



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.720225/2018-02
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.813 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE

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 e os limites da sua aplicação, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

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 unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a multa de ofício qualificada, vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Júnior, que davam provimento integral; logo, o cancelamento da multa qualificada obteve a concordância de todos os conselheiros da turma. O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima manifestou interesse em declarar o voto.

(documento assinado digitalmente)

Helcio Lafeta Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Nos termos do acórdão de e-fls 3558 a 3742 a Delegacia Regional de Julgamento, por ocasião do julgamento das Manifestações de Inconformidade, relatou os fatos seguintes que serão reproduzidos parcialmente em razão da extensão. Assim sintetizo:

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. 1.526 e 1.528, foi lavrado o auto de infração às fls. 1.522/1.523, em 06/09/2018, para exigir R\$ 10.711.447,45 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 5.068.068,20 de juros de mora calculados até 30/09/2018, e R\$ 16.067.171,13 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 31.846.686,78.

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 epígrafada 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 epígrafada responde também pelas obrigações tributárias referentes aos fatos geradores do estabelecimento sucessor ocorridos a partir da incorporação.

A empresa PEPSI-COLA Industrial da Amazônia Ltda., CNPJ 02.726.752/0001-60, foi incluída no auto de infração como sujeito passivo por responsabilidade solidária de fato à luz do art. 124, I, do CTN,, consoante a motivação resumida no demonstrativo de responsáveis tributários (fls. 1.525/1.527) do auto de infração a partir de elementos de prova detalhados no termo de verificação fiscal (fls. 996/1.154).

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. 1.529) e demonstrativos de créditos glosados insertos no próprio termo de verificação fiscal (fls. 1.832/1.834).

A seguir, é reproduzido o demonstrativo de totalização de créditos glosados do termo de verificação fiscal (fl. 1.834):

	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 Ravibras 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

O processo nº 10830.720224/2018-50 enfeixa apenas as glosas de créditos referentes às aquisições aludidas em parágrafo precedente, de responsabilidade tributária exclusiva da empresa fiscalizada, a AMBEV.

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. 1.547/1.554), 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. 996/1.154, 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 (decolorada), 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 METÁLICAS 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 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)

(...)

Considerações sobre as razões alegadas pela fiscalizada para aproveitamento dos créditos fictos

(...)

Processo de industrialização dos refrigerantes

(...)

Insumos empregados no processo industrial

(...)

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

Segundo o entendimento da contribuinte, todos os produtos adquiridos da ZFM com isenção fariam jus à manutenção do crédito, calculado como devido fosse, de acordo com o art. 225 do RIPI/2010: uma espécie de crédito “presumido”.

O texto constitucional (art. 153, § 3º, II) é taxativo na garantia de compensação do o imposto devido em cada operação com o montante cobrado na operação anterior. Se não houver a cobrança do tributo na aquisição do produto, em virtude da isenção prevista para a ZFM, não há que se cogitar em não-cumulatividade, nem em direito ao crédito.

A jurisprudência acerca disso está reproduzida no termo de verificação fiscal às fls. 1.635/1.642.

Há a Ação Ordinária nº 98.06115252, ajuizada na 3ª Vara da Justiça Federal em Campinas, pela empresa AMBEV BRASIL BEBIDAS S/A, depois PEPSI COLA ENGARRAFADORA LTDA., e incorporada pela fiscalizada.

Nessa ação, o sujeito passivo foi desautorizado a efetuar a apropriação de créditos pela aquisição de produtos com isenção, alíquota zero ou imunidade, conforme julgamento no âmbito do TRF3 em 2006 (processo nº 2002.03.99.046402-2), tudo conforme consta do termo de verificação fiscal (fls. 1.643/1.649). A decisão judicial é inequívoca, ínvia a dúvidas.

Assim comenta de modo percutiente a autoridade fiscal:

“Tendo sido parte ativa na referida ação judicial, e tendo sofrido julgamento desfavorável às suas pretensões no ano de 2006, **como é possível à fiscalizada alegar, nos dias de hoje, que faz jus aos créditos do imposto, como se devido fosse, nas aquisições de insumos isentos industrializados na Zona Franca de Manaus?**

Ora, a Decisão Judicial não deixa margens a dúvidas. Toda a discussão travada no âmbito da ação ordinária impetrada pela empresa incorporada, assim como a clareza da decisão judicial e de suas justificativas desautorizam frontalmente o comportamento da fiscalizada consistente em creditar-se de valores calculados como se o imposto devido relativamente à entrada de produtos cuja saída dos fornecedores deu-se com isenção. Tal comportamento afronta a decisão judicial”.

CRÉDITOS INCENTIVADOS DE INSUMOS PARA BEBIDAS

Identificação dos produtos que compõem os kits para bebidas

Conforme o termo de verificação fiscal:

“A diligência realizada no estabelecimento industrial da fiscalizada em 06 de abril de 2017 corroborou as constatações das várias diligências efetuadas sobre seus fornecedores, no que se refere às características dos produtos que compõem os kits para fabricação de bebidas.

Dos resultados da diligência no estabelecimento da fiscalizada, duas constatações ganham relevo para a discussão aqui travada. A primeira refere-se ao fato de que os insumos comercializados pelas fornecedoras AROSUCO e PEPSI não formam uma só mercadoria, mas kits constituídos de até seis componentes, que saem dos respectivos estabelecimentos industriais, em Manaus, cada um destes, em embalagem individual e assim são recebidos pelo fabricante/engarrafador. A segunda diz respeito à existência de um processo de industrialização, complexo e com várias etapas, no estabelecimento da fiscalizada, contrariando a versão de que bastaria a mera diluição dos “kits” em água para se obter o produto final, o refrigerante.

As informações sobre os kits para bebidas trazidas pela AMBEV na Impugnação ao Auto de Infração de IPI lavrado em desfavor do estabelecimento de Jaguariúna/SP (processo administrativo nº 10830.725247/2015-16), também confirmam que os kits para bebidas são compostos por partes distintas.

No que se concerne aos insumos recebidos de AROSUCO, assim informou a impugnante:

(...) tais “kits” são compostos por duas partes.

A Parte A, no estado líquido, consiste da reunião de extratos, óleos essenciais, bases aromáticas, corantes, dentre outros itens, que, sendo enviados misturados, formam entre si uma preparação composta (...)

A Parte B, no estado sólido, por sua vez, é composta por sais, ácidos, conservadores químicos, dentre outros itens adicionados ao “kit” para melhorar-lhe “algumas das suas características (apresentação, conservação etc.)”, de forma a manter os padrões de qualidade que marcam a bebida que, ao final e a partir do “kit”, deverá ser produzida e envasada pela Impugnante em seus estabelecimentos industriais. Tais itens também consistem, individualmente considerados, em preparações compostas de mais de um material.

Quanto aos insumos recebidos de PEPSI-COLA:

— “Kits” PEPSI COLA são compostos por duas partes líquidas, a primeira (A) contendo ácido e cafeína como principais ingredientes e a segunda (B), composta por aroma “sabor Pepsi” adicionado de extratos vegetais (baunilha, noz de cola, cocor, canela etc), além de corantes, aromas, acidulantes, emulsificantes e outros aditivos. Ambas as partes, portanto, são preparações compostas.

(...)

Conforme o descrito no Termo de Constatação Fiscal lavrado por ocasião da diligência ao estabelecimento fiscalizado, os kits para fabricação de bebidas – que a empresa denomina por “concentrados” – são “compostos e subdivididos em partes A e B e, por vezes, parte C, D e E – sendo que a parte B pode ser líquida ou sólida e, esta última, são subdivididas em duas ou mais subpartes, com sais (conservantes ou ácidos) – adquiridos das empresas PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZONIA LTDA e AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA, ambas situadas na Zona Franca de Manaus. No caso dos

refrigerantes, os sais, sempre em forma sólida, são ácido cítrico, sorbato e benzoato, entre outros.”

Também constou no Termo que: “Cada uma das partes é recebida pelo estabelecimento ora diligenciado em embalagem individual. As partes somente são adquiridas em conjunto, que compõem um ou mais kits.”

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

Em geral, o conteúdo das embalagens individuais em questão passa somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento do respectivo fornecedor da AMBEV.

Uma vez que os ingredientes das "partes sólidas" não estão misturados, tal “parte” não se caracteriza como uma preparação composta, conforme conceitos a serem expostos neste Relatório. Assim, os kits fornecidos pela PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA e pela AROSUCO AROMAS E SUCOS são enviados e chegam aos estabelecimentos industriais da AMBEV divididos em duas ou mais embalagens individuais.

Pelo menos uma das embalagens contém ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada. No kit sabor Cola, o componente em questão contém extrato de noz de cola, aroma "sabor Pepsi", corante caramelo e outros ingredientes. No kit sabor guaraná, tal componente contém extrato vegetal de guaraná, aroma natural de guaraná e corante caramelo. Nos kits sabor laranja, limão, uva e tônica, o componente contém aroma natural. E, pelo menos uma das embalagens contém ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes.

Ressalte-se, ainda, conforme registrado no Termo de Constatação mencionado, que o estabelecimento fiscalizado também utiliza, entre os seus principais insumos, além dos kits para bebidas: açúcar, adquiridos 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.

O processo produtivo dos refrigerantes nos estabelecimentos industriais da AMBEV foi descrito em tópico específico” (d.d.o)

Regras do Sistema Harmonizado aplicáveis aos kits para bebidas

(...)

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

(...)

Desta maneira, inexistindo qualquer norma legal que permita classificar em código único as embalagens individuais contendo ingredientes para elaboração de bebidas – existe, ao contrário, a vedação expressa a tal critério de enquadramento – a classificação destas mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria”.(destaques do original)

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

“Conforme já mencionado, os kits fornecidos por PEPSI-COLA e AROSUCO incluem embalagens individuais contendo substâncias puras, como benzoato de sódio, sorbato de potássio ou ácido cítrico. Tais substâncias passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento dos fornecedores, e não são reconhecíveis como destinadas ao uso na industrialização de bebidas, exceto por rótulos colados nas embalagens de transporte.

Os componentes dos kits (exceto os elaborados com extrato de guaraná) não fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.

No caso de embalagem individual contendo uma substância objeto de reacondicionamento, a mercadoria não faz jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010, que prevê:

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

(...)

II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, (...)

(grifo nosso)

O motivo para a não concessão de benefício fiscal às mercadorias industrializadas pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento diz respeito a evitar deslocar o estímulo, de âmbito regional, para outras regiões do País.

A indicação do kit como uma mercadoria homogênea, única e inseparável, não tem qualquer base técnica, tratando-se apenas de uma ficção criada pelas empresas para fins comerciais e fiscais”.

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

“Como relatado, quando indagada sobre aspectos técnicos do kit de insumos para fabricação de bebidas, a AROSUCO socorreu-se de Laudo emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT. Trata-se do Relatório Técnico nº 000.130/17, elaborado pela Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção (DIEAP).

Inicialmente, deve se esclarecer que o Relatório Técnico DIEAP nº 000.130/17 foi emitido por iniciativa exclusiva da AMBEV e inclui apenas quesitos formulados pela própria empresa.

Como não foram observadas as normas dos artigos 16, inciso IV c/c artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, o Relatório DIEAP não se caracteriza como o laudo ou parecer de que trata o caput do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, mas sim como um dos elementos da impugnação, mencionados no art. 16, inciso III, do citado Decreto:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)”

Tal entendimento fundamentou a decisão da 3ª Turma da DRJ/POA, conforme Acórdão 10-61.956, cuja ementa está em parte transcrita a seguir:

(...)

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

(...)

Face ao exposto, justifica-se que, embora o concentrado típico resulte na bebida mediante simples diluição em água, seja aceito que a preparação seja identificada como um concentrado classificado no Ex 1 ou Ex 2 da posição 2106.90.10 da TIPI quando precisar receber a adição de um elemento complementar, como é o caso do gás carbônico ou do açúcar, no momento em que é obtida a bebida”.(d.d.o)

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

“Conclui-se que, entre os componentes de kits fornecidos por PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA e 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**.

É o caso do componente de **kit sabor guaraná** formado pela mistura do extrato vegetal de guaraná com outros ingredientes. Não existe identidade entre o produto final e a parte em questão, pois se ela fosse diluída individualmente, não apresentaria as características sensoriais e físico-químicas do refrigerante sabor guaraná. Portanto, o insumo não tem capacidade de diluição em partes da bebida e não se caracteriza como extrato concentrado.

Conforme relatado, além desse tipo de componente, os kits são formados por, pelo menos, mais uma outra embalagem. Entre os componentes que não contêm os extratos da bebida a ser industrializada, estão misturas de ingredientes comumente utilizados em vários produtos da indústria alimentícia. Alguns destes ingredientes são comercializados já misturados pelo fornecedor.

Logo, as preparações sob análise (mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia) devem ser classificadas **no código residual 2106.90.90, tributado à alíquota zero do IPI**.

Outras “partes” de kit são compostas por diversas embalagens individuais, em geral contendo uma substância pura, como benzoato de sódio, sorbato de potássio e ácido cítrico.

No caso de componente de kit fornecido que corresponda a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deve ser utilizada a posição da TIPI adequada para a respectiva matéria, conforme quadro abaixo:

Mercadoria	Posição	Alíquota correspondente
Parte composta exclusivamente de <u>benzoato de sódio</u>	2916.31.21	0
Parte composta exclusivamente de <u>sorbato de potássio</u>	2916.19.11	0
Parte contendo exclusivamente ácido tartárico	2918.12.00	0
Parte contendo exclusivamente <u>ácido cítrico</u>	2918.14.00	0
Parte contendo exclusivamente citrato de sódio	2918.15.00	0
Parte contendo exclusivamente EDTA Cálcio Dissódico	2922.49.20	0
Parte contendo exclusivamente aspartame	2924.29.91	0
Parte contendo exclusivamente <u>acesulfame de potássio</u>	2934.99.99	0

No caso de preparações próprias para colorir alimentos, deve ser utilizado o código 3204.19.13 da TIPI, tributado à alíquota zero.

Note-se que todos os componentes acima relacionados são tributados à alíquota zero do IPI”.(destaques do original)

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.

(...)

O corante caramelo, distintamente, é resultado de um processo de industrialização na modalidade de transformação, em duas etapas, o processo de hidrólise – do qual resulta o açúcar hidrolisado – e o de manufatura (“caramelização”).

Na fabricação dos kits para bebidas, PEPSI e AROSUCO empregam o corante caramelo na condição de produto intermediário. O insumo utilizado por estas indústrias é o próprio corante caramelo, e não o açúcar ou a cana-de-açúcar.

Cabe acrescentar que a sacarose também participa, como matéria-prima, de outros processos produtivos que não os realizados pela PEPSI: o da fabricação do corante caramelo, do ácido cítrico e do álcool. O álcool e o ácido cítrico são obtidos pela fermentação da sacarose. Ambos são produtos industrializados a partir de matérias-primas diversas, inclusive da sacarose extraída da cana-de-açúcar.

O corante caramelo, o álcool e o ácido cítrico não são bens extrativos vegetais, assim como também não o são, por exemplo, os papéis (apesar de fabricados com celulose), nem os fios e tecidos (apesar de fabricados com algodão).

Convém salientar que extrativismo é um conjunto de atividades econômicas relacionadas à coleta ou extração de recursos naturais do meio ambiente. O extrativismo vegetal é realizado por trabalhadores rurais ou por empresas. Evidentemente, a pessoa física ou jurídica que execute a industrialização de corante caramelo, álcool e ácido cítrico não pode ser chamada de extrativista vegetal.

*Em relação aos kits sabor guaraná, o extrato vegetal regional efetivamente entra no processo produtivo de pelo menos um de seus componentes. Consequentemente, os componentes de kits para guaraná em cuja elaboração tenha sido utilizado extrato de guaraná fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, por ocasião da saída dos estabelecimentos industriais situados em Manaus, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA. Contudo, como também já demonstrado em tópico anterior, mesmo as partes dos kits 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”, **cujas alíquotas do IPI é zero.***

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.

O corante caramelo, o álcool e o ácido cítrico, mesmo se tratando de produtos intermediários, poderiam gerar direito a aproveitamento de créditos básicos do IPI (quando estivessem sujeitos a alíquotas positivas do imposto), conforme previsto no artigo 226 do RIPI/2010:

Subseção I. Dos Créditos Básicos.

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;

Este comando não autoriza, porém, o direito à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010 a um produto intermediário, quanto mais, ao crédito incentivado do artigo 237 do mesmo Regulamento.

O crédito básico, de que trata a Subseção I da Seção II do Capítulo XI do RIPI/2010, comporta a inclusão de produtos secundários ou intermediários consumidos no processo de industrialização, além das embalagens. O crédito previsto no art. 237 do RIPI/2010, no entanto, é tratado de forma distinta na legislação, pois refere-se expressamente e restritivamente aos produtos elaborados com as matérias-primas que especifica. Vejamos o que determina a matriz legal:

DECRETO-LEI Nº 1.435/75

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.

A contrário senso, interpreta-se que a previsão restrita exclui os artigos e produtos secundários ou intermediários. Caso a expressão "matérias-primas" constante no caput do art. 6º tivesse um significado alargado, como pretendem as fabricantes de bebidas, não haveria sentido a utilização das distintas expressões (ou categorias) "matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem", logo no seu § 1º; bastaria que o legislador utilizasse a mesma categoria constante do caput. Apoiado em boa técnica legislativa, o legislador utilizou expressões e categorias precisas no texto normativo justamente por se tratar de benefício, que demanda interpretação não alargada, restritiva.

Mais um fato demonstra o equívoco inerente à interpretação adotada pelas fabricantes de bebidas. Tramita, no Senado Federal, o Projeto de Lei nº 210, de 2010, cujo objetivo é alterar o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, para a seguinte redação:

Art. 1º O caput do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, passa a vigorar com a seguinte redação:

*"Art. 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967, com matérias-primas, **de qualquer natureza, de origem regional.**" (destaque meu)*

Na justificativa que acompanha a apresentação do referido PL, seu autor ressaltou que a norma em vigor é bastante restritiva e registrou a intenção de fazer com que o benefício passe a alcançar os bens elaborados como produtos derivados das etapas subsequentes da cadeia produtiva:

(...)

Impossibilidade do aproveitamento de créditos na aquisição de kits 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	ALIQ 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.LARANTA 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 AQUIRAZ
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 AQUIRAZ
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.LDMAO 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 JAGUARIUNA
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.LDMAO 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.LDMAO 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.

Sobre isto, tratou o Parecer Normativo CST nº 154, publicado no DOU de 26/01/1976, abaixo transcrito:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

4.12.16.01 - PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA ZFM

A isenção do IPI conferida aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, embora por prazo certo e sob condições, tem caráter objetivo, beneficiando o produto em todas as operações posteriores de comercialização, no varejo ou por atacado, efetuadas em qualquer ponto do território nacional.

1 - O artigo 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, preceitua que "estão isentas do impostos sobre produtos industrializados todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer a comercialização em qualquer ponto do território nacional".

2 - Pode parecer, à primeira vista, que o dispositivo legal criou um benefício de aplicação geral e imediata.

Na verdade, porém, trata-se de uma isenção por prazo certo e sob condições, e, por isso, irrevogável nos termos do artigo 178 do Código Tributário Nacional, com redação alterada pela Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975.

3 - O prazo de vigência da isenção aqui tratada, bem como de outros incentivos concedidos à Zona Franca de Manaus, é de trinta anos, prorrogável por decreto do Poder Executivo, mediante aprovação prévia do Conselho de Segurança Nacional (Decreto-lei nº 288/67, Art. 42).

4 - Regulamentando o Decreto-lei nº 288/67, o Decreto nº 61.244, de 28 de agosto de 1967, na parte relativa à isenção do IPI, limitou-se, no caput do seu artigo 11, a reproduzir o texto do artigo 9º do Decreto-lei, mas acrescentando-lhe parágrafos que, além do sentido esclarecedor próprio de norma regulamentar, estabeleceram condições a serem cumpridas para integrar estabelecimentos industriais à Zona Franca de Manaus e, como consequência, garantir a produtos por eles industrializados o favor isencional. Dispõem os mencionados parágrafos:

"Art. 11 - "omissis".

§ 1º Os projetos para a produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias que pretendam gozar dos benefícios do Decreto-lei nº 688/67 serão submetidos à aprovação da SUFRAMA, ouvido o Ministério da Fazenda, quanto aos aspectos fiscais, implicando em aprovação tácita a falta de manifestação desse Ministério no prazo de 30 (trinta) dias contados do pedido de audiência.

§ 2º - Os projetos serão apresentados de conformidade com critérios e procedimentos estabelecidos pela SUFRAMA, mediante instruções aprovadas pelo Ministro do Interior.

§ 3º - O Superintendente da SUFRAMA poderá rejeitar, de plano, ouvido o Conselho Técnico, os projetos que, visando a obtenção dos incentivos fiscais previsto no Decreto-lei nº 288/67, tenham por fim a produção, industrialização ou beneficiamento das mercadorias capituladas no § 1º do artigo 3º do referido Decreto-lei, inclusive as alterações supervenientes por decreto (Decreto-lei nº 288/67, artigo 3º., § 2º)."

5 - Na verdade, o texto regulamentar transcrito, condicionado o gozo dos incentivos fiscais, inclusive a isenção do IPI, à prévia aprovação dos respectivos projetos industriais, resultou dos próprios objetivos que orientaram a criação da Zona Franca de Manaus, isto é, a integração e desenvolvimento da Amazônia, sem prejuízo para outras regiões ou setores da economia nacional e, também, sem prejuízo para a política econômica financeira do Governo.

6 - É matéria pacífica que as isenções podem ser subjetivas ou objetivas conforme se refiram a pessoas ou a bens. A isenção subjetiva considera apenas a pessoa do beneficiário. É um favor de ordem pessoal, que exclui quaisquer considerações quanto aos bens envolvidos. Contrariamente, a isenção objetiva refere-se exclusivamente ao bem ou objeto, tornando improcedente qualquer indagação de ordem subjetiva, isto é, quanto à pessoa do beneficiário. Em ambos os casos, o ato legal é que define o caráter subjetivo ou objetivo da isenção, ditando o comportamento a ser adotado. Na área do IPI, a isenção, salvo disposição expressa de lei, se refere sempre ao produto e não ao respectivo produtor ou adquirente (Lei nº 4.502/64, Art. 9º).

7 - Do texto do artigo 9º do Decreto-lei nº 288/67 flui uma isenção destinada a bens, sem indagação quanto à pessoa do seu beneficiário. **Trata-se, assim, de uma isenção objetiva. As exigências regulamentares que se referem ao projeto industrial em nada alteram o caráter da isenção porque apenas satisfazem a integração do estabelecimento industrial à Zona Franca de Manaus, habilitando-o valer-se dos benefícios fiscais previstos na lei. Em face disso, desde que os estabelecimentos tenham tido o seu projeto industrial aprovado pela SUFRAMA, as mercadorias por eles produzidos poderão ser comercializadas em qualquer ponto do território nacional com isenção do IPI, enquanto vigor o prazo do favor e desde que não excluídas expressamente do benefício isencional.**

8 - Irrelevante será a forma de comercialização, se por atacado ou no varejo, porque, em face do seu caráter objetivo, **a isenção se refere unicamente ao produto e seus efeitos estarão presentes não apenas nas saídas da Zona Franca de Manaus, mas também nas operações posteriores, até a finalização do ciclo econômico e o consumo efetivo da mercadoria.**

9 - Finalmente, este parecer acrescenta esclarecimentos ao Parecer Normativo CST nº 406/70, além de reformular o entendimento expresso no seu item 12, *in fine*. ”

(destaques acrescentados)

E, no mesmo sentido do que foi exposto anteriormente, não há possibilidade legal de crédito ficto nesta situação”. (d.d.o)

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

Às fls. 1.727/1.762 do termo de verificação fiscal, são detalhadas as circunstâncias que evidenciam um ajuste entre a fornecedora PEPSI-COLA e a AMBEV, em que o preço do produto não cumpre as regras do IPI acerca de valor tributável, sendo interdependentes as empresas (dados de interesse apenas para o processo nº 10830.720225/2018-02).

A seguir as transcrições possíveis do termo de verificação fiscal:

“Conforme já relatado neste Termo, apesar de não haver destaque de IPI nas notas fiscais de saída emitidas pelas empresas fornecedoras dos kits de insumos para fabricação de bebidas, a AMBEV calculou e escriturou no Livro Registro de Apuração do IPI - RAIPI valores de crédito que denomina de “presumido”. A utilização do termo “presumido” (é absolutamente indevida, pois as operações praticadas entre a PEPSI-COLA e a AMBEV não se enquadram no que dispõe a Subseção V da Seção II do RIPI/2010, que trata dessa espécie de crédito), por meio de aplicação da alíquota do imposto como se devido fosse, em cada uma das operações de aquisição dos produtos. E, deste modo, no período sob fiscalização, o estabelecimento da AMBEV em Jundiá apropriou-se irregularmente de um crédito fiscal ficto equivalente a 20% do valor dos insumos adquiridos destas fornecedoras, uma vez que considerou, indevidamente, o produto, como classificado no Ex 01 da posição 2106.90.10 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), para o qual está prevista essa alíquota.

Os fatos constatados nesta fase da ação fiscal configuram, contudo, a prática de irregularidades fiscais ainda mais graves, resultantes de ajustes dolosos estabelecidos entre a fiscalizada e cada uma das suas fornecedoras de kits de insumos. Ficou caracterizada a prática de sobrevaloração das operações entre a fiscalizada e as suas duas fornecedoras de kits para fabricação de refrigerantes.

A seguir serão relatadas as verificações e respectivas análises fiscais sobre as operações praticadas entre a fiscalizada e a PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA (CNPJ 02.726.752/0001-60), fornecedora dos kits para fabricação dos refrigerantes Pepsi-Cola e 7UP H2Oh!”.

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

(...)

Geração de volumosos créditos fictos de IPI e ganhos financeiros decorrentes

“Conforme descrito exhaustivamente neste Termo, apesar de não haver destaque de IPI nas notas fiscais de saída emitidas pelas empresas fornecedoras dos kits de insumos para fabricação de bebidas, a AMBEV, há muitos anos, calcula e escritura no Livro Registro de Apuração do IPI - RAIPI valores de crédito que denomina de “presumido”, por meio de aplicação da alíquota do imposto como se devido fosse, em cada uma das operações de aquisição dos produtos. E, assim, no período sob fiscalização, o estabelecimento da AMBEV em Jundiá apropriou-se irregularmente de um crédito fiscal ficto equivalente a 20% do valor dos insumos adquiridos destas fornecedoras, uma vez que considerou o produto, indevidamente, como classificado no Ex 01 da posição 2106.90.10 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), para o qual está prevista esta alíquota.

Suas duas fornecedoras de kits para fabricação de bebidas, por sua vez, inserem nas notas fiscais de saída dos produtos descrição incorreta, relacionada à classificação fiscal indevida – pois, na posição correta da TIPI, a alíquota correspondente seria de 0% e, não, de 20% – e valores artificialmente elevados, de modo a possibilitar a apropriação de crédito ficto, pelo estabelecimento destinatário, em valor até 20 vezes superior ao que seria devido, caso a alíquota fosse positiva.

Os valores cobrados a maior pelo fornecimento dos kits de insumos sobrevalorizados, por várias formas, são ressarcidos ou compensados à AMBEV, além de permitirem o aumento da lucratividade das empresas envolvidas à custa do uso distorcido e abusivo dos benefícios fiscais orientados à Zona Franca de Manaus.

Nas operações de fornecimento de kits elaborados pela PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA, os valores resultantes dos sobrepreços são devolvidos pela assunção, por parte desta empresa, do ônus financeiro relativo ao marketing dos refrigerantes fabricados na etapa seguinte da industrialização, pela AMBEV. Os direitos pela utilização da marca de refrigerantes também estão indevidamente embutidos no preço dos insumos.

Nas operações praticadas no interior do grupo econômico, a sobrevalorização dos insumos fornecidos é compensada com parte do ônus financeiro da propaganda e marketing dos refrigerantes, indevidamente, assumido pela AROSUCO, despesas gerais desta empresa incluídas no sistema contábil de compensação e dos próprios dividendos a serem distribuídos à AMBEV, que detém 99,99% do capital social da fornecedora. Graças a este mecanismo, a AROSUCO obteve lucro operacional de 84% e em 83% em relação à receita líquida nos anos de 2013 e 2014 e, de acordo com amostra de notas fiscais analisadas, a margem de lucro média dos produtos, calculada sobre o somatório do custo de matéria-prima e gastos gerais de fabricação, foi de 916%, conforme relatado.

Para viabilizar a apropriação dos referidos créditos fictícios, a fiscalizada utiliza-se de descrição indevida dos insumos que compõem os kits para fabricação de bebidas, fornecidos pela AROSUCO e PEPSI-COLA e busca, a todo custo, esconder a real composição de suas partes, conforme relatado neste Termo de Verificação Fiscal. Nos casos de filmes Stretch também busca ludibriar o Fisco sobre a composição desta matéria-prima. Nos dois casos, sempre tenta fazer parecer que tais insumos são elaborados com matérias-primas agrícolas extrativas por estabelecimento da Amazônia Ocidental. Quanto às tampas e rolhas adquiridas da RAVIBRÁS, simplesmente, se credita do crédito ficto.

A fiscalizada violou, ainda, a legislação de regência do IPI, por ter se creditado indevidamente de valores relativos a material de uso e consumo ou destinado ao ativo permanente, inserindo declaração falsa no RAIPI, uma vez que informou tratar-se de Material Intermediário de Produção”.(destaque do original)

Tentativa de guarda judicial para o aproveitamento dos créditos fictos

Trecho de interesse somente no tocante às aquisições da PEPSI-COLA (processo nº 10830.720225/2018-02).

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

“O creditamento ficto de valores do IPI – multiplicados em virtude da sobrevalorização das operações de fornecimento dos kits de insumos pela PEPSICOLA e AROSUCO –, juntamente ao cometimento das outras irregularidades fiscais mencionadas, gerou excedentes de crédito indevido que, além de neutralizar a carga do imposto sobre os refrigerantes industrializados pela fiscalizada, simularam o atendimento das condições para que fossem apresentados Pedidos de Ressarcimento da ordem de dezenas de milhões de reais durante o período fiscalizado e, inclusive, compensar outros tributos federais devidos por meio da apresentação de Declarações de Compensação.

Como relatado, o valor das despesas de marketing, lançado indevidamente pela PEPSI COLA, corresponde a 71% do total das notas fiscais de venda emitidas à AMBEV, tanto no ano de 2013, quanto no de 2014; e, pelas informações apresentadas pela diligenciada, a margem bruta calculada sobre a receita líquida de vendas seria superior a 80%. De outro lado, a margem de lucro operacional da AROSUCO representou 84% e 83% da Receita Líquida nos mesmos anos, sendo, os respectivos dividendos, distribuídos à AMBEV.

Com efeito, os recursos obtidos por meio da utilização indevida e distorcida dos benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus acabam por financiar o volumoso programa de marketing dos refrigerantes, configurando a apropriação privada do fundo público.

Além disto, a lucratividade dos grupos econômicos PEPSI e AMBEV e a disputa pela participação do mercado nacional é alavancada à custa do incentivo fiscal de natureza regional. Em relação a PEPSI-COLA, os lucros auferidos são distribuídos às sócias estrangeiras, PEPSI-COLA MANUFACTURING COMPANY OF URUGUAY S.R.L e PEPSI-COLA (BERMUDA) LIMITED, sediadas no Uruguai e nas Ilhas Bermudas, ambos relacionados, pela legislação brasileira, entre os países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados.¹¹⁹ Os lucros da AROSUCO são distribuídos à própria AMBEV”.

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						AMBEV e PEPSI COLA		AMBEV e AROSUCO		TOTAIS
	10830.720224/2018-50						10830.720225/2018-02		10830.724180/2018-37		
	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	74,523%	10.792.075,02
08/2013	841.742,42	13,039%	64.212,35	0,995%	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%	338.326,40	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
TOTAIS	1.402.688,80	0,669%	2.041.181,17	0,973%	13.022.847,11	6,209%	38.814.244,35	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 Jundiaí, houve ações fiscais anteriores que deram azo a autuações processadas sob o nº 19311.720022/2015-07 e o nº 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. 1.533/1.534, para todos os períodos de apuração houve a inflição da multa de ofício qualificada (150%).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA.

“Segundo o disposto no artigo 124, I da lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional):

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

(...)”

Conforme relatado neste Termo de Verificação, a PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZONIA LTDA fornece kits para fabricação e bebidas – indevidamente denominados de concentrados – ao conjunto das fábricas da AMBEV de forma exclusiva e firmou com esta Cartas de Franquia, por meio do qual acordam os preços dos produtos com base na receita líquida da fábrica de refrigerantes.

No relato ao longo deste Termo de Verificação Fiscal, foi demonstrado que, em conluio com a AMBEV, a PEPSI-COLA descreve incorretamente os produtos que fornece exclusivamente à sua controladora – como se fossem “concentrados” – e os classifica indevidamente no Ex 01 da posição 2106.90.10 da TIPI, à qual corresponde a alíquota de 20%, criando as condições para o aproveitamento de crédito ficto pelo estabelecimento destinatário, pela aplicação deste percentual sobre o valor indicado na nota fiscal como se o imposto devido fosse. A situação torna-se ainda mais grave porque a PEPSI-COLA insere nas notas fiscais valores unitários artificialmente elevados, propiciando que o crédito ficto seja multiplicado em até 20 vezes, como também demonstrado.

A PEPSI-COLA inclui, indevidamente, no valor da operação, as despesas de marketing dos refrigerantes industrializados pela AMBEV. E ressarce a essa empresa os significativos valores gastos em despesas de marketing dos refrigerantes de sua marca, além de pagar uma outra parte destes gastos diretamente. Na prática, portanto, a AMBEV não assume o custo total de aquisição conforme discriminado nas notas fiscais emitidas pela PEPSI-COLA, mas apenas 29% desse valor. Como se demonstrou, a inclusão de valores referentes à publicidade e propaganda é feita de forma dissimulada, incluindo “reembolsos” em relação à maior proporção das despesas dessa natureza e, assim, tornando evidente o intuito de fraude.

O planejamento fiscal evasivo dos grupos PEPSI-COLA e AMBEV afronta os objetivos e condições para usufruto dos incentivos das atividades da ZFM e Amazônia Ocidental. A maior parte do preço que a PEPSI-COLA cobra da AMBEV corresponde a despesas com publicidade e propaganda, além de uma altíssima margem de lucro.

Conforme detalhado neste Termo de Verificação Fiscal, especialmente nos tópicos 8 e 10, constatou-se fraude, simulação e conluio nas operações realizadas entre a PEPSI-COLA e a AMBEV. Demonstrou-se também que, sem a participação dessas duas empresas, não seria possível concretizar a evasão tributária verificada, que acaba por financiar o volumoso programa de marketing dos refrigerantes das marcas de propriedade da PEPSI-COLA e beneficia ambas as empresas pelo aumento significativo de seus lucros à custa do incentivo regional destinado à Amazônia Ocidental.

Assim, o estabelecimento acima identificado da AMBEV S/A será o contribuinte do IPI a ser autuado, ao mesmo tempo em que a PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA deve ser enquadrada como responsável solidária”.

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\$ 10.711.447,45, 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.

Assim discorre a autoridade fiscal:

“Em virtude das glosas de créditos efetuadas nesta Fiscalização, a escrita fiscal do contribuinte foi reconstituída, conforme “PLANILHA DE RECONSTITUIÇÃO DE ESCRITA DE IPI”, composta por um conjunto de três demonstrativos, “DEMONSTRATIVO DOS SALDOS DA ESCRITA FISCAL”, “DEMONSTRATIVO DOS DADOS APURADOS” e “DEMONSTRATIVO DE RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL”. Tais documentos constituem o Anexo I do presente Termo de Verificação Fiscal e parte integrante e inseparável do Auto de Infração.

Para a reconstituição, foram acrescentados aos valores originais do Livro Registro de Apuração do IPI – RAIPI (expressos no “DEMONSTRATIVO DOS SALDOS DA ESCRITA FISCAL”) os débitos e créditos a seguir relacionados:

- Glosas de crédito efetuadas neste Auto de Infração (na coluna “Soma Demonstrativo Débitos Apurados” do “DEMONSTRATIVO DE RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL”);

- Estorno do valor relativo ao saldo credor do período anterior (junho/2013) do Livro Registro de Apuração do IPI, no valor de R\$ 9.959.509,95, pelos seguintes motivos: i) não restou saldo credor a transportar para julho/2013 segundo o apurado na reconstituição da escrita do Auto de Infração objeto do processo administrativo nº 10830-727.394/2017-84. Tal valor foi incluído a débito, no período de apuração referente a julho de 2013, na coluna “Outros Créditos ou Débitos a Incluir na Reconstituição de Escrita”, do “DEMONSTRATIVO DOS DADOS APURADOS”.

- Cabe observar que, nesse mesmo período de apuração (julho/2013), foi incluído a crédito, no mesmo Demonstrativo, o valor de R\$ R\$ 9.959.509,95, em razão de estorno (débito) escriturado pelo contribuinte neste valor, referente ao Pedido de

Ressarcimento – PER nº 00224.90473.250713.1.1.01-3388. Este crédito tem, portanto, a função de neutralizar o estorno realizado pelo contribuinte.

- Pela mesma razão exposta no item imediatamente acima, foram incluídos a crédito, na coluna “Outros créditos / Outros débitos” do “DEMONSTRATIVO DE RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL”, os valores estornados pelo contribuinte de sua escrita fiscal (cf. ajustes no RAIFI) em função dos Pedidos de Ressarcimento abaixo relacionados:

Número do documento	Valor do crédito solicitado	Período
15164.38069.241013.1.1.01-3525	R\$ 36.098.727,5	3º TRIM 2013
16648.78233.230114.1.1.01-0993	R\$ 22.452.199,8	4º TRIM 2013
20611.69044.250614.1.1.01-9908	R\$ 3.104.983,62	1º TRIM 2014
04143.92449.230714.1.1.01-5068	R\$ 14.634.090,8	2º TRIM 2014
41685.19017.211014.1.1.01-5406	R\$ 34.351.539,2	3º TRIM 2014

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

e-fls 3687

Ciência e Impugnação

O sujeito passivo (AMBEV S/A) tomou ciência da exação em 10/09/2018 por meio do “termo de ciência por abertura de mensagem” (fl. 1.852).

O responsável solidário (PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA.) tomou ciência da exação em 11/09/2018 por meio dos “termo de ciência por abertura de mensagem” (fl. 1.858).

Em 10/10/2018, conforme o “termo de solicitação de juntada” à fl. 2.458, a contribuinte apresentou a impugnação às fls. 2.461/2.526, subscrita pelo patrono da pessoa jurídica qualificado na documentação de representação às fls 2.530/2.531, em que aduz, em síntese, o seguinte:

1) DA INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO À COISA JULGADA: OS EFEITOS E ALCANCE DA DECISÃO PROFERIDA EM MEDIDA JUDICIAL PROPOSTA POR EMPRESA INCORPORADA PELA IMPUGNANTE

(...)

2) DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS CONCENTRADOS NO CÓDIGO 2106.90.10 *Ex 01*

(...)

3) DO DIREITO AO CREDITAMENTO DO IPI NAS AQUISIÇÕES PROVENIENTES DAS ZFM

(...)

4) A RESPONSABILIDADE PELA CORRETA CLASSIFICAÇÃO DOS INSUMOS ADQUIRIDOS PELA IMPUGNANTE NÃO É DESTA MAS DE SEU FORNECEDOR

5) DA INEXISTÊNCIA DE SOBREVALORAÇÃO DOS PREÇOS PRATICADOS NAS AQUISIÇÕES DAS PREPARAÇÕES COMPOSTAS JUNTO A PEPSI.

(...)

6) IMPROCEDÊNCIA DA MULTA DE 150% E DOS JUROS DE MORA

(...)

7) DA CONSEQUENTE DECADÊNCIA QUANTOS AOS FATOS GERADORES ANTERIORES A 11.09.2013

(...)

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. 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. 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 créditos 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. SOBREVALORAÇÃO DE INSUMOS. FALTA DE MOTIVAÇÃO. FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DAS DIFERENÇAS.

É descartada a arguição de nulidade no caso, porque a sobrevaloração de insumos pela empresa fornecedora consiste em uma série de indícios, fáticos e contábeis, que

caracterizam circunstâncias qualificativas como o conluio, indispensáveis à majoração da multa de ofício, sendo desnecessária a determinação quantitativa das diferenças.

NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

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) ou inobservância de práticas reiteradas pela Administração Tributária, e, destarte, inexistente nulidade.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexistente cerceamento do direito de defesa e a conseqüente nulidade, por alegação de falta de acesso à totalidade da documentação da peça fiscal, se a imputada tenha exercido plenamente o direito de defesa em peça impugnatória apresentada.

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%).

JUROS DE MORA.

Sendo o caso de débitos em mora, devem ser aplicados juros de mora calculados pela taxa SELIC.

JUROS SOBRE MULTA. LEGALIDADE.

A legislação vigente determina que os juros incidam sobre o débito existente em relação à União, este obviamente decorrente de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil e que inclui também a multa de ofício no caso de lançamento de ofício.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

A contagem do prazo quinquenal de decadência se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na hipótese de falta de antecipação de pagamento.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. PRESENÇA DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO FÁTICA.

Há sujeição passiva solidária se estiver configurado que as pessoas jurídicas, no caso, possuam interesse comum na situação que consubstancie o fato gerador da obrigação tributária principal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformados os contribuintes AMBEV S.A (e-fls 3853 a 3924) e PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA (e-fls 3761 a 3817) ingressaram com Recurso Voluntário, requerendo a reforma do julgado, alegando em síntese os mesmos argumentos da Manifestação de inconformidade. A união apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário nas e-fls 3928 a 4007.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e reúnem os demais pressupostos legais de admissibilidade, deles, portanto, tomo conhecimento e os julgarei em conjunto em razão de tratarem do mesmo auto de infração.

Conforme já relatado trata-se de auto de infração lavrado contra AMBEV e Pepsi Cola, com fundamento no RIPI/2010, para exigir R\$ 10.711.447,45 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 5.068.068,20 de juros de mora calculados até 30/09/2018, e R\$ 16.067.171,13 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 31.846.686,78., por falta de recolhimento do IPI em razão do aproveitamento de créditos indevidos do imposto, nas seguintes hipóteses:

A) aquisição de kits concentrados para bebidas da Pepsi Cola da Amazônia Ltda (“Pepsi”), em decorrência de erro na classificação fiscal, já que segundo a Fiscalização tais mercadorias não se enquadrariam no código NCM 2106.90.10 “Ex 01” os quais não fariam jus à isenção prevista no artigo 95, III, do RIPI/2010, uma vez que não são empregadas em sua produção matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da Amazônia Ocidental, o que impediria o creditamento de IPI nos moldes artigo 237 do RIPI/2010;

B) a empresa Pepsi Cola da Amazônia Ltda (“Pepsi”), foi incluída no auto de infração como sujeito passivo por responsabilidade solidária de fato à luz do art. 124, I, do CTN.

C) multa qualificada pela prática de fraude e simulação em conluio que resultou em evasão fiscal.

Matéria impugnada.

Com a finalidade de melhor delimitar a matéria a ser julgada, listo abaixo as razões dos Recursos Voluntários da AMBEV e da PEPSI-COLA.

Recurso Voluntário da empresa Ambev:

I - Da inexistência de violação à coisa julgada: os efeitos e alcance da decisão proferida em medida judicial proposta por empresa incorporada pela AMBEV.

I.1 - Evidentemente a decisão judicial em questão não se aplica às aquisições de produtos isentos em relação aos quais a lei prevê expressamente o direito ao crédito.

I.2 - De todo modo a decisão judicial em questão não afasta o direito ao crédito do IPI nas aquisições isentas da ZFM.

I.3 - Em qualquer caso com a extinção por incorporação da parte autora cessam os efeitos da decisão judicial.

I.4 – A r. Decisão recorrida se furtou de enfrentar os fundamentos de defesa apresentados pelas recorrentes.

II - Da correta classificação fiscal dos concentrados para elaboração de refrigerantes no código 2106.90.10 ex 01.

II.1 - Da impossibilidade de aplicação de novo critério jurídico de lançamento a fatos pretéritos.

II.2 - Os concentrados para elaboração de refrigerantes estão enquadrados no código 2106.90.10 ex 01.

III - Do direito ao creditamento do IPI nas aquisições isentas provenientes da ZFM.

III.1 - Aplicação do posicionamento consolidado pelo STF em repercussão geral nos termos do art. 62§2º do RICARF.

III.2 – Desconsideração pela r. decisão recorrida de que a recorrente atendeu aos requisitos do art. 6º, § 1º, do decreto-lei nº 1.435/75, consolidado nos arts. 95, inciso III, e 237 do RPI/2010

IV - A responsabilidade pela correta classificação dos insumos adquiridos pela recorrente não é desta mas de seu fornecedor

V - Da inexistência de sobrevaloração dos preços praticados nas aquisições das preparações compostas junto à Pepsi.

V.1 - a nulidade do lançamento por falta de fundamentação legal e ausência de comprovação do pretensão ilícito.

V.2 - Da inexistência de relação de interdependência entre a recorrente e a Pepsi.

V.3 – Dos equívocos cometidos pela fiscalização na análise dos contratos e das operações correspondentes.

VI - Da improcedência do lançamento quanto à exigência de multa, ainda mais qualificada, e juros de mora.

V.1 - Da consequente decadência quantos aos fatos geradores anteriores a 10.09.2013.

Recurso Voluntário PEPSI-COLA:

III.1. PRELIMINAR: NULIDADE DO AIIM EM DISCUSSÃO

A. Falta de acesso aos documentos que embasaram a presente exigência fiscal

B. Impossibilidade de exigência de tributos a partir de mera presunção

III.2. MÉRITO

A. Responsabilidade Solidária – Ausência de interesse comum.

B. Responsabilidade Solidária – Limitação às operações realizadas com a Recorrente.

C. Esclarecimentos acerca da operação da Recorrente.

D. Inexistência de conluio entre a Recorrente e a Ambev.

E. A impossibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos.

F. O princípio da livre iniciativa e o direito da Recorrente de determinar os preços dos produtos que comercializa.

G. Classificação fiscal dos concentrados.

G.1. A correta classificação dos concentrados no Ex 01 da NCM 2106.90.10 e a regularidade dos procedimentos adotados pela Recorrente.

H. Da mudança de critério jurídico e da prática reiterada

IV. A MULTA E OS JUROS APLICADOS

A. A Impossibilidade da Aplicação da Multa Qualificada

B. DECADÊNCIA PARCIAL

C. A Impossibilidade de Incidência de Juros SELIC sobre as multas

Conforme se pode notar a Recorrente Pepsi-Cola alega como preliminar do mérito nulidade por falta de acesso aos documentos dos autos e impossibilidade de exigir tributo com base em “mera” presunção, sendo necessário tratá-las inicialmente.

Preliminar.

Alega a Recorrente Pepsi-Cola que não teve acesso aos documentos que embasaram o auto de infração, sendo prejudicada a sua defesa, vejamos:

27. Tudo isso demonstra, sem sombras de dúvidas, que o referido ato de lançamento se mostra viciado por insanável **NULIDADE**, dado que a cópia integral do processo administrativo e dos demais documentos que o instruíram não foi franqueada à Recorrente, o que vai de encontro às garantias constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, e aos princípios gerais do direito administrativo da motivação, fundamentação e publicidade dos atos praticados pelos agentes públicos.

As alegações recursais foram analisadas pelo julgador de piso e afastadas em razão do acesso ter sido franqueado por meio de ação mandamental, com tutela liminar deferida, impetrada pela AMBEV, veja-se:

Embora a responsável tributária (PEPSI-COLA) alegue não ter tido acesso a toda a documentação do processo, isso se deu em virtude de ação mandamental, com tutela liminar concedida, impetrada pela AMBEV.

É estranho que duas empresas, marcadas pelo interesse comum e partes em contrato de franquia perene, procurem ocultar informações uma da outra: parece encenação, com o fito de camuflar a interdependência de fato e provocar nulidade processual por cerceamento de direito de defesa.

De qualquer sorte, a responsável solidária apresentou alentada peça impugnatória pela qual demonstrou conhecimento pleno de todas as imputações da peça impositiva, com o exercício amplo do direito de defesa.

Não vislumbro preterição do direito de defesa. Nulidade inexistente. Questão proemial rejeitada.

Em razão do estado em que se encontra o processo e da ausência de comprovação de prejuízos por parte do Responsável Solidário, a preliminar deve ser rejeitada. Isso porque, a defesa foi apresentada com todos os elementos e argumentos pertinentes ao que consta nos autos, não havendo o que se falar em ausência de contraditório.

Em respeito ao princípio da economia processual, entendo que eventual nulidade foi superada a partir do momento que o recorrente teve acesso ao processo e por essa razão acatar o pedido preliminar no estado em que se encontra é atentar contra a razoabilidade.

Rejeito a preliminar.

Quanto a alegada “impossibilidade de exigência de tributos a partir de mera presunção”, embora esteja na preliminar, será tratado no mérito, em conjunto com o tópico sobrevalorização “V.1 - a nulidade do lançamento por falta de fundamentação legal e ausência de comprovação do pretensão ilícito”, visto que as alegações são com base no mesmo fundamento.

Mérito

Da responsabilidade solidárias.

O lançamento fiscal, atribuiu infração à empresa Ambev que adquiri os “Kits” e solidariamente autuou a empresa Pepsi-Cola que fornece esses produtos. A solidariedade foi enquadrada no Art. 124, inciso I do CTN e assim foi fundamentada:

(...)

Conforme relatado neste Termo de Verificação, a *PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZONIA LTDA* fornece kits para fabricação e bebidas – indevidamente denominados de concentrados – ao conjunto das fábricas da *AMBEV* de forma exclusiva e firmou com esta Cartas de Franquia, por meio do qual acordam os preços dos produtos com base na receita líquida da fábrica de refrigerantes.

No relato ao longo deste Termo de Verificação Fiscal, foi demonstrado que, em conluio com a *AMBEV*, a *PEPSI-COLA* descreve incorretamente os produtos que fornece exclusivamente à sua controladora – como se fossem “concentrados” – e os classifica indevidamente no *Ex 01* da posição 2106.90.10 da TIPI, à qual corresponde a alíquota de 20%, criando as condições para o aproveitamento de crédito ficto pelo estabelecimento destinatário, pela aplicação deste percentual sobre o valor indicado na nota fiscal como se o imposto devido fosse. A situação torna-se ainda mais grave porque a *PEPSI-COLA* insere nas notas fiscais valores unitários artificialmente elevados, propiciando que o crédito ficto seja multiplicado em até 20 vezes, como também demonstrado.

A *PEPSI-COLA* inclui, indevidamente, no valor da operação, as despesas de marketing dos refrigerantes industrializados pela *AMBEV*. E ressarcir a essa empresa os significativos valores gastos em despesas de marketing dos refrigerantes de sua marca, além de pagar uma outra parte destes gastos diretamente. Na prática, portanto, a *AMBEV* não assume o custo total de aquisição conforme discriminado nas notas fiscais emitidas pela *PEPSI-COLA*, mas apenas 29% desse valor. Como se demonstrou, a inclusão de valores referentes à publicidade e propaganda é feita de forma dissimulada, incluindo “reembolsos” em relação à maior proporção das despesas dessa natureza e, assim, tornando evidente o intuito de fraude.

O planejamento fiscal evasivo dos grupos *PEPSI-COLA* e *AMBEV* afronta os objetivos e condições para usufruto dos incentivos das atividades da ZFM e Amazônia Ocidental. A maior parte do preço que a *PEPSI-COLA* cobra da *AMBEV* corresponde a despesas com publicidade e propaganda, além de uma altíssima margem de lucro.

Conforme detalhado neste Termo de Verificação Fiscal, especialmente nos tópicos 8 e 10, constatou-se fraude, simulação e conluio nas operações realizadas entre a *PEPSI-COLA* e a *AMBEV*. Demonstrou-se também que, sem a participação dessas duas empresas, não seria possível concretizar a evasão tributária verificada, que acaba por financiar o volumoso programa de marketing dos refrigerantes das marcas de propriedade da *PEPSI-COLA* e beneficia ambas as empresas pelo aumento significativo de seus lucros à custa do incentivo regional destinado à Amazônia Ocidental.

Assim, o estabelecimento acima identificado da *AMBEV S/A* será o contribuinte do IPI a ser autuado, ao mesmo tempo em que a *PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA* deve ser enquadrada como responsável solidária.

A responsável solidária defende que o interesse econômico não pode ser confundido com o interesse comum e colaciona diversos julgados nesse sentido, enfatizando que o interesse na Pepsi-cola é meramente econômico, que não há relação de dependência entre as autuadas e que por essa razão deve ser afastada a solidariedade.

Importante salientar que a Ambev aduz em sua defesa que a responsabilidade pela classificação fiscal dos produtos é do fornecedor, alegando que:

Por fim, a Recorrente ressaltou ainda em sua impugnação que a classificação fiscal adotada para escrituração dos créditos glosados pela fiscalização foi exatamente aquela que consta das notas fiscais emitidas pelo fabricante fornecedor, como se verifica claramente dos documentos acostados aos autos (doc. 11 da impugnação).

Nessas condições, cumpre ressaltar que a responsabilidade pela correta classificação de uma mercadoria é **exclusivamente do seu produtor/alienante**, e jamais do adquirente. (...)

No entanto, ainda que nos termos do artigo 327 do RIPI/10 o adquirente possa ser responsabilizado por verificar a **regularidade dos elementos formais da nota fiscal do produto recebido, como por exemplo se consta classificação fiscal e alíquota do produto, não pode ser responsabilizado pela correção dessa classificação, que compete somente ao seu produtor/fabricante por deter todas as informações e conhecimento técnico para tanto indispensáveis.**

Assim, à toda evidência, se infração houve no caso concreto foi cometida pelo fabricante dos insumos adquiridos pela Recorrente ao utilizar-se de isenção em operação que na visão do fisco não seria isenta e não por esta, que por expressa disposição legal não pode responder por qualquer ato a que não tenha dado causa, notadamente pela classificação fiscal das mercadorias, **conforme já decidido por este E. CARF, verbis: (...)**

O interesse comum que trata o artigo 124, inciso I do CTN esta relacionado ao fato gerador, como bem diz a literalidade da lei: “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

No caso concreto a responsável solidária classifica o produto que fornece com exclusividade como “concentrado” cuja alíquota do IPI, se devida fosse, seria de 20%. O contribuinte principal, que adquire o produto, se beneficia da classificação, entendida como errada pelo fisco, em vultosos valores, considerando o preço atribuído ao produto em razão de inúmeros atributos que serão tratados em outro tópico.

Ainda que não se considere a ocorrência de sobrevaloração do preço do produto adquirido, não se pode negar que a AMBEV se beneficia da classificação atribuída quando busca se creditar sobre a alíquota baseada nessa classificação fiscal. Logo, em qualquer das hipóteses o fato gerador é determinado pela empresa solidária (Pepsi Cola) de forma que beneficia a autuada principal.

Em sendo o fornecedor quem determina a classificação fiscal do produto e em sendo o contribuinte adquirente o maior beneficiário dessa classificação equivocada, dúvidas não

pairam quanto a solidariedade das pessoas jurídicas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador, que nesse caso é a classificação do produto.

Sobre a solidariedade na qual as recorrentes foram autuadas há vasta discussão na doutrina e na jurisprudência, sendo de interesse dos operadores da lei dar a devida extensão ao que o artigo 124 do CTN deve ser aplicado. Vejamos a lição do Mestre Caio Augusto Takano, em artigo publicado no site do IBDT¹, com o título “Em busca de um interesse comum: considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN”

SÍNTESE CONCLUSIVA

O art. 124 do CTN desdobra-se em duas hipóteses, tendo em vista que o art. 121, ao tratar de sujeição passiva, contempla uma distinção entre contribuintes (inc. I) e responsáveis (inc. II): a regra para a solidariedade entre contribuintes é aquela do inc. I do art. 124, **alcançando todos aqueles que possuem “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, em decorrência da prática conjunta do fato jurídico tributário**; a regra aplicável a responsáveis tributários é aquela do inc. II do art. 124, pela qual se lhes impõe a solidariedade, seja com contribuintes ou com outros responsáveis tributários, nos termos que a lei dispuser e, evidentemente, desde que compatível com os parâmetros definidos pelo Código Tributário Nacional.

Vê-se, daí, que o “interesse comum” somente exsurgirá entre pessoas que estiverem no mesmo polo que constitui o fato jurídico tributário, i.e., quando “mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”. Tem-se, assim, que a hipótese legal do art. 124, inc. I, do CTN pressupõe que todos os sujeitos passivos da obrigação tributária tenham concorrido para a realização do fato jurídico tributário. Dito de outro modo: exige-se o concurso de contribuintes na realização daquele fato.

Se da expressão “interesse comum” seria possível extrair diferentes significados, não é irrelevante a constatação de que o Superior Tribunal de Justiça, intérprete autêntico do enunciado prescritivo do art. 124, inc. I, do CTN, tem reiteradamente se posicionado no sentido de construir a norma de solidariedade tributária de forma mais restritiva, adotando o conceito estritamente jurídico de interesse comum, que alcança apenas as pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação. Ainda que seja reconhecido existir diversas possibilidades interpretativas a partir do enunciado prescritivo, há, neste caso, um ato de decisão do intérprete autêntico do direito posto, no qual se escolheu apenas uma dessas possibilidades: o conceito jurídico.

O citado artigo menciona o Parecer Normativo COSIT Nº 4, de 10 de dezembro de 2018, do qual podemos extrair as seguintes conclusões:

(...)

Síntese conclusiva

¹ Revista Direito Tributário Atual - ISSN: 1415-8124 - e-ISSN 2595-6280, <https://ibdt.org.br/RDTA/em-busca-de-um-interesse-comum-consideracoes-acerca-dos-limites-da-solidariedade-tributaria-do-art-124-inc-i-do-ctn/>

40. De todo o exposto, conclui-se:

a) a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de **interesse comum** da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, **que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou;**

(...)

Desse destaque, segundo a Receita Federal, pode-se concluir que não necessariamente haverá um ato considerado ilícito para se reconhecer a solidariedade prevista no Art. 124, I do CTN, haverá solidariedade tanto no ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou, sendo indispensável apenas que tenham interesse comum vinculado ao fato jurídico tributável que é o caso da classificação atribuída pelos fornecedores dos “kits” que beneficiam o comprador do produto.

Dentre desse contexto fático concluo por manter a solidariedade fundamentada no inciso I do art. 124 do CTN, nos termos do auto de infração.

Da existência de ação judicial prévia.

Consta no relatório que no início do procedimento fiscal a fiscalizada foi intimada a se manifestar sobre a existência de eventual demanda judicial e teria deixado de informar sobre a ação ordinária nº 98.06115252, na qual uma de das empresas incorporadas pela AMBEV não obteve êxito.

Sobre esse fato contou no Recurso:

Conforme se extrai do TVF, na visão da fiscalização a Recorrente não teria direito a creditar-se do IPI sobre o concentrado para fabricação de refrigerantes adquirido de empresas situadas na ZFM, dentre outros motivos, por força de decisão desfavorável proferida em medida judicial proposta por sociedade que foi por ela incorporada, “*verbis*”:

“Mais uma vez, cabe lembrar que a própria fiscalizada foi desautorizada por decisão judicial a se apropriar de créditos pela aquisição de produtos cuja saída se deu com isenção, alíquota zero ou imunidade.

Conforme relatado, a pessoa jurídica PEPSI COLA ENGARRAFADORA LTDA – incorporada pela fiscalizada, em janeiro de 2014, quando utilizava o nome empresarial AMBEV BRASIL BEBIDAS S/A – interpôs ação ordinária (protocolada sob nº 98.06115252 na 3ª Vara da Justiça Federal em Campinas).

(...)

Tendo sido parte ativa na referida ação judicial, e tendo sofrido julgamento desfavorável às suas pretensões no ano de 2006, como é possível à fiscalizada alegar, nos dias de hoje, que faz jus aos créditos do imposto, como se devido fosse, nas aquisições de insumos isentos industrializados na Zona Franca de Manaus?

Ora, a Decisão Judicial não deixa margens a dúvidas. Toda discussão travada no âmbito da ação ordinária impetrada pela empresa incorporada, assim como

a clareza da decisão judicial e de suas justificativas desautorizam frontalmente o comportamento da fiscalizada consistente em creditar-se de valores calculados com se o imposto devido relativamente à entrada de produtos cuja saída dos fornecedores deu-se com isenção. Tal comportamento afronta a decisão judicial.” (fls. 1688, 1695 e 1696 do eprocesso – destaques do original e das Recorrentes)

Com a devida vênia, a decisão transitada em julgada nos autos da ação ordinária nº 98.0611525-2, **proposta por sociedade incorporada pela recorrente**, que decidiu não haver, via de regra, o direito ao crédito do IPI na aquisição de produtos isentos, imunes, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, não possui o alcance nem a abrangência que lhe pretendeu conferir o i. Fiscal autuante, não alcançando a situação específica de aquisição de produtos da ZFM.

Sobre o tema a DRJ assim se manifestou:

A ação diz respeito ao aproveitamento de créditos extemporâneos referentes a aquisições de insumos com imunidade, isenção, não tributados ou tributados à alíquota zero (créditos fictos), com resultado adverso aos interesses da peticionária (empresa incorporada pela AMBEV) e com trânsito em julgado.

A falta de menção a tal demanda judicial pela empresa sucessora (a fiscalizada), a despeito de intimação, simplesmente indica um ânimo transgressor do sujeito passivo da obrigação tributária no que concerne à legislação tributária (apropriação na escrita fiscal de créditos incentivados indevidos com a conseqüente falta de recolhimento do imposto: evasão tributária) e que tem o condão de subsidiar a formação da convicção do julgador tributário.

Não há efeito prático quanto à autuação fustigada, mesmo porque esta é relativa aos créditos incentivados de que tratam os arts. 95, III, e 237, do RIPI/2010, conforme bem enfatiza a impugnante (causa de pedir distinta).

Conforme exposto pelo julgador *a quo* a ação foi mencionada a título exemplificativo e não tem resultado prático nessa demanda, sendo dispensável discorrer maiores detalhes sobre ela.

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.

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 analisar as alegações da recorrente AMBEV no que se refere a suposta **adoção de novo critério jurídico** de lançamento a fatos pretéritos. Assim constou no Recurso:

Vale salientar que antes dessa manifestação da COANA, que acabou concluindo equivocadamente pela classificação segregada das partes dos concentrados, os agentes fiscais aceitavam a classificação adotada pelos fabricantes desses produtos no Extarifário 01 do código 2106.90.10.

Com efeito, conforme demonstrado na impugnação apresentada, pelo menos em quatro ocasiões anteriores à lavratura do Auto de Infração em tela, os agentes fiscais analisaram especificamente as aquisições das preparações compostas para fabricação de

refrigerante, glosando os créditos correspondentes por critério jurídico distinto daquele adotado no caso concreto, a saber, o não atendimento dos requisitos para fruição do benefício previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16.12.1975, no tocante àquelas aquisições.

Trata-se dos processos administrativos nº 13502.000533/2009-29, 13502.720329/2011-42, 10980.729815/2012-83 e 10480.721667/2015-32, que envolvem outros estabelecimentos da Recorrente, e de nº 19311.720059/2013-65 e 19311.720022/2015-07, envolvendo o estabelecimento autuado, nos quais as autuações se pautaram exclusivamente no pretenso descumprimento dos requisitos legais para o aproveitamento do crédito de IPI, previstos no art. 6º do Decreto nº 1.435/75, consolidado no art. 82, inciso III, do RIPI/2002, **não questionando em momento algum a classificação fiscal dos concentrados (docs. 02 a 07 da impugnação), o que somente veio a ser feito em janeiro de 2018 com a lavratura do auto de infração objeto do processo administrativo n.º nº 10830.727394/2017-84 (doc. 08 da impugnação).**

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 anteriores ao processo que ora se julga, a própria recorrente menciona que as autuações baseadas em critério jurídico diverso ocorreram antes da edição da Informação Coana/Ceclam nº 8/2015 que recomendou a classificação fiscal separada de cada item dos kits para refrigerantes.

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 ao mesmo fato gerador, o que não é o caso. 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 está 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 complementar.”²

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.

² Laurentiis, Thais De. Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária: regime de controle e garantia do contribuinte. IBDT, 2022. p. 61.

No Acórdão nº 3402004.988, sessão de 21/03/2018, o Relator, Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, firmou o entendimento de que "O fato de o Fisco não haver detectado anteriormente uma determinada infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade desta conduta, nem tampouco tomado como uma "prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas", que lhe atribua foros de "norma complementar de lei".

Em caso análogo, no Acórdão nº 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.

Assim, concluo por afastar a tese defendida pelo Recorrente, visto que não houve alteração de critério jurídico pela administração que, inclusive, editou a Informação Coana/Ceclam nº 8/2015 recomendando a classificação fiscal separada de cada item dos kits para refrigerantes.

Nesse passo, passamos a análise da **correta classificação dos Kits de refrigerantes** que foram adquiridos da empresa PEPSI-COLA, que emitiu NFs de saídas sem destaque do IPI, informando tratarem-se de mercadorias isentas, sob o fundamento dos arts 81, II e/ou 95, III do RIPI/2010.

Apesar de não haver destaque de IPI nas notas fiscais de saída emitidas pelas empresas fornecedoras, a AMBEV calculou e escriturou no Livro Registro de Apuração do IPI - RAIPI valores de crédito que denomina de "presumido", aplicando a alíquota do imposto como se devido fosse (crédito ficto), em cada uma das operações de aquisição dos "kits" para fabricação de bebidas.

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 incontestes 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 PEPSI-COLA, 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 expendido, 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 declorada 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 declorada 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 (saís) 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 considerá-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 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 vencido nessa parte, da lavra do Ilustre Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, acórdão n.º **3201-005.424**, no qual me filio. 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 de 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 compõem 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 máquinas 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) nº 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”, conforme a Regra Geral Complementar (RGC) nº 1 e a RGC/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 que 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.

E sobre a alegação da AMBEV acerca da responsabilidade pela correta classificação dos insumos adquiridos pela recorrente ser de seu fornecedor, afasto essa premissa porque entendo que diante de situação tão debatida e sendo a contribuinte autuada reiteradas vezes pelo mesmo motivo, não cabe atribuir responsabilidade exclusiva do seu fornecedor que dentro desse contexto fático, conforme já exposto, possui acordo instrumentado em contrato no qual a operação é disciplinada, sendo certo que a classificação equivocada não fica a cargo de apenas uma parte da relação. Não por acaso a responsabilidade solidária esta sendo mantida. A evidência se verifica no seguinte destaque, presente no Recurso Voluntário da AMBEV (e-fls 3911):

(...) Além disso, apesar de os instrumentos contratuais que disciplinam as relações jurídicas entre a Recorrente e a Pepsi terem sido denominados "*Cartas Compromisso de Franquia*", esses contratos disciplinam as condições em que se dará o fornecimento de insumos (preparações compostas) para a fabricação de refrigerantes carbonatados Pepsi, além de algumas outras questões correlatas, como, por exemplo, as ações de marketing.
(...)

Por esses motivos não há reparos a serem feitos na reclassificação efetuada pela fiscalização. Por conseguinte, os produtos que compõem os kits estão submetidos à alíquota zero na operação de saída do estabelecimento fornecedor (Pepsi), logo não há previsão legal para a apropriação de créditos do IPI, correta a glosa efetuada pela fiscalização.

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,**

Observe 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:

(...)

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

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>

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 nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME que dispensa contestação e recursos daquela Procuradoria, com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 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, § 2º, 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 nº 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 nº 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 proferidas pelo STF e STJ na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 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-

⁴ art. 62, §2º, do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Regimento Interno do CARF

prima e material de embalagem **adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção**, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário nº **592.891/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 nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975

Art. 81, II, do RIPI/2010

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

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 nº 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 nº 291, de 28 de fevereiro de 1967**.

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

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

Como se vê, a isenção adota como critérios condicionantes ao seu aproveitamento que o produto industrializado pelo fornecedor (in casu PEPSI-COLA), 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 nº 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 RPI/2010, os créditos devem ser calculados como se o imposto fosse devido (previsão do artigo 237 do RPI), 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 ter empregados no seu processo industrial matéria prima agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, bem como 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 1575), vejamos:

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.

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 nºs 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.

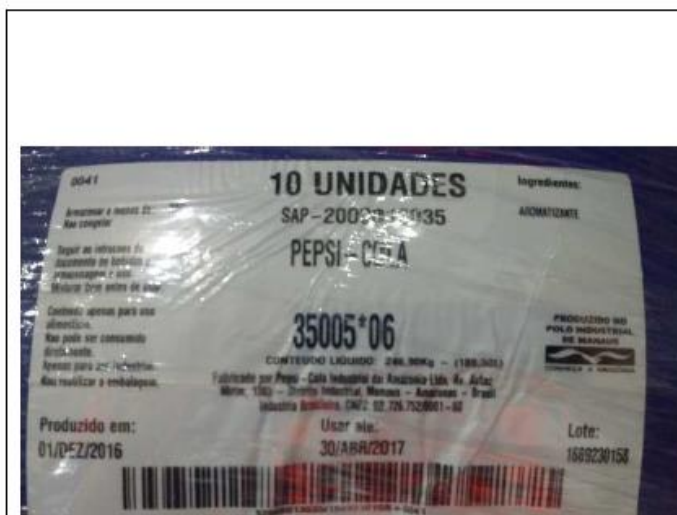


Foto 19 – Detalhe da parte superior do rótulo de bombona contendo uma das partes de “Kits” para fabricação de *Pepsi-Cola*.



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).

	
Foto 22 – Detalhe da Parte A de “Kits” para fabricação de refrigerante <i>Sukita Laranja</i> .	Foto 23 – Detalhe da Parte B de “Kits” para fabricação de refrigerante <i>Sukita Laranja</i> .

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 RIPI2010 porque a sacarose, principal componente do kit, em especial do corante caramelo, não é oriunda da Amazônia Ocidental (e-fls 1598):

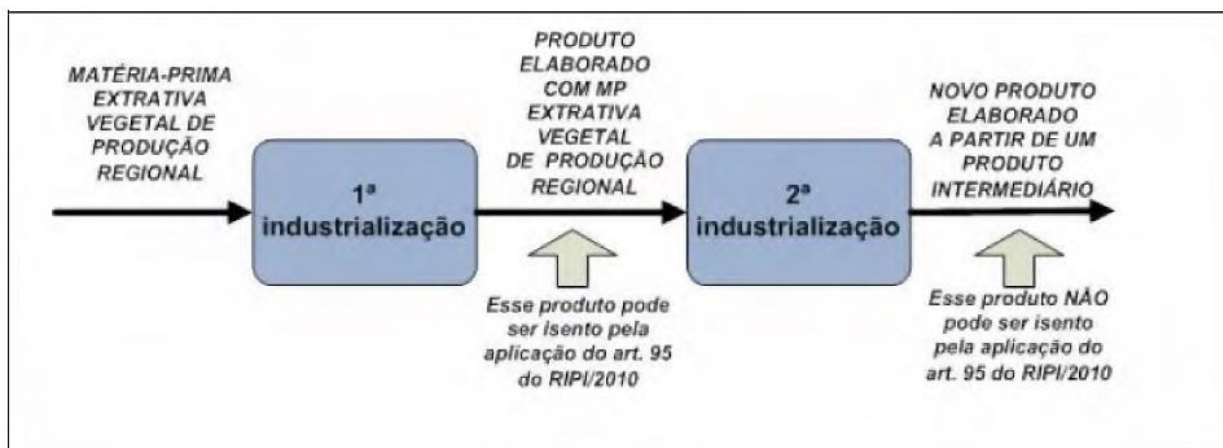
(...)

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 1613)

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 1699)

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 1727)

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 PEPSI à AMBEV não preenchem os requisitos legais (com exceção do extrato de guaraná), visto que a fiscalização apurou que as matérias primas não são agrícolas, extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais.

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 do Imposto sobre Produtos Industrializados pelas razões acima expostas.

Sobrevaloração dos preços praticados nas aquisições das preparações compostas junto à PEPSI-COLA.

Sobre esse ponto inicialmente destaco que efetuada a reclassificação fiscal dos produtos adquiridos pela recorrente da responsável solidária e por seu turno também superada a possibilidade de atribuir o benefício fiscal de isenção sobre esses produtos, a análise desse tópico guarda relação direta com a qualificação da multa imposta, conforme a seguir será detalhado.

No relatório fiscal foram apontadas inúmeras razões pelas conclusões de que a recorrente em acordo com a responsável solidária, **PEPSI-COLA**, sobrevaloriza o produto “kit de bebidas” com a finalidade de obter créditos de IPI em maior valor. Essas conclusões são baseadas nos estudos expostos nas e-fls 1728 a 1762.

Contudo, inicialmente destaco que ao determinar que não há a possibilidade de crédito, nos moldes pretendidos pelo contribuinte, conforme acima exaustivamente exposto, a sobrevalorização deixa de refletir resultados práticos nessa controvérsia já que o valor do produto adquirido não servirá como base para tomada de crédito.

Vejamos os argumentos da fiscalização acerca do assunto:

(...)

9.10. Conclusões sobre os preços de kits para fabricação de refrigerantes indicados nas notas fiscais

São visíveis as semelhanças entre o ajuste firmado entre a *AMBEV* e a *PEPSI-COLA* com aquele firmado entre a *AMBEV* e a *AROSUCO*.

Nos dois casos, o preço do produto não segue as regras estabelecidas pela legislação do IPI. O RIPI prevê que constitui valor tributável dos produtos nacionais o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

O RIPI também determina que quando o produto for destinado a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência – é o caso da *AROSUCO* e também da *PEPSICOLA* em relação à *AMBEV* – o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente. Porém, inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, como acontece no caso dos kits dessas fornecedoras, o RIPI determina que se tome por base de cálculo, 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.

Nos dispositivos sobre valor tributável mínimo do IPI, a legislação busca evitar que empresas interdependentes burlam a regra geral sobre o valor tributável do imposto, em que se exige o uso do preço real da operação. Evidentemente, o legislador não tratou expressamente de valor tributável máximo, porque seria difícil imaginar a esdrúxula situação em que empresas interdependentes burlam a regra geral sobre o valor tributável do imposto mediante aumento artificial da base de cálculo. Mas, as regras sobre valor tributável mínimo do IPI bem delimitam o significado da expressão “valor da operação”, e determinam a obrigatoriedade de a base de cálculo do imposto ser apurada a partir de custos efetivos, em especial quando se tratam de empresas interdependentes.

Por todo o exposto neste Termo de Verificação, é possível concluir que a forma de determinação do valor tributável dos kits não segue a legislação, pois a apuração do preço não considera os elementos mencionados nos citados artigos do RIPI. O preço é determinado unicamente em função da receita gerada pela venda de refrigerantes obtidos a partir de cada tipo de kit.

Apenas para argumentar, segundo o critério adotado pelas mencionadas contratantes, imaginemos que a *AMBEV* decidisse aumentar o preço do refrigerante; o preço do kit aumentaria na mesma proporção, ainda que a *AROSUCO* tenha conseguido, por exemplo, reduzir os custos de fabricação.

Ademais, os fatos relatados neste Termo evidenciam, com segurança, que os valores indicados nas notas fiscais de saída emitidas pela *AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA* com destino ao estabelecimento da fiscalizada não correspondem aos reais valores da operação, são muito superiores. Pelo mesmo artifício utilizado nas operações com a outra fornecedora de kits de insumos para bebidas – a sobrevaloração das operações previamente ajustada com a adquirente – a empresa fornecedora do mesmo grupo econômico possibilita à *AMBEV* o creditamento ficto de IPI em montantes substancialmente maiores.

Outra prática comum às duas fornecedoras foi a de descrever incorretamente os produtos nas notas fiscais de saída como se fossem “concentrados” e inserir valores unitários artificialmente mais elevados, e assim propiciar que a *AMBEV* se utilize, indevidamente, de créditos fictos do IPI muitas vezes maiores do que aqueles calculados sem o sobrepreço. As margens de lucro calculadas sobre o custo de fabricação, mesmo incluindo as despesas são enormes, muito acima do que poderia ser considerado “normal”, não tivessem as empresas – interdependentes – o interesse comum em compartilhar o aproveitamento do benefício fiscal indevido. Despesas de propaganda e marketing relativas a refrigerantes também são assumidas pela *AROSUCO*.

(...) Como já referido, as empresas estabelecidas em Manaus usufruem da redução de 75% do imposto sobre a renda e adicionais, calculados sobre o lucro da exploração e são tributadas à alíquota zero em relação à Contribuição ao PIS e à COFINS. Entretanto, seus lucros inflados são destinados à sua controladora e “vazam”, portanto, para fora da região que é objeto dos incentivos fiscais. No caso da *AROSUCO* também é possível afirmar que apenas uma pequena parcela do valor das operações realizadas entre as empresas em questão cumpre com o objetivo de gerar renda e empregos para a região amazônica. (...)

Por seu turno a DRJ concordou com os argumentos da fiscalização e manteve o entendimento de que houve sobrevaloração dos valores dos produtos caracterizando evasão fiscal.

Em sua defesa a *AMBEV* defendeu os seguintes pontos: nulidade do lançamento por falta de fundamentação legal e ausência de comprovação do pretensão ilícito; dos equívocos cometidos pela fiscalização na análise dos contratos de fornecimento dos concentrados e a inexistência de relação de interdependência entre a recorrente e a Pepsi.

A PEPSI-COLA alega a Impossibilidade de exigência de tributos a partir de mera presunção, baseada nas seguintes informações contidas no relatório fiscal, por exemplo, e-fls. 1753:

8.6.1. Análise das informações relativas à decomposição de preços apresentadas pela Pepsi-Cola Chama muito a atenção a elevada margem de lucro bruto informada pela PEPSI-COLA, com percentuais de chegam a 94% da receita líquida obtida com o fornecimento dos kits para bebidas.

Do mesmo modo, é impressionante que as despesas de marketing dos refrigerantes, ressarcidas à *AMBEV* representem 67% e 77% da receita líquida da PEPSI-COLA nos anos de 2013 e 2014.

É importante notar que a obtenção da margem de lucro bruto tão elevada – a média calculada a partir das informações da diligenciada foi de 82%, como se viu em item

anterior – só é matematicamente possível pela inclusão no valor da operação das despesas de propaganda e marketing relacionada aos refrigerantes.

Em suma extraio da peça de defesa da AMBEV os seguintes destaques:

(...)

No entanto, também nesse aspecto a acusação fiscal decorre de meras alegações, desprovidas de qualquer elemento de prova que as corrobore, não se sustentando na legislação tributária, tampouco nas normas legais e regulamentares que regem a incidência do IPI.

Em primeiro lugar, é importante ter em mente que a legislação do IPI não se preocupou em estabelecer critérios para determinar o valor tributável das operações sujeitas à incidência daquele imposto, estabelecendo que, em regra, deve ser considerado o “**preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias**” (RIPI/2010, art. 190).

Contudo, para algumas **situações excepcionais** nas quais os vínculos existentes entre as partes contratantes poderiam causar distorções nos preços praticados, o legislador ordinário entendeu necessário estabelecer critérios de determinação do “*valor tributável mínimo*”, “*verbis*”:

(...)

Note-se que o art. 195 do RIPI/2010 estabelece critérios para determinação do “**valor tributável mínimo**” nas operações em que especifica (“*o valor tributável não poderá ser inferior...*”), **não havendo qualquer disposição legal ou normativa na legislação do IPI fixando parâmetros de apuração do valor tributável máximo**.

Sendo assim, o art. 195 do RIPI/2010 revela-se absolutamente impréstável para que os agentes fiscais concluam que determinada operação tomou por base preços exagerados, superiores aos valores de mercado, pois a regra insere naquele dispositivo legal estabelece um **piso**, “*valor tributável mínimo*”, e não um **teto**, “*valor tributável máximo*”.

Além disso, não se pode olvidar que a sobrevaloração das operações não é um conceito absoluto. Pelo contrário, a sobrevaloração (ou sobrevalorização) de preço é um conceito relativo, dependente de um parâmetro que permita aferir se o preço de fato excede o que seria razoável, segundo as práticas de mercado.

Contudo, no presente caso a fiscalização não se preocupou em apurar se efetivamente os preços praticados excedem os de mercado, tanto que não indica em momento algum qual seria o suposto preço de mercado dos concentrados para refrigerantes adquiridos pela Recorrente, tampouco demonstra a parcela do preço praticado nessas operações que

corresponderia ao pretensão sobrevalor.

Em suma, o i. Fiscal autuante não indica o dispositivo legal que ampararia os seus argumentos, mas **simplesmente alega ter ocorrido suposta sobrevaloração nas aquisições das preparações compostas para elaboração de refrigerantes, sem comprovar a sua ocorrência no caso concreto e sem demonstrar em que medida os preços desses produtos seriam excessivos**, sendo evidente a nulidade do Auto de infração ora impugnado por falta de fundamentação legal e ausência da demonstração da ilicitude pretensamente cometida pelas Recorrentes.

Na análise desta matéria a r. decisão recorrida em nada infirmou a nulidade do auto de infração, até porque sequer a mencionou em suas razões, sendo mister também neste tocante a sua reforma.

Entendo que a recorrente se apegue ao fato de não haver uma limitação legal sobre o preço a ser atribuído ao produto para justificar a supervalorização das aquisições que foram apuradas pela fiscalização. Ocorre que o descumprimento ou infração da legislação, não se deu apenas com base nessa irregularidade, sendo correta a manutenção do lançamento, em razão das imperfeições apontadas acima: erro de classificação e tomada de crédito indevida em consequência desse erro, bem como o direito ao creditamento do IPI nas aquisições isentas provenientes da ZFM.

Diante dessas conclusões entendo que não há razões para anular o auto de infração, devendo o lançamento ser mantido. Contudo, prossigo na análise da matéria que trata de suposta sobrevaloração do preço do produto, com o objetivo de em conluio, simular operação que culmina em prática de evasão fiscal.

As empresas autuadas, defendem que não há amparo legal para as conclusões, contudo, conforme já exposto, no relatório fiscal há estudo sobre as operações no qual resta evidenciado que a valoração do produto é exorbitante e que essa prática caracteriza evasão fiscal, que beneficia as autuadas em vários aspectos, especialmente na recuperação de créditos.

Sobre os demais pontos levantados, tratam-se de alegações com a finalidade de justificar o preço do produto com explicações teóricas sobre os contratos de fornecimento dos “concentrados”, as despesas de propaganda e marketing, as margens de lucro pretensamente obtidas pela PEPSI-COLA, a livre iniciativa dentre outros fatores.

A sobrevaloração no preço do produto deu azo ao lançamento de multa qualificada que foi justificada 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.

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. (...).

Portanto, o fundamento de qualificação da multa é a prática de fraude, concluiu e simulação, 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 nº 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 fatos 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, 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”*.

Sobre a relação de interdependência prevista no art. 195, inciso I, consta no relatório fiscal que:

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 – AmBev6*, 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**.

Nesse ponto discordo da fiscalização, visto que para considerar a relação da **AMBEV** com a **PEPSI-COLA** como interdependente devem ser preenchidos os requisitos do art. 612 do RIPI de 2010, vejamos:

Art. 612. Considerar-se-ão interdependentes duas firmas:

I - quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso I](#), e [Lei nº 7.798, de 1989, art. 9º](#));

II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso II](#));

III - quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso III](#));

IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I](#)); ou

V - quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso II](#)).

Parágrafo único. Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador.

Da leitura que se extrai do Relatório Fiscal não restou demonstrado em qual desses requisitos a autuada (Pepsi-cola) se encontra de forma que possa ser considerada como empresa com relação de interdependência com a autuada principal, pelo contrário, entendo que a relação das duas empresas esta descrita no parágrafo único (em destaque). Razão pela qual afastou a possibilidade de aplicação do artigo 196 do mesmo RIPI.

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 esta 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 CTN⁶.

A busca por um preço da operação, que justifique a composição inquestionável da aplicação do Inciso II do Art. 196 do RIPI, como regra própria ainda que não tenha atribuído

⁶ 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.

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 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 está 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.

Por fim, em que pese a recorrente ter juntado aos autos, laudo elaborado pela empresa de auditoria independente - Deloitte Touche Tohmatsu (doc. j), com as melhores intenções de instruir e balizar a apuração dos preços praticados (pagos). Laudo este, fruto do trabalho ancorado na legislação federal de preço de transferência (artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 - “at arm’s length”), assim buscando trazer conformidade a tratar de preços compatíveis com preços de mercado, não carece de maiores digressões por este julgador, pois não tendo sido, a matéria recorrida, quer seja suscitada na impugnação, impõe-se reconhecer sua preclusão, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

Nesse sentir, não foi possível estabelecer o limite entre o razoável e o irrazoável para que fosse aplicada a multa de ofício 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 aos contribuintes.

Juros sobre multa.

No que concerne à alegação referente a incidência de juros de mora sobre o valor lançado de multa de ofício, a matéria está consolidada na Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108

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

Assim, os juros de mora devem incidir também sobre a multa de ofício, que integra o crédito tributário constituído de ofício.

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 incoorre, 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. 1548 e 1549 do e-processo), nos meses de julho e agosto **a Ambev apurou saldo credor** nos seguintes totais:

PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR	FLS.
JULHO/2013	6.684.580,33	1548
AGOSTO/2013	9.166.007,78	1549

Neste sentido, aplicando então o posicionamento consolidado pelo STJ em sede de recurso repetitivo, o E. CARF, inclusive pela sua C. 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 art. 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 CTN⁷ – 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.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO, para reduzir a multa de ofício qualificada.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

⁷ 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;

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 nº 592.891, o qual foi recentemente julgado e com decisão favorável a tese posta em discussão pela Recorrente.

No julgamento firmou-se a seguinte tese:

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

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 nº 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 nº 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.

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 nº 1.435/75: “matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”.

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 nº 6.542, de 28 de junho de 1978, atendidas as instruções expedidas pelo Secretário da Receita Federal (Lei nº 6.542, de 1978, arts. 2º e 3º e Medidas Provisórias nºs 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).

(...)

RIPI 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 de fls. 4171, 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.

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 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.

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. 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 incluiriam 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.

- SOBREVALORIZAÇÃO DOS PREÇOS DOS KITS;;

Não havendo fundamentação legal que permita a cobrança de tributos ou a aplicação de multa qualificada sobre suposta sobrevalorização de preços de produtos e, não comprovada a fraude, conluio ou dolo na acusação fiscal, que permita descaracterizar as operações comerciais, não há como apenar o preço praticado nas operações de compra e venda dos Kits de Refrigerantes.

A fiscalização não apresentou nenhuma comparação dos preços praticados nas aquisições dos Kits entre os contribuinte autuados com os preços utilizados por outros contribuintes no mercado interno, somente comparou os preços praticados com os preços de exportação, que não são suficientes, por si, para concluir que houve excesso nos preços praticados no mercado interno.

Existem variáveis econômicas, cambiais, sociais, regulatórias e mercadológicas que diferenciam por completo os preços praticados no mercado externo dos praticados no mercado interno.

Não é possível afirmar que os contribuintes autuados praticaram um preço excessivo nas operações para aumentar a base de cálculo e consequentemente aproveitar mais crédito se não houve nenhuma comparação com os preços praticados no mercado interno.

Desta forma, a fiscalização não cumpriu com seu ônus básico de comprovar o alegada sobrevalorização de preço acusada no lançamento, nos moldes do Art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN⁸.

É neste ponto que existe o limite legal (regra da legalidade prevista no Art. 97 do CTN e Constituição Federal) entre a atuação da consagrada da autonomia da vontade civil e o limite do poder do Estado em punir ou cobrar dos contribuintes.

Para a configuração da fraude ou da simulação é necessário que esteja presente o elemento subjetivo do tipo (dolo), conforme pode ser verificado no disposto no Art. 72 da Lei 4.502/64, transcrito a seguir:

"Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."

Neste contexto, a operação comercial e a estrutura societária teria de causar ilusão e ter exagerada distinção entre a realidade e a aparência, ou seja, os preços praticados deveriam ser exageradamente diferentes dos preços de mercado e as partes, se estivessem em conluio para aproveitar o crédito de forma indevida e ilegal, como alegou a fiscalização, poderiam ter utilizado algum artifício para esconder, impedir ou retardar a fiscalização.

Não é o caso de fraude ou simulação pois trata-se simplesmente de um aproveitamento de um crédito que o contribuinte entende que tem direito à aproveitar. O simples aproveitamento de crédito, se indevido ou não, não configura conluio, nem fraude e nem simulação.

Ademais, não há nos autos uma prova sequer do intuito doloso e do conluio entre os contribuintes, o que, por si, é suficiente para cancelar a multa de ofício qualificada.

Não há na legislação do IPI critérios para determinação do valor tributável máximo, somente do “valor tributável mínimo”. A redação do artigo 195 do RIPI/10, portanto, não deve servir de fundamento para o presente lançamento:

“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);

⁸ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

II – a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso III);

III – ao custo de fabricação do produto, 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, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 28); e

IV – a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a estabelecimento comercial varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 8º).

§ 1º No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento comercial varejista vender o produto por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será este reajustado com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, para efeito de lançamento e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada.

§ 2º No caso do inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, não poderá ser superior ao preço de aquisição acrescido dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da revenda do produto, e da margem de lucro normal nas operações de revenda.”

Não há, portanto, fundamento legal à tal acusação fiscal.

E para demonstrar que realmente não houve sobrevalorização dos preços praticados, em comparação com preços de mercado, em fls. 5776 o contribuinte apresentou Parecer Técnico elaborado pela Deloitte que concluiu pela imaterialidade dos excessos dos preços apurados:

Envelope ID: CA08BEC-2F0F-4927-A07B-D6728C151658
CARF MF

Fl. 5776
Deloitte.

AMBEV S.A.

Parecer Técnico

Auto de Infração nº 13116.723.963/2018-67 – IPI-GO

(...)

Por fim, com base nos resultados aqui demonstrados, há que se observar que, ademais da imaterialidade dos excessos de preço apurados, estes encontram-se restritos aos Concentrados da família Sukita Uva. Portanto, consideramos que estes elementos acabam por evidenciar que, em regra, os preços praticados pela Ambev Anápolis nas aquisições junto à Arosuco atendem aos parâmetros estabelecidos na legislação de Preços de Transferência.

Além do Auto de Infração ser atípico nesta parcela da acusação fiscal, ficou comprovada na defesa a imaterialidade dos excessos dos preços apurados.

Deve ser dado provimento.

- CONCLUSÃO.

Diante de todo o exposto, dentro dos fundamentos já expostos, voto para DAR PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso Voluntário, para que todo lançamento seja cancelado, inclusive multa e juros.

É a declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima