridos de VALFILM, o óleo de dendê exerce a função de mero aditivo e é ínfima a quantidade empregada, aproximadamente 2%. Sequer é possível afirmar que a película ou filme plástico seja “elaborada com” óleo de dendê. Pode-se, sim, afirmar que os filmes Strecht foram produzidos “com utilização de óleo de dendê” ou “com emprego de óleo de dendê, e que “contém óleo de dendê”.

Sobre este ponto, tome-se, para argumentar, duas redações legais na legislação do IPI, em que se distinguem o objetivo do legislador de tratar de distintos processos produtivos “com utilização de” determinado insumo ou “com emprego de” e “que contenha” tal insumo. No primeiro caso, a referência é a matéria principal, como se verifica, por exemplo, na isenção prevista no artigo 81, inciso 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):

(...)

No segundo caso, resta claramente diluída a referência à matéria principal da produção, como exemplificam as hipóteses de suspensão previstas no art. 43 do RIPI/2010 abaixo transcritas, em que o legislador utilizou as expressões “com emprego do” e “que contiverem”:

Art. 43. Poderão sair com suspensão do imposto:

I - o óleo de menta em bruto, produzido por lavradores, **com emprego do** produto de sua própria lavoura, quando remetido a estabelecimentos industriais, diretamente ou por intermédio de postos de compra (Decreto- Lei no 400, de 1968, art. 10);

(...)

IV - os produtos industrializados, **que contiverem** matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem importados submetidos ao regime aduaneiro especial de que tratam os incisos II e III do art. 78 do Decreto-Lei nº 37, de 1966 (drawback - suspensão, isenção), remetidos diretamente a empresas industriais exportadoras para emprego na produção de mercadorias destinadas à exportação direta ou por intermédio de empresa comercial exportadora, atendidas as condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

(...)

Ao utilizar esta ou aquela redação, o legislador estabeleceu um marco relacionado à importância do extrato vegetal. Violaria a boa hermenêutica jurídica a utilização de palavras que permitissem atribuir relevância a um mero aditivo no processo industrial, em detrimento da matéria principal.

Outro aspecto a ser discutido é a dispensabilidade da utilização do óleo de dendê na fabricação dos filmes plásticos.

Os fabricantes de resinas termoplásticas são empresas de grande especialização e utilizam tecnologia de ponta. Seus produtos colocados no mercado são desenvolvidos para cada aplicação de forma muito específica. Todas as resinas termoplásticas saem do polo petroquímico prontas para serem aplicadas diretamente na fabricação dos produtos como filmes plásticos, sacolas plásticas, etc., ou seja, na chamada indústria de transformação. Nada impede que esses estabelecimentos industriais acrescentem aditivos para que os produtos adquiram, por exemplo, cores diversas. Assim, o fabricante de película de polietileno pode produzir seus produtos, com a qualidade desejada, sem a adição de qualquer aditivo, exceto em relação às cores; nesse item sim, cada fabricante adiciona aquela de sua preferência.

Um exemplo disso é a resina DOWLEX 2107G, um polietileno linear de baixa densidade, fabricada pela empresa DOW CHEMICAL COMPANY, fornecedora da VALFILM. Essa resina é especificamente destinada para produzir películas de polietileno sem a necessidade da adição de óleo de dendê. A depender do período considerado, essa é a resina mais utilizada pela VALFILM. Vale ressaltar que, no catálogo de informações técnicas do produto, não consta qualquer informação do fabricante sobre a necessidade de adicionar óleo de dendê para produzir películas de polietileno.

Conforme informações do mesmo fabricante, “as resinas de polietileno de baixa densidade da DOW oferecem uma excelente estética, qualidade de impressão, força, resistência à ruptura e elasticidade. Elas podem ser processadas em linhas de alta velocidade de hoje para uso como filmes, revestimentos ou laminações e se misturam facilmente com resinas de PEBDL para o desempenho personalizado. Nos mercados de saúde e higiene sensíveis aos custos, as resinas PEBD pode melhorar a eficiência de processamento, e a carteira Dow também inclui produtos para canos e outros bens”.

É preciso, ainda, questionar o argumento de que a utilização do óleo de dendê em substituição ao óleo mineral de petróleo teria trazido a vantagem de conferir ao produto final maior **biodegradabilidade**. Essa afirmativa contém um erro crasso: a biodegradabilidade de uma resina termoplástica não depende, e não é influenciada, pelo uso de aditivos na produção dos filmes plásticos.

Como a empresa usa resinas termoplásticas convencionais (derivadas do petróleo) e não plásticos biodegradáveis feitos a partir de matérias vegetais. Não há, portanto, absolutamente nenhum componente que possa ser adicionado à resina adquirida de modo a alterar as suas propriedades, especialmente, a de reverter sua (in)capacidade de ser biodegradável.

A resina termoplástica utilizada pela VALFILM tem origem no complexo petroquímico e se caracteriza como um plástico convencional (não biodegradável). E assim permanecerá por pelo menos um século, ainda que lhe seja misturada alguma quantidade de óleo de dendê ou qualquer outra substância.

Os plásticos biodegradáveis, ao contrário dos sintéticos, permitem que os microorganismos presentes no meio ambiente são capazes os convertam em substâncias mais simples, existentes naturalmente na natureza. Deste modo, ocorre o processo de biodegradação com relativa facilidade, o que faz com que o produto se integre totalmente à natureza (CANGEMI et al., 2005).

Segundo Ramalho (2009), plásticos biodegradáveis têm propriedades físicas e químicas semelhantes ao plástico comum, mas levam entre 18 a 20 meses para serem degradados. Isso porque muitos micro-organismos, como bactérias e fungos encontrados no solo, liberam algumas enzimas capazes de decompor os plásticos biodegradáveis, o que é impossível no caso do plástico convencional. A biodegradação pressupõe atividade biológica que transforma material orgânico em gás carbônico, água e húmus. Ela ocorre na presença de oxigênio, umidade e micro-organismos aeróbicos (que necessitam de ar) em quantidade suficiente.

Em sentido inverso, o fabricante DOW CHEMICAL informa que a resina de polietileno é insolúvel em água e é inerte no meio ambiente. Em outras palavras, o produto não é biodegradável. Vide “FICHA DE DADOS DE SEGURANÇA” do produto DOWLEX™ 2107GC Polyethylene Resin:

“12.2 Persistência e degradabilidade

Biodegradabilidade: É esperado que este sólido polimérico insolúvel em água seja inerte no meio ambiente. A fotodegradação da superfície é esperada quando exposta à luz solar. Não é esperada uma biodegradação apreciável.”

Segundo a definição da International Union of Pure and Applied Chemists (IUPAC), instituição responsável por estabelecer a nomenclatura oficial aplicável aos compostos químicos, um **biopolímero** é um polímero produzido por organismos vivos, incluindo proteínas, polissacarídeos e ácidos nucleicos (ADN e ARN). Os biopolímeros são os tijolos base da vida, sendo os componentes mais importantes da infraestrutura de uma célula e desempenhando papéis essenciais na regulação e replicação da mesma. O material testado passa longe dessa definição.

De acordo com Pradella (2006) os biopolímeros são materiais poliméricos classificados estruturalmente como polissacarídeos, poliésteres ou poliamidas. A matéria-prima principal para sua manufatura é uma fonte de carbono renovável, geralmente um carboidrato derivado de plantios comerciais de larga escala como milho, batata, arroz e mandioca.

Vê-se o absurdo do argumento de que adicionar uma pequena quantidade de óleo de dendê em uma mistura na qual existe polietileno resultaria num biopolímero. Não é

possível garantir que haja **vantagem para o meio ambiente nem mesmo em relação à pequena parte do produto final correspondente ao óleo de dendê**. O óleo de dendê, quando degradado em ambiente anaeróbico, típico de lixões e aterros sanitários, gera gás metano, o qual é reconhecido pelos cientistas como um grande causador do efeito estufa.

Como mencionado, o uso do óleo de dendê na produção de filmes atua como veículo para tingimento do plástico, dando o colorido desejado no produto final. É apenas um veículo, função para o qual há uma infinidade de outros óleos, tanto de origem mineral quanto vegetal, e com custo bem mais interessante. Qualquer outra função que se queira dar ao óleo de dendê nesse caso é fantasiosa e carece de fundamentação técnica. Nos casos em que o plástico não é colorido (transparente tal como sai do polo petroquímico), não há a necessidade desse aditivo.

A utilização de minúscula fração do óleo de dendê para gerar o benefício fiscal sob análise se constitui em ofensa ao texto da Lei, pois não se pode afirmar que o filme é “elaborado com” óleo de dendê.

Caso, apenas por hipótese, fosse admitido o direito ao crédito do IPI por parte dos adquirentes no caso de produto em que tivesse sido utilizada qualquer quantidade ou proporção de matéria-prima extrativa regional, ainda que se tratasse de insumo que pudesse ser excluído ou substituído com vantagem, ficaria aberto o caminho para que os fabricantes de praticamente qualquer tipo de produto pudessem se aproveitar do benefício sob análise. Bastaria, por exemplo, que um fabricante de motores localizado na Amazônia Ocidental colocasse algumas gotas de um óleo vegetal durante o processo de industrialização por ele executado, para gerar créditos fictícios para os adquirentes, contrariando o objetivo claro da Lei de contemplar apenas os bens elaborados com matérias primas extrativas vegetais.

Cabe registrar que existem decisões administrativas que admitiram o direito a crédito oriundo de filmes plásticos em que foi utilizado óleo de dendê, por terem considerado que ele é uma matéria-prima. Estas decisões não se aplicam ao presente trabalho, em que a fiscalização não discute o fato de que o óleo de dendê é uma matéria-prima.

Enfim, em relação ao óleo de dendê, pode-se aplicar o mesmo raciocínio exposto em relação ao corante caramelo. E, assim, do mesmo modo, não é permitido à AMBEV o cálculo do crédito presumido do IPI, como se devido fosse, nos termos do artigo 237 (Decreto 7.212/2010 - RIPI 2010), nas aquisições de STRETCH junto à VALFILM”.(destaques do original)

VERIFICAÇÕES E ANÁLISES REFERENTES ÀS TAMPAS PLÁSTICAS FORNECIDOS PELA RAVIBRÁS

Quanto às tampas e rolhas plásticas adquiridas da empresa RAVIBRÁS Embalagens da Amazônia Ltda., os respectivos créditos também foram escriturados sob a rubrica “Outros Créditos” e, no termo de verificação fiscal, há o seguinte:

“Conforme consta no Relatório Fiscal do processo administrativo n.º 19311-720.022/2015-07, nas diligências promovidas no âmbito da ação fiscal sobre o estabelecimento da **AMBEV em Jundiá** foi solicitado à empresa RAVIBRÁS EMALAGENS DA AMAZÔNIA LTDA que apresentasse os seguintes documentos e informações:

“(1) Cópia da Resolução da Suframa referente a aprovação de projetos que amparem o reconhecimento de benefícios fiscais no âmbito do IPI;

(2) Informar se há isenção de IPI para todos os produtos remetidos à AMBEV BRASIL S/A - Filial Jundiá, CNPJ nº 73.082.158/0049-76 (cuja razão social e CNPJ foram

posteriormente alterados, após incorporação, para AMBEV S/A - Filial Jundiaí, CNPJ nº 07.526.557/0053-30), e os dispositivos legais que amparam tais benefícios;

(3) Informar se todos os produtos remetidos à empresa supracitada foram elaborados pela própria empresa, ou por terceiros;

(4) Na hipótese dos produtos serem produzidos pela própria empresa, informar:

(a) Se os mesmos são elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, (nos termos do art. 82, inciso III, do Decreto 4.544/2002, e posteriormente nos termos do art. 95, inciso III, do Decreto 7.2012/2010).

(b) Se for o caso, informar quais são as matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional utilizadas no processo produtivo, bem como apresentar laudo técnico atestado por pessoa habilitada.”

Em atendimento à intimação, a diligenciada respondeu, literalmente³⁴: “Em relação aos produtos vendidos à AMBEV Brasil S.A.- filial Jundiaí agora AMBEV S.A, entre janeiro de 2010 a 2012, informamos o seguinte:

1) Em anexo, cópia da Resolução da Suframa referente a aprovação do Projeto da empresa que ampara o reconhecimento do benefício fiscal no âmbito do IPI;

2) Sim, as saídas de tampas plásticas com destino à Ambev Brasil S.A, filial Jundiaí, no período de 2010 a 2012, está amparada na isenção prevista no art. 69, inciso II do RIPI de 2002 (art. 81, inciso II, do IPI de 2010), vide em anexo, a Resolução do Conselho de Administração da Suframa que aprovou o Projeto da RAVIBRAS EMBALAGENS DA AMAZÔNIA LTDA;

3) Todos os produtos remetidos à empresa supracitada foram elaborados pela própria empresa RAVIBRAS EMBALAGENS DA AMAZÔNIA LTDA.;

4) a) Não aplicável, pois não utilizamos, no período mencionado, matéria prima agrícolas e extrativas vegetais de produção regional em nossos produtos (tampas plásticas) industrializados na Zona Franca de Manaus.

b) Não aplicável, vide item a) acima;

5) Não aplicável, vide item 3) acima”.

No curso da diligência realizada na ação fiscal sobre o estabelecimento da AMBEV em Jaguariúna, a RAVIBRÁS também foi indagada sobre a mesma questão. Cabe destacar, de sua resposta, a afirmação de não ser “não aplicável” o teor das exigências formuladas nos itens 3, 4, e 5, relacionadas à prestação de informações sobre produtos vendidos à AMBEV e elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Portanto, a RAVIBRÁS não utiliza matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional no processo industrial relativo às tampas e rolas plásticas que vende à AMBEV, não sendo permitido à adquirente o cálculo do crédito presumido do IPI, como se devido fosse, nos termos do artigo 237 (Decreto 7.212/2010 - RIPI 2010).

Convém lembrar que a própria fiscalizada, quando intimada a informar qual seria a matéria-prima agrícola e extrativa de origem regional da Amazônia Ocidental, não o fez, conforme relatado em tópico anterior.

Em diligência promovida no âmbito da presente ação fiscal, não houve apuração de novos elementos”.(d.d.o)

CRÉDITOS INDEVIDOS - DETALHAMENTO

Assim consta do termo de verificação fiscal:

(...)

Em síntese, depreende-se da argumentação da fiscalizada, sua concepção no sentido de permitir aplicar à saída dos insumos adquiridos de seus fornecedores localizados na Amazônia duas isenções: a prevista no artigo 81, inciso II do RIPI/2010 (Decreto-Lei 288, art. 9º) e a prevista no artigo 95, inciso III do RIPI/2010 (Decreto-Lei nº 1.435/75, art. 6º).

Nos dois casos, entende que poderia apropriar-se de créditos “presumidos” – como denomina – calculados como se o imposto devido fosse na saída de seus fornecedores, tendo em vista a sistemática de não-cumulatividade do IPI, prevista no artigo 225 do RIPI/2010, pois, que este mecanismo inclui os valores escriturados a título de incentivo. O seu argumento, portanto, busca abrigar-se na preservação do mecanismo de não cumulatividade do imposto.

E, quanto aos créditos incentivados, segundo a fiscalizada, seu direito estaria assegurado pelo artigo 237 do RIPI/2010 (Decreto-Lei nº 1.435/75, art. 6º, § 1º), uma vez que seus insumos teriam sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional adquiridas de produtor situado na Amazônia Ocidental, tendo sido concedido o benefício da isenção pela SUFRAMA às empresas fornecedoras.

De modo a facilitar a análise e o julgamento das infrações apuradas no curso da ação fiscal, o relato sobre cada uma constará separadamente neste Termo de Verificação Fiscal. No tópico seguinte, trataremos da impossibilidade legal de aproveitamento de créditos do IPI relativos a material de uso e consumo e bens do ativo permanente (item 7.1); na sequência, da impossibilidade da utilização de créditos fictos do imposto em virtude da aquisição dos kits para bebidas fornecidos pela empresas da Zona Franca de Manaus (item 7.2); segue-se o tópico sobre a impossibilidade do aproveitamento de créditos incentivados do IPI no caso concreto (item 7.3); após, sobre a impossibilidade de aproveitamento de créditos pela aquisição de kits para fabricação de bebidas mesmo que procedentes de estabelecimentos situados fora da Zona Franca de Manaus; e mais adiante, discorreremos sobre a escrituração de notas fiscais relacionadas a produtos cujo o ingresso não foi comprovado. Nos itens 8 e 9 consta a descrição das práticas de sobrevalorização das operações de venda dos kits para fabricação de bebidas da PEPSI-COLA e da AROSUCO com destino à AMBEV, que, entre outras, constituem fatos e circunstâncias qualificadoras da infração”.

CRÉDITOS ALUSIVOS A MATERIAL DE USO E CONSUMO E BENS DO ATIVO PERMANENTE (essa matéria não foi objeto de impugnação)

(...)

CRÉDITOS FICTOS – INSUMOS DA ZFM – ISENÇÃO

(...)

CRÉDITOS INCENTIVADOS DE INSUMOS PARA BEBIDAS

Identificação dos produtos que compõem os kits para bebidas

(...)

Regras do Sistema Harmonizado aplicáveis aos kits para bebidas

(...)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS INGREDIENTES ACONDICIONADOS SEPARADAMENTE CONFORME AS REGRAS DO SISTEMA HARMONIZADO

(...)

IMPOSSIBILIDADE DE USO DE ANALOGIA PARA A CLASSIFICAÇÃO DE KITS EM POSIÇÃO ÚNICA

(...)

OUTRAS CIRCUNSTÂNCIAS QUE DEMONSTRAM ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL ADOTADA

Conceito de “preparação”: ingredientes misturados

(...)

Mistura como operação de industrialização

(...)

“Concentrado” e “capacidade de diluição em partes de bebidas”: definições

(...)

Inclusão nos kits de matérias puras sem a isenção do art. 81, II, do RIPI/2010

(...)

Classificação fiscal de kits de alimentos: decisão dos EUA

(...)

Impossibilidade de classificação dos componentes individuais dos kits para refrigerantes no destaque tarifário Ex 01 do código 2106.90.10

(...)

Código 2106.90.10 Ex 01: requisitos para enquadramento

(...)

Relação direta e imediata entre o “concentrado” e a bebida resultante

(...)

Definições de “concentrado para elaboração de bebida” conforme a legislação técnica

(...)

O “relatório técnico” juntado a processos que tratam de classificação fiscal dos kits

(...)

O “tratamento complementar” mencionado nas notas explicativas da posição 21.06

(...)

Classificação fiscal de cada componente dos kits fornecidos pela PEPSICOLA e AROSUCO

(...)

Impossibilidade de aproveitamento de créditos incentivados (RIPI/2010, arts. 81, II, 95, III, e 237)

“Em relação aos bens que tenham saído da fábrica com a isenção prevista no artigo 81, inciso II, do RIPI/2010 (produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados a comercialização em qualquer outro ponto do Território Nacional), a legislação não prevê o direito ao crédito do IPI.

Mas, ainda que normalmente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos sem pagamento de IPI não propiciem o aproveitamento de crédito do imposto, há exceções estabelecidas na legislação com o intuito promover incentivos econômicos, como a prevista no Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º, base legal o artigo 237 do RIPI/2010 (artigo 175 do RIPI/2002):

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 isenção mencionada no dispositivo acima é a seguinte:

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 e 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 nº 1.593, de 1977, art. 34)”.

Segundo os dispositivos transcritos, para usufruir desse crédito incentivado todas as condições abaixo devem ser atendidas:

- 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 estabelecimento 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 01) 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 condições acima são cumulativas. Não basta que o produto seja elaborado na Amazônia Ocidental com matérias-primas extrativas regionais. É preciso **também** que a SUFRAMA analise o projeto e o aprove, demonstrando que atende à política de desenvolvimento da região.*

Pois bem, a fiscalizada, entendeu ter direito ao crédito previsto no artigo 237 do RIPI/2010 por conta das aquisições dos produtos elaborados pela PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA e pela AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA e aplicou sobre o valor dos kits para fabricação de bebidas a alíquota⁵² prevista na Tabela de Incidência do IPI (TIPI) para o Ex 01 do código 2106.90.10, como se o imposto fosse devido, escriturando o resultado no livro Registro de Apuração do IPI. Do mesmo modo, calculou e escriturou, indevidamente, valores de créditos por conta das aquisições de películas plásticas (filmes stretch) da VALFILM AMAZONIA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA e tampas plásticas da RAVIBRÁS EMBALAGENS DA AMAZONIA LTDA. Nestes dois casos, aplicou as alíquotas de 15% e de 5%, respectivamente, como se o imposto devido fosse.

Em relação à apropriação de crédito ficto em virtude da aquisição dos kits para bebidas, elaborados pela PEPSI e pela AROSUCO, há duplo equívoco no entendimento da fiscalizada: a) o estabelecimento fabricante das bebidas não possui o direito ao crédito previsto no artigo 237 do RIPI/2010 (artigo 175 do RIPI/2002); e b) para obtenção do valor do imposto calculado, como se devido fosse, a alíquota aplicável não seria a prevista na TIPI para os produtos classificados na posição 2106.90.10, Ex 01.

Sob o tópico Impossibilidade de aproveitamento de créditos fictos do IPI na aquisição de insumos da Zona Franca de Manaus, comprovou-se que o cálculo da fiscalizada sobre o crédito oriundo das aquisições de insumos da PEPSI e da AROSUCO apoia-se sobre classificação fiscal indevida dos produtos que compõem os kits de insumos para fabricação de bebidas. A seguir, serão demonstradas as razões pelas quais não se aplica, aos produtos adquiridos pelo estabelecimento industrial fiscalizado, a isenção prevista no artigo 95, inciso III do RIPI/2010 por ocasião de sua saída dos estabelecimentos dessas empresas e, conseqüentemente, pelas quais o adquirente não faz jus à hipótese prevista no artigo 237 do RIPI/2010”.

Falta de atendimento das condições para fruição da isenção do Decreto lei nº 1.435, de 1975, art. 6º

“Recuperemos uma das razões trazidas pela fiscalizada quando indagada sobre os créditos do IPI constantes de sua escrituração fiscal a título de “Outros Créditos” no Registro de Apuração do IPI. Entre outras, fez a seguinte afirmação:

A Intimada esclarece ainda que adquire insumos de estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, e que estes produtos são isentos do IPI por serem produzidos com matérias-primas agrícolas e extrativas desta região.

Um dos requisitos para a existência do direito à isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010 é o de que o produto seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária.

No caso sob análise, verificou-se que a condição acima citada foi atendida somente na elaboração dos kits para guaraná, em que é utilizado o extrato de semente de guaraná.

Conforme detalhado em tópico anterior deste Termo, nos demais componentes de kits para refrigerantes fornecidos pela PEPSI e pela AROSUCO, os insumos utilizados não são resultado de processo de extração de um vegetal, e, portanto, não podem ser chamados de “matérias-primas extrativas vegetais”. A utilização de matéria-prima extrativa vegetal tampouco foi verificada no processo produtivo das películas plásticas, elaboradas pela VALFILM ou das tampas plásticas fabricadas pela RAVIBRÁS.

Especificamente, no que diz respeito aos kits para bebidas (“concentrados”) adquiridos da PEPSI e da AROSUCO, não se sustenta a alegação de que estaria sendo utilizada matéria-prima extrativa vegetal de origem regional por conta da presença do corante caramelo produzido em Manaus, que, por sua vez, utilizaria, em seu processo produtivo, açúcar (matéria prima agrícola) proveniente da região amazônica. Não há

emprego de sacarose (açúcar) na industrialização dos kits para bebidas, mas, sim, de produto industrializado – o corante caramelo – que usa o açúcar como matéria-prima, conforme relatado.

As empresas alegam que a ausência da palavra "diretamente" no caput do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 indicaria que a legislação não exige que a matéria prima extrativa regional (açúcar) seja utilizada diretamente no produto que faz jus à isenção.

Entretanto, a utilização do termo "matérias-primas", por si só, determina a necessidade de emprego direto do bem extrativo no processo produtivo do contribuinte beneficiado. "Matérias-primas" são, por definição, aqueles bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.

(...)

Impossibilidade do aproveitamento de créditos na aquisição de kits procedentes de estabelecimentos não situados na Zona Franca de Manaus

(...)

Escrituração de notas fiscais de produtos com entradas no estabelecimento não comprovadas

(...)

SOBREVALORAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO DOS KITS DE INSUMOS PARA BEBIDAS ENTRE A FORNECEDORA PEPSI-COLA E A ADQUIRENTE, A AMBEV

(...)

Contrato firmado entre a AMBEV e a PEPSI-COLA: "Carta Compromisso de Franquia"

(...)

Fls. 1.731/1.740 do termo de verificação fiscal.

Recebimentos de valores mensais da AMBEV pela Pepsi-Cola

(...)

Valores destinados pela PEPSI-COLA aos "fundos de marketing"

(...)

Despesas de publicidade e propaganda da AMBEV cujo ônus é da PEPSI-COLA

(...)

Direitos à utilização de processos tecnológicos patenteados e/ou protegidos por licença e da produção e comercialização das marcas de bebidas

(...)

Decomposição dos preços unitários indicados nas notas fiscais da Pepsi-Cola

(...)

Diferença no preço dos kits vendidos à Ambev em relação aos exportados

(...)

Totais das notas fiscais de saída emitidas pela Pepsi-Cola com destino à Ambev

(...)

Conclusões sobre os preços dos kits de insumos constantes nas notas fiscais de saída emitidas pela Pepsi-Cola

SOBREVALORAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO DOS KITS DE INSUMOS PARA BEBIDAS ENTRE A FORNECEDORA AROSUCO E A ADQUIRENTE, A AMBEV

(...)

EVASÃO DE TRIBUTOS PELA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DA ZFM

(...)

Créditos fictos e ganhos financeiros

(...)

Tentativa de guarda judicial para o aproveitamento dos créditos fictos

(...)

Geração de volumosos créditos fictos de IPI e ganhos financeiros decorrentes

(...)

Tentativa de guarda judicial para o aproveitamento dos créditos fictos

(...)

Prestação de informações falsas em declarações obrigatórias, livros de escrituração e notas fiscais

(...)

Falsidade material e ideológica

(...)

Fraude e simulação

(...)

Aparência formal e realidade material nos atos da Pepsi-Cola, Arosuco e Ambev

(...)

Finalidade obtida

(...)

Limites à liberdade de auto-organização do contribuinte

Considerações, com base em doutrina e jurisprudência, às fls. 1.863/1.866 do termo de verificação fiscal.

Princípio da isonomia, defesa da concorrência; simulação e jurisprudência; implicações de grandes esquemas de evasão fiscal

Considerações às fls. 1.866/1.873 do termo de verificação fiscal.

FATOS APURADOS ANTERIORMENTE, INFRAÇÕES CONSTATADAS NA AÇÃO FISCAL E GLOSAS EFETUADAS

(...)

A seguir, o demonstrativo de glosas efetuadas globalmente consideradas (para a ação fiscal como um todo):

MÊS	AMBEV 10830.720224/2018-50						AMBEV e PEPSI COLA 10830.720225/2018-01		AMBEV e AROSUCO 10830.724180/2018-37		TOTALS
	Material de uso e consumo e ativo permanente	(%)	Aquisições da VALFILM e RAVIBRÁS	(%)	Entradas de Kits não procedentes da ZFM	(%)	Aquisições de kits da Pepsi-Cola	(%)	Aquisições de kits da Arosuco	(%)	
	07/2013	7.038,45	0,065%	50.223,68	0,465%	988.273,75	9,157%	1.703.972,80	15,789%	8.042.566,35	
08/2013	841.742,42	13,039%	64.212,35	0,993%	995.016,13	15,413%	674.012,00	10,441%	3.880.515,30	60,112%	6.455.498,20
09/2013	16.443,90	0,054%	35.637,98	0,117%	10.345.695,69	33,988%	3.542.923,20	11,639%	16.498.922,31	54,202%	30.439.623,07
10/2013	203.797,56	2,169%	17.027,65	0,181%	0,00	0,000%	4.134.637,20	43,996%	5.042.306,82	53,654%	9.397.769,23
11/2013	211.030,56	1,155%	65.777,85	0,360%	448.920,92	2,458%	863.613,60	4,729%	16.674.133,24	91,298%	18.263.476,18
12/2013	27.007,67	0,342%	136.409,95	1,727%	20.688,66	0,262%	2.169.121,61	27,459%	5.546.336,06	70,211%	7.899.563,94
01/2014	9.895,01	0,365%	76.883,24	2,836%	0,00	0,000%	338.328,40	12,478%	2.286.224,56	84,321%	2.711.329,21
02/2014	4.104,37	0,068%	83.263,06	1,382%	0,00	0,000%	3.834.257,42	63,644%	2.102.877,23	34,905%	6.024.502,08
03/2014	12,15	0,000%	237.278,48	3,426%	0,00	0,000%	926.572,81	13,380%	5.761.394,66	83,194%	6.925.258,10
04/2014	6.062,68	0,054%	182.771,38	1,636%	63.281,85	0,567%	3.718.392,02	33,294%	7.198.012,21	64,449%	11.168.520,14
05/2014	3.841,93	0,053%	221.625,21	3,055%	160.670,11	2,215%	1.049.623,22	14,468%	5.818.991,25	80,209%	7.254.751,72
06/2014	0,00	0,000%	105.287,70	1,566%	0,00	0,000%	2.525.547,21	37,559%	4.093.336,10	60,875%	6.724.171,01
07/2014	567,25	0,006%	63.624,45	0,711%	0,00	0,000%	1.309.352,00	14,632%	7.574.704,89	84,650%	8.948.248,59
08/2014	8.745,17	0,086%	77.763,42	0,763%	0,00	0,000%	1.270.632,00	12,471%	8.831.180,57	86,679%	10.188.321,15
09/2014	16.836,88	0,066%	108.731,11	0,428%	0,00	0,000%	3.659.533,62	14,406%	21.618.548,53	85,100%	25.403.650,13
10/2014	3.747,28	0,066%	142.816,05	2,516%	0,00	0,000%	2.417.724,01	42,591%	3.112.274,51	54,827%	5.676.561,85
11/2014	38.492,27	0,205%	154.237,68	0,820%	0,00	0,000%	1.657.171,20	8,807%	16.967.643,90	90,169%	18.817.545,05
12/2014	3.293,25	0,020%	217.609,93	1,308%	0,00	0,000%	3.018.832,02	18,145%	13.397.571,39	80,527%	16.637.306,59
TOTALS	1.402.688,80	0,669%	2.041.181,17	0,973%	13.022.547,11	6,209%	38.814.244,36	18,507%	154.447.539,85	73,642%	209.728.171,28

Demonstrativo com totais por cada processo já reproduzidos neste relatório (fl. 1.834).

QUALIFICAÇÃO E AGRAVAMENTO DAS MULTAS

Conforme já mencionado, outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica já foram submetidos a procedimentos fiscais em outras unidades da RFB.

No estabelecimento industrial específico de Jundiá, houve ações fiscais anteriores que deram azo a autuações processadas sob o n.º 19311.720022/2015-07 e o n.º 10830.727394/2017-84. Portanto, há a configuração da prática reiterada de infração à legislação tributária.

(...)

Assim, evidenciado o intuito de fraude e a prática evasiva reiterada, conforme amplamente demonstrado, foi aplicada a multa prevista no artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96. Em relação aos valores dos créditos apropriados referentes a materiais de uso e consumo ou destinados ao ativo permanente, em que a fiscalizada não apresentou os esclarecimentos exigidos nas várias intimações a respeito, foi aplicada a multa prevista no 44, § 2º da Lei 9.430/96. Os valores estão especificados no DEMONSTRATIVOS DE MULTA E JUROS do presente Auto de Infração”.

Consoante o “demonstrativo de multa e juros de mora”, às fls. 1.864/1.866, para todos os períodos de apuração houve a inflação da multa de ofício qualificada (150%). Para alguns desses períodos, também houve o agravamento da penalidade pecuniária (225%).

Glosa dos Créditos e Reconstituição da Escrita Fiscal

Da análise das notas fiscais, da documentação e dos fatos, além de visita ao estabelecimento fabril do sujeito passivo, foi efetuado o lançamento de ofício que se

refere à glosa de créditos no importe total de R\$ 14.116.290,66, conforme o demonstrativo de glosas efetuadas reproduzido anteriormente.

Em razão da existência de saldos credores na escrita fiscal do sujeito passivo, foi empreendida a reconstituição da escrita fiscal (demonstrativos às fls. para a quantificação da referida glosa.

(...)

Da reconstituição da escrita fiscal resultaram as seguintes diferenças de imposto a cobrar:

Período de Apuração	Valores do imposto lançados de ofício
07/2013	4.107.494,69
08/2013	3.974.070,75
09/2013	3.506.903,35
10/2013	4.137.310,56
11/2013	4.721.418,10
12/2013	4.249.880,89
01/2014	2.711.329,21
02/2014	5.613.409,17
03/2014	4.231.367,39
04/2014	4.356.258,25
05/2014	3.557.327,41
06/2014	2.599.766,41
07/2014	3.635.069,45
08/2014	3.448.779,94
09/2014	3.104.831,28
10/2014	3.901.951,92
11/2014	4.556.161,04
12/2014	4.542.485,90
TOTAL	70.955.815,73

Ciência e Impugnação

A empresa tomou ciência da exação em 11/09/2018 por meio dos “termos de ciência por abertura de mensagem” (fls. 2.183/2.184).

Em 10/10/2018, conforme o “termo de solicitação de juntada” à fl. 2.186, a contribuinte apresentou a impugnação às fls. 2.189/2.280, subscrita pelo patrono da pessoa jurídica qualificado na documentação de representação às fls. 2.283/2.284, em que aduz, em síntese, o seguinte:

1) Glosas de créditos decorrentes de material intermediário de produção (MIP):

1.1) Nulidade – Ausência de identificação dos itens que geraram os valores glosados:

(...)

1.2) Inaplicabilidade do que foi decidido no âmbito da ação nº 98.0611526-0:

(...)

2) Glosas de créditos decorrentes de aquisições de filmes “stretch” oriundos da empresa VALFILM:

2.1) Impossibilidade de aplicação de novo critério jurídico, no lançamento, a fatos pretéritos: (...)

2.2) Aspectos jurídicos diversos em relação ao direito aos créditos:

3) Glosas de créditos relativos a aquisições de tampas e rolhas plásticas provenientes da empresa RAVIBRÁS:

3.1) Nulidade por falta de motivação:

3.2) Improcedência da glosa de créditos:

4) Glosa de créditos relativos a kits para fabricação de bebidas procedentes de estabelecimentos não situados na ZFM:

4.1) Impossibilidade de aplicação de novo critério jurídico, no lançamento, a fatos pretéritos:

4.2) A correta classificação fiscal dos concentrados para fabricação de refrigerantes – 2106.90.10 Ex 01:

5) Improcedência da qualificação da multa de ofício:

6) Decadência:

7) Improcedência do agravamento da multa de ofício:

A referida impugnação foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/07/2013 a 31/12/2014

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos incentivados concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, a despeito de que os projetos sejam aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto.

GLOSA DE CRÉDITOS. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. INSUMOS NÃO ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Somente os créditos referentes a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados no processo industrial, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser apropriados na escrita fiscal.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS FORA DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a produtos oriundos de estabelecimentos localizados na Zona Franca

de Manaus; glosam-se os relativos a produtos adquiridos de estabelecimentos situados fora da ZFM.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/07/2013 a 31/12/2014

NULIDADE. DESCRIÇÃO DOS FATOS DEFICIENTE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.

É descartada a arguição de nulidade quanto à falta de identificação completa dos materiais intermediários de produção com créditos glosados na descrição dos fatos e à ausência de motivação no tocante à glosa de créditos de rollhas e tampas plásticas, já que todas as glosas enfeixadas na peça fiscal são providas das fundamentações fática e legal necessárias e suficientes.

NULIDADE. MUDANÇA DE CRITÉRIOS JURÍDICOS.

A alteração de estratégia de fiscalização, com o aprofundamento das investigações acerca da legitimidade de créditos incentivados relativamente a procedimento fiscal anterior, não corresponde a modificação de critérios jurídicos (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo) e, destarte, inexistente nulidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/07/2013 a 31/12/2014

MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO. CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICATIVA.

Existente a circunstância qualificativa, traduzida na conduta dolosa de evasão tributária, é cabível a imposição de multa de ofício duplicada (150%).

MULTA DE OFÍCIO. AUMENTO PELA METADE. CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE.

Observada a circunstância agravante traduzida na falta de prestação de esclarecimentos nos prazos estipulados, a multa básica (75%) ou duplicada por circunstância qualificativa (150%) pode ser majorada pela metade (no caso, 225%).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformados o contribuinte AMBEV S.A ingressou com Recurso Voluntário (e-fls 7296 a 7400), requerendo a reforma do julgado, alegando em síntese os mesmos argumentos da Manifestação de inconformidade. A união não apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme já relatado trata-se de auto de infração lavrado com fundamento no RIPI/2010, para exigir R\$ 14.116.290,66 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 6.921.588,69 de juros de mora calculados até 30/09/2018, e R\$ 22.096.408,67 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 43.134.288,02. Motivos e fundamentações da autuação:

- Aquisições de Material Intermediário de Produção - MIP;
- Filmes Stretch, ou películas de plástico, adquiridas da empresa Valfim Indústria Amazônia e Comércio Ltda.;
- Tampas e rolhas de plástico, adquiridos da empresa Ravibrás Embalagens da Amazônia Ltda.;
- kits para fabricação de bebidas procedentes de estabelecimentos não localizados na Zona Franca de Manaus, conforme notas fiscais listadas às fls. 1710/1711.
- Multa qualificada no percentual de 150% por fraude, simulação e conluio com fundamento no artigo 44 §1º da Lei 9.430/96, e agravada para 225% por não apresentação de esclarecimentos exigidos em intimações expedidas especificamente em relação à aquisição de materiais intermediários da produção - MIP, com apoio no artigo 44 §2º da Lei 9.430/96.

Matéria recorrida.

Com a finalidade de melhor delimitar a matéria a ser julgada, listo abaixo as razões do Recurso Voluntário, sendo certo que, o que foi objeto do relatório fiscal e não foi objeto do recurso, não será tratado nesse voto em razão da preclusão.

- I - quanto aos créditos decorrentes de material intermediário de produção – MIP.

Nulidade do lançamento por ausência de identificação dos itens que geraram os valores glosados A título de MIP.

Da inaplicabilidade do quanto decidido nos autos da ação nº 98.0611526-0.

Erro na premissa fática da qual partiu a fiscalização ao considerar que a ação nº 98.0611526-0 trataria de créditos relativos a MIP.

A ação ordinária nº 98.0611526-0 se refere à legislação que sequer estava em vigor na época em que ocorridos os fatos geradores autuados.

Em qualquer caso com a extinção por incorporação da parte autora cessam os efeitos da decisão judicial.

Da existência de materiais intermediários da produção – MIP - que geram direito de crédito à recorrente.

- II - das glosas decorrentes de aquisições de filmes stretch fabricados pela empresa Valfilm.

Da impossibilidade de aplicação de novo critério jurídico de lançamento a fatos pretérios.

Impossibilidade de se exigir da recorrente qualquer prova adicional como condição ao seu direito de crédito.

Do atendimento aos requisitos para o gozo da isenção estabelecidos pelo artigo 6º, § 1º do decreto-lei nº 1.435/75, consolidado nos artigos 95, inciso iii, e 237 do RIPI/2010.

O direito ao crédito do ipi nas aquisições isentas da ZFM decorre de normas constitucionais especiais aplicação do posicionamento consolidado pelo STF em repercussão geral nos termos do art. 62 §2º do RICARF.

- III - quanto ao crédito decorrente das aquisições de tampas e rolhas de plástico fabricados pela empresa Ravibrás.

Nulidade do lançamento por falta de motivação.

Improcedência da glosa também pelas razões expostas no item ii.4 acima necessidade de aplicação do quanto decidido pelo STF nos autos do RE 592.891 com esteio no artigo 62 §2º do RICARF.

- IV - do direito ao crédito decorrente da aquisição de kits para fabricação de bebidas procedentes de estabelecimentos não localizados na zona franca de Manaus.

Da impossibilidade de aplicação de novo critério jurídico de lançamento a fatos pretérios.

Os concentrados para elaboração de refrigerantes estão enquadrados no código 2106.90.10 ex 01.

- V - da improcedência da qualificação da multa.

Da consequente decadência dos fatos geradores anteriores a 10/09/2013.

- VI - da improcedência do agravamento da multa.

Conforme se pode notar não há preliminares a enfrentar, em que pese alegações de nulidade no lançamento, que serão tratadas no mérito. Assim passamos ao mérito.

Glosas relacionadas a “material intermediário de produção”

Inicialmente alega a recorrente que o auto de infração é nulo por não ter identificado os itens que geraram os valores glosados a título do que denomina de “material intermediário de produção”.

Sobre o tema verifico que no relatório fiscal constou a seguinte descrição (e-fls 1896):

O estabelecimento fiscalizado creditou-se ainda, de produtos que denomina, indevidamente, de Material Intermediário de Produção – MIP, entre os quais, se destacam anéis de vedação, buchas, parafusos, arruelas, buchas, gaxetas, correias, retentores, roda dentada, rolamentos, válvulas, além de outros como, abraçadeira como bobina de motor, cabos elétricos, capas para partes do equipamento, cotovelo de aço inox, diafragma, eixos, engrenagens, flanges, interruptores, martelo, molas, selos mecânicos, sensores, suportes etc. Tais produtos não se enquadram no conceito de matéria-prima ou produto intermediário para a fabricação de bebidas e, portanto não geram direito a crédito no caso concreto.

Em outro trecho do relatório fiscal constou ainda, e-fls 1959:

De acordo com as planilhas apresentadas pela fiscalizada, é possível verificar que os créditos escriturados no RAIPI a título de “Outros Créditos” e acompanhados de históricos que denotam se tratar de Materiais Intermediários da Produção (MIP), na verdade, foram calculados sobre os valores de materiais de uso e consumo, tais como anéis de vedação, buchas, parafusos, arruelas, buchas, gaxetas, correias, retentores, roda dentada, rolamentos, válvulas, além de outros como, abraçadeira como bobina de motor, cabos elétricos, capas para partes do equipamento, cotovelo de aço inox, diafragma,

eixos, engrenagens, flanges, interruptores, martelo, molas, selos mecânicos, sensores, suportes etc.

Tais materiais não geram direito ao crédito de IPI para a *AMBEV*, por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima ou de produto intermediário para a fabricação de refrigerantes.

Segundo o artigo 226 do RIPI/2010:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

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

(...)

Em razão de não ter sido apresentado uma lista exaustiva dos itens glosados, a fiscalizada alega que há nulidade no auto, pois entende que ficou prejudicado o seu direito de defesa. Vejamos:

Em suma, o que fez a fiscalização no caso concreto para lançar as glosas em questão foi apenas listar exemplificativamente alguns materiais que na sua visão não gerariam créditos de IPI, autuando inclusive itens que sequer se referem a Materiais Intermediários da Produção - MIP sem qualquer demonstração efetiva da motivação que a levou a tal procedimento, o que, no entanto, é completamente rechaçado por este E. CARF. Confira-se:

(...)

Apesar desta situação, a r. decisão recorrida manteve incólume o lançamento fiscal sem infirmar em momento algum:

(i) a ausência da descrição completa e precisa dos materiais e das razões que na visão da fiscalização não gerariam direito a crédito a título de MIP;

(ii) a glosa de valores que sequer se referem a MIP; e ainda

(iii) o fato de que a fiscalização se limitou a glosar 100% dos créditos registrados nos livros de Registros Fiscais da Apuração dos Valores de IPI (fls. 1499/1516 do e-processo) a título de MIP porque os considerou como sendo de uso e consumo, não sendo admissível que nenhum dos materiais intermediários utilizados pela Recorrente em seu processo produtivo seja de fato MIP e gere direito a crédito.

Ocorre que consta ainda no relatório fiscal que a fiscalizada não atendeu as intimações para apresentar documentos comprobatórios acerca do que escriturou em seu RIPI como material intermediário de produção sob o título de “Outros Créditos”, conforme se pode notar no destaque abaixo, e-fls 1902:

d) Em relação aos valores escriturados no RAUPI como “MIP- MATERIAL INTERMEDIÁRIO DE PRODUÇÃO”, sob o título de “Outros Créditos”, também não foram apresentadas as notas fiscais – ou informadas as chaves de acesso das respectivas NFe – que supostamente deram origem aos créditos, nem, quanto a estes, apresentados quaisquer outros elementos comprobatórios. Acrescente-se, também, que as memórias de cálculo apresentadas (gravadas nos arquivos autenticados pelo SVA sob os nºs

0d49123b-6707e098-8292a0f6-4a1f756e e 014f4e8f-6dede240-b33a3e48-2523efbd) relaciona bens que não constituem matéria-prima ou produto intermediário que possam gerar créditos do IPI – tais como *anéis de vedação, buchas, parafusos, arruelas, buchas, gaxetas, correias, retentores, roda dentada, rolamentos, válvulas, além de outros como, abraçadeira como bobina de motor, cabos elétricos, capas para partes do equipamento, cotovelo de aço inox, diafragma, eixos, engrenagens, flanges, interruptores, martelo, molas, selos mecânicos, sensores, suportes* etc – pois não possuem a característica de se integrarem ao novo produto fabricado ou de serem consumidos no processo de fabricação, no caso de não se integrarem. As memórias de cálculos mencionadas não contêm as informações correspondentes a todas as colunas especificadas no Termo de Intimação Fiscal lavrado em 01 de julho de 2016.

E sobre os créditos escriturados como extemporâneos constou também que:

Quanto aos valores escriturados sob o histórico “*EXTEMPORANEO-MATERIAL INTERMEDIARIO DE PRODUÇÃO*” ou semelhante, a fiscalizada alegou tratar-se de “*crédito sobre materiais intermediários de produção, cuja base legal para o aproveitamento do crédito de IPI é o artigo 226, inciso I do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010)*”, que transcreve¹³. Apresentou, a respeito, as memórias de cálculo. Não apresentou as notas fiscais que deram origem aos valores creditados, ou se fosse o caso, outra documentação hábil e idônea.

As memórias de cálculo apresentadas, contudo, diferentemente do que alega a fiscalizada, não relacionam materiais intermediários de produção, mas, sim, produtos que não se enquadram nesse conceito, tais como: *anéis de vedação, buchas, parafusos, arruelas, buchas, gaxetas, correias, retentores, roda dentada, rolamentos, válvulas, além de outros como, abraçadeira como bobina de motor, cabos elétricos, capas para partes do equipamento, cotovelo de aço inox, diafragma, eixos, engrenagens, flanges, interruptores, martelo, molas, selos mecânicos, sensores, suportes* etc.

Em relação aos demais itens da intimação, a fiscalizada alegou “*dificuldade para reunir tais dados*”. Afirmou que estava dedicando seus maiores esforços para concluir os levantamentos e que, “*porém não será possível concluir em período inferior a 30 dias*”.

Pelo que se extrai do relatório é claro que o direito de defesa da fiscalizada foi amplamente oportunizado, contudo, ela não se utilizou dessas oportunidades para prestar maiores esclarecimentos e justificar quais de seus produtos escriturados como material intermediário seria passível de crédito de IPI.

Cabia a recorrente naquele momento em que foi intimada, justificar, por meio de laudos descritivos do seu processo produtivo qual dos produtos escriturados como MIP ou mesmo se todos os produtos escriturados como MIP se enquadrariam no conceito de “*adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização*”. Como não o fez no momento oportuno, não é o caso de se acatar qualquer nulidade frente as informações fornecidas.

Outrossim, há ainda que ser considerado o conceito jurídico atribuído pelo STJ no Recurso Especial nº 1.075.508/SC, de amplo conhecimento, no sentido de que “*insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI*”.

Nesse passo, utilizando como exemplo a tabela que a recorrente apresentou com 41 tipos diferente de bucha (e-fls 2198), entendo que nenhuma delas seriam consumidas

diretamente no produto refrigerante, bem como não se incorporaria ao produto final, assim como ocorre com os anéis de vedação, parafusos, arruelas, buchas, gaxetas, correias, retentores, roda dentada, rolamentos, válvulas, além de outros como, abraçadeira como bobina de motor, cabos elétricos, capas para partes do equipamento, cotovelo de aço inox, diafragma, eixos, engrenagens, flanges, interruptores, martelo, molas, selos mecânicos, sensores, suportes, ainda que fossem descritos no TVF com riqueza de detalhes.

Nota-se ainda que no Recurso Voluntário a defesa alega nulidade do lançamento por ausência de lista exaustiva dos itens glosados, mas não defendeu a utilização dos itens descritos em seu processo de produção quando intimada no curso da fiscalização, embora tenha produzido “laudo” pela empresa AFAG Engenharia, unilateralmente e juntado apenas quando o contencioso administrativo já estava instaurado. Dessa forma a recorrente foi quem deixou de oportunizar ao fisco o direito de apreciar as informações emitidas pela empresa de engenharia contratada, já que o “laudo” somente foi apresentado por ocasião do julgamento da impugnação, em outra instância administrativa, portanto.

Contudo, no que se refere ao parecer emitido por empresa contratada pela recorrente para descrever a utilização dos produtos no processo produtivo, cabe analisar as seguintes informações:

Com efeito, para orientar a apropriação de seus créditos de IPI a Recorrente contratou a empresa AFAG Engenharia para a realização de uma perícia técnica em seu processo produtivo que, assim, analisou e detalhou item a item a composição e emprego dos materiais utilizados em seu processo produtivo conforme se vê pelas fichas técnicas juntadas como doc.03 da impugnação.

No campo 5 daquelas fichas consta a área de aplicação do material intermediário no processo de industrialização, no campo 6 em qual equipamento ou conjunto de equipamentos está inserido, no campo 8 qual é o tipo de contato físico direto que exerce com a matéria-prima ou produto fabricado, ou seja, se mecânico, térmico, químico, eletroquímico, etc., e no campo 9 o tempo de vida útil do material no processo produtivo.

Já nos campos 14 e 15 daquelas fichas consta o seguinte:

“O material mantém contato físico com a matéria-prima ou produto final?”

Sim

O material consome-se imediata e integralmente no curso da industrialização?

Sim

O material integra o produto final ou é indispensável à sua composição?

Não

O material desenvolve ação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção?

Sim

O material é um produto individualizado?

Sim

O material é ferramenta?

Não

O material é parte ou peça de máquina/equipamento?

Sim

O material comporta recuperação ou restauração?

Não

O material é substituído devido ao desgaste normal a que está sujeito?

Sim

O desgaste do material é contínuo, gradativo e progressivo até a sua exaustão?

Sim

O material é consumido no processo de industrialização?

Sim

Material destinado ao processo como:

() insumo do produto

() Insumo do processo de industrialização

(x) material intermediário do processo de industrialização

() material do ativo imobilizado

() material de embalagem

() material para uso ou consumo ”

Conforme se verifica, ainda que se trate de parecer técnico produzido unilateralmente, em nada restou comprovado que os itens glosados se incorporam ao produto final, pois assim confere a resposta negativa ao quesito “***O material integra o produto final ou é indispensável à sua composição?*** Da mesma forma, não comprovou de qual maneira seria possível que o desgaste ocorresse de forma imediata e integral durante o processo de industrialização, em linha com a interpretação doutrinária extraída do disposto legal, artigo 226 do RIPI/2010, pois responde de forma conflituosa quesitos determinantes para se caracterizar o fato. Isso fica claro ao ver que o parecer responde positivamente o quesito “***O desgaste do material é contínuo, gradativo e progressivo até a sua?***”. Ora, se o desgaste é paulatino, a resposta ao quesito “***O material consome-se imediata e integralmente no curso da industrialização?***” deveria ter sido negativa.

Ainda utilizando os exemplos mencionados pela recorrente reproduzo o seguinte:

A título exemplificativo, cita-se o material “RODA DENTADA; Z38DP153,79MM; P/40MM DA EMPACOTADORA PAKMATIC IZ1110 PAKMATIC; ZWAVALD116 PAKMATIC;1256501R SYSTEM PLAST”, descrito como “*material aplicado para transmitir o movimento rotativo do motor em movimento de translação das correntes tipo plataforma utilizadas nas esteiras de entrada e saída de equipamentos do processo produtivo, que fazem o transporte do produto em fabricação por todo o trajeto de processamento*”, sendo consumido por meio de desgaste no atrito, deformação plástica, fadiga e ruptura, **com vida útil menor do que 180 dias (campo 9 da ficha técnica) em razão de contato mecânico em máquina empacotadora que, portanto, exerce contato direto com os produtos fabricados** (Ficha Técnica - fls. 4702/1705).

Nota-se que o exemplo acima não trata de insumo que ao se desgastar no processo produtivo em contato direto com o produto fabricado se incorpora a ele. Não basta ter contato direto com o produto fabricado, **se faz necessário que os produtos sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**, ou seja, forem consumidos no processo

de industrialização. Assim, busca a recorrente ampliar o conceito de insumo para crédito de IPI, sem que essa ampliação seja prevista na legislação.

Nesse sentido não há razão para acatar o pedido de nulidade do auto de infração sob a justificativa de cerceamento de defesa, bem como as glosas sobre esses insumos devem ser mantidas.

Da existência de ação judicial prévia.

Reclama a recorrente da inaplicabilidade das premissas da ação n.º 98.0611526-0 no presente processo, conforme abaixo reproduzo:

1.2) Inaplicabilidade do que foi decidido no âmbito da ação n.º 98.0611526-0:

Tal ação foi ajuizada pela Pepsi-Cola Engarrafadora Ltda., depois AMBEV Brasil Bebidas S/A, incorporada pela impugnante em janeiro de 2014, sendo que seu objeto não abrange as glosas em questão (material intermediário da produção), e não matérias de uso e consumo ou ativo permanente. A invocação da ação judicial pela fiscalização não é pertinente, portanto.

As glosas do auto de infração, concernentes a material intermediário de produção (MIP), dizem respeito aos anos de 2013 e 2014, com atos praticados sob a égide do RIPI/2010, sendo que a ação judicial em comentário, relativa a crédito extemporâneos, havia sido ajuizada em razão de restrições normativas que deixaram de existir com os sucessivos regulamentos de IPI: 1979, 1982 e 1998.

De qualquer sorte, com a extinção por incorporação da parte autora, cessaram os efeitos da decisão judicial daquela ação.

Em análise do que constou no Relatório fiscal sobre a referida demanda judicial, faço destaque ao seguinte trecho:

Mais uma vez, é relevante salientar que não importa que se tratem de créditos extemporâneos ou do período de apuração corrente. Neste caso, a natureza dos créditos cuja utilização também é a mesma, sejam extemporâneos ou não. Tratam-se de créditos “*decorrentes das aquisições de insumos com imunidade, isenção, não-tributados ou tributados à alíquota zero*”. A decisão judicial, do mesmo modo, não faz a distinção em relação ao momento da apropriação dos créditos. E, igualmente, não deixa margem de dúvida quanto à impossibilidade de creditamento nessa hipótese e anuncia: “*O contribuinte não tem direito a se creditar do IPI relativo a insumos isentos ou com alíquota zero, como se tributados fossem.*”

A não informação da referida ação judicial e o descumprimento de sua decisão, conforme será relatado ao longo deste Termo, demonstram claramente o intuito da evasão de tributo.

De fato, a decisão da ação judicial foi utilizada de forma exemplificativa e como subsídio, com o intuito de demonstrar o caráter reincidente da fiscalizada no *modus operandi* para obtenção de crédito de IPI. Contudo, de maneira direta a referida decisão em nada interferiu nas glosas dos créditos desse PAF, nem mesmo agravou a multa aplicada.

Se fosse o caso de se considerar os termos do que foi decidido na ação judicial citada pela fiscalização estaríamos diante de concomitância, o que não é o caso, de modo que sequer nos cabe dispensar maiores esclarecimentos sobre o *decisum* do processo n.º 98.0611526-0.

Nesse sentido, considerando que a ação judicial prévia em nada afeta o julgado nessa demanda não se faz necessário maiores esclarecimentos sobre o assunto, com a finalidade de nos ater ao objeto do PAF.

Glosas decorrentes de aquisições de filmes stretch fabricados pela empresa Valfilm e adoção de novo critério jurídico.

Alega a recorrente que em relação aos créditos das aquisições de filmes stretch fabricados pela empresa Valfilm houve alteração de critério jurídico comparando os processos nº 10480.721667/2015-32, cujo auto de infração é datado de 24/02/2015 e atingiu os fatos geradores ocorridos entre julho de 2010 a novembro de 2011 e o processo nº 10830-725247/2015-16, com data de 21/12/15, no qual a fiscalização mudou seu posicionamento em relação ao óleo de dendê produzido pela VALFILM, passando a entender o mesmo que manifestou no TVF em questão.

(...)

Nesse contexto, é muito claro que a lavratura tanto do auto de infração objeto do processo nº 10830-725247/2015-16, de **21/12/2015**, como do presente auto de infração, de **10/09/2018**, sob o argumento de que seria incorreta a "*caracterização do óleo de dendê como matéria prima extrativa vegetal*" e que, em consequência, "*não é permitido à AMBEV o cálculo do crédito presumido do IPI, como se devido fosse, nos termos do artigo 237 (Decreto 7.212/2010 - RIPI/2010), nas aquisições de STRETCH junto à VALFILM*", **representa manifesta modificação de critério jurídico do lançamento adotado quando da lavratura do auto de infração objeto do processo nº 10480.721667/2015-32, de 24/02/2015, sendo certo que o novo critério adotado não pode alcançar os fatos geradores aqui autuados já que ocorreram no período de julho de 2013 a dezembro de 2014, anteriormente, portanto, à introdução do novo critério, nos exatos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), "verbis":**

A adoção de novo critério jurídico é vedada, em defesa da segurança jurídica, com previsão expressa no Código Tributário Nacional, artigo 146, com a seguinte redação:

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

Os processos mencionados pela recorrente tratam de fatos geradores diversos ao processo que ora se julga, a própria recorrente menciona isso, ocorre que de maneira equivocada entende que a alteração de critério jurídico não deve ocorrer sobre fatos geradores diferentes, adotando como premissa o tempo do ocorrido.

Nessa toada, não há que se falar em aplicar a vedação contida no artigo 146, posto que a redação autoriza a aplicação de novo critério jurídico a fatos geradores ocorridos posteriormente a própria autuação, ou seja, não é permitido alterar o critério do mesmo lançamento. Nesse sentido cito festejada obra da Conselheira Thais De Laurentiis:

"Conclui-se, então, que a proibição de alteração de critério jurídico posta no art. 146 do CTN não esta se referindo à autuação de períodos não anteriores fiscalizados, mas sim à anulação de um primeiro lançamento e efetivação de um novo, para aqueles mesmos

fatos geradores, com base no novel entendimento jurídico, além do caso de revisão via lançamento suplementar.”¹

E na jurisprudência administrativa convém destacar voto proferido nesta Turma, acórdão n.º 3201-005.424, em outra formação, no qual o Ilustre Conselheiro Relator Paulo Roberto Duarte Mereira ressaltou que:

Entendo que para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar.

Nesse sentido, não houve qualquer alteração de procedimento fiscal no tocante à classificação fiscal em relação à contribuinte.

O CARF tem posicionamento firme neste sentido em julgamento de Recurso da AMBEV. Cito dois deles.

(...)

Em caso análogo, no Acórdão n.º 3302006.113, sessão de 27/11/2018, o Relator Conselheiro Jorge Lima Abud, reproduziu em seu voto manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional de que "o mero silêncio administrativo não se confunde com adoção de critério jurídico pela autoridade administrativa.

Perfilho o entendimento esposado nesses indigitados Acórdãos e acrescento que se aceitável a tese da recorrente, seria mister do Fisco manifestar-se sobre todas as condutas do contribuinte no período fiscalizado, sob pena de ser interpretar qualquer omissão como reconhecimento tácito de validade de conduta, e mais, com atributos de "prática reiterada da administração", o que seria completo absurdo.

Assim, não há que se falar em qualquer alteração de critério jurídico no lançamento a reclassificação fiscal em relação ao contribuinte.

Destaco ainda que no processo citado pela recorrida, n.º 10830.725247/201516, também não houve acolhida aos argumentos recursais conforme se pode notar da ementa do acórdão n.º **3402004.988** de relatoria do Ilustre Conselheiro Waldir Navarro Bezerra:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

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.

(...)

Apenas para esclarecimentos, diferente do que a recorrente alega, o processo n.º 10480.721667/2015-32, não trata da exata matéria que se discute nestes autos, conforme se verifica da leitura do acórdão do referido processo que abaixo reproduzo.

¹ Laurentiis, Thais De. Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária: regime de controle e garantia do contribuinte. IBDT, 2022. p. 61.

Consta no relatório:

- saída de produtos sem lançamento do IPI – revenda sem destaque do IPI e bonificação:

A AMBEV vendeu insumos adquiridos de terceiros (CFOP 5.102 e 6.102) sem destaque do imposto, bem como deu saída a insumos, também sem destaque do imposto, a título de “remessa em bonificação” (CFOP 5.910), a exemplo de Filme Stretch e Filme contráctil.

Na operação de mera compra e venda de insumos (CFOP 5.102 e 6.102), a AMBEV enquadra-se na condição de estabelecimento equiparado a industrial, conforme disposto no § 6º do Art. 9º do RIPI/2010, sendo devido o IPI. Quanto às saídas em bonificação (CFOP 5.910), estas são tributadas normalmente pelo imposto, cujo fato gerador é a saída das mercadorias.

E nas razões do voto, ficou consignado que:

Superado tal aspecto, há que se examinar se as saídas realizadas pela Recorrente, de fato, se enquadram no conceito de remessa em bonificação.

Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente aduz que é fato incontroverso nos autos que as mercadorias em questão foram saídas a título de bonificação, que a Fiscalização em momento algum questionou o CFOP utilizado pelo contribuinte.

Com efeito, entendo assistir razão ao contribuinte. O Relatório Fiscal jamais questionou o fato de que a Recorrente deu saída de mercadorias “a título de “remessa em bonificação” (CFOP 5910), a exemplo de Filme Stretch e Filme contráctil”.

O único fundamento do lançamento é o entendimento de que “quanto às saídas em bonificação (CFOP 5910), estas são tributadas normalmente pelo IPI, cujo fato gerador é a saída das mercadorias”.

Dentro desse contexto resta claro que o que se discutia naqueles autos era a possibilidade do crédito sobre saídas em bonificação e não sobre a matéria prima utilizada no insumo.

Assim, concluo por afastar a tese defendida pela Recorrente, visto que não houve alteração de critério jurídico pela administração.

Alega ainda a recorrente que não lhe cabe provar a isenção dos produtos fornecidos pela VALFILM tendo em vista que os documentos emitidos na relação comercial entre as duas empresas são idôneos, veja-se destaques do Recurso:

Conforme se verifica às fls. 1274/1275, as notas fiscais de venda emitidas pela Valfilm foram devidamente emitidas e preenchidas com a observância de todos os dispositivos legais acima analisados, não havendo qualquer razão para que a Recorrente pudesse vislumbrar eventuais indícios de serem inidôneas, até porque nada foi aventado neste sentido pela própria fiscalização na lavratura do auto de infração, de onde se infere portanto que os créditos glosados foram amparados em notas fiscais idôneas, sendo assim legítimos.

No entanto, ainda que assim não fosse por óbvio não caberia à Recorrente qualquer responsabilidade acerca de eventual inidoneidade das notas fiscais emitidas pela Valfilm, já que as informações e parâmetros adotados pelo fabricante/produtor em sua documentação fiscal são de responsabilidade exclusiva sua, inclusive na condição de beneficiário da isenção, e jamais do adquirente já que a ele não cabe

fiscalizar o vendedor mas sim exclusivamente à Receita Federal, conforme já decidido por este E. CARF, verbis:

A recorrente parte de premissa equivocada no sentido de que documentos idôneos são legitimadores de recuperação de crédito. Fato que não é verdade, ainda mais em relação a matéria tão sensível que envolve os conceitos que abrangem incentivos fiscais do Imposto Sobre Produto Industrializado.

Nesse passo, ainda que a idoneidade dos documentos fiscais não tenha sido questionada isso não quer dizer que os créditos sobre os produtos supostamente isentos serão concedidos de forma automática. A análise das premissas relacionadas aos produtos é necessária para se atribuir validade ou não aos créditos. Logo, a “correta” emissão dos documentos fiscais não vincula a fiscalização ao ponto de validar o crédito que se pretende sem que antes seja verificado se o produto atende os requisitos legais.

Além disso, sendo a recorrente a empresa que requer o direito ao crédito sobre o produto declarado equivocadamente por seu fornecedor como isento, a glosa do pedido deve ser realizada para a recorrente, já que esta é quem pretende se beneficiar do crédito.

Passamos então a análise das **aquisições de filmes stretch fabricados pela empresa valfilm**, se passíveis de crédito do IPI conforme defende a recorrente com base no § 1º do art. 6º do Decreto lei nº 1.435, de 1975². A glosa foi justificada pela fiscalização nos seguintes termos já reproduzidos no relatório:

De acordo com a resposta apresentada, a *VALFILM* utilizaria a matéria-prima “óleo de dendê” na produção de FILME STRETCH, vendido à *AMBEV*. Alega, a diligenciada que o óleo de dendê é matéria-prima de extração vegetal de produção regional enquadrado no Art. 82, inciso III do RIPI/02 (atual artigo 95, inciso III do RIPI/2010). **Há duas impropriedades nestas alegações.**

A primeira refere-se ao fato de que, conforme os arquivos digitais de notas fiscais transmitidos pela *VALFILM* ao SPED e relativas ao seu estabelecimento inscrito no CNPJ sob nº 03.071.894/0001-07 (fornecedor da fiscalizada), durante os anos de 2013 e 2014, não há notas de entrada de emissão própria referentes à matéria-prima óleo de dendê, de qualquer que seja a procedência. **Também não constam nos arquivos transmitidos ao SPED notas de entrada emitidas de óleo de dendê pelo terceiro indicado em suas alegações: a filial da própria empresa situada no município de Rio Preto da Eva/AM (inscrito no CNPJ sob nº 03.071.894/0004-41 - VALGROUP AM INDUSTRIA DE MASTERBATCH LTDA).**

E a segunda impropriedade tem a ver com a caracterização do óleo de dendê como matéria prima extrativa vegetal. Ao contrário do que afirma a *VALFILM*, o óleo de dendê é um produto já industrializado. Desde a colheita do fruto – dendê ou palma, como também é conhecido – até a obtenção do óleo propriamente dito, há um processo de industrialização complexo, que envolve, geralmente as etapas de Recepção e Pesagem, Esterilização, Debulhamento, Digestão, Prensagem, Clarificação e Secagem e

² 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.

Armazenamento e Expedição, passando por equipamentos como balanças, autoclaves, debulhadores rotativos, digestores, prensas eletromecânicas, clarificadores e secadores, conforme detalhado no *PROJETO POTENCIALIDADES REGIONAIS – ESTUDO DE VIABILIDADE ECONÔMICA – DENDÊ*32 (p. 11 e 12), publicado pela Fundação Getúlio Vargas (ISAE – Instituto Superior de Administração e Economia) em conjunto com a Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, anexado a este processo eletrônico.

No período considerado, a matriz da VALFILM já recebeu o óleo de dendê refinado.

Verificou-se que recebeu, em transferência de produção (CFOP 5151 – na saída), “ÓLEO DE DENDÊ REFINADO” OU “OLEO VEGETAL MIX REFINADO OLEO VEGETAL MIX REFINADO” – classificados na posição 15.11.90.00 da TIPI33 – de sua filial de Manaus, localizada à AV DOS OITIS, 3 .617 - GALPAO B, no Distrito Industrial II e inscrita no CNPJ sob nº 03.071.894/0003-60, com suspensão do IPI conforme Art.43 Inc. X do Dec.7.212/10, como se verifica pelas notas fiscais anexadas a este processo. **Cabe observar também que se trata de outro estabelecimento, não aquele que, segundo a VALFILM exerceria atividades de “manejo, cultivo, colheita, extração e processamento de óleo de dendê”.**

Frise-se que, no caso dos filmes plásticos adquiridos de VALFILM, o óleo de dendê exerce a função de mero aditivo e é ínfima a quantidade empregada, aproximadamente 2%. Sequer é possível afirmar que a película ou filme plástico seja “elaborada com” óleo de dendê. Pode-se, sim, afirmar que os filmes *Strech* foram produzidos “com utilização de óleo de dendê” ou “com emprego de óleo de dendê, e que “contém óleo de dendê”.

(...)

Enfim, em relação ao óleo de dendê, pode-se aplicar o mesmo raciocínio exposto em relação ao corante caramelo. E, assim, do mesmo modo, não é permitido à *AMBEV* o cálculo do crédito presumido do IPI, como se devido fosse, nos termos do artigo 237 (Decreto 7.212/2010 – RIPI 2010), nas aquisições de *STRETCH* junto à *VALFILM*.

No que se refere a quantidade de óleo de dendê ser de apenas 2% por cento, entendo que a legislação não determinou a quantidade mínima a ser utilizada de matéria prima vegetal regional para que o produto tenha isenção. Não sendo determinado pelo legislador não cabe ao fisco assim determinar.

Contudo, em que pese a interpretação dada pela fiscalização, ainda que com certa lógica, o que se precisa aferir é à razoabilidade do quantum seria racional encontrar a quantidade percentual no produto, assim aferir sua participação.

Nesse sentido, andou bem a DRJ de Belém (PA), no acórdão n.º 01-36.964 PAF n.º 10980.721064/2019-23 (de minha relatoria), onde a 3ª Turma, afastou a glosa com os seguintes argumentos:

32. No caso específico da Valfilm, em que o motivo apontado é a desnecessidade da utilização do óleo de dendê, além do baixo percentual do insumo na composição do produto final, tendo sido incluído tão somente para aproveitamento do benefício, a impugnante reclama que tal conclusão não se baseou em laudo técnico e que na legislação inexistente qualquer exigência legal quanto a quantidade de matéria-prima que deve ser empregada no processo produtivo.

33. A interpretação dada pela fiscalização, ainda que com certa lógica, foge à razoabilidade, uma vez que, se tal critério fosse requisito para tal caracterização de um

insumo como matéria-prima, seria necessário, para cada caso individual, uma definição legal ou regulamentar do quantum de sua participação no produto, sem a qual ficariam sujeitos a uma subjetividade incompatível com a segurança jurídica e transparência que deve reger a relação fisco-contribuinte.

34. A regra geral estabeleceu apenas que o insumo seja consumido no processo produtivo, abrangendo até mesmo aqueles que, embora não fazendo parte do produto final, sejam desgastados ou consumidos durante o processo.

35. Também o art. 95, III, do RIPI, regra específica da isenção do IPI aos produtos fabricados na ZFM, tampouco estabelece limite para a quantidade de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional que deva fazer parte desses produtos para que façam jus à isenção ali estabelecida.

36. Assim, para o presente processo em que o motivo apontado foi a utilização de "uma ínfima quantidade de insumo não essencial" (no caso o óleo de dendê) deverá ser revista a glosa referente às aquisições da Valfilm.

Outrossim, verifico que não foi comprovado pelo Fisco a origem da matéria prima que é utilizada para industrialização do óleo de dendê, observando que a Valfilm respondeu a intimação com a informação de que passou a fazer o manejo, cultivo, colheita, extração e processamento do óleo em uma de suas unidades, situada dentro da zona franca de Manaus, no município de Rio Preto da Eva/AM, em parceria como a EMBRAPA (e-fls 1948).

Nesse sentido, nota-se que analisando a informação sobre a exploração junto com a EMBRAPA em unidade da VALFILM, que frisa-se, se encontra dentro da ZFM, em conjunto com as informações do TVF, que acima foram reproduzidas, sobre a transferência do óleo refinado entre unidades da própria VALFILM, todas dentro da ZFM, não há evidências de que o fruto que dá origem ao óleo não seja extraído da própria ZFM. Logo, ainda que o óleo de dendê seja um produto já industrializado, não há óbice para que seja isento já que não há evidências de que a matéria prima utilizada na fabricação do óleo tenha origem fora da ZFM.

Diferentemente do que ocorre com o corante caramelo, onde restou comprovado que o açúcar não era de origem da ZFM, não se pode concluir com a mesma certeza que o fruto do dendê também não é matéria-prima de extração vegetal de produção regional enquadrado no artigo 81, inciso II do RIPI/2010.

Dessa forma não há como negar que o plástico filme preencha os requisitos necessários para ser considerado como isento do IPI, assim fiscalização não logrou êxito em comprovar a ausência dos requisitos necessários, previsto no artigo 81, inciso II do RIPI/2010.

Por essas razões entendo por afastar a glosa relacionada ao *FILME STRETCH produzido pela VALFILM* e vendido à *AMBEV*.

Crédito decorrente das aquisições de tampas e rolhas de plástico fabricados pela empresa RAVIBRÁS - nulidade do lançamento por falta de motivação

O processo trata ainda de glosa sobre aquisições de rolhas plásticas da empresa **RAVIBRÁS**, sendo parte do recurso destinado a anular o lançamento por falta de fundamentação. Nesse sentido, cabe analisar o que constou no relatório fiscal sobre o assunto:

(e-fls. 1956)

Conforme consta no Relatório Fiscal do processo administrativo n.º 19311-720.022/2015-07, nas diligências promovidas no âmbito da ação fiscal sobre o estabelecimento da **AMBEV em Jundiaí** foi solicitado à empresa **RAVIBRÁS EMALAGENS DA AMAZÔNIA LTDA** que apresentasse os seguintes documentos e informações:

“(1) Cópia da Resolução da Suframa referente a aprovação de projetos que amparem o reconhecimento de benefícios fiscais no âmbito do IPI;

(2) Informar se há isenção de IPI para todos os produtos remetidos à AMBEV BRASIL S/A - Filial Jundiaí, CNPJ nº 73.082.158/0049-76 (cuja razão social e CNPJ foram posteriormente alterados, após incorporação, para AMBEV S/A - Filial Jundiaí, CNPJ nº 07.526.557/0053-30), e os dispositivos legais que amparam tais benefícios;

(3) Informar se todos os produtos remetidos à empresa supracitada foram elaborados pela própria empresa, ou por terceiros;

(4) Na hipótese dos produtos serem produzidos pela própria empresa, informar:

(a) Se os mesmos são elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, (nos termos do art. 82, inciso III, do Decreto 4.544/2002, e posteriormente nos termos do art. 95, inciso III, do Decreto 7.2012/2010).

(b) Se for o caso, informar quais são as matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional utilizadas no processo produtivo, bem como apresentar laudo técnico atestado por pessoa habilitada.”

Em atendimento à intimação, a diligenciada respondeu, literalmente:

“Em relação aos produtos vendidos à AMBEV Brasil S.A. - filial Jundiaí agora AMBEV S.A, entre janeiro de 2010 a 2012, informamos o seguinte:

1) Em anexo, cópia da Resolução da Suframa referente a aprovação do Projeto da empresa que ampara o reconhecimento do benefício fiscal no âmbito do IPI;

2) Sim, as saídas de tampas plásticas com destino à Ambev Brasil S.A, filial Jundiaí, no período de 2010 a 2012, está amparada na isenção prevista no art. 69, inciso II do RIPI de 2002 (art. 81, inciso II, do IPI de 2010), vide em anexo, a Resolução do Conselho de Administração da Suframa que aprovou o Projeto da RAVIBRAS EMBALAGENS DA AMAZÔNIA LTDA;

3) Todos os produtos remetidos à empresa supracitada foram elaborados pela própria empresa RAVIBRAS EMBALAGENS DA AMAZÔNIA LTDA.;

4)- a) Não aplicável, pois não utilizamos, no período mencionado, matéria-prima agrícolas e extrativas vegetais de produção regional em nossos produtos (tampas plásticas) industrializados na Zona Franca de Manaus.

b) Não aplicável, vide item a) acima;

5) Não aplicável, vide item 3) acima”.

No curso da diligência realizada na ação fiscal sobre o estabelecimento da **AMBEV em Jaguariúna**, a **RAVIBRÁS** também foi indagada sobre a mesma questão 4. Cabe destacar, de sua resposta, a afirmação de não ser “não aplicável” o teor das exigências formuladas nos itens 3, 4, e 5, relacionadas à prestação de informações sobre produtos vendidos à **AMBEV** e elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Portanto, a RAVIBRÁS não utiliza matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional no processo industrial relativo às tampas e rolhas plásticas que vende à AMBEV, não sendo permitido à adquirente o cálculo do crédito presumido do IPI, como se devido fosse, nos termos do artigo 237 (Decreto 7.212/2010 - RIPI 2010).

Convém lembrar que a própria fiscalizada, quando intimada a informar qual seria a matéria-prima agrícola e extrativa de origem regional da Amazônia Ocidental, não o fez, conforme relatado em tópico anterior.

Em diligência promovida no âmbito da presente ação fiscal, não houve apuração de novos elementos.

A recorrente alega que há nulidade no lançamento porque o destaque acima menciona que as respostas são relacionadas a anos anteriores ao que se refere o presente processo, vejamos as alegações recursais:

Isto porque, a única justificativa apresentada para tanto foi a seguinte: *“a RAVIBRÁS não utiliza matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional no processo industrial relativo às tampas e rolhas plásticas que vende à AMBEV, não sendo permitido à adquirente o cálculo do crédito presumido do IPI, como se devido fosse, nos termos do artigo 237 (Decreto 7212/2010-RIPI 2010).”*

No entanto, e assim se evidenciando a improcedência já anunciada, para chegar na conclusão acima o fisco se baseou exclusivamente em resposta dada pela Ravibrás relativa a **anos anteriores** aos que geraram as glosas em questão, quais sejam, 2013 e 2014.

É o que se constata da simples leitura das justificativas apresentadas pelo fisco no TVF:
(...)

Ocorre que a fiscalizada deixa de mencionar que constou no mesmo trecho que faz referências as seguintes frases:

“Convém lembrar que a própria fiscalizada, quando intimada a informar qual seria a matéria-prima agrícola e extrativa de origem regional da Amazônia Ocidental, não o fez, conforme relatado em tópico anterior.

Em diligência promovida no âmbito da presente ação fiscal, não houve apuração de novos elementos.”

Ora, tendo a fiscalizada sido intimada a prestar esclarecimentos e não o feito, bem como constando expressamente que não foram apurados novos elementos na presente ação fiscal, não há que se falar em nulidade do lançamento.

A recorrente teve a oportunidade de produzir a prova em seu favor, no sentido de demonstrar que a RAVIBRÁS utiliza matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional no processo industrial relativo às tampas e rolhas plásticas que adquire, contudo, não o fez, bem como em histórico anterior a própria fabricante do produto afirma não utilizar matéria prima de produção regional, sendo essas duas situações motivação suficiente para a glosa.

Por essa razão a nulidade do lançamento com base na premissa de ausência de motivação não se sustenta. **Deixo de acolher o pedido de nulidade e mantenho a glosa**, bem como, ao caso não se aplica o entendimento exposto no RE nº 592.891/SP, conforme será melhor detalhado no tópico que trata dos **“Direito ao creditamento do IPI nas aquisições isentas provenientes da ZFM”**.

Da classificação fiscal dos kits para a fabricação de bebidas, denominados de concentrados e classificados no EX 01 do código tarifário 2106.90.10, cuja alíquota é de 20%.

Inicialmente cabe destacar que as alegações da recorrente no que se refere a suposta **adoção de novo critério jurídico** já foram tratadas em tópico anterior não sendo necessário maiores esclarecimentos, já que a recorrente insiste em requerer a aplicação do artigo 146 do CTN em casos que os fatos geradores são diversos, veja-se:

A Receita Federal, antes da edição da Informação Coana/Ceclam n.º 8/2015 que recomendou a classificação fiscal separada de cada item dos kits para refrigerantes, aceitava a classificação fiscal adotada pelos fabricantes dos kits no código 2106.90.10 Ex 01.

Em pelo menos quatro autuações anteriores foi o que ocorreu: processos n.º 13502.000533/2009-29, 13502.720329/2011-42, 10980.729815/2012-83 e 10480.721667/2015-32, relativos a outros estabelecimentos da empresa; processos n.º 19311.720059/2013-65 e 19311.720022/2015-07, concernentes ao estabelecimento autuado. Ou seja, não houve contestação da classificação fiscal adotada, apenas do cumprimento dos requisitos legais para o aproveitamento dos créditos (Decreto-lei n.º 1.435/75, art. 6.º; RIPI/2002, art. 82, III). 19311.720059/2013-65 e 19311.720022/2015-07.

Ratifico que não há que se falar em adoção de novo critério jurídico quando a comparação é feita entre lançamentos e fatos gerados diferentes.

Considerando que nestes autos também houve glosas relacionadas a **valores creditados indevidamente pela entrada de kits para fabricação de bebidas procedentes de estabelecimentos não localizados na Zona Franca de Manaus**, se faz necessário adentrar na análise da correta classificação desses Kits de bebidas.

Cabe aqui destacar o que constou no TFV sobre essas aquisições:

7.4. Impossibilidade do creditamento pela entrada de kits para fabricação de bebidas ainda que procedentes de estabelecimentos não situados na Zona Franca de Manaus

O estabelecimento fiscalizado aproveitou o crédito relativo ao IPI destacado nas notas fiscais abaixo relacionadas, emitidas por estabelecimentos da *CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS – AMBEV* (CNPJ base: 02.808.708) e da própria *AMBEV S/A*. Os produtos discriminados são os kits para fabricação de bebidas elaborados pela *AROSUCO*. Nestes casos, teriam sido revendidos pelos estabelecimentos mencionados ao estabelecimento fiscalizado. Seguem as notas fiscais relativas a essas operações:

NOTAS FISCAIS DE KITS PROCEDENTES DE ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS FORA DA ZFM											
NUM NF	DATA EMISS	DATA ENTR	DESCR_MERC	CLASS FISC	QUANT	VL_UNIT	TOTAL DO ITEM	ALIO IPI	VL_IPI	CNPJ part	RAZÃO SOCIAL part
108509	24-abr-13	17-jul-13	CONC.NAT.S.GA DIET FE1431 BOMBONA10L KIT	21069010	68,00	4.767,95	324.220,60	20,00%	64.844,12	02.808.708/0054-00	CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV CUIABA
108509	24-abr-13	17-jul-13	CONC.NAT.S.LARANJA RM KIT	21069010	96,00	3.676,02	352.897,92	20,00%	70.579,58	02.808.708/0054-00	CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV CUIABA
108509	24-abr-13	17-jul-13	CONC.NAT.S.GA FE1430 BOMBONA10L KIT	21069010	96,00	4.808,86	461.650,56	20,00%	92.330,11	02.808.708/0054-00	CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV CUIABA
183957	31-jul-13	31-jul-13	CONC.NAT.S.GUARANA FE1430 BOMBONA 20L KI	21069010	904,00	3.480,34	3.146.227,36	20,00%	629.245,47	02.808.708/0043-58	CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV CEBRASA
98790	31-jul-13	31-jul-13	CONC.NAT.S.GUARANA DIET FE1431BOMBONA20L	21069010	44,00	7.007,69	308.338,36	20,00%	61.667,67	02.808.708/0077-05	CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV AQUURAZ
98790	31-jul-13	31-jul-13	CONC.NAT.S.GUARANA FE1430 BOMBONA 20L KI	21069010	100,00	3.480,34	348.034,00	20,00%	69.606,80	02.808.708/0077-05	CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV AQUURAZ
134934	03-ago-13	04-ago-13	CONC.NAT.S.TONICA FE 1401 KIT	21069010	5,00	7.807,43	39.037,14	20,00%	7.807,43	02.808.708/0072-92	CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV SERGIPE
158585	07-ago-13	22-ago-13	CONC.NAT.S.GUARANA FE1430 BOMBONA 20L KI	21069010	1.152,00	4.284,76	4.936.043,52	20,00%	987.208,70	02.808.708/0016-85	CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV TERESINA
464860	06-set-13	19-set-13	CONC.NAT.LIMAO FE1403 BOMBONA 20 KIT	21069010	108,00	4.738,73	511.782,84	20,00%	102.356,57	02.808.708/0011-70	CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV JAGUARUNA
165771	30-set-13	30-set-13	CONC.NAT.S.GUARANA FE1430 BOMBONA 20L KI	21069010	1,00	0,00	0,00	20,00%	2.990.578,17	02.808.708/0016-85	CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV TERESINA
165770	30-set-13	30-set-13	CONC.NAT.S.GUARANA FE1430 BOMBONA 20L KI	21069010	1,00	0,00	0,00	20,00%	7.252.760,95	02.808.708/0016-85	CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV TERESINA
150162	29-abr-13	13-nov-13	CONC.NAT.S.GUARANA FE1430 BOMBONA 20L KI	21069010	1,00	1.662.670,08	1.662.670,08	0,00%	448.920,92	02.808.708/0016-85	CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV - F TERESINA
76402	03-dez-13	11-dez-13	CONC.NAT.S.TONICA FE 1401 KIT	21069010	24,00	6.896,22	165.509,28	20,00%	33.101,86	02.808.708/0132-68	AMBEV S.A. - F. PERNAMBUCOERN AMBUCO
168201	04-dez-13	30-dez-13	CONC.NAT.S.TONICA FE 1401 KIT	21069010	15,00	6.896,22	103.443,30	20,00%	20.688,66	02.808.708/0058-34	AMBEV S.A. - F. CAMACARI CAMACARI
4702	10-abr-14	12-abr-14	CONC.NAT.S.GA DIET FE1431 BOMBONA10L KIT	21069010	60,00	5.273,49	316.409,23	20,00%	63.281,85	07.526.557/0019-39	Ambev S.A.F. Cuiaba
32830	30-mai-14	31-mai-14	CONC.NAT.LIMAO FE1403 BOMBONA 20 KIT	21069010	40,00	5.020,94	200.837,64	20,00%	40.167,53	07.526.557/0046-01	Ambev S.A.F. Nova Rio
32830	30-mai-14	31-mai-14	CONC.NAT.LIMAO FE1403 BOMBONA 20 KIT	21069010	120,00	5.020,94	602.512,91	20,00%	120.502,58	07.526.557/0046-01	Ambev S.A.F. Nova Rio

Pelas mesmas razões expostas nos 7.2 e 7.3 não é permitido escriturar crédito relativo à entrada destes produtos.

Como visto, exaustivamente, aos denominados “concentrados” não se pode aplicar a alíquota de 20% do IPI. Os componentes de kits fornecidos pela *AROSUCO AROMAS E SUCOS*, mesmo aqueles que contêm extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada **não** devem ser classificados na posição código **2106.90.10, Ex 01**, da TIPI, pois, isoladamente, não apresentam as características de um extrato concentrado. Os componentes em questão classificam-se no código **2106.90.10**, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

O destaque nas notas fiscais acima foi indevido por este motivo, como também pela condição de que a isenção prevista no artigo 81, inciso II do RIPI continua se aplicando na saída desses estabelecimentos situados fora da Zona Franca de Manaus, mesmo em operação de revenda.

(...)

Dentro dessas premissas nota-se que os estabelecimentos que revenderam os “kits de bebidas” à *AMBEV S/A*, ora fiscalizada, são estabelecimentos **fora da Zona Franca de Manaus** (conforme consta na planilha acima) que por sua vez adquiriram os “kits” da empresa Arosuco, sendo certo que esta empresa vendeu o produto sem o destaque do imposto, considerando ser ele isento, por serem fabricados na Zona Franca de Manaus para outros pontos do território nacional.

Importante salientar que as empresas podem adquirir insumos fabricadas na Zona Franca de Manaus com isenção do IPI (o que já lhes garante um custo menor), assim calcular

crédito desse imposto, contudo, a partir da alíquota que incidiria na operação, caso o tributo fosse regularmente cobrado, o que não é o caso! Assim, a ora recorrente não tem direito a se creditar do IPI relativo a estes insumos isentos, ou melhor dizendo “alíquota zero”, como se tributados fossem.

Com a aquisição dos produtos da AROSUCO, sem o devido destaque do IPI, as empresas situadas fora da Zona Franca de Manaus revenderam os “kits” com o destaque do IPI, como se devido fosse na alíquota de 20%, partindo da premissa equivocada de que a classificação fiscal seria o Ex 01 do código tarifário 2106.90.10.

Toda essa explicação serve para adentrar nas razões pelas quais a recorrente se creditou do crédito ficto na alíquota de 20%, visto que ela, autuada, denomina o insumo adquirido dessas empresas como “concentrado”, classificando-o no Ex 01 do código tarifário 2106.90.10, do qual a fiscalização discorda, pelas razões já expostas no relatório fiscal.

No presente caso dúvidas não há acerca da identificação da mercadoria, eis que incontestemente que se tratam de produtos industrializados compostos por ingredientes acondicionados individualmente e destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas. A divergência entre Fisco e contribuinte cinge-se não à questão de fato, mas de direito, acerca da interpretação de regras jurídicas que atribuem a natureza de preparações para fabricação de bebidas kits, no entendimento da Fiscalização, ou de concentrado, conforme a AMBEV.

Diante de tudo que já consta nos autos em relação aos critérios utilizados para determinação da classificação fiscal de determinados produtos, entendo que nos cabe analisar apenas as questões de direito.

Assim, faço o seguinte destaque do julgado *a quo*:

Ainda mais, a nota X da RGI nº 2 na NESH (referente especificamente à RGI nº 2 b) enuncia que: "*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 1*".

Os “kits” para refrigerantes não são produtos misturados, são formados por componentes acondicionados de forma estanque, conforme evidenciado à exaustão.

Inexiste, porquanto, previsão nas Regras Gerais de Interpretação do SH e nas diversas notas do SH, incluídas as NESH, para o enquadramento dos artefatos estanques, originários da AROSUCO, em código único de classificação fiscal, a despeito de a impugnante procurar interpretar em proveito próprio o conteúdo das notas explicativas da NESH.

Afastada a aplicação das RGI nº 2 a) e RGI nº 3 b), a título de raciocínio excludente somente, a classificação fiscal, destarte, deve ser levada a cabo para cada um dos componentes dos “concentrados” ou “kits” (aromas – extratos ou sabores – e sais) recebidos dos fornecedores da Zona Franca de Manaus, tendo por compasso a RGI nº 1.

A impugnante tem razão na invocação da RGI nº 1 para a escolha do subitem aplicável às preparações para refrigerantes: 2106.90.10. Aliás, trata-se de conclusão coincidente com a da fiscalização, que apenas empreendeu no relatório fiscal a análise das RGI nº 2 a) e RGI nº 3 b) para descartá-las quanto à aplicação no caso concreto.

Todavia, o destaque tarifário “Ex 01” não se aplica, pois, conforme exaustivamente expandido, as preparações recebidas pela impugnante dos fornecedores são simples e

não compostas. Essas preparações (denominadas de concentrados ou “kits”) somente adquirem todas as características de preparações compostas (xarope final) após a mistura de extratos ou sabores e sais com o xarope simples realizada no âmbito do estabelecimento industrial fiscalizado.

Ainda que nos “kits” de fase líquida (especificamente no que tange àqueles provenientes da AROSUCO) haja, além dos extratos, óleos essenciais, bases aromáticas e corantes, essas preparações não reúnem as características peculiares das preparações compostas, pendentes apenas de diluição para a formação do produto final.

Nos “kits” de fase sólida há sais (acidulantes, conservantes químicos, reguladores de acidez, antioxidantes, corantes e aromas, entre outros ingredientes) que conferem, juntamente com os extratos líquidos, na mistura, as propriedades únicas das preparações compostas, segundo as fórmulas de preparação.

Tem inteira razão a impugnante, as preparações compostas, não alcoólicas, utilizadas na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas (refrigerantes) estão incluídas na posição 21.06: (...)

Contudo, os concentrados adquiridos pela fiscalizada são, como já asseverado diversas vezes, preparações simples, ou seja, que não apresentam as características da bebida final (esta, resultante de um tratamento complementar, vale dizer, um processamento, de diluição e mistura, integralmente realizado nas instalações fabris do estabelecimento fiscalizado).

As sobreditas notas da NESH não se referem exclusivamente ao subitem 2106.90.10, mas a toda a posição 21.06, que inclui, obviamente, o destaque tarifário “Ex 01” do referido subitem.

A Nota nº 12 da NESH, concernente à posição 21.06 e suscitada pela impugnante, é coerente com as conclusões da equipe de fiscalização ora ratificadas. A posição 21.06 inclui preparações para fabricação de refrigerantes constituídas por xaropes aromatizados ou suco de fruta concentrado.

É de certeza acrílica que os concentrados ou “kits” ingressados no estabelecimento industrial são preparações simples, formadas por componentes confinados em recipientes estanques, desprovidas das características das preparações compostas correspondentes ao destaque tarifário “Ex 01” do subitem 2106.90.10.

É preciso salientar uma parte importante do item 7:

“(…) 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 freqüentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22”.(g.m.)

Há as preparações com a totalidade (preparações compostas, 2106.90.10 Ex 01, 20%) ou parte (preparações simples, 2106.90.10, 0%) dos ingredientes aromatizantes que caracterizam a bebida final.

A bebida final pode ser obtida por simples diluição ou por adição de substâncias, como os sais (conservantes, acidulantes e edulcorantes), consoante o que explicitamente dispõe a precitada nota ou item 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.”(g.m.)

A diluição (em água de clorada carbonatada, p. ex.) é efetuada no ambiente industrial justamente para evitar o transporte de grandes quantidades de água.

Com certeza, as preparações simples adquiridas pela contribuinte não reúnem as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida pronta, segundo os critérios fixados pelo Decreto nº 6.817, de 2009. Os extratos ou sabores concentrados, pelo contrário, devem apresentar, quando diluídos, as mesmas características de identidade e qualidade presentes na bebida refrigerante elaborada a partir deles.

A capacidade de diluição revela o grau de concentração de uma preparação em função da quantidade de água a ser adicionada.

Embora os componentes dos “kits” se apresentem acondicionados nas proporções ideais para a mistura final, conforme é cediço, tendo em vista o “segredo industrial” que envolve as fórmulas para cada bebida, a transformação (modalidade de industrialização em que há a mistura e a diluição em água de clorada dos ingredientes acondicionados em continentes absolutamente estanques: bombonas e caixas de papelão) das preparações simples em preparações compostas, e depois nas bebidas prontas, ocorre somente nos lindes do estabelecimento industrial.

(...)

No âmbito da posição 21.06, é certo que o subitem 2106.10.00 não se aplica às partes dos “kits” que sejam concernentes a extratos ou sabores, sendo cabível a subposição 2106.90 (“- Outras”) e, nesse âmbito, o subitem 2106.90.10 (“Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”), com alíquota de 0%.

Em alguns “kits”, há embalagens que contêm ingredientes (alguns misturados) usualmente empregados em vários produtos da indústria alimentícia, não especificamente destinados à indústria de bebidas, e que devem ser enquadrados no código residual 2106.90.90 (“Outras”), também com alíquota zero.

As embalagens individuais dos “kits” incluem substâncias puras (sais) como benzoato de sódio, sorbato de potássio ou ácido cítrico, p. ex., que não fazem jus à isenção do art. 95, III, do RIPI/2010 (inexiste também o direito pelos adquirentes aos créditos de que trata o art. 237 do mesmo Regulamento), pois são apenas objeto de reacondicionamento nos estabelecimentos industriais fornecedores, além de não serem elaboradas com matéria prima extrativa vegetal. Nem são aptos à isenção de que trata o art. 81, II, do RIPI/2010, em que há expressa vedação para as hipóteses de acondicionamento ou reacondicionamento.

Não é demais destacar o enquadramento fiscal respeitante a substâncias comumente presentes na fase sólida em “kits”:

- 1) benzoato de sódio: código de classificação fiscal NCM 2916.31.21, tributado à alíquota zero;
- 2) sorbato de potássio: código NCM 2916.19.11, alíquota zero;
- 3) ácido tartárico: código NCM 2918.12.00, alíquota zero;
- 4) ácido cítrico: código NCM 2918.14.00, alíquota zero;

- 5) citrato de sódio: código NCM 2918.15.00, alíquota zero;
- 6) EDTA cálcio dissódico: código NCM 2922.49.20, alíquota zero;
- 7) aspartame: código NCM 2924.29.91, alíquota zero;
- 8) acessulfame de potássio: código 2934.99.99 alíquota zero;

Além disso, para preparações de função corante o código adequado é NCM 3204.19.13, com alíquota zero.

Nesse sentido a DRJ ratificou o entendimento da autoridade fiscal que reclassificou todos os "kits" de insumos para fabricação de refrigerantes, por critérios e fundamentos a seguir analisados, atribuindo-lhes código tarifário cuja alíquota é zero, incluindo o extrato de guaraná que fora classificado no código 2106.90.10, pois, isoladamente, não apresenta as características de um extrato concentrado, por considera-lo "uma preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas".

Dentro dessas considerações o litígio na matéria classificação fiscal pode ser assim resumido: para a Arosuco/Pepsi, o produto vendido à AMBEV é individualizado e único o concentrado para a fabricação de refrigerante, com classificação no código 2106.90.10 EX 01; no entendimento da fiscalização, corroborado pela DRJ, são fabricados na Arosuco/Pepsi vários produtos, cuja reunião de ingredientes é denominada "kit", com classificações tarifárias individualizadas conforme suas matérias constitutivas, todos com alíquota zero, que serão misturados no estabelecimento da engarrafadora com outros componentes cujo produto intermediário será o concentrado, este produto final classificado no código 2106.90.10 EX 01.

De tudo que já foi exposto acerca do estudo atinente a classificação fiscal, encaminho meu voto no sentido de manter a reclassificação feita pela Receita Federal, posto que entendo ser inadequado denominar de concentrado a reunião de vários produtos que dependem de ser manipulados (misturados) para posteriormente se transformar de fato em "concentrado" que diluído se transformará no produto final.

Sobre esse tema há precedente da turma (em outra formação) que por maioria, guardadas as divergências, sendo o assunto objeto de um rico debate neste colegiado, passo a discorrer sobre o voto vencedor nessa parte, da lavra do Ilustre Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, acórdão n.º **3201-005.424**. Importante ressaltar que este processo administrativo nº 10830-727.394/2017-84, decorreu das providências resultantes das verificações fiscais referentes ao 1º e 2º trimestre de 2013, ora da mesma autuada.

(...)

Encaminho meu voto no sentido de assentir com as conclusões da autoridade fiscal exarada ao longo da análise no tópico da classificação fiscal e passo, de forma resumida, a demonstrar os fundamentos daquela autoridade que constatou que os kits de insumos para fabricação de bebidas pela AMBEV não se tratam der concentrados na acepção das Regras Gerais de Interpretação e Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

Fundamento 1: Os produtos que compõem o kit não são preparações compostas.

A explicação do que vem a ser o termo "preparações" na NCM/TIPI e NESH foi apresentada pela fiscalização a partir dos vários exemplos obtidos das Notas do Sistema Harmonizado, do que resulta que sempre se refere a uma mistura, que no caso "composta" trata-se de matérias de Capítulos distintos da NCM/TIPI.

Dessa forma, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias, que se apresentam em corpo único. Ocorre que os componentes dos “KITS”, isoladamente considerados, não podem ser identificados como um extrato ou sabor concentrado, não perfazendo, portanto, o conceito de mercadoria única, como indevidamente aduz a recorrente.

Ademais, o concentrado é o resultado final de uma das etapas de industrialização no estabelecimento da AMBEV no qual se adicionam várias outras matérias primas além dos kits de insumos.

Fundamento 2: Os produtos que compõem o kit não são extratos ou sabores concentrados e quando diluídos em água não resultam na bebida fabricada pela AMBEV.

Para efeito da legislação do MAPA que trata de bebidas, o produto concentrado ou o preparado líquido, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida/refrigerante. São as prescrições dos arts. 13 e 30 da Lei nº 8.918/1994, verbis:

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.

Está correta a conclusão da fiscalização de que o concentrado deve conter todos os extratos e aditivos da bebida, o que permite que, quando diluído, apresente os mesmos padrões de identidade e qualidade do produto final. Isto porque a composição do kit que contenha o extrato e outros ingredientes, se diluído individualmente, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas do refrigerante que porventura viesse a ser elaborado a partir dele. O aroma, o sabor e a coloração (elementos das características sensoriais), bem como as características físico-químicas não seriam iguais. Se assim não fosse, seriam desnecessárias as outras partes que compõem cada kit.

Portanto, conclui-se que um componente de kit para refrigerantes que contenha extrato e outros ingredientes, acondicionado em embalagem individual, não pode ser enquadrado em Ex do código 2106.90.10, pois isoladamente não apresenta as características de um extrato concentrado.

Fundamento 3: O processo de fabricação do refrigerante no estabelecimento da engarrafadora distingue a etapa na qual é produzido o concentrado classificado no EX 01 do código 2106.90.10.

A descrição do processo industrial no estabelecimento da recorrente revela a etapa exata em que se obtém o concentrado de refrigerante, que pode ser assim sintetizada:

- A mistura da água tratada com o açúcar é realizada dentro do estabelecimento do engarrafador com a obtenção do xarope simples;

- O xarope simples é enviado a outro equipamento no qual se mistura com os ingredientes que compõe o kit adquirido da Recofarma, obtendo-se o xarope composto, caracterizado como um concentrado;
- O xarope composto é destinado à linha de enchimento onde se realiza a diluição com água carbonatada e envazado para distribuição e consumo - o refrigerante pronto.
- Alternativamente, o xarope composto pode ser vendido para estabelecimentos equipados com máquinas Post Mix (conhecidos como máquinas de refrigerante) as quais adicionam ao concentrado a água, o gás carbônico e outras substâncias.

Com essa descrição demonstra-se que o extrato concentrado é um produto industrializado obtido no estabelecimento do engarrafador após os processos de transformação e adição dos ingredientes dos kits adquiridos da Arosuco/Pepsi. A possibilidade de diluição no próprio estabelecimento da recorrente ou nas máquina Post Mix evidencia que se trata de um concentrado com capacidade de diluição em que se preserva as características do refrigerante fabricado, conforme definição legal.

Dessa forma, o concentrado que se classifica no EX 01 ou 02 do código TIPI 2106.90.10, somente obtido após etapas de industrialização no estabelecimento da AMBEV (engarrafadora), não corresponde aos componentes dos kits produzidos pela Arosuco/Pepsi, pois estes (kits) apenas é uma matéria-prima no processo de obtenção do concentrado. Ressalta-se que essa distinção entre componentes dos kits da Arosuco/Pepsi e o concentrado da engarrafadora se dá a nível de apresentação física, composição química, identificação nos termos da legislação do MAPA e, conseqüentemente, resulta em distintas classificações tarifárias na TIPI.

É irrazoável e ilógica a pretensão da recorrente de que a classificação do kit produzido pela Arosuco/Pepsi deva ser a do concentrado obtido no processo industrial da AMBEV pois a ele se destina como um dos insumos. Tal fundamento não encontra guarida nas regras de interpretação do SH e NESH.

Fundamento 4: A aplicação das Regras de Classificação do Sistema Harmonizado impede a atribuição dos kits no EX 01 do código 2106.90.10.

A Regra Geral para Interpretação (RGI) n.º 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”, conforme a Regra Geral Complementar (RGC) n.º 1 e a RGC/TIPI-1.

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, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente. O entendimento aplica-se ao kit comercializado pela Recofarma cuja classificação, erroneamente, é em EX d código 2106.90.10.

Neste ponto, por concordar com a desclassificação laborada pela fiscalização, transcrevo os principais argumentos do autuante para fundamentar a impossibilidade de classificação do kit produzido pela Recofarma no código pretendido.

(...)

Fundamento 5: Vinculação da administração tributária às normas internacionais que tratam de classificação fiscal e interpretação do SH

A autoridade fiscal demonstrou a sistemática de interpretação das regras de classificação no âmbito da Organização Mundial das Aduanas - OMA, e a sua

internalização no ordenamento jurídico pátrio, por meio dos veículos legislativos próprios.

Dessa forma, não se falar em em desconsiderar as deliberações do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) utilizadas como fundamento para a edição da Nota Explicativa XI da Regra 3b como alegado pela recorrente (fl. 4.247/4.248) que se tratava apenas um trabalho preparatório anterior à redação da referida Nota. não conferindo qualquer efeito vinculante.

Engana-se a recorrente. O regramento do RIPI/2010, em matéria de classificação fiscal e interpretação do conteúdo dos textos e notas de capítulos, posições e subposições determina em caráter vinculante ou como elemento subsidiário de caráter fundamental a observância das RGIs, RGC, Notas Complementares e NESH:

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

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art.10).

(...)

Em arremate aos fundamentos apontados para infirmar a classificação defendida pela recorrente, o entendimento deste voto é que a classificação fiscal adotada pelo fornecedor dos kits de insumos é incorreta, não só pelo fato desses "concentrados" serem constituídos por vários componentes embalados individualmente e vendidos em conjunto, mas também pelo fato de que o "concentrado" só passa a existir depois que os componentes do kit são processados no estabelecimento industrial do adquirente. Aplicando a nota explicativa XI da RGI 3-B, está correta a fiscalização no sentido de que essa RGI expressamente no caso de fabricação de bebidas dispõe que "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."

Diante desta extensa e bem elaborada explicação acerca do processo de classificação, com a qual entendo por concordar, pois estou convencido que nas hipóteses em que a mercadoria descrita como "kit ou concentrado para refrigerantes" constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes insumos 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.

Por esses motivos não há reparos a serem feitos na reclassificação efetuada pela fiscalização. Por conseguinte, os produtos que compõe os kits estão submetidos à alíquota zero na operação de saída dos estabelecimentos não localizados na Zona Franca de Manaus.

Direito ao creditamento do IPI nas aquisições isentas provenientes da ZFM.

Partindo da premissa de que os insumos adquiridos pela recorrente, aqui denominados de “Kits” são todos classificados em NCMs com atribuição de alíquota zero, passamos a análise das demais argumentações no que se refere aos insumos adquiridos com isenção.

A isenção do imposto em tela, da qual a recorrente acredita ter direito, para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus é prevista, nos artigos 95, III e 81, II, do RIPI/2010 e no Art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975.

Vejamos as alegações da recorrente nesse sentido, inclusive mencionando julgado do STF em sede de repercussão geral favorável aos seus interesses:

Assim, tratando-se de matéria estranha e já superada, a Recorrente se eximirá de rebater as conclusões contidas na r. decisão recorrida a respeito do princípio constitucional da não cumulatividade, **cabendo-lhe apenas ressaltar que as razões expostas no item III de sua impugnação que de fato levam ao reconhecimento do direito de crédito em questão foram corroboradas pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal na conclusão do julgamento do mencionado RE nº 592.891/SP em regime de repercussão geral.**

Com efeito, **referido julgamento foi concluído no último dia 25/04/19, quando foi confirmado o posicionamento favorável aos contribuintes com a fixação da seguinte tese: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT"**.

Assim, tendo o referido julgamento regime de repercussão geral, **faz-se mister a sua aplicação no julgamento deste recurso, a ser realizado perante este E. CARF, por força do que prevê o artigo 62 §2º do RICARF,**

Observo que o julgamento do RE nº 592.891-SP pelo STF, em 25/04/2019, sob a sistemática de repercussão geral, já teve sua decisão transitada em julgado³ e foi fixada a seguinte tese:

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

(...)

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

(...)

³ Trânsito em julgado em 18/02/2021, conforme consulta processual no sítio do STF. Link <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2638514&numeroProcesso=592891&classeProcesso=RE&numeroTema=322>

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

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

Observo que se possibilitou, com o referido julgamento, o creditamento de IPI na aquisição direta de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM), por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade, por se tratar da especial posição constitucional atribuída à ZFM e da natureza de incentivo regional da desoneração.

Com o trânsito em julgado da referida decisão a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu a Nota SEI n.º 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME que dispensa contestação e recursos daquela Procuradoria, com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei n.º 10.522, de 2002, c/c o art. 2.º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, nos termos seguintes:

1.20. Creditamento de IPI

h) Creditamento de IPI quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM) — Tema 322 RG — RE 592.891/SP.

Resumo: O STF, julgando o tema 322 de Repercussão Geral, firmou a tese de que "há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2.º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT."

Observação 1. O precedente não abrange os produtos finais adquiridos junto às empresas localizadas na ZFM, mas apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem utilizados para a produção dos bens finais;

Observação 2. O julgamento está limitado às hipóteses de isenção, não estando abrangidas demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação;

Observação 3. É necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI, para fins de aplicação do creditamento;

Observação 4. Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.

Precedente: RE n.º 592.891/SP (tema 322 de Repercussão Geral)

A referida Nota Explicativa foi, ainda, remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014, de forma a vincular as atividades da RFB ao entendimento judicial em comento.

Na esfera deste Colegiado, o RICARF⁴, determina a reprodução pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF das decisões definitivas de mérito

⁴ art. 62, §2º, do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, Regimento Interno do CARF

proferidas pelo STF e STJ na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil.

Dessa forma, em razão de vinculação deste Colegiado ao julgado, a aplicação é obrigatória para reconhecer o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem **adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção**, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário n.º **592.891/SP**.

Contudo, cabe agora a leitura do arcabouço normativo que trata da isenção prevista, com a finalidade de definir se os produtos adquiridos pela AMBEV preenchem os requisitos necessário. Iniciamos pela análise do art. 81, II, do RIPI/2010 e no Art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435, de 16 de dezembro de 1975

Art. 81, II, do RIPI/2010

Art. 81. São isentos do imposto ([Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9.º](#), e [Lei n.º 8.387, de 1991, art. 1.º](#)):

I - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados, ao seu consumo interno, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros;

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**

III - os produtos nacionais entrados na Zona Franca de Manaus, para seu consumo interno, utilização ou industrialização, ou ainda, para serem remetidos, por intermédio de seus entrepostos, à Amazônia Ocidental, excluídos as armas e munições, perfumes, fumo, automóveis de passageiros e bebidas alcoólicas, classificados, respectivamente, nos Capítulos 93, 33 e 24, nas Posições 87.03 e 22.03 a 22.06 e nos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI

Art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435

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 n.º 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.

Como se vê, a isenção adota como critérios condicionantes ao seu aproveitamento que os produtos industrializados pelos fornecedores (in casu Arosuco, Valfilm e Ravibrás), oriundos da ZFM, utilize matéria prima **agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, bem como utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico.**

Por seu turno, para a isenção prevista no art. 95, III, que trata da Da Amazônia Ocidental, há a possibilidade de aproveitamento dos créditos (crédito incentivado, art. 237⁵) pelos adquirentes em outras regiões vejamos:

Art. 95. São isentos do imposto: (...)

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

Nesse passo, devem ser satisfeitas as seguintes condições cumulativamente:

1. Que o produto seja elaborado com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional;
2. Que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental (estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima);
3. Que o estabelecimento tenha projeto aprovado no Conselho de Administração da Suframa.

Logo, para o aproveitamento de créditos fictos relativos a insumos adquiridos com a isenção do art. 95, III, do RIPI/2010, os créditos devem ser calculados como se o imposto fosse devido (previsão do artigo 237 do RIPI), ou seja, é necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI. Nesse caso os insumos devem estar sujeitos a incidência do imposto, contudo não há a possibilidade de aproveitamento quando a alíquota for zero. Por essa razão inicialmente analisamos a classificação fiscal dos componentes dos “kits” para fabricação de refrigerantes.

Em suma, sendo os Kit reclassificados de maneira que todos os insumos que fazem parte dele incida alíquota zero, não há que se falar de crédito de IPI, sendo esse apenas um dos motivos ensejadores da negativa do crédito.

Passamos agora a análise de outro motivo que também impossibilita a tomada do crédito. Consoante a redação do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, §1º, *in fine*, e conforme destaque já feito, os produtos adquiridos com isenção devem ser empregados no seu processo industrial matéria prima agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, bem como

⁵ 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.

utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, exigência presente tanto no art. 81 como no art. 95.

Nessa toada cabe a reprodução do relatório fiscal no que se refere a composição dos “Kits” de refrigerantes (e-fls 1907), vejamos:

Verificação do processo produtivo in loco

Em 06 de abril de 2017 foi realizada diligência fiscal no estabelecimento da *AMBEV* em Jundiaí. Acompanhados por representantes da empresa, visitamos as instalações industriais e os locais onde estavam armazenadas as matérias-primas e produtos intermediários para fabricação dos refrigerantes e refrescos das marcas acima mencionadas. Na ocasião, foi lavrado um Termo de Constatação e, posteriormente, um Anexo com as imagens registradas; o contribuinte tomou ciência de ambos.

Na visita ao estabelecimento da *AMBEV*, verificou-se que os insumos, indevidamente denominados de “concentrados”, constituem, na verdade, conjuntos de produtos compostos e subdivididos em partes e subpartes denominados de “kits”. Os “kits” possuem as partes A e B e, por vezes, as partes C, D e E, sendo que a parte B (líquida ou sólida) pode ser subdividida em duas ou mais subpartes, com sais (conservantes ou ácidos). Tais “kits” são adquiridos das empresas *PEPSICOLA INDUSTRIAL DA AMAZONIA LTDA* e *AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA*, ambas situadas na Zona Franca de Manaus. Da fornecedora *PEPSI-COLA* são adquiridos os “kits” para os refrigerantes Pepsi-Cola e H2O!; da *AROSUCO* são adquiridos os “kits” para os demais refrigerantes.

Conforme informado pelos representantes da empresa, no caso dos refrigerantes, os sais, sempre em forma sólida, são: ácido cítrico, sorbato e benzoato, entre outros.

Deste modo, apesar de serem adquiridas como um conjunto, cada uma das partes ou subpartes é recebida pelo estabelecimento fiscalizado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido, conforme exemplificam as imagens abaixo, todas constantes no Anexo ao Termo de Constatação Fiscal de 06 de abril de 2017:



Foto 6 – “Kits” contendo as partes A e B para fabricação de *Guaraná Antarctica*. As partes A estão nas bombonas azuis, empilhadas à esquerda; as partes B, nas caixas de papelão empilhadas à direita.



Foto 10 – Abertura de caixa contendo 3 subpartes da Parte B de “Kits” para fabricação de *Guaraná Antarctica*.



Foto 17 – “Kits” para fabricação de *Pepsi-Cola*, composto por duas partes líquidas, acondicionadas na bombona e no galão.



Foto 18 – Detalhe do rótulo de bombona contendo uma das partes de “Kits” para fabricação de *Pepsi-Cola*.

Note-se que as bombonas apresentam volume significativo e peso elevado. O manuseio dessas partes no interior do estabelecimento do engarrafador é realizado por meio de pallets próprios e específicos.

As imagens registradas durante a diligência no estabelecimento fiscalizado identificam cada um dos componentes dos kits. As fotos n.ºs 24 a 34 mostram algumas das máquinas e equipamentos utilizados no processo de industrialização dos refrigerantes.

Além dos “kits” de matérias-primas e produtos intermediários fornecidos pela *PEPSICOLA* e *AROSUCO*, no processo industrial da fiscalizada são utilizados os seguintes insumos: açúcar, adquirido de usinas nacionais, nenhuma localizada na Zona Franca de Manaus; sucos de laranja, de uva e de limão, adquiridos de fornecedores diversos; gás carbônico, fornecido pela própria empresa; embalagens, adquiridas de fornecedores diversos; e água.

Considerado o custo, o principal insumo dos refrigerantes é o açúcar, pois representa em média 30% do custo variável; a resina PET representa 30% e o alumínio, 20%; a mão de obra representa 10% e o restante é diluído em diversos outros componentes; o custo variável representa 80% do custo total. Estas são informações da própria *AMBEV*.

Conforme relatado no Termo de Constatação, foi verificado, por meio da diligência fiscal, o processo produtivo do estabelecimento, que pode ser resumido da seguinte forma:

i) Recebimento dos insumos: os componentes dos “kits” são recebidos dos fornecedores em embalagens individuais e encaminhados a um depósito de insumos. O mesmo ocorre com o açúcar, recebido em “big bags” e com os sucos, recebidos em bombonas.



Foto 1 – Descarga de açúcar no depósito de insumos.

Foto 2 – Depósito de insumos – imagem de sacos (*big bags*) de açúcar.Foto 3 – Depósito de insumos – imagens de bombonas e tambores contendo sucos e sacos (*big bags*) de açúcar.

Foto 4 – Depósito de insumos – ao centro imagem de bombonas contendo sucos.

Foto 5 - Sacos (*big bags*) de de açúcar.Foto 6 – “Kits” contendo as partes A e B para fabricação de *Guaraná Antarctica*. As partes A estão nas bombonas azuis, empilhadas à esquerda; as partes B, nas caixas de papelão empilhadas à direita.Foto 7 – Detalhe da Parte A de “Kits” para fabricação de *Guaraná Antarctica*.Foto 8 – Detalhe das caixas contendo a Parte B de “Kits” para fabricação de *Guaraná Antarctica*.Foto 9 – Detalhe do rótulo de caixa contendo a Parte B de “Kits” para fabricação de *Guaraná Antarctica*.



Foto 10 – Abertura de caixa contendo 3 subpartes da Parte B de “Kits” para fabricação de *Guaraná Antarctica*.



Foto 11 – Ácido Cítrico – uma das subpartes da Parte B de “Kits” para fabricação de *Guaraná Antarctica*.



Foto 12 – Sorbato de Potássio – subparte da Parte B de “Kits” para fabricação de *Guaraná Antarctica*.



Foto 13 – Benzoato de Sódio – subparte da Parte B de “Kits” para fabricação de *Guaraná Antarctica*.



Foto 14 – Kits para fabricação de *Soda Limonada Antarctica*, partes líquidas (A) e sólidas (B).



Foto 15 – Parte líquida (A) de “Kits” para fabricação de Soda Limonada Antartica.



Foto 16 – Parte sólida (B) de “Kits” para fabricação de Soda Limonada Antartica.



Foto 17 – “Kits” para fabricação de Pepsi-Cola, composto por duas partes líquidas, acondicionadas na bombona e no galão.



Foto 18 – Detalhe do rótulo de bombona contendo uma das partes de “Kits” para fabricação de Pepsi-Cola.

Foto 19 – Detalhe da parte superior do rótulo de bombona contendo uma das partes de “Kits” para fabricação de *Pepsi-Cola*.Foto 20 – Detalhe do rótulo de Galão contendo uma das partes de “Kits” para fabricação de *Pepsi-Cola*.Foto 21 – Kits para fabricação de *Sukita*, partes líquidas (A) e sólidas (B).



Nesse trecho do relatório fiscal é observado que o açúcar e alguns sucos não são provenientes da ZFM e nem da Amazônia ocidental e sobre esse ponto a fiscalização foi além, intimando os envolvidos no processo de produção a esclarecer sobre a origem das matérias primas utilizadas no produto “kits”.

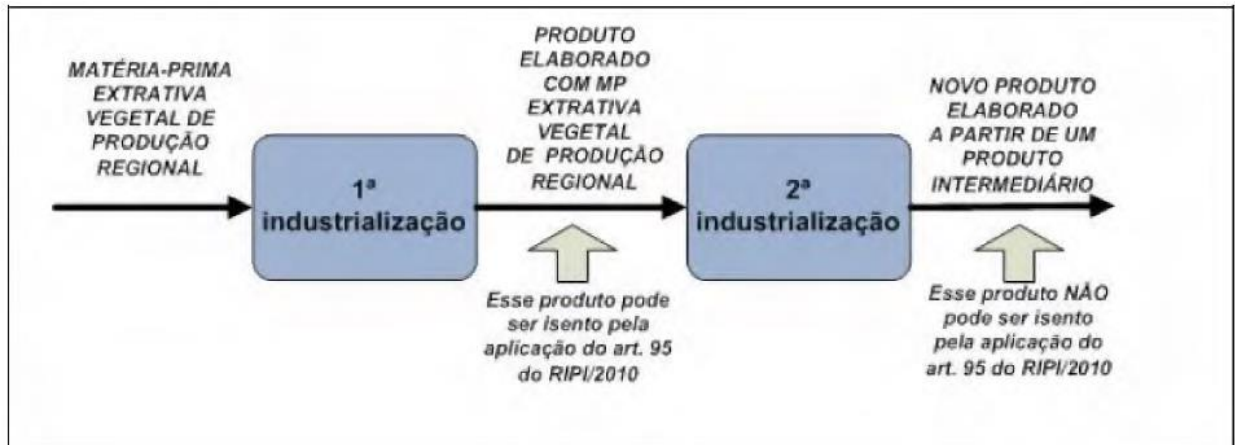
Sobre os concentrados adquiridos da PEPSI e da AROSUCO, insumo utilizado nos produtos fornecidos pelas empresas, a fiscalização concluiu que não goza da isenção prevista no art. 95, inciso III do RIPI/2010 porque a sacarose, principal componente do kit, em especial do corante caramelo, não é oriunda da Amazônia Ocidental (e-fls 1930):

Aos kits sabor guaraná industrializados pela AROSUCO, aplica-se a isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, desde que seja utilizada matéria prima “extrato de guaraná” de produção regional, na Amazônia Ocidental. Contudo, pelas mesmas razões expostas no subitem anterior, quando se tratou do corante caramelo, não há previsão para que possam ser gerados créditos aos adquirentes que industrializam as bebidas. Além destas razões, não há possibilidade de aproveitamento de créditos básicos no caso concreto, como será tratado em tópico específico”.(d.d.o)

(e-fls 1945)

O corante caramelo poderia gozar da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, caso a sacarose (açúcar) fosse oriunda da Amazônia Ocidental, pois, neste caso se caracterizaria como matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional. Contudo, o fato do corante caramelo poder gozar dessa isenção, nessas condições, não significa que possa gerar o mesmo direito para o produto elaborado a partir desse insumo. O benefício fiscal tem um limite concreto e absoluto: é a elaboração do produto a partir do extrato.

O diagrama a seguir demonstra o argumento desenvolvido anteriormente:



(e-fls 2031)

Conforme assinalado, o corante caramelo pode gozar da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, caso a sacarose (açúcar) seja a matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional incorporada. Contudo, o fato do corante caramelo poder gozar dessa isenção não significa que possa gerar o mesmo direito para o produto elaborado a partir desse insumo. A elaboração do produto a partir do extrato é a condição para gozar do benefício fiscal.

Para tornar mais clara a afirmação do parágrafo anterior, elaborou-se o quadro abaixo, que compara processos de elaboração de uma preparação sabor guaraná e uma preparação sabor cola (neste exemplo, o açúcar cristal é oriundo da Amazônia Ocidental):

Processos produtivos		Observação
Exemplo 1	Exemplo 2	
Semente de guaraná	Cana-de-açúcar	Vegetal de produção regional (Amazônia Ocidental)
Extrato de guaraná	Açúcar cristal	MP extrativa regional
Preparação sabor guaraná	Corante caramelo	Insumo elaborado com a MP extrativa (poderia gerar créditos incentivados, caso a alíquota fosse positiva)
	Preparação sabor Cola	Insumo que NÃO pode gerar créditos incentivados

A Lei prevê o direito à isenção para produto que seja “elaborado com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”. Caso se interprete a legislação de modo a permitir que a matéria-prima extrativa vegetal seja utilizada em etapas anteriores da cadeia produtiva, o alcance da isenção seria ampliado para uma vasta gama de produtos. **De acordo com esse raciocínio, no limite, até mesmo**

hipóteses absurdas poderiam ser reivindicadas como abrangidas pelo direito à isenção, como, por exemplo, a saída de um equipamento fabricado em Manaus, cujo motor utilizasse óleo lubrificante composto por extrato vegetal de origem regional.

(e-fls 2059)

Por fim, a fiscalizada foi alertada de que “a não comprovação da entrada efetiva no estabelecimento industrial, ou equiparado industrial, dos produtos descritos nas notas fiscais relacionadas torna irregular a escrituração dos respectivos créditos do IPI, e exigem a glosa de ofício, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis.” (negrito do original)

Como se verifica pela resposta apresentada, a fiscalizada limitou-se às alegações anteriores pelo qual considerava-se impossibilitada de atendimento das exigências fiscais e não apresentou as informações e documentos solicitados.

Desta forma os créditos fictos correspondentes às notas fiscais relacionadas estão sendo glosados de ofício, não apenas por conta das razões expostas nos itens 7.2 e 7.3 deste Termo de Verificação, como também, pela ausência da comprovação do ingresso efetivo dos produtos no estabelecimento”.

Conforme se depreende dos excertos acima, a recorrente não goza do benefício de isenção porque os insumos utilizados na produção do produto industrializado fornecido pela Arosuco à AMBEV não preenchem os requisitos legais, visto que a fiscalização apurou que as matérias primas não são agrícolas, extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais. Assim como já foi explanado nos casos dos produtos fornecidos pelas empresas Valfilm e Ravibrás.

Outrossim, é equivocada a apropriação de crédito ficto em virtude da aquisição dos kits para bebidas, elaborados pela PEPSI e pela AROSUCO, sob o entendimento de que a fiscalizada (AMBEV) possui o direito ao crédito previsto no artigo 237 do RIPI/2010 e teria direito a obtenção do valor do imposto calculado, como se devido fosse, com a alíquota aplicável na TIPI para os produtos classificados na posição 2106.90.10, Ex 01, já que com a reclassificação os produtos adquiridos possuem alíquota zero, de modo que não há imposto a ser calculado como devido (justamente por ser zero).

Por fim, cabe ressaltar, que este julgador reconhece a *ratio decidendi* do julgamento do RE nº 592.891-SP, quer seja sobre a finalidade de se conceder a tomada de créditos quando a operação anterior é isenta, ora incentivando a redução de desigualdades regionais, quer seja na espécie exceção constitucionalmente justificada à técnica da não cumulatividade [CF, art. 153, § 3º, II] que legitima o tratamento diferenciado, no sentido da realização da igualdade.

Ocorre que as glosas relativas às aquisições dos “kits de bebidas” não possuem relação direta com o resultado do julgamento do RE nº 592.891-SP pelo STF, visto que a negativa do crédito se deu justamente porque o produto industrializado não utiliza matéria prima com isenção, nos exatos termos da exposição acima, contrariando expressamente o que foi reconhecido pela Suprema Corte.

Concluo, portanto, em manter a glosa do crédito que o contribuinte buscou obter com base na isenção prevista no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, bem como pelas razões acima expostas, quanto a reclassificação dos produtos adquiridos.

Da inexistência de decadência quantos aos fatos geradores anteriores a 10.09.2013.

Considerando a sistemática do art. 62, § 2º, do RICARF, não há mais controvérsia acerca do posicionamento a ser adotado visto haver decisão vinculante do STJ, em acórdão submetido ao regime do art. 543C do antigo CPC (Recursos Repetitivos), no julgamento do REsp nº 973.733/SC cuja ementa transcrevo parcialmente a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) contase do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção ...)

(REsp nº 973.733/SC, Relator Min. Luiz Fux, Dje: 18/09/2009)

Sobre o assunto há ainda a seguinte Súmula do mesmo STJ:

Súmula 555: Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Para a solução da questão dos autos, resta apurar se houve pagamento antecipado e declaração do débito, caso tenha havido o pagamento. Nesse passo verifica-se que o lançamento de ofício foi decorrente de glosas de valores de créditos "fictos" do IPI na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus e que houve reconstituída a escrita fiscal, apurando os valores do tributo objeto do lançamento, com multa de ofício qualificada e juros de mora.

Dentro dessas premissas resta evidente que não houve apuração do correto saldo devedor em nenhum dos períodos autuados, não se podendo cogitar, então, de ter havido qualquer pagamento e sendo as declarações de débitos equivocadas em nada poderiam influenciar na solução da lide, justamente em razão da ausência de pagamento. Como se vê nos excertos abaixo, onde a AMBEV afirma ter ocorrido apenas saldo credor nesse período:

Pois bem. Conforme bem se infere pela escrituração do Livro de Registros Fiscais da Apuração dos Valores de IPI (fls. 1499/1500 do e-processo), nos meses de julho e agosto a Recorrente apurou saldo credor nos seguintes totais:

PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR	FLS.
JULHO/2013	6.684.580,33	1499
AGOSTO/2013	9.166.007,78	1500

Neste sentido, aplicando então o posicionamento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive pela sua Câmara Superior, tem entendido que **a hipótese específica de apuração de saldo credor de IPI, tal como ocorre no caso concreto, equivale a pagamento para fim da contagem decadencial prevista pelo artigo 150 §4º do CTN, verbis:**

Assim, à vista da jurisprudência vinculante do STJ, aplica-se, para fins de delimitação do prazo decadencial, a regra do art. 173, I, do CTN⁶ – cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, da maneira correta.

Ao contrário do que defende o recorrente, não se inicia a contagem do prazo decadência da escrituração equivocada (apuração de saldo credor indevido de IPI), invocando o art. 150, §4º, do CTN, até porque sequer houve o aperfeiçoamento com o pagamento do imposto ou a compensação dele, mas sim nos termos do art. 173, I do CTN conforme acima explicado. Nesses termos a norma do RIPI/2010 nos auxilia na melhor interpretação do julgado adotado com a seguinte redação:

Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do [art. 268](#) e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa.

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

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

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

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

Concluo por afastar a decadência pelas razões acima expostas.

Multa de ofício qualificada e agravada.

O lançamento de multa qualificada foi justificado pela fiscalização conforme abaixo reproduzo:

As práticas simulatórias da fiscalizada e suas fornecedoras, acompanhadas do creditamento indevido do IPI a partir de base de cálculo sobrevalorada, têm como resultado direto e imediato a criação de montante negativo de imposto devido, ou seja, em ilegítimo direito de crédito face à União.

Considere-se, ainda, que a apropriação de créditos indevidos de grande magnitude, pelos meios artificiosos relatados neste Termo de Verificação, além de significar uma distorção dos objetivos do regime de incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, representa uma transferência de recursos públicos para o enriquecimento privado.

⁶ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

As multas aplicadas por ocasião do lançamento de ofício estão reguladas pela Lei 9.430/96. Determina o artigo 44 desta Lei:

(...)

Assim, evidenciado o intuito de fraude e a prática evasiva reiterada, conforme amplamente demonstrado, foi aplicada a multa prevista no artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96. Em relação aos valores dos créditos apropriados referentes a materiais de uso e consumo ou destinados ao ativo permanente, em que a fiscalizada não apresentou os esclarecimentos exigidos nas várias intimações a respeito, foi aplicada a multa prevista no 44, § 2º da Lei 9.430/96.

Portanto, o fundamento de qualificação da multa é a prática de fraude, e de agravamento é a prática evasiva reiterada baseada na suposta sobrevaloração do preço do produto. Afirma a fiscalização a existência de "sofisticado mecanismo de evasão de tributos".

Quanto a interpretação da legislação divergente quanto à isenção, ao aproveitamento do crédito de IPI, e à classificação fiscal não entendo que caracteriza a intenção dolosa e fraudulenta de reduzir tributos, sob a forma de aproveitamento de créditos indevidos. Trata-se de entendimento divergente aplicado pela recorrente em seu favor, que não caracteriza de maneira inequívoca a prática de fraude.

Nesse sentido também foi o voto vencedor nessa parte, da lavra do Ilustre Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, acórdão n.º **3201-005.424**:

Percebe-se que o âmago da celeuma é a interpretação que todas as pessoas jurídicas envolvidas na cadeia de fabricação de bebidas (fornecedores e "engarrafadores") de que os kits de insumos são produzidos a partir de matéria prima que atende a todos os requisitos para a fruição da isenção e aproveitamento do crédito ficto disposto no art. 6 e § 1º do DL n.º 1.435/75.

De mesmo modo, as divergências que se travam entre essas empresas e o Fisco em relação ao entendimento das regras de classificação e às próprias interpretações das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, que as opõem no tocante à natureza de uma "preparação" ou "concentrado" dos ingredientes/componentes dos kits de insumos para a fabricação de bebidas, não permite atribuir uma conduta fraudulenta que visa à evasão fiscal ou sonegação.

E ainda que se atribua equívocos na identificação do produto e na aplicação do código tarifário da TIPI, e mesmo que retardando as respostas aos termos de intimações, ou não as fornecendo em sua completude, a autoridade fiscal não demonstrou o efetivo embaraço aos trabalhos, eis que a autuação foi plenamente possível e com fartos fundamentos em diligências realizadas e informações prestadas pela contribuinte.

Resta a ser analisado, portanto, a acusação fazendária de que os produtos adquiridos eram supervalorizados de maneira fraudulenta e em conluio com o fornecedor com o objetivo de simular benefício creditório.

O trabalho realizado pela fiscalização que buscou tratar com detalhes e assim, demonstrar todas as razões para conclusão de que os valores dos produtos são superiores ao que se entende razoável, não há limitação legal aos valores que se pode praticar, exceto ao valor tributável mínimo, bem como a autuação não pode se basear em fortes indícios. O que de fato há, é a disposição legal no RIPI indicando de qual forma pode ser feita a composição do preço, no

caso de inexistir o preço corrente no mercado, onde se vê previsto, acréscimos ao custo de fabricação, veja-se:

Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5ª);

(...)

Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos [incisos I e II do art. 195](#), será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

As empresas autuadas estão inseridas no artigo 196, inciso II acima reproduzido, pois trata-se de empresas com relação de interdependência, o produto é nacional e fornecido com exclusividade, pois é único no mercado, sendo lícito incluir no preço *“o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação”*.

Com relação ao preço praticado, cabe mencionar que a fiscalização não logrou êxito na comprovação do quanto teria sido extrapolado em relação aos acréscimos estabelecidos pelo legislador no art. 196, II, sobretudo do que teria composto para determinar o lucro normal, como sendo a quantia mínima de lucro necessário para justificar o empreendimento, ou melhor, a demonstração de que o ponto de ruptura entre a receita total e os custos totais, sobrejou.

Ainda com relação ao que consta na legislação do IPI, artigos 195 e 196 do Decreto [Nº 7.212/2010](#), sobre o valor tributável, há de se observar que o legislador teve a preocupação de coibir a evasão fiscal estipulando um valor tributável mínimo com o objetivo de evitar que as empresas elaborassem seus planejamentos tributários visando pagar o mínimo de tributo possível, contudo, não se elaborou dispositivo legal com a finalidade de evitar a maior recuperação de crédito possível, tanto é que não há limite para a sobrevalorização, certamente em respeito a liberdade econômica empresarial.

Ainda que eventual “imperfeição legislativa” mereça maior atenção, não cabe ao julgador atribuir à lei aquilo que ela não disse, bem como não cabe à administração penalizar aquilo que não está previsto como ilícito, não por acaso a Constituição Federal preza pela separação dos poderes.

O Lançamento é plenamente vinculado a lei. Atribuir à prática comercial o título de “Sobrevalorização” como se ilícito fosse, estaríamos ancorando o lançamento nas regras antielisivas dos arts. 195 e 196, onde o legislador não determinou o valor tributável máximo, mas por outro lado especificou o que seria acrescido/adicionado ao preço da operação. A utilização dessa fundamentação estaria a dizer que o instituto se aproxima da evasão, e se assim buscou evidenciar a fiscalização, arbitrando o preço da operação como inválido, não logrou êxito, já que não desmembrou o que restou do preço que teria sido supervalorizado, ou seja, o excesso do valor ao que fora especificado pelo legislador no Inciso II do art. 196, o que dificulta aferi-lo, sobretudo à luz do que determina o art. 148 do CTN⁷.

A busca por um preço da operação, que justifique os requisitos inquestionáveis da aplicação do Inciso II do Art. 196 do RIPI, como regra própria ainda que não tenha atribuído valor máximo tributável, até que se venha a arbitrar uma nova composição do preço, requer por parte da fiscalização autuante ao concluir seus trabalhos, mais que fundamentos, mas sim provas inexoráveis, apontando de forma detalhada o que teria sido extrapolado do preço praticado e ainda vincular o excesso ao dolo de fraudar, sobre pena de macular por falta de provas inequívocas.

Buscar a composição do preço, usando a proporcionalidade, constatando que “a margem de lucro obtida na venda dos produtos, calculadas sobre o custo de fabricação e despesas operacionais, é muito elevada, assim incompatível com aquela que se poderia obter em condições normais de mercado (mesmo inexistindo o preço corrente no mercado atacadista do remetente), assim fazendo prova de uma conduta artificiosa, um planejamento tributário abusivo, sustentando que o Contribuinte não logrou êxito em decompor os preços unitários, conforme disposto no Inciso II do Art. 196, não faz constatar de forma absoluta que os preços praticados discriminados nas notas fiscais sejam incompatíveis com a leitura do que se extrai do disposto citado.

A prática de abuso das formas por conduta artificiosa, fraude, simulação e conluio, devem ser comprovadas de forma inequívoca, com os seus limites delineados para que assim seja aplicada a pena de multa qualificada. Não esta a se dizer que os valores tem razão de serem supervalorizados, mas que a ausência de comprovação do quanto do preço excedeu as premissas estabelecidas em lei, impossibilita a manutenção da multa nos moldes que foi estipulada.

Nesse sentir, não foi possível estabelecer o limite entre o razoável e o inrrazoável para que fosse aplicada a multa qualificada, de modo que torna indevido o seu lançamento.

Contudo, se o contribuinte deixa de oferecer à tributação, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, à consequente autuação fiscal, aplica a multa de 75%.

Dessa forma, afasto a qualificação da multa de ofício aplicada ao contribuinte.

⁷ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Outrossim, a **multa é agravada** em razão da fiscalizada não ter apresentado os esclarecimentos exigidos nas várias intimações, sobre o agravamento da multa ao patamar de 225% cabe discorrer que a autuação esta fundamentada no art. 44, §2º, inciso I da Lei nº 9.430, de 1996, assim descritos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)"

O dispositivo legal tem como objetivo penalizar aqueles que causam embaraço ao trabalho da fiscalização, sendo imperiosa a sua aplicação quando, por ausência de atendimento do sujeito passivo, de apresentar determinados documentos solicitados e cause dificuldades ao fisco de apurar o crédito devido, necessitando por vezes buscar informações junto a terceiros.

Entendo que não é esse o caso dos autos, no próprio relatório fiscal aqui já citado o fisco agiu baseado nas declarações e documentos apresentados pelo contribuinte, de modo que a conclusão pela ausência de crédito suficiente se deu por documentos em poder do fisco, quiçá sobre presunções. Logo, ressalto que o caso concreto não é de total inércia do contribuinte, as intimações em algumas oportunidades foram respondidas, ainda que parcial atendimento, ou mesmo, por apresentações tardias de algumas respostas, não havendo um completo descaso por conta da empresa autuada, o que afetaria a própria tipicidade do agravamento da multa.

Por essas razões, em análise aos fundamentos da fiscalização, entendo que não restou configurada a existência de dolo e de embaraço à fiscalização.

Nesse sentido é o entendimento da Câmara Superior exposto no acórdão n.º **9101-005.012**, favorável à exclusão do agravamento, de relatoria Conselheiro Caio Nader Quintella, julgado em 09/07/2020, com a seguinte ementa:

Ementa(s)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

MULTA AGRAVADA. ATRASO E ATENDIMENTO PARCIAL DAS INTIMAÇÕES. INOCORRÊNCIA DE OBSTRUÇÃO OU EMBARAÇO. AFASTAMENTO DO AUMENTO DA SANÇÃO.

Se o contribuinte, durante o procedimento fiscal, apresenta-se e traz parte da documentação solicitada, ainda que a destempo, não se sustenta a presença de obstrução ou de embaraço para justificar e motivar a majoração sancionatória prevista no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

In casu, reforça o descabimento da ampliação da pena o fato da inércia pontual e do atraso do contribuinte verificados não representarem efetivo obstáculo na apuração da infração tributária, propriamente considerada, além da constatação de que tais falhas apenas dariam margem a consequências potencialmente desfavoráveis ao próprio sujeito passivo.

No mesmo sentido já havia entendimento, também na câmara superior, conforme destaque o acórdão n.º **9202-004.290**, julgado em 19/07/2016, de de relatoria do I. Conselheiro Gerson Macêdo Guerra, com a seguinte ementa:

Relator Cons. Gerson Macêdo Guerra, julgado em 19/07/2016.

Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998

MULTA AGRAVADA - ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO - LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO.

A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal.

Na hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa.

Vale mencionar também o acórdão já referendado neste voto, que a época reproduziu o entendimento desta turma (em outra formação), que igualmente aos acórdãos citados acima, também enfrentou esse tema, acórdão n.º **3201-005.424**, de relatoria do Ilustre Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2013

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. ALEGADA AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO TEMPESTIVO A INTIMAÇÕES DA AUTORIDADE FISCAL. NÃO SUBSUNÇÃO ÀS HIPÓTESES DE AGRAVAMENTO DE QUE TRATA O ARTIGO 44 DA LEI Nº 9.430/96. AFASTAMENTO DO GRAVAME.

A constatação de que o sujeito passivo, embora tendo praticado condutas protelatórias, atendeu, mesmo que de forma insuficiente, às intimações oficiais, não autoriza o agravamento da multa previsto no § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, eis que a

fiscalizada, a rigor, não deixou de "prestar esclarecimentos", e ainda, não obstante a apontada deficiência nos esclarecimentos, isso não impediu a autoridade fiscal de levantar as informações necessárias à formalização do lançamento tributário.

E nas razões do voto faço os seguintes destaques:

No tocante ao agravamento, percebe-se que o substrato da infração foram os materiais de uso e consumo e do ativo permanente que a contribuinte entende, inclusive com fundamento em Laudo AFAG (posteriormente elaborado) fazer jus ao crédito do IPI em razão de sua aplicação e desgaste em máquinas do processo produtivo. A verdade é que documentos e esclarecimentos foram apresentados, conforme relato no TVF "Item 4.1.4 Razões alegadas pela fiscalizada para aproveitamento dos créditos" (fls. 1.017/1.025), **sua insuficiência não pode implicar o agravamento. Ademais, não obstante a apontada deficiência nos esclarecimentos prestados, isso não impediu a autoridade fiscal de levantar as informações necessárias à formalização do lançamento tributário.**

(...)

Na minha concepção não caracterizou qualquer tentativa de ludibriar o Fisco ou de esconder a real composição dos materiais utilizados como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem com fins a omitir a verdade. Repisa-se, interpretações relacionadas a composição físico-química de um mercadoria que considere o volume percentual de participação de determinado componente como insignificante a atribuir determinada característica não fundamenta a acusação de buscar "ludibriar o fisco" (é o caso do óleo de dendê e mesmo dos kits).

Improcede imputar à recorrente declaração falsa quando considera equivocadamente materiais de uso e consumo destinado ao ativo permanente como material intermediário de produção. A leitura dos argumentos da recorrente demonstra erro em sua interpretação, ainda que fundada em laudo, igualmente equivocado à luz da legislação do IPI.

Outrossim, para a autoridade fiscal ou julgadora, que manteve a qualificação e agravamento das multas, sustentar a imputação deveria demonstrar a falsidade dos Laudos, o que não se verificou.

Dessa forma, afasto a qualificação e agravamento da multa de ofício aplicada ao contribuinte.

Nesse passo, entendo que o agravamento da multa é medida extrema que deve ser adotada quando houver evidente embaraço ao procedimento de fiscalização causado pelo sujeito passivo, o que não é o caso dos autos e por essa razão excluo o agravamento da multa.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO para afastar a glosa relacionada ao *FILME STRETCH produzido pela VALFILM* e vendido à *AMBEV* e para reduzir a multa de ofício qualificada.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Declaração de Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Possuo muitos entendimentos convergentes com o do nobre colega relator, mas neste caso em concreto, venho por meio desta declaração de voto apresentar entendimento divergente com relação a possibilidade de aproveitamento do crédito, a classificação fiscal dos kits de refrigerantes e a sobrevalorização dos preços praticados.

- DO CRÉDITO;

Nas operações isentas, como não há cobrança de IPI na saída, não deveria haver direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade, consubstanciado nos Art. 153, § 3º, II, da CF/88, Art. 49 do CTN, Art. 25 da Lei nº 4.502/1964 e Art. 11 da Lei nº 9.779/1999.

A não-cumulatividade se encaixa na quantificação tributária nas várias etapas dos processos produtivos plurifásicos e possui a finalidade de evitar que a última etapa da cadeia (venda ao consumidor final) seja onerada pelos valores que foram agregados em cada uma das fases anteriores.

Assim, se não houver recolhimento de IPI na operação precedente, não há que se falar em creditamento. 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.

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.

Logo, sem decisão judicial própria e favorável, em regra geral, não haveria como permitir os créditos.

Contudo, se considerarmos os diversos precedentes proferidos no âmbito do STF e o recente julgado que tratou do assunto, a situação já seria diferente, visto que há tese judicial específica sobre a questão do creditamento do IPI na aquisição de insumos desonerados provenientes da Zona Franca de Manaus.

Conforme registrado no Acórdão n.º 3201005.423, este tema já foi objeto de julgamento nesta turma, em outra composição, oportunidade em que o voto vencedor registrou o seguinte apontamento:

“Não se pode omitir que a questão, está submetida perante o Supremo Tribunal Federal - STF, sob o rito da repercussão geral, objeto do RE n.º 592.891, o qual foi recentemente julgado e com decisão favorável a tese posta em discussão pela Recorrente.

No julgamento firmou-se a seguinte tese:

"O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se a seguinte tese: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT". Impedido o Ministro Marco Aurélio. Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 25.04.2019."

Ou seja, foi decidido no STF, de forma específica, a questão do aproveitamento de crédito do IPI nas aquisições desoneradas provenientes da ZFM e, além de existir um posicionamento final do STF sobre a questão, por ter sido o RE n.º 592.891 julgado na sistemática de repercussão geral, tal decisão deve ser aplicada no processo administrativo fiscal em razão de disposição expressa constante no Art. 62 do RICARF.

Somente com base em tal constatação já se poderia cancelar o lançamento, visto que o aproveitamento do crédito é permitido.

A matéria relativa as aquisições provenientes da Amazônia Ocidental (Decreto-Lei n.º 291/67, art.1º, §4º), que é a área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre e Territórios de Rondônia e Roraima, é uma matéria secundária e fica prejudicada no presente julgamento, pois respectiva matéria de direito serviria para fundamentar o mesmo crédito, aquele aproveitado nas aquisições dos kits de refrigerantes.

E mesmo se não restasse prejudicada a matéria, em que pese o entendimento excessivamente restrito apresentado pela fiscalização, não há dúvida de que os produtos adquiridos pela Recorrente são aqueles definidos no art. 6º, do Decreto-Lei n.º 1.435/75: “matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”, pois o processo produtivo básico, aprovado pela SUFRAMA, contém o caramelo, o açúcar e o ácido cítrico.

Entendido isto, deve-se considerar a aplicação do disposto nos art. 174 a 176 do RIPI/2002, acompanhado do Art. 82, assim como dos Art. 95 e 237 do RIPI/10, a seguir:

"Dos Créditos como Incentivo Incentivos à ADENE e ADA

Art. 174. Será convertido em crédito do imposto o incentivo atribuído ao programa de alimentação do trabalhador nas áreas da ADENE e ADA, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei n.º 6.542, de 28 de junho de 1978, atendidas as instruções expedidas pelo Secretário da Receita Federal (Lei n.º 6.542, de 1978, arts. 2º e 3º e Medidas Provisórias n.ºs 2.156 e 2.157, de 2001).

Aquisição da Amazônia Ocidental

Art. 175. 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. 82, desde que para emprego como MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).

Outros Incentivos

Art. 176. É admitido o crédito do imposto relativo às MP, PI e ME adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação para o exterior, saídos com imunidade (Decreto-lei nº 491, de 1969, art. 5º, e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso II).

Art. 177. É admitido o crédito do imposto relativo às MP, PI e ME adquiridos para emprego na industrialização de produtos saídos com suspensão do imposto e que posteriormente serão destinados à exportação nos casos dos incisos IV e V do art. 42 (Decreto-lei nº 491, de 1969, art. 5º, e Lei nº 8.402, de 1992, arts. 1º, inciso II, e 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 1º).

Da Amazônia Ocidental Isenção

Art. 82. 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 e 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 nº 1.593, de 1977, art. 34).

§ 1º Quanto a veículos nacionais beneficiados com a isenção referida no inciso I, a transformação dos mesmos em automóvel de passageiros, dentro de três anos de sua fabricação importará na perda do benefício e sujeitará o seu proprietário ao recolhimento do imposto que deixou de ser pago, independentemente das penalidades cabíveis.

§ 2º Os Ministros da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão fixarão periodicamente, em portaria interministerial, a pauta das mercadorias a serem comercializadas com a isenção prevista no inciso II, levando em conta a capacidade de produção das unidades industriais localizadas na Amazônia Ocidental (Decreto-lei nº 356, de 1968, art. 2º, parágrafo único, e Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 3º).

(...)

RIFI 2010

Da Amazônia Ocidental Isenção

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,eDecreto-Lei no1.593, de 1977, art. 34).

Dos Créditos como Incentivo

Aquisição da Amazônia Ocidental

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 nº1.435, de 1975, art. 6o, § 1o).

O mesmo entendimento é confirmado e previsto no Decreto 1.435/75, no Art 6.º, transcrito a seguir:

“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.”

Considerando que não há nenhuma controvérsia sobre a legalidade regulatória das operações dos contribuinte com relação à aprovação de seu processo produtivo básico e dos requisitos da SUFRAMA, é possível verificar que o contribuinte aproveitou crédito sob a segurança jurídica resultante de previsões legais dos créditos.

Com base na legislação, no resultado do julgamento do RE n.º 592.891/STF e nas razões expostas, o direito ampara e possibilita o aproveitamento de crédito nas aquisições dos kits de refrigerantes, provenientes da ZFM.

Deve ser dado provimento à matéria tratada no presente capítulo.

- DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL;

Conforme Relatório Fiscal, a autoridade lançadora concluiu que o contribuinte aproveitou créditos de IPI de forma indevida, uma vez que os "Kits", "Concentrados" ou "produtos que compõem os Kits", deveriam ser classificados individualmente e em classificações fiscais que possuem alíquota zero.

Ao separar os produtos, estes passariam a se enquadrar em códigos de classificação que possuem alíquota zero e, conseqüentemente, nenhum crédito poderia ser aproveitado, ainda que fictício.

A fiscalização concluiu que cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI, por não ser um concentrado, por não ser algo único, por

estar embalado de forma separada e por não possuir as mesmas características do produto final se misturado em água (ou água com gás).

Mas a própria fiscalização reconhece que se todos os componentes do "kit", em conjunto, fossem misturados com água (com ou sem gás), o produto final estaria pronto, ou seja, se misturados com água, as bebidas da posição 22.02 da classificação constante na TIPI, estariam prontas.

O resultado final da mistura do "Kit" com a substância solúvel é incontroverso nos autos, seja pelos Laudos Técnicos juntados aos autos, seja pelo Processo Produtivo Básico - PPB da empresa e pelas correspondentes Notas Fiscais.

A fiscalização faz um esforço para parecer coerente a ocorrência de duas situações que não ocorreram e que jamais existiriam:

1 - a mistura dos componentes do "Kit", de forma separada, à substância solúvel, ou;

2 - a mistura prévia de todos os componentes do kit com a substância solúvel, antes mesmo de sua comercialização;

Tais situações não possuem conexão com a realidade mercadológica do contribuinte, mais do que comprovada nos autos. O contribuinte apresentou provas e verossimilhança suficiente para comprovar que a reclassificação apresentada pela fiscalização não deveria prosperar, uma vez que é impossível transportar, vender, industrializar ou comercializar os concentrados de refrigerante em uma única solução ou mistura, de forma prévia, uma vez que o produto sofre deterioração e reações químicas que inviabilizam a qualidade de seu produto e toda a sua atividade industrial.

Faz sentido sim, que os concentrados de refrigerantes sejam transportados em kits, condição formal que em nada altera a sua condição material, essencial, de ser um concentrado para refrigerantes, independentemente do momento de mistura com a substância solúvel.

Ficou demonstrado que não há qualquer interesse da indústria em comercializar nenhum dos componentes do kit de forma separada, de modo que, resta evidente que o produto comercializado não é nenhum dos componentes do kit de forma separada, mas sim o concentrado. Todas a escrita fiscal e documentos das operações demonstram fielmente mais esta condição mercadológica.

Conforme descrito no texto da posição adotada pelo contribuinte, 2106.90.10, o que exige é que o produto a ser classificado nesta posição seja uma "preparação composta", ou seja, em nenhum momento se exigiu que preparação composta seja um único objeto ou uma única substância, em uma única condição natural (líquida, gasosa ou sólida por exemplo), assim como nunca se exigiu que o transporte desta "preparação composta" seja feito após a mistura de seus componentes.

Não há base legal para tais exigências.

Os mencionados laudos apontam que os componentes, ainda que transportados de forma separada, configuram uma preparação composta.

Esse sim é o centro da questão.

Como preparação composta, esses mencionados "Kits" são uma matéria prima única.

Não há na legislação base legal que determine uma espécie de regra geral para que as classificações fiscais separem os componentes dos produtos quando não misturados com a substância solúvel.

Ao contrário, existe nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH a exigência de que a classificação privilegie a essência do produto (Regra 2, a, I das notas explicativas).

O contribuinte adquire como preparação composta e, de fato, é uma preparação composta, com uma destinação e uma utilização única: sua mistura com a substância solúvel e o surgimento do produto final.

Nos casos em que a fiscalização pretende reclassificar produtos, esta deve aplicar as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado de forma escalonada, assim como a reclassificação fiscal efetuada pelo fisco deve estar irremediavelmente provada nos autos do processo, de modo a categorizar a situação de fato, sob pena da insubsistência da exigência fiscal.

Em geral, os fabricantes de refrigerantes, adquirem estas preparações compostas para fabricar refrigerantes da posição 22.02 da TIPI e aproveitam créditos de IPI nas aquisições, com base nas disposições legislativas vigentes.

Estes insumos adquiridos são identificados pelo contribuinte como concentrados de refrigerante e o contribuinte recebe estes insumos já classificados na NCM 2106.90.10, de acordo com as NFs.

Além do exposto, é relevante comparar o código adotado pelo contribuinte com os códigos propostos pela fiscalização. Segue em comparação a NCM 2106.90.10, utilizada pelo contribuinte e, em seguida, as posições adotadas pela fiscalização:

4.1.5.4 Por fim, verifica-se que no código NCM 2106.90.10 há dois Ex-tarifários (exceções tarifárias): o Ex 01 e o Ex 02, a seguir transcritos:

“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” (grifo nosso)

(...)

“Os componentes sólidos, cada qual em sua embalagem, devem ser classificados separadamente, tais como:

Ácido Cítrico, no NCM 2918.14.00;

Benzoato de Sódio, no NCM 2916.31.21;

Sorbato de Potássio, no NCM 2916.19.11;

Citrato de Sódio, no NCM 2918.15.0;

Aspartame, no NCM 2924.29.91;

EDTA, no NCM 2922.49.20; e

Ácido Tartárico, no NCM 2918.12.00.”

Vejam que a fiscalização somente apontou a classificação que entende como correta para os elementos sólidos e não apontou sequer os textos das posições. Os demais elementos líquidos ou gasosos sequer foram reclassificados.

A fiscalização se limitou a afirmar que o contribuinte errou na classificação fiscal do Kit de Refrigerante mas não comprovou ou sequer individualizou os elementos que entendeu que deveriam ser classificados separadamente.

É condição determinada no Art. 16 do RIPI/10, que toda a classificação deve seguir as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e também as Notas Explicativas:

"TÍTULO III DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

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

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

Art.17.As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias-NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10)."

Premissa básica e antecedente que não foi seguida pela fiscalização, que sequer divulgou os textos das posições em que pretendeu reclassificar os concentrados.

E, ainda mais grave, não seguiu a obrigação de aplicar as Regras Gerais de forma escalonada, conforme texto oficial das Notas Explicativas exposto a seguir:

"NOTA EXPLICATIVA

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

II) A Regra 1 começa, portanto, por determinar que os títulos "têm apenas valor indicativo". Deste fato não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.

III) A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:

a) De acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e b) Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

IV) A disposição III) a) é suficientemente clara e numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às ou às Regras Gerais Interpretativas (por exemplo, os cavalos vivos (posição 01.01), as preparações e artigos farmacêuticos especificados pela Nota 4 do Capítulo 30 (posição 30.06)).

V) Na disposição III) b):

a) A frase "desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas", destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração.

Por exemplo, no Capítulo 31, as Notas estabelecem que certas posições apenas englobam determinadas mercadorias. Consequentemente, o alcance dessas posições não pode ser ampliado para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluíam por aplicação da Regra 2 b). "

Assim, sem saber quais os textos das "novas" posições, como poderia a fiscalização reclassificar sem, primeiro, analisar se os textos das posições correspondem ao produto comercializado ou não? Não poderia.

A consequência de um lançamento sem substância própria, é a total ausência de relação dos fatos com a norma, ausência de descrição e fundamentação da infração tributária no presente processo administrativo fiscal.

Estes fatos que somam-se à ausência de laudo (por parte da fiscalização) neste processo, ausência do texto das posições indicadas pela fiscalização, ausência da subsunção dos fatos e características dos produtos às Regras Gerais da NESH e às posições apontadas.

É igualmente importante mencionar que a Câmara Superior desta Terceira Seção anulou por vício material um lançamento de classificação fiscal que continha os mesmos defeitos deste, conforme pode ser verificado no Acórdão CSRF 9303-005.501:

“Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 19/06/1998 a 24/10/2001

MULTA POR CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. IMPROCEDÊNCIA DE RECLASSIFICAÇÃO FISCAL PROMOVIDA PELO FISCO. NULIDADE.

Constatado que a classificação fiscal da mercadoria objeto da lide diz respeito a um código NCM diverso, tanto daquele utilizado pelo contribuinte na importação, quanto do indicado pelo Fisco no lançamento, este deve ser anulado por vício material, o que também acarreta a exoneração da multa isolada por erro de classificação fiscal.”

E por fim, mas não menos importante, não haveria nenhuma novidade em seguir esta linha de entendimento para a presente Turma de julgamento, visto que cancelou inúmeros lançamentos em razão de defeito na reclassificação por parte da fiscalização, conforme pode ser verificado no Acórdãos 3201-003.039 e 3201-002.253, citados a título de exemplo, com suas ementas transcritas parcialmente a seguir:

“Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2009

(...)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL - COMPOSIÇÃO DO PRODUTO - NECESSIDADE DE PROVA.

Nos casos em que a reclassificação fiscal efetuada pelo fisco levar em consideração a composição de produto, esta deve estar irremediavelmente provada nos autos do processo, de modo a categorizar a situação de fato, sob pena da insubsistência da exigência fiscal.

(...)

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 25/05/2004, 15/02/2005, 22/02/2005

MULTA. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. DECLARAÇÃO INEXATA. NÃO COMPROVAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Não havendo declaração inexata da mercadoria importada e correta a classificação adotada pelo contribuinte, é vedada a aplicação da multa em razão do disposto no Art. 112, 113 e 142 do CTN.”

Em adição, se a SUFRAMA autorizou a operação, visto que não há nenhuma prova de descumprimento dos requisitos de aproveitamento dos créditos permitidos pela SUFRAMA, tal atividade é protegida pelo Art. 179 do CTN, in verbis:

"Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão."

Merece provimento para que o código de classificação utilizado pelo contribuinte seja mantido.

- CONCLUSÃO.

Diante de todo o exposto, dentro dos fundamentos já expostos, voto para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário em maior extensão, para que o crédito seja permitido sobre as aquisições dos kits de refrigerantes e para que as multas e os juros sejam cancelados nas proporcionalidade do crédito a ser reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima