



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

Processo n° 10830.725247/2015-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.988 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2018
Matéria IPI - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente AMBEV S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA.

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

VERDADE MATERIAL. CONJUNTO PROBATÓRIO ROBUSTO. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. JULGAMENTO. NEGATIVA DE PERÍCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA Em sede de fiscalização, o objetivo da produção de provas é formar a convicção do julgador no âmbito do processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72, art. 29). Entendendo a autoridade julgadora que o conjunto probatório possibilita a compreensão do caso, bem como a análise fática e material do quanto nele ocorrido, deve-se proceder ao julgamento. O requerimento do contribuinte para a realização de perícia somente será determinado pela autoridade julgadora quando esta entendê-la necessária, podendo indeferi-lo quando entendê-la prescindível (Decreto nº 70.235/72, art. 18), não ocorrendo cerceamento de defesa a sua negativa.

CRÉDITO . INSUMOS. NÃO ENQUADRAMENTO

Somente geram direito ao crédito do imposto os materiais que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

ISENÇÃO. IPI. CRÉDITO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

No art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 entende-se por "matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na

área da Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei n. 291/67 (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), não se confundindo com a Amazônia Legal (Lei nº 5.173/66).

ISENÇÃO. CRÉDITOS. IPI. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não existe amparo legal para a tomada de créditos fictos de IPI em relação a insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS 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.

SUFRAMA. BENEFICIO FISCAL. COMPETÊNCIA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA MERCADORIA. Nos atos de sua competência, a SUFRAMA pode tratar os "kits" de concentrados para produção de refrigerantes como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de isenção e de Classificação Fiscal da mercadoria (enquadramento na TIPI).

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, para manter a glosa dos créditos relativos aos produtos intermediários e a glosa dos insumos adquiridos fora da Amazônia Ocidental. A Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne votou pelas conclusões neste último ponto; e, pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto ao tópico da Classificação Fiscal dos "kits" de concentrados para produção de refrigerantes. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto, que irá apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Pedro Sousa Bispo, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 7.256/7.258) lavrado contra a empresa AMBEV S/A (CNPJ 07.526.557/0005-33, localizada no município de Jaguariúna/SP - doravante denominada de **AMBEV**), para a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto Sobre Produtos Industrializados - IPI, referente ao período de apuração (PA) compreendido entre **janeiro de 2011 a dezembro de 2012**, implicando a exigência fiscal no valor de R\$ 231.337.100,63, o qual compreende principal, multa e juros.

Conforme consta do Relatório Fiscal (anexo ao Auto de Infração às fls. 7.258/7.380), recai sobre a Recorrente as seguintes acusações fiscais distintas, as quais podem ser assim sumarizadas:

(i) **Créditos referentes a todos os produtos adquiridos da ZFM**, por entender que o art. 225 do RIPI/2010, daria esse direito. Por sua vez, a autoridade fiscal entendeu de modo diverso, tendo em vista que o princípio da não cumulatividade não permite o creditamento em aquisições isentas;

(ii) **Crédito presumido do IPI, nas aquisições de produtos isentos, 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 (CAS), conforme ditam os artigos 95, inciso III, e 237 do RIPI/2010. A fiscalização efetuou diligência junto aos fornecedores, assim concluindo:

(ii.a) No caso do fornecedor **Pepsi-Cola da Amazônia**, a fiscalização afirma que o concentrado fornecido tem como insumo o corante caramelo e não a matéria prima regional. Esta última é insumo em etapa anterior, no caso a fabricação do corante pela empresa *DD Williamson do Brasil S/A*. Além disso, o açúcar utilizado pela *DD Williamson* até junho de 2011 era oriundo do Mato Grosso e não da Amazônia Ocidental;

(ii.b) Segundo a autoridade fiscal, a fornecedora **Arosuco** informou que no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011 os concentrados de sabores que não os de guaraná não continham em sua composição extratos vegetais de produção regional, requisito necessário para aproveitamento dos créditos. Para o ano de 2012, a Arosuco informou que nos concentrados de outros sabores, que não o guaraná, era utilizada matéria-prima extrativa vegetal de produção regional, listou os fornecedores, as matérias-primas, e apresentou cópias de notas fiscais destas matérias-primas. A fiscalização constatou de imediato que oito desses fornecedores estão fora da Amazônia Ocidental. Com relação aos demais, atestou que se tratam de produtos que já passaram por processos de industrialização, sendo que alguns são itens importados pelos fornecedores;

(ii.c) Com relação à **Ravibrás**, a própria empresa informou não são utilizadas matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional;

(ii.d) No caso da fornecedora **Valfilm**, na fabricação do “filme *stretch*” o óleo de dendê não é matéria prima extrativa vegetal, sendo, na verdade, um produto já industrializado, que passa por um processo de industrialização complexo, desde a colheita do fruto (dendê ou palma, como também é conhecido), até a obtenção do óleo propriamente dito.

Ato seguinte, aduz que mesmo se existisse o direito ao crédito do IPI para os dois casos acima (i e ii), ainda assim o crédito presumido apurado seria nulo, por erro nas

alíquotas aplicadas para a sua apuração. Refere-se ao enquadramento dos concentrados ou “kits” fornecidos pela Pepsi-Cola e Arosuco no Ex-01, do código 2106.90.10, entendendo estar incorreto essa classificação pelo fato de eles não se caracterizarem como preparações compostas.

Conforme apurado pelo Fisco, os produtos que a **Pepsi** ou a **Arosuco** chamam de “concentrado” ou “kit” são na realidade conjuntos de matérias-primas e produtos intermediários, que saíram dos seus estabelecimentos embalados separadamente, em bombonas, ou sacos, na forma líquida (Flavours ou aromas) ou sólida (sais).

A fiscalização acrescenta que: “(...) *Na verdade o concentrado apenas é produzido já na etapa de fabricação dos refrigerantes ou do Gatorade, nas linhas de produção da AMBEV, quando ao xarope simples, previamente obtido pela adição dos sais à água, são adicionados os aromas (flavours), quando, aí sim, é obtido o concentrado.*”

Lembra o Fisco que, segundo afirmação do Gerente de Fábrica da AMBEV, esse processo citado no item acima não poderia ser feito previamente, nos estabelecimentos industriais da **Pepsi** ou da **Arosuco**, porque as misturas para cada produto tem dosagens e sequências diferentes, e se o concentrado já viesse pronto, o volume do produto seria maior.

Desta forma, efetuada a classificação correta, entende a fiscalização que esta se daria no código **NCM 2106.90.90**: “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, tributado à alíquota 0 (zero) do IPI, motivo pelo qual não haveria crédito a ser calculado.

Por fim, com referência aos créditos relativos a material intermediário da produção, assim argumenta o Fisco: “(...) *Com relação aos créditos escriturados a título de Materiais Intermediários da Produção - ART 164, Inciso I, Decreto 4.544/02, pelas planilhas apresentadas pela AMBEV, verificamos que, dentre os materiais listados destacam-se principalmente parafusos, arruelas, buchas, retentores, rolamentos, gaxetas, correias, mangueiras, anéis de vedação, válvulas, etc.*”

Estes materiais não dão direito ao crédito de IPI para a AMBEV, por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima ou produto intermediário para a fabricação de cervejas, refrigerantes e isotônicos.”

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito (trechos considerados mais relevantes) - fls. 8.346/8.368:

"(...) Cientificada em 22.12.2015, a interessada apresentou, tempestivamente, em 21.01.2016, impugnação (fls. 7722/7753) na qual inicialmente requer a nulidade do lançamento, por entender que em autos de infração lavrados anteriormente as autoridades responsáveis efetuaram glosas de créditos apropriados nas aquisições pela Impugnante, unicamente pelo não atendimento aos requisitos do art. 6º do DL n. 1.435/75, em virtude do local de origem dos insumos empregados pelos fornecedores, não tendo havido discordância quanto ao enquadramento dos "kits" para a fabricação de bebidas, tendo sido aceitos, para fins de crédito de IPI, inclusive os insumos utilizados a partir de matérias-primas regionais previamente processadas, fato que caracterizaria uma expressa homologação dos procedimentos da empresa.

Acrescenta:

“Diante desse contexto, a lavratura do presente AIIM, no que concerne a tais mercadorias, somente poderia ocorrer se tivesse havido a prévia expedição de norma de caráter geral (ato normativo) ou individual (notificação fiscal) comunicando a Impugnante que as autoridades fazendárias passaram a proceder de modo diverso do que vinham adotando, o que, todavia, não se verificou. Somente com isso seria válida a modificação do critério jurídico adotado no exercício da atividade fiscalização, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de então. Se, apesar do alerta, o contribuinte continuasse promovendo as operações questionadas, justificarse-ia a autuação (sem prejuízo, obviamente, da discussão do mérito da exigência).

O que não se pode admitir é a lavratura de auto de infração em relação a fatos ocorridos antes que o contribuinte tivesse qualquer notícia a respeito da discordância fazendária quanto à classificação fiscal das mercadorias em causa, como se deu no caso concreto, pois tal procedimento viola o princípio da segurança jurídica, na acepção do art. 146 do Código Tributário Nacional.

(...).

Portanto, padecendo a exigência fiscal de retroatividade vedada pelo ordenamento, como evidenciado pelo art. 146 do Código Tributário Nacional, deve ela ser cancelada em sua integralidade.

Até porque a aceitação expressa do tratamento fiscal conferido pela Impugnante às mercadorias autuadas, em diversos lançamentos prévios, caracteriza prática reiteradamente adotada pela Administração Tributária e, nessa qualidade, norma complementar à legislação tributária (art. 100, III, do CTN), cuja observância obrigatória. Tendo a Impugnante agido em conformidade com tais práticas, será de rigor, no mínimo, o afastamento o afastamento da multa, dos juros e da correção monetária exigidos. (...)

8. No mérito, aduz:

“...1.1.1 Improcedência das glosas de créditos relativos aos itens adquiridos junto à PEPSI à AROSUCO (ano de 2012) e à VALFILM.

(...).

a) Correta interpretação do art. 6º do DL n. 1.435/75. Aplicação do benefício em relação aos produtos adquiridos.

O art. 6º do DL n. 1.435/75 confere isenção do IPI aos produtos que especifica, além de crédito presumido do imposto aos respectivos adquirentes, ‘sempre que’ esses produtos sejam destinados à utilização como insumos na industrialização de outros que sejam efetivamente tributados, como se verifica:

(...).

A lógica do benefício é cristalina: (a) fomentar diretamente a indústria na área ocidental da região, restringindo a isenção e o crédito presumido aos produtos fabricados por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental; e (b) estimular indiretamente as atividades agrícolas e extrativas em toda a Amazônia, com o aumento da demanda para abastecimento de fábricas naquela área menor, através da exigência de utilização de matérias primas "regionais", em consonância com o interesse geopolítico de estimular a ocupação e desenvolvimento da Região Amazônica.

(a.1.) Possibilidade de utilização de matéria-prima regional in natura ou processada. Contradição interna do Auto de Infração.

*A peça fiscal equivoca-se ao interpretar a expressão "elaborados com matérias-primas" no sentido de que o benefício fiscal em questão somente seria aplicável àquelas mercadorias em cuja produção tenham sido empregados materiais agrícolas ou extrativos **in natura**.*

*O termo **matéria-prima** designa um conceito amplo, compreensivo de "toda matéria aplicada na produção de uma nova espécie, pela transformação dela em outra, não importando que já se mostre em um produto não originário da natureza" . Esse conceito desdobra-se em duas categorias, a saber, "a **matéria-prima bruta**, que é a provinda diretamente da natureza, e... a **matéria-prima** representada por um produto originado de outras matérias-primas " .*

(...).

(a.2.) Matéria-prima regional é aquela proveniente da Amazônia Legal.

*De outro lado, também se equivoca o r. Auditor Fiscal ao afirmar que a expressão '**de produção regional**', empregada pelo art. 6º do DL n. 1.435/75, teria o sentido de que o benefício somente seria aplicável às mercadorias fabricadas com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais oriundas da Amazônia Ocidental.*

(...).

A interpretação sistemática dos dispositivos transcritos revela que o incentivo de que trata do DL n. 1.435/75 contempla dois critérios geográficos (espaciais) distintos: 1º) industrialização dos produtos por estabelecimentos localizados na "área" da Amazônia Ocidental; 2o) elaboração de tais produtos com matérias- primas agrícolas e extrativas vegetais da 'região' da Amazônia, delimitada pelo art. 2o da Lei n. 5.173/1966 c/c art. 45 da Lei Complementar n. 31/1977, corresponde à chamada 'Amazônia Legal' e compreende os Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Maranhão (parte oeste do meridiano de 44º), Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins.

.....

Portanto, devem ser consideradas "de produção regional", para efeito do art. 6o do DL n. 1.435/75 e dos benefícios nele previstos, as matérias primas agrícolas ou extrativas vegetais oriundas da Amazônia Legal, e não apenas da Amazônia Ocidental, que é a área onde deve estar instalado o estabelecimento industrial, ao contrário do que entendeu o Fisco.

(b) Manifestação favorável da SUFRAMA Como se não bastasse, em se tratando das mercadorias adquiridas junto a PEPSI, a própria SUFRAMA reconheceu fazerem jus ao incentivo do art. 6o do Decreto-lei nº 1.435/1975 os concentrados para a preparação de bebidas não alcoólicas adquiridos na forma de "kits", fabricados a partir de extrato de caramelo - insumo industrializado a partir do açúcar de cana plantada no Mato Grosso. Isto é, atendendo assim ao requisito de matéria-prima vegetal originária região da amazônica ("Amazônia Legal", definida no art. 2o da Lei n. 5.173/66 e art. 45 da LC n. 31/77).

1.1.2. Ilegitimidade da glosa dos créditos em face do tratamento diferenciado previsto no art. 40 do ADCT *A infração alegada pela Fiscalização em relação aos créditos apropriados sobre os insumos para a fabricação de refrigerantes também é im procedente, pois o direito ao crédito do IPI sobre os produtos isentos adquiridos de estabelecimento localizados na ZFM decorre do tratamento tributário diferenciado que lhes assegura artigo 40 do ADCT.*

Com efeito, embora o Supremo Tribunal Federal tenha definido que as aquisições de insumos isentos do IPI, em regra, não conferem ao destinatário do produto o direito de apropriar créditos do imposto, tal entendimento não se aplica às aquisições de insumos produzidos na ZFM, conforme ressalva constante do acórdão proferido no RE 566.819/RS, sendo certo que a questão será apreciada em sede de repercussão geral reconhecida nos autos do RE n. 592.891/SP.

(...).

1.2. Ilegitimidade da glosa de crédito amparada no suposto erro de classificação fiscal dos 'kits' adquiridos junto à PEPSI e à AROSUCO.

Ainda que superadas as questões supra, não poderia prevalecer a glosa de créditos atinentes aos 'kits' oriundos da PEPSI e da AROSUCO ao fundamento de que teria sido equivocada a sua classificação no item 2106.90.10, 'ex. 01', da TIPI/NCM/SH, pois: (i) a glosa com esse fundamento é nula, por carecer de motivação fática; e, no mérito, (ii) é im procedente. Vejamos.

1.2.1. A reclassificação fiscal das mercadorias pretendida pela Fiscalização não está respaldada por laudo técnico. Motivação de fato (acervo probatório) deficiente. Violação ao art. 142 do CTN e à verdade material.

Como se verá adiante, a principal razão apontada pelas autoridades lançadoras para proceder à glosa dos créditos presumidos relativos às mercadorias oriundas da ZFM (art. 6º do DL 1.435/75) foi o suposto erro na classificação fiscal dos 'kits' para a fabricação de bebidas no NCM 2106.90.10, 'ex. 01', na qualidade de 'preparações compostas'. Da reclassificação procedida, decorreria que as alíquotas do IPI aplicáveis seriam zero, do resultaria a inexistência de créditos passíveis de apropriação (...).

1.2.2. Improcedência da glosa de crédito amparada na alegação de que os insumos adquiridos junto à PEPSI e à AROSUCO seriam tributados à alíquota zero de IPI, por suposto erro em sua classificação no código NCM n. 2601.90.10, 'ex. 1'.

A Fiscalização sustenta que, mesmo que os insumos para fabricação de bebidas fornecidos pela PEPSI e pela AROSUCO preenchessem os requisitos constantes do DL n. 1.435/75, não existiriam créditos presumidos do imposto a serem apropriados 'como se devido fosse'. Isso porque os mesmos não seriam classificados o código NCM n. 2601.90.10, 'ex. 1', mas em outros códigos, todos com alíquotas zero de IPI, de modo que eventual crédito na respectiva aquisição também seria correspondente a zero.

(...).

No entanto, a Fiscalização ignorou que todo esse esforço interpretativo é insuficiente para afastar o tratamento conferido a tais 'kits' por seus fabricantes. De fato, as notas da posição 2106, universo no qual se insere a NCM n. 2106.90.10, inclusive o respectivo 'ex. 01', são claras no sentido de que os 'kits' contendo extratos concentrados ou sabores para a preparação industrial de bebidas estão nela compreendidos. Daí ser correta a sua classificação adotada no caso.

A Fiscalização fez tabula rasa da RGI/SH nº 1, que prevalece sobre as demais RGIs e é explícita no sentido de que a classificação de uma mercadoria é 'determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas'.

*A simples leitura das posições transcritas revela que o código 2106.90.10 designa somente as preparações **não alcoólicas** que sejam **destinadas** especificamente à fabricação de bebidas e o seu "ex. 01", mais específico, restringe-se às "**preparações compostas**" (de uma ou mais substâncias) utilizadas "**para a elaboração**" de refrigerantes/refrescos (posição 22.02), com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.*

(expõe seu entendimento acerca da classificação fiscal dos kits)

2. Ilegitimidade da glosa de créditos atinentes a mercadorias adquiridas para utilização no processo industrial da Impugnante (matérias primas e materiais intermediários).

Por fim, não procede, ainda, a glosa dos créditos relativos a "materiais intermediários da produção", como "parafusos,

arruelas, buchas, retentores, rolamentos, gaxetas, correias, mangueiras, anéis de vedação, válvulas, etc.", fundada na alegação de "não se enquadrarem no conceito de matéria-prima ou produto intermediário para a fabricação de cervejas, refrigerantes e isotônicos", por não entrarem em contato físico direto ou não sofrerem/exercerem diretamente ação no produto final.

É o relatório

No entanto, os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, não foram **acolhidos** pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITO . INSUMOS.

Somente geram direito ao crédito do imposto os materiais que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

AMAZÔNIA OCIDENTAL. CRÉDITO.

Por expressa disposição legal, são isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental com projeto aprovado pela Suframa. Referidos produtos gerarão crédito do imposto, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto. Estão fora desse rol aqueles insumos que já sofreram industrialização prévia, estando incorporados a novos produtos e descaracterizados, portanto, do conceito de matéria-prima extrativa vegetal de produção regional.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2015

PRÁTICAS REITERADAS. EXCLUSÃO DE PENALIDADE.

As práticas reiteradas das autoridades administrativas significam uma posição firmada pela administração, antiga, reiterada e pacífica, com relação à aplicação da legislação tributária, e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Assim, o contribuinte que agir em conformidade com a orientação da Administração não fica sujeito a penalidades. Entretanto, 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.

ALTERAÇÕES NO LANÇAMENTO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A modificação de critério jurídico mencionada no art. 146 do CTN vincula-se a uma modificação, uma alteração na adoção de critérios legalmente estabelecidos, ou, principalmente, na mudança de interpretação dada à legislação tributária pela administração, sendo incabível incluir nesse rol a apuração de infração não detectada em fiscalizações anteriores.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

MERCADORIAS. CLASSIFICAÇÃO. FABRICAÇÃO INDUSTRIAL DE BEBIDAS.

Consoante art. 16 do Decreto n. 4.544, de 2002 (RIPI/2002), reproduzido pelo art. 16 do Decreto n. 7.212, de 2010 (RIPI/2010), atualmente em vigência, a classificação de mercadorias, no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), é realizada com o emprego das seis Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), como também das duas Regras Gerais Complementares (RGC) e das Notas Complementares (NC). Assim, a classificação fiscal de determinado produto é inicialmente levada a efeito em conformidade com o texto da posição e das notas que lhe digam respeito. Uma vez classificado na posição mais adequada, passe-se a classificar o produto na subposição de 1º nível (5º dígito) e, dentro desta, na subposição de 2º nível (6º dígito). O sétimo e oitavo dígitos referem-se a desdobramentos atribuídos no âmbito do MERCOSUL. À luz da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), para efeito da classificação de componentes individuais destinados à fabricação industrial de bebidas, incorreto considerá-los como se mercadoria única fossem, em vista da futura preparação que eventualmente vierem a originar após deixarem a esfera da contribuinte, no lugar de individualmente atribuir a cada qual de precitados integrantes os códigos apropriados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Regularmente notificada da decisão acima em 06/06/2016 (fl. 8.375), a Recorrente apresentou seu recurso voluntário (fls. 8.377/8.416) em 30/06/2016 (fl. 8.376), reiterando os argumentos expendidos na Impugnação, resumidamente, com as seguinte razões:

(i) **Requer a Nulidade do Lançamento de Ofício** - A razão seria que, em autos de infração lavrados anteriormente a respeito das mesmas operações (com períodos diferentes), o Fisco se detiveram na análise das mercadorias em causa, glosando os créditos apropriados nas respectivas aquisições pela Recorrente unicamente por suposto não atendimento aos requisitos do art. 6º do DL nº 1.435/75, em virtude do local de origem dos insumos empregados pelos fornecedores. Nos procedimentos fiscais anteriores, JAMAIS houve

qualquer tipo de discordância quanto ao enquadramento dos “kits” para a fabricação de bebidas no código NCM n. 2106.90.10, “ex. 01”. E foram aceitos, para fins de geração do crédito de IPI, inclusive os insumos utilizados a partir de matérias-primas regionais previamente processadas.

(ii) **Do Direito aos Créditos Glosados** - porque as glosas efetuadas **não** têm respaldo nas normas que disciplinam o IPI, pelo adiante exposto:

- Ilegitimidade da glosa dos créditos relativos a produtos intermediários.

Não prospera a alegação do Fisco e da DRJ, no sentido de que “não se admite o crédito dos produtos excluídos pela fiscalização (parafusos, arruelas, buchas, retentores, rolamentos, gaxetas, correias, mangueiras, anéis de vedação, válvulas, etc), pois não se enquadram no conceito de MP, PI, ou ME”.

- Ilegitimidade da glosa dos créditos relativos aos insumos e materiais de embalagem para fabricação de refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus. Houve por bem a Fiscalização glosar os créditos atinentes aos insumos para a fabricação de bebidas e materiais de embalagem, adquiridos dos fornecedores AROSUCO, PEPSI, RAVIBRÁS e VALFILM, ao amparo de duas linhas argumentativas que podem ser assim sumarizadas:

(a)- Os insumos isentos em questão não preenchem os requisitos elencados no art. 6º do DL n. 1.435/75, não sendo permitido à Recorrente, por tal razão, apurar crédito presumido do imposto “como se devido fosse” na operação praticada por seus fornecedores; e

(b)- Mesmo que preenchidos os requisitos do art. 6º do DL nº 1.435/75, não haveria direito ao crédito presumido, pois este supõe alíquotas positivas do IPI e, no caso, os insumos adquiridos junto aos fornecedores seriam tributados pela alíquota zero do imposto, e não pelas alíquotas indicadas na posição NCM 2106.90.10, “ex. 01”, indicada nas NFs.

- Do direito ao crédito presumido de IPI relativamente aos insumos para a fabricação de bebidas e materiais de embalagem oriundos da Zona Franca de Manaus – ZFM: Improcedência das glosas de créditos relativos aos itens adquiridos junto à PEPSI, à AROSUCO (ano de 2012) e à VALFILM, quanto:

(a) Correta interpretação do art. 6º do DL n. 1.435/75: O art. 6º do DL n. 1.435/75 confere isenção do IPI aos produtos que especifica, além de crédito presumido do imposto aos respectivos adquirentes, “sempre que” esses produtos sejam destinados à utilização como insumos na industrialização de outros que sejam efetivamente tributados.

(a.1.) Possibilidade de utilização de matéria-prima regional *in natura* ou processada. Contradição interna do Auto de Infração e da decisão DRJ.

(a.2.) Matéria-prima regional é aquela proveniente da Amazônia Legal - de outro lado, também se equivocam a Fiscalização e a DRJ, ao afirmarem que a expressão “de produção regional”, empregada pelo art. 6º do DL n. 1.435/75, teria o sentido de que o benefício somente seria aplicável às mercadorias fabricadas com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais oriundas da Amazônia Ocidental.

(b) Conclusão quanto ao tópico: Em suma, ao contrário do que afirmaram a Fiscalização e a DRJ, o produto, para ser alcançado pelo benefício, deve ser fabricado: (1) na Amazônia Ocidental por estabelecimentos industriais com projeto aprovado pela SUFRAMA;

e (2) com o emprego de matérias de origem vegetal provenientes da Amazônia legal, não importando in natura ou já processadas/industrializadas.

(iii) Ilegitimidade da glosa dos créditos em face do tratamento diferenciado previsto no art. 40 do ADCT - Também não prospera a exigência da Fiscalização, chancelada pela DRJ, decorrente da glosa dos créditos de IPI apropriados sobre concentrados para a fabricação de refrigerantes e sobre materiais de embalagem, diante do artigo 40 do ADCT17.

(iv) Inexistência de erro de classificação fiscal dos “kits” adquiridos junto à PEPSI e à AROSUCO. Que não poderia prevalecer a glosa de créditos atinentes aos “kits” oriundos da PEPSI e da AROSUCO ao fundamento de que teria sido equivocada a sua classificação no item 2106.90.10, “ex. 01”, da TIPI/NCM/SH, pois: (i) a glosa com esse fundamento é nula, por carecer de motivação fática; e, no mérito, (ii) é improcedente.

- **Nulidade parcial da decisão recorrida:** Não apreciação de fundamento autônomo para o cancelamento da glosa de créditos relativos às mercadorias baseada em suposto erro na classificação dos “kits” autuados.

Preliminarmente, deve ser anulada a decisão recorrida, pelo fato de que deixou de apreciar argumento autônomo apresentado, suficiente para o completo afastamento da tese defendida pelo Fisco, calcada em suposto erro de classificação fiscal dos “kits” autuados.

- **A reclassificação fiscal das mercadorias pretendida não está respaldada por laudo técnico. Motivação de fato (acervo probatório) deficiente. Violação ao art. 142 do CTN e à verdade material.**

- **Improcedência da alegação de que os insumos adquiridos junto à PEPSI e à AROSUCO seriam tributados à alíquota zero de IPI.** Em face do exposto, conclui-se que não houve erro de classificação fiscal nas notas de aquisição dos “kits” de concentrados e sabores destinados à fabricação de bebidas, pois: (1) o “kit” contempla uma unidade de ingredientes para a fabricação de bebidas que, pela diversidade de substâncias envolvidas, configura preparação composta; e (2) cada item do “kit”, isoladamente considerado, também configura preparação composta que confere sabor e outros traços sensoriais à bebida fabricada. Além disso, mesmo que parte dos itens devesse ser classificada em outra subposição da NCM, não haveria valor econômico individual que possibilitasse a glosa do IPI.

(v) Adquirente de boa-fé. Direito aos créditos.

Por fim, ainda que superados os argumentos expostos nos itens antecedentes, que bem demonstram a ilegalidade da autuação, seria de rigor a convalidação dos créditos apropriados em conformidade com as informações prestadas pelos fornecedores.

PEDIDO - Por todo o exposto, pede o provimento ao recurso, reformando-se a decisão DRJ, com o conseqüente cancelamento da integralidade do crédito tributário exigido.

Em 25/04/2017 (após a interposição do recurso voluntário em 30/06/2016), a Recorrente protocola uma Petição de fls. 8.425/8.427, em que a AMBEV S.A. (com sede no município de Jundiaí/SP) e a unidade de produção do concentrado AROSUCO Aromas e Sucos Ltda (situada em Manaus/AM), solicitou, por meio da Fundação de Ciência, Aplicações e Tecnologias Espaciais - FUNCATE, ao Instituto Nacional de Tecnologia - INT, um estudo (PARECER) sobre as características técnicas e químicas acerca dos Concentrados para

fabricação de refrigerantes, com a finalidade de possibilitar seu correto enquadramento quanto a sua classificação fiscal, em consonância com a legislação em vigor (doc. às fls. 8.431/8.459).

Diante destas circunstâncias, para evitar qualquer prejuízo ao contraditório e à ampla defesa no presente processo, em 11/09/2017, os autos foram encaminhados para que a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) se manifeste sobre os fatos novos (fl. 8.469).

Em 29/09/2017, a FAZENDA NACIONAL (PGFN) apresenta sua Manifestação, conforme documento apensado às fls. 8.472/8.483.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator

1. Admissibilidade do Recurso

O presente recurso é tempestivo e atende os demais pressupostos formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

2. Preliminares

(2.a)- Da alegada nulidade do Lançamento de Ofício

Preliminarmente, a Recorrente alega a existência de uma nulidade no procedimento adotado pela fiscalização, motivada por mudança de critério jurídico no presente caso. Para tanto, cita que outras três ações fiscais realizadas, para requerer a nulidade do lançamento, argumentando que o direito ao aproveitamento de créditos e a classificação fiscal dos kits não teria sido contestados nas mesmas.

Alega em seu recurso que, em autos de infração lavrados anteriormente a respeito das mesmas operações (com períodos diferentes), o Fisco se deteve na análise das mercadorias em causa, glosando os créditos apropriados nas respectivas aquisições pela Recorrente unicamente por suposto não atendimento aos requisitos do art. 6º do DL nº. 1.435/75, em virtude do local de origem dos insumos empregados pelos fornecedores. Nos procedimentos fiscais anteriores, JAMAIS houve qualquer tipo de discordância quanto ao enquadramento dos “kits” para a fabricação de bebidas no código NCM 2106.90.10, “ex. 01”. E foram aceitos, para fins de geração do crédito de IPI, inclusive os insumos utilizados a partir de matérias-primas regionais previamente processadas.

É fato que as práticas reiteradas das autoridades administrativas significam uma posição firmada pela administração, antiga, reiterada e pacífica, com relação à aplicação da legislação tributária, e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Assim, o contribuinte que agir em conformidade com a orientação da Administração Tributária não fica sujeito a penalidades.

Sobre o tema, assim dispõem os arts. 100 e 146 do CTN, invocados pela Recorrente:

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; (...).

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

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.”

No entanto, frise-se 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”.

Desta forma, não deve proceder tal preliminar. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento, e não a lançamentos diversos, como citado no presente caso.

Em vista disso, nego provimento à preliminar apontada.

(2.b). Alegada Nulidade parcial da Decisão da DRJ e da preterição direito defesa

Alega a Recorrente que, *“(...) Preliminarmente, deve ser anulada a decisão recorrida, pelo fato de que deixou de apreciar argumento autônomo apresentado, suficiente para o completo afastamento da tese defendida pelo Fisco, calcada em **suposto** erro de classificação fiscal dos “kits” autuados.*

(2.b.1) Da solicitação de perícia para apresentação de laudo

Aduz que demonstrou, em sede de Impugnação, que o lançamento de ofício padece de nulidade, no concernente a essa parcela da exigência, já que o fato apontado como sendo o seu “motivo determinante” não contou com a prova devida, qual seja, **a apresentação de Laudo Técnico (LT)** que: (1) atestasse o erro imputado à classificação fiscal constante das NFs de aquisição dos referidos “kits”; e (2) indicasse como válida a classificação fiscal defendida pela fiscalização.

Afirma que os argumentos acima referido, viola os arts. 31 e 59 do Decreto nº 70.235/72, que **não foi apreciado pela DRJ**; que tal argumento era autônomo e suficiente para o afastamento integral da tese sustentada pela Fiscalização, razão pela qual deveria ter sido minimamente enfrentado, mas não o foi. Por tal razão, a uma só penada, a DRJ **preteriu o direito de defesa constitucional** e legalmente assegurado à Recorrente e suprimiu instância impugnatória a que esta tinha direito, o que compromete por completo a validade do *decisum* proferido, no que tange ao tema em questão.

Como pode ser observado, a Recorrente requereu em sede de Impugnação a realização **de perícia para elaborar Laudo Técnico** para que seja confirmada, com o objetivo de determinar a real natureza de cada um de seus componentes para, em função do **Laudo**

expedido, verificar e se pronunciar sobre a correta reclassificação dos produtos sob discussão nestes autos. Veja-se (trecho fl. 7.742):

*"(...) Nesse sentido, incumbia à Fiscalização não apenas 'fotografar' as caixas onde armazenados os 'kits' ou citar trechos de dicionários (!) para embasar conceitos técnicos, mas colher amostras e solicitar perícia com o objetivo de determinar a real natureza de cada um de seus componentes para, em função do **laudo expedido**, verificar a correta reclassificação dos produtos, fazendo, ainda, a devida juntada do documento expedido pelo órgão técnico para que pudesse ser contraditado, como preconiza a legislação aduaneira (que rege a classificação fiscal de mercadorias inclusive para fins de IPI) e em prestígio à legalidade e ao princípio da ampla defesa.*

Entendo não assistir razão à Recorrente. A decisão de piso, entendeu ser desnecessária e prescindível a realização de diligência/perícia com vistas à confirmação ou retificação da Classificação Fiscal dos "kits", conforme exaustivamente demonstrado no Relatório Fiscal (anexo ao Auto de Infração), posto estar encartado nos autos robusto conjunto probatório capaz de formar a convicção do julgador, senão vejamos.

Conforme preceitua o artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a realização de perícia somente será determinado pela autoridade julgadora quando esta entendê-la necessária, podendo indeferi-lo quando entendê-la prescindível, na forma abaixo:

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine."

Neste sentido, o artigo 29 do mesmo diploma normativo, confere à esta autoridade liberdade na formação da sua livre convicção, podendo determinar a realização de diligência nos casos que entendê-la necessária, conforme abaixo:

"Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

Ademais, na forma do quanto dispõe o artigo 28 do citado Decreto, a decisão que julgar preliminar e mérito deverá indeferir o pedido de perícia, se for o caso. Veja-se:

"Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso."

Por fim e não menos importante, de acordo com o disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a requisição de perícia pelo contribuinte na Impugnação deve ser acompanhada dos quesitos a serem analisados, bem como o nome, endereço e qualificação do profissional que exercerá a perícia. Confira-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV- as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes

aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

Desta feita, como tais requisitos legais não foram observados na peça recursal, a decisão rejeitou o pedido de perícia.

Assim, embasado no processo de instrução destes autos e nos fundamentos legais acima expostos, a decisão entendeu ser a perícia desnecessária e prescindível ao caso, motivo pelo qual foi desnecessário tal providência.

Por fim, o pedido de diligências e/ou perícias podem ser indeferidos pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide. Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências/perícias, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los.

(2.b.2) Da alegada preterição do direito de defesa

Verifica-se que o auto de infração teve sua origem em auditoria realizada pela Fiscalização da RFB, fartamente detalhada em relatório fiscal (anexo ao auto), onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade fazendária a lavratura do auto de infração. A Recorrente foi cientificada da exigência fiscal e apresentou impugnação que foi apreciada em julgamento realizado na primeira instância. Irresignada com o resultado do julgamento da autoridade *a quo*, protocolou seu recurso voluntário, rebatendo as posições adotadas no acórdão recorrido, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas.

Ora, com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto o lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º (...).

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

Assim, não merece guarida a alegação de nulidade da decisão recorrida, uma vez que foram cumpridos tais requisitos legais, não se enquadrando, portanto, em nenhum dos requisitos do citado art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Neste diapasão, não há qualquer nulidade a macular a presente decisão, motivo pelo qual rechaço as preliminares aventadas pela Recorrente.

2.c) Da Petição protocolada e PARECER do INT

Em 25/04/2017, 10 meses após a interposição do recurso voluntário (interposto em 30/06/2016), a Recorrente apresenta a Petição de fls. 8.425/8.427, em que a AMBEV S.A. (com sede no município de Jundiaí/SP) e a unidade de produção do concentrado AROSUCO Aromas e Sucos Ltda (situada em Manaus/AM), solicitou, por meio da Fundação de Ciência, Aplicações e Tecnologias Espaciais - FUNCATE, ao Instituto Nacional de Tecnologia - INT, um estudo (PARECER) sobre as características técnicas e químicas acerca dos "**Concentrados**" para fabricação de refrigerantes, com a finalidade de possibilitar seu correto enquadramento quanto a sua classificação fiscal, em consonância com a legislação em vigor (doc. às fls. 8.431/8.459).

Diante destas circunstâncias, para evitar qualquer prejuízo ao contraditório e à ampla defesa no presente processo, os autos foram encaminhados para que a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN), se manifeste sobre os fatos novos apresentados (fl. 8.469).

Em 29/09/2017, a FAZENDA NACIONAL (PGFN) apresenta sua Manifestação, conforme documento apensado às fls. 8.472/8.483, concluindo que não concorda com a juntada extemporânea de documentos, com base no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72. Veja-se:

"(...) Logo, considerando-se que o contribuinte foi intimado antes mesmo da lavratura do auto de infração, que teve oportunidades de juntar provas que lhe favorecessem quando da interposição das peças de insurgência (impugnação e recurso voluntário) e, ainda, que poderia ter requerido a realização de perícia caso obedecido os ditames legais, cabe concluir que não há qualquer justificativa razoável para dilatar o contencioso fiscal e subverter o princípio do devido processo legal. Isso porque a autoridade competente para apreciação de provas é a auditoria fiscal, elevando à segunda instância apenas questões já conhecidas e devidamente discutidas e não provas objeto de indevida inovação neste momento processual".

"(...) Por esta razão, não há como ser permitida a juntada serôdia de documentos. Com efeito, a verdade material não pode ser elevada a tal patamar que anule por completo as regras para o correto desenvolvimento do processo administrativo, erigindo à condição de "letra morta" a norma jurídica estabelecida nos §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972".

Com referência a classificação fiscal dos "kits", a Procuradoria da Fazenda Nacional aduz que não é a questão central a ser debatida no presente feito. Apenas após ultrapassada a discussão sobre os demais pontos levantados pelo Fisco relacionados à (in)existência do crédito presumido, é que caberia a verificação sobre a correção da classificação adotada pelo contribuinte interessado em contraposição à alegação da fiscalização tributária.

3. MÉRITO

Conforme relatado, este processo trata-se de Auto de Infração com a exigência do IPI atinente ao período de apuração (PA) de janeiro/2011 a dezembro/2012, acrescido de multa e juros, decorrentes de:

(i) Mercadorias (concentrados - fabricação de bebidas e materiais de embalagem) isentas adquiridas de pessoas jurídicas estabelecidas na Zona Franca de Manaus (ZFM), pois parte delas: (a) não teria sido produzida com matéria-prima oriunda da área da Amazônia Ocidental; (b) teria sido produzida com produtos resultantes do processamento de matéria-prima regional (e não com matéria-prima “*in natura*”); (c) não seria classificada na subposição 2106.90.10, “ex. 01”, da TIPI/NCM, com alíquota positiva de IPI e sim em outras posições, com alíquota zero do imposto; e

(ii) Mercadorias (matérias primas e materiais intermediários) adquiridas para utilização no processo industrial da Recorrente, que no entender da fiscalização deveriam ser consideradas como materiais de “uso e consumo”.

4. Dos Créditos Glosados

Entende a Recorrente que as glosas efetuadas não têm respaldo nas normas que disciplinam o IPI, pelos motivos que expõe em seu recurso voluntário, que analiso a seguir.

4.1. Glosa dos créditos relativos a produtos intermediários.

Aduz a Recorrente em seu recurso que “(...) Não prospera a alegação do Fisco e da DRJ, no sentido de que “não se admite o crédito dos produtos excluídos pela fiscalização (parafusos, arruelas, buchas, retentores, rolamentos, gaxetas, correias, mangueiras, anéis de vedação, válvulas, etc), pois não se enquadram no conceito de MP, PI, ou ME”.

Informa que no RIPI/10 (art. 226, I c/c art. 610, II), assim como o revogado RIPI/02 (art. 164, I), assegura créditos em relação materiais de embalagem, matérias-primas e produtos intermediários, inclusive aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização, desde que não façam parte do ativo permanente.

Portanto, como os itens autuados constituem elementos imprescindíveis aos processos da Recorrente e são neles efetivamente consumidos (conforme Laudo Técnico juntado na Impugnação), resta claro que a glosa não procede, devendo ser reformada a decisão recorrida e cancelado o Auto de Infração.

Por outro lado, a decisão recorrida concluiu que não geram direito ao **crédito do IPI**, os produtos:

“(...) a) que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização;

b) incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização;

c) empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento”.

Como se vê, uma das controvérsias instaurada na presente demanda diz respeito à glosa dos créditos de IPI referentes à aquisição dos seguintes bens: parafusos, arruelas, buchas, retentores, rolamentos, gaxetas, correias, mangueiras, anéis de vedação, válvulas, etc).

Tal questão já foi enfrentada por este Colegiado em caso da mesma Recorrente (AMBEV). É que se observa do bem elaborado Acórdão nº 3402-003.227, da lavra da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula. Naquela oportunidade, por unanimidade de votos, esta turma julgadora afastou as pretensões da Recorrente nos seguintes termos:

(...).

No que concerne às demais glosas, de itens de manutenção e reparação de máquinas (gaxetas, mangueiras, anéis de vedação, selo mecânico, disco separador, retentor, etc.), elas foram efetuadas pela fiscalização pelo fato de os produtos adquiridos não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Não obstante a técnica da não cumulatividade do IPI tenha amparo no art. 153, §3º da Constituição Federal, esse dispositivo, por si só, não assegura o direito ao crédito do IPI sobre os produtos adquiridos, havendo a necessidade de lei ordinária, regulamento e normas complementares (art. 100 do CTN) que tragam as condições e as formas para que esse crédito possa ser aproveitado pelo contribuinte, conforme já decidido no Acórdão nº 3302002.127 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, j. 22/05/2013, Rel. Gileno Gurjão Barreto.

Nesse contexto é que dispõe o art. 226, I do Regulamento do IPI/2010, e dispunha o art. 164, I do RIPI/2002, vigente à época dos fatos geradores, que os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados podem creditar-se do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários 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 fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Também os Pareceres Normativos CST nº 65/79 e nº 181/74, que são atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, nos termos do art. 100, I do CTN, auxiliam na determinação do sentido e alcance das normas legais e do regulamento acerca de quais insumos ensejam aproveitamento de créditos do IPI.

Com efeito, dispõem o item 11 do Parecer Normativo CST nº 65/79 e o item 13 do Parecer Normativo nº 181/74 que:

[Parecer Normativo CST nº 65/79]

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

[Parecer Normativo nº 181/1974] (...)

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

Assim, em consonância aos dispositivos e atos normativos acima mencionados, o aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto **pressupõe o consumo**, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa. De forma que não há como acolher a pretensão da recorrente de ter reconhecido o direito ao crédito do IPI sobre tudo aquilo que contribui para o processo produtivo.

Neste mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508), cujos termos vincula este colegiado consoante regra referida acima contida no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. O RECURSO ESPECIAL Nº 1.075.508 SC (2008/01532905), representativo de controvérsias, nos termos do artigo 543C do CPC, traz a seguinte ementa:

EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se ‘aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente’.

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos ‘que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já

integra a planilha de custos do produto final', razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

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

(...).

No caso, a Recorrente não discorda que os produtos adquiridos para manutenção e reparação não tenham tido contato físico direto, nem sofreram ou exerceram diretamente ação no produto industrializado. No entanto, o desgaste geral das peças e equipamentos, decorrentes de sua utilização normal, e não por ação direta no produto em fabricação, não dá o direito ao creditamento do IPI, conforme se depreende as normas acima transcritas. De outra parte, a glosa não se deu em face de tais bens integrarem o ativo permanente, sendo desnecessária tal comprovação pelo Fisco, como sustentado pela recorrente. (grifos constantes no original, sublinha nossa)".

No presente caso, há coincidência de parcela dos bens glosados e aqui debatidos daqueles que foram objeto de glosa e análise no sobredito Acórdão. Os bens abrangidos pelo referido voto são as partes, peças de máquinas, aparelhos e equipamentos. Desta forma, aqui nestes autos (como lá), para tais bens, indefiro o creditamento nos exatos termos expostos no supracitado decisório, o que faço nos termos do art. 50, § 1º da lei nº 9.784/99.

Posto isto, não se admite o crédito dos produtos excluídos pelo Fisco (parafusos, arruelas, buchas, retentores, rolamentos, gaxetas, correias, mangueiras, anéis de vedação, válvulas, etc), pois não se enquadram no conceito de MP, PI, ou ME. Como foi seguido estritamente o direito a crédito relativo a MP, PI e ME adquiridos para emprego na industrialização, portanto, não há que se falar em violação ao art. 25, I, da Lei nº 4.502, de 1964.

Diante do exposto, entendo correta a glosa efetuada pelo Fisco.

4.2 Dos créditos relativos aos insumos e materiais de embalagem para fabricação de refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus. Glosas

Houve por bem a Fiscalização glosar os créditos atinentes aos insumos para a fabricação de bebidas e materiais de embalagem, adquiridos dos fornecedores AROSUCO, PEPSI, RAVIBRÁS e VALFILM, ao amparo de duas linhas argumentativas que podem ser assim sumarizadas:

(a)- os insumos isentos em questão não preenchem os requisitos elencados no art. 6º do DL nº 1.435/75, não sendo permitido à Recorrente, por tal razão, apurar crédito presumido do imposto “como se devido fosse” na operação praticada por seus fornecedores; e

(b)- mesmo que preenchidos os requisitos do art. 6º do DL nº. 1.435/75, não haveria direito ao crédito presumido, pois este supõe alíquotas positivas do IPI e, no caso, os insumos adquiridos junto aos referidos fornecedores seriam tributados pela alíquota zero do imposto, e não pelas alíquotas da posição NCM 2106.90.10, “ex. 01”, indicada nas NFs.

5. Das glosas de créditos - aquisições junto à PEPSI, à AROSUCO e à VALFILM.

Alega a Recorrente que "(...) A glosa, por parte da Fiscalização, dos créditos de IPI relativos aos itens em referência decorre de interpretação equivocada dos termos contidos no art. 6º do DL nº 1.435/75 e dos correspondentes dispositivos do RIPI/10, razão pela qual não pode a exigência fiscal prevalecer".

Em resumo, destaco os seguintes pontos abordados pela Recorrente a serem enfrentados neste tópico:

(a) Da Correta interpretação do art. 6º do DL nº 1.435/75.

Informa que o art. 6º do DL n. 1.435/75 confere isenção do IPI aos produtos que especifica, além de crédito presumido do imposto aos respectivos adquirentes, **“sempre que”** esses produtos sejam destinados à utilização como insumos na industrialização de outros que sejam efetivamente tributados.

A simples leitura do dispositivo revela que dois são os requisitos para que um produto seja alcançado pelo benefício:

(i) ser produzido por estabelecimentos com projeto aprovado pela SUFRAMA e instalados na Amazônia Ocidental, assim definida pelo art. 1º, §4º, do DL n. 291/67; e (ii) ser **“elaborado com”** matérias primas agrícolas e/ou extrativas **“de produção regional”**.

(b) Possibilidade de utilização de matéria-prima regional in natura ou processada. Alegada contradição interna do Auto de Infração e da decisão DRJ.

Argumenta que o que importa para efeito da fruição do benefício previsto no art. 6º DL n. 1.435/75 é que a mercadoria possua, de forma direta ou indireta, conteúdo agrícola ou extrativo vegetal de origem amazônica, **sendo indiferente se in natura ou previamente industrializado**, diferentemente do que alegam o Fisco e a DRJ.

(c) Matéria-prima regional é aquela proveniente da Amazônia Legal.

Aduz que a interpretação sistemática dos dispositivos transcritos revela que o incentivo de que trata do DL nº 1.435/75 ,contempla **dois critérios geográficos (espaciais) distintos**: (1º) industrialização dos produtos por estabelecimentos localizados na “área” da Amazônia Ocidental; (2º) elaboração de tais produtos com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais **da “região” da Amazônia**, delimitada pelo art. 2º da Lei n. 5.173/1966 c/c art. 45 da Lei Complementar n. 31/1977, corresponde à chamada “Amazônia Legal” e compreende os Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Maranhão (parte oeste do meridiano de 44º), Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins.

d) Conclusão do tópico

Em suma, entende que ao contrário do que afirmaram a Fiscalização e a DRJ, o produto, para ser alcançado pelo benefício, deve ser fabricado: (i) na Amazônia Ocidental por estabelecimentos industriais com projeto aprovado pela SUFRAMA; e (ii) com o emprego de matérias de origem vegetal provenientes da **Amazônia legal**, não importando *in natura* ou já processadas/industrializadas.

Pois bem. Segundo alega a Recorrente, a glosa aqui debatida seria indevida, na medida em que a Recorrente teria cumprido as exigências legais estabelecidas pelo 6º do

Decreto nº 1.435/75, c/c o estatuído no art. 95, inciso III do RIPI/2010, para o aproveitamento do crédito de IPI na hipótese de produtos isentos oriundos da ZFM.

*“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.”* (grifei)

Observa-se que a divergência aqui externada diz respeito ao conteúdo semântico da expressão "**de produção regional**". Isso porque, convém lembrar, que conforme consta dos autos, as matérias-primas em questão são "concentrados" adquiridos pela Recorrente da Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda, os quais são fabricados a partir de corante caramelo, que, por sua vez, é fabricado a partir do açúcar de cana, produzido **no Estado do Mato Grosso (MT)**. Veja-se trecho extraído do próprio Recurso Voluntário (fl. 8.393):

*"(...) Esses os motivos pelos quais a SUFRAMA manifestou-se no sentido de que os concentrados de "cola" da PEPSI, contendo corante caramelo fornecido por DD WILLIAMSON (indústria instalada na ZFM) fabricado **a partir do açúcar** (produto industrializado) de cana (matéria prima bruta) **originário do Mato Grosso** (Amazônia Legal), dão direito ao benefício de que trata o art. 6º do DL n. 1.435/75, como é o caso dos créditos apropriados pela Recorrente"* (grifei).

De fato, o que se observa no Relatório de Fiscalização é que nos casos da PEPSI e VALFILM é que os ditos "insumos regionais" (açúcar e dendê) são utilizados como matérias-primas de produtos industrializados por outras empresas. Posteriormente, tais produtos industrializados (corante caramelo e óleo de dendê) é que serão as matérias-primas utilizadas na fabricação do **concentrado e do filme stretch**, estes os produtos vendidos para a Recorrente.

Dessa forma, não há que se falar em possibilidade de aproveitamento de créditos previstos no § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

No caso da AROSUCO, a empresa informou que no período janeiro de 2010 a dezembro de 2011 os concentrados de sabores, que não os de guaraná, não continham em sua composição extratos vegetais de produção regional e, para o ano de 2012, informou que nos concentrados de outros sabores, que não o guaraná, era utilizada matéria-prima extrativa vegetal de produção regional, listando os fornecedores, as matérias-primas, e apresentou cópias de notas fiscais destas matérias-primas. Analisando a lista, a fiscalização detectou que se tratavam oriundos de outros pontos do País e/ou industrializados.

Assim, segundo a fiscalização, a matéria-prima em questão **não** seria de produção regional, vale dizer, da Amazônia Ocidental (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia ou Roraima), diferentemente do que alega a Recorrente, para quem a expressão "**regional**" não se limitaria à "Amazônia Ocidental", mas se estenderia à "Amazônia Legal", a qual abrange o Estado do Mato Grosso.

Essa matéria já foi enfrentada reiteradas vezes por esse Colegiado em casos da mesma empresa Recorrente, só que por intermédio de diferentes filiais. É o que se observa

da ementa abaixo transcrita e extraída do acórdão nº 3402-002.933, de relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/2007 a 31/12/2009

ISENÇÃO. IPI. CRÉDITO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

No artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei n. 291/67 (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), não se confundindo com a Amazônia Legal (Lei nº 5.173/66).

(...).

No mesmo sentido foi o acórdão n. 3402-002.927, também desta Turma julgadora, de relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, cuja ementa restou assim consignada:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2008 (...).

ISENÇÃO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

No art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental.

Nesta oportunidade, assim se manifestou o então Relator do caso a respeito desta questão:

"(...) O contribuinte entende que o objetivo do Decreto-Lei nº 1.435/75 foi o de fomentar a expansão econômica da região com menor desenvolvimento econômico do país e de propiciar a ocupação dessa região. Por tal motivo, o termo "regional" deveria ser entendido como Amazônia Legal.

A argumentação do contribuinte é improcedente. Os Decretos-Leis nº 288/67 e 1.435/75 estabeleceram um tratamento fiscal privilegiado para industrializar as áreas da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental. A industrialização dessas áreas traria o desenvolvimento econômico e como consequência a ocupação populacional daqueles territórios. Exatamente por essa razão é que o vocábulo "regional" contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 abrange apenas e tão-somente as matérias-primas vegetais e extrativas produzidas na Amazônia Ocidental.

No Decreto-Lei nº 1.435/75 o vocábulo "regional" só foi empregado uma única vez no art. 6º. Esse mesmo artigo 6º remete o leitor à área definida no § 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 291/67.

O Decreto-Lei nº 291/67 estabeleceu incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia. E o § 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 291/67, estabelece que a Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima.

Tendo em vista que se trata de isenção, deve incidir o comando do art. 111, II, do CTN, que determina que as normas sobre isenção devem ser interpretadas de forma literal.

Se o próprio art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 remete à delimitação de Amazônia Ocidental contida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei nº 291/67, não há como sustentar que "regional" se refere à Amazônia Legal.

*O conceito de Amazônia Legal foi criado apenas para os fins da Lei nº 5.173/66 (que instituiu o plano de valorização econômica da Amazônia) e abrange praticamente a **metade** do território brasileiro. Tanto que o art. 2º da referida lei já inicia a definição de Amazônia Legal da seguinte forma: "A **Amazônia, para os efeitos desta lei, abrange a região compreendida pelos Estados do Acre, Pará e Amazonas, pelos Territórios Federais do Amapá, Roraima e Rondônia, e ainda pelas áreas do Estado de Mato Grosso a norte do paralelo de 16º, do Estado de Goiás a norte do paralelo de 13º e do Estado do Maranhão a oeste do meridiano de 44º. (...)**".*

Quisesse o legislador do Decreto-Lei nº 1.435/75 se referir à Amazônia Legal, teria remetido o leitor do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 à Lei nº 5.173/66 e não ao Decreto-Lei nº 291/67.

*A interpretação pretendida pelo contribuinte é inadmissível, não só em face do art. 111, II, do CTN, mas também por não ser crível que ao instituir uma isenção voltada especificamente ao desenvolvimento e à ocupação das áreas mais inóspitas do território nacional, o legislador tenha pretendido incluir no incentivo **metade do território nacional**, onde se localizam Estados como Mato Grosso e Goiás, verdadeiros celeiros da produção nacional de grãos.*

Assim, é evidente que o termo "regional" contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 se refere às matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais produzidas na Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei nº 291/67 e não na Amazônia Legal, que é um conceito meramente político criado exclusivamente para os fins da Lei nº 5.173/66.

Reforça esta interpretação o texto da exposição de motivos do Decreto-Lei nº 1.435/75, onde se nota claramente que sua edição teve por objetivo corrigir falhas e distorções constatadas nos benefícios concedidos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental.

É evidente que no caso concreto não foi respeitada a condição estabelecida na Resolução CAS nº 356/2002, pois não foram empregados na fabricação do concentrado matérias-primas de produção regional, uma vez que o açúcar que deu origem ao corante caramelo foi produzido no Mato Grosso e não na Amazônia Ocidental, o que justifica a glosa dos créditos no estabelecimento adquirente para o fim de exigência do IPI.

*Além disso, cabe acrescentar que o açúcar produzido no Estado do Mato Grosso e o próprio corante caramelo não se enquadram no conceito de matéria-prima, pois são na verdade produtos intermediários industrializados e não "**matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**" referidas no art. 6º do DL nº 1.435/75.*

A exigência legal é clara no sentido de que os produtos beneficiados pela isenção devam ser produzidos com matérias-primas vegetais provenientes de cultivo ou de extrativismo na região da Amazônia Ocidental.

A lei não se referiu a produtos intermediários, mesmo que sejam produzidos com matérias-primas extraídas ou cultivadas na região, como parece ser o entendimento da recorrente.

Reforça essa interpretação a redação do § 1º do mesmo art. 6º, na parte em que estabelece que os produtos mencionados no caput gerarão crédito ficto do IPI quando forem empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem na industrialização de produtos tributados.

No âmbito do IPI, quando o legislador quer abranger os insumos em geral ele menciona as três espécies (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem).

*Sendo assim, se o caput do art. 6º só mencionou "**matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**", não há espaço para a interpretação mais alargada pretendida pela recorrente, para o fim de incluir produtos intermediários fabricados na região, ainda que esses produtos intermediários tenham sido produzidos com matérias-primas de origem vegetal.*

Decorre daí que não têm nenhuma valia para a pretensão da recorrente a declaração emitida pela Pepsi-Cola Industrial do Amazonas (fl. 2114/2115); a informação de que a SUFRAMA validou Laudo Técnico de Auditoria Independente, que teria demonstrado a conformidade da fornecedora com os requisitos legais (fls. 372/380), pois a competência para fiscalizar o IPI e as respectivas isenções é da Receita Federal.

*Também não tem nenhuma valia para o deslinde do caso concreto as disposições da Portaria MDIC/MCT nº 842/2007, pois além desta portaria se referir ao processo produtivo básico estabelecido para produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, o açúcar supostamente produzido no Estado do Mato Grosso e o corante caramelo não podem ser enquadrados como "**matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**", mas sim como produtos intermediários industrializados, os quais não atendem ao requisito estabelecido no art. 6º do DL nº 1.435/75. (...). (grifos constante no original)*

Com base em tais fundamentos e, ainda, conforme disposto no art. 50, § 1º da lei n. 9.784/99, entendo que não foram cumpridos os requisitos legais para a utilização do crédito de IPI em questão, uma vez que, como demonstrado nos autos pelo Fisco, **a matéria-prima empregada é egressa da Amazônia Legal e não da Amazônia Ocidental**, conforme estabelece a legislação.

Portanto, se o produto adquirido pela Recorrente não é aquele cuja natureza específica está contemplado na norma isencional (art. 6º do Decreto lei nº 1.435/75), não há como pretender se creditar do imposto (IPI), como se devido fosse. Portanto, os produtos adquiridos da PEPSI, AROSUCO (*corante caramelo*) e VALFILM (*filme stretch*), não faziam jus à isenção do artigo 6º do DL nº 1.435/75.

6. Dos Atos (Resoluções CAS e Pareceres Técnicos) expedidos pela SUFRAMA

Sobre a questão da fruição dos benefícios fiscais (isenção), a Recorrente também argumenta que, "(...) Aliás, esse é o entendimento oficial da SUFRAMA, órgão que detém competência exclusiva para aprovar "os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos... no art. 6º do Decreto-Lei no 1.435, de 16 de dezembro de 1975, bem como estabelecer normas, exigências, limitações e condições para a aprovação dos referidos projetos" (art. 4º, I, "c", anexo ao Decreto n. 7.139/2010).

Em outras palavras, a SUFRAMA reconheceu que o benefício de que trata o art. 6º do DL n. 1.435/1975 abrange:

A- Produtos elaborados com matérias de origem vegetal, sejam elas in natura OU já processadas; e

B- Produtos elaborados com materiais vegetais originários da Amazônia Legal, desde que a fabricante esteja na área da Amazônia Ocidental".

E prossegue afirmando que "(...) Esses os motivos pelos quais a SUFRAMA manifestou-se no sentido de que os concentrados de "cola" da PEPSI, contendo corante caramelo fornecido por DD WILLIAMSON (indústria instalada na ZFM) fabricado a partir do açúcar (produto industrializado) de cana (matéria prima bruta) originário do Mato Grosso (Amazônia Legal), dão direito ao benefício de que trata o art. 6º do DL n. 1.435/75, como é o caso dos créditos apropriados pela Recorrente.

*Aliás, tal orientação da SUFRAMA corroborando a ilegalidade da glosa dos créditos atinentes aos produtos da PEPSI, pode ser estendida, nos termos expostos, aos insumos adquiridos junto à AROSUCO (corante caramelo) e VALFILM (filme stretch) uma vez que a glosa dos créditos atinentes às referidas fornecedoras pautou-se na mesma argumentação: o fato de tais componentes não configurarem matéria-prima **in natura**, mas matéria-prima objeto de prévio processamento.*

Observa-se que a defesa entende que esse vocábulo "regional" tem o significado e interpretação que já teria sido chancelada pela própria SUFRAMA.

Corroborando neste sentido, a própria Recorrente cita Resolução SUFRAMA, Parecer Técnico de projeto e Ofício resposta (atos administrativos citados em seu recurso), que reconhece aos fornecedores do concentrado para bebidas não alcoólicas, o direito à isenção do art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75, **condicionado a uma série de requisitos**, entre os quais, "a utilização de matéria prima **regional** na fabricação do produto, no mínimo conforme termos do projeto aprovado."

No entender da Recorrente os referidos Atos da SUFRAMA, era suficiente e bastante para a aprovação do projeto para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, a utilização de açúcar e/ou álcool e/ou corante de caramelo, etc, na produção do concentrado produzidos a partir de cana de açúcar, adquiridas de produtores localizados na Amazônia Ocidental.

Nesse sentido argumenta em seu recurso que, "(...) *Saliente-se, por fim, que não pode o **contribuinte de boa-fé** ser apenado por agir em conformidade com o **entendimento oficial** manifestado pelos órgãos que disciplinam e jurisdicionam o incentivo em questão, no caso, o MPO/MDIC/MCT e a SUFRAMA, respectivamente. A atuação dos agentes da RFB deve, assim, ser coerente com o entendimento oficial da Administração, até porque, como visto, é a **SUFRAMA que detém competência exclusiva para aprovar os projetos beneficiados com o crédito presumido e para fiscalizá-los, quanto ao cumprimento dos requisitos para tanto**".*

Como abordado pela Recorrente, é cediço que o Decreto Lei nº 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139/2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a competência exclusiva para **aprovar os projetos de empresas (PPB)**, que objetivem usufruir

dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem como para **estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos**, consoante o art. 176 do CTN.

Decreto nº 7.139/2010, Anexo I:

"Art. 4º- Ao Conselho de Administração da SUFRAMA compete:

I - aprovar: (...)

c) os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 1º e no art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, e estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação, fiscalização e acompanhamento dos referidos projetos; e (...)"

Resolução do CAS nº 202/2006:

"Art. 1º Os incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA, concedidos a projetos industriais que objetivem a industrialização de produtos na Zona Franca de Manaus (ZFM), são os seguintes: (...)"

No entanto, existem outras condições a serem consideradas conjuntamente na elaboração dos concentrados de refrigerantes da empresa *PEPSI (concentrados)* e à *AROSUCO (corante caramelo)* e *VALFILM (filme stretch)*, que como já de conhecimento, não utiliza matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, condição essencial para fruição do benefício fiscal previsto no dispositivo legal em questão.

Portanto, não resta dúvidas quanto as competências da SUFRAMA. Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, **cabe à Receita Federal do Brasil (RFB)**, órgão da Administração Fazendária, a fiscalização do IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido no art. 91 da Lei nº 4.502/64 e nos arts. 505 e 507 do RIPI/2010. Desse modo, ao contrário do alegado, não há impedimento algum para que a fiscalização e os órgãos administrativos de julgamento fazendários, no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, interpretem o alcance do vocábulo "**regional**" contido no art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75, uma vez que a Resolução CAS nº 298/2007, não se pronunciou a respeito disso.

É importante ressaltar que a fiscalização não desconsiderou, nem questionou, a competência da SUFRAMA para aprovar projetos de empresas que desejem usufruir dos benefícios fiscais de instituídos pelo DL nº 1.435, de 1975. Também não desconsiderou os atos dela emanados, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam.

Quanto aos Atos expedidos pela SUFRAMA e suas posições referidas no recurso, para melhor esclarecimentos sobre essa matéria, me filio as considerações feitas no voto do Acórdão nº 3402-002.993, de 26/04/2016, de relatoria do Conselheiro *Jorge Olmiro Lock Freire*, que faço algumas adaptações ao caso presente.

"(...) Analisando o conteúdo da Resolução CAS nº 298/2007, verifica-se que em momento algum a SUFRAMA concedeu a isenção à Recorrente, não havendo que se falar em isenção concedida em caráter individual mediante Despacho, conforme preceitua o art. 179 do CTN. O que a Resolução CAS nº 298/2007 fez, foi aprovar o projeto industrial de atualização da RECOFARMA, com base no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, para a produção de concentrado para bebidas não

alcoólicas, com a finalidade de gozo dos incentivos previstos nos arts. 7º e 8º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Portanto, o objeto dessa Resolução não foi o reconhecimento do direito subjetivo às isenções mencionadas.

O Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) reconheceu apenas que a empresa cumpriu os requisitos formais que a habilitam a se instalar na região para usufruir daquelas isenções, mas isso de forma alguma significa que existe um despacho administrativo que reconheceu o direito subjetivo à isenção dos produtos. Note-se que a análise da ZFM no mencionado Parecer Técnico atenta-se à importância econômica quanto aos investimentos proposto pela empresa seu processo produtivo básico, os benefícios sociais aos trabalhadores, assim como análise dos propostos reinvestimentos de lucros na região.

Ou seja, sua análise, decorrente de lei, é quanto ao aspecto do potencial de geração de renda e emprego da Zona Franca, dotando-a “*de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos*” (art. 1º do DL nº 288/1967).

Assim, a Resolução da SUFRAMA nada mais significa do que um ato administrativo complexo, lastreado em Parecer Técnico, que aprova um projeto industrial. Desta forma, desde já afasta-se a competência daquela autarquia para conceder ou não incentivos fiscais, ou mesmo fiscalizar sua esmerada aplicação, pois estes decorrem de lei, e muito menos interpretar sua aplicação ou interpretar a legislação fiscal, na qual se inserem os incentivos fiscais *latu sensu*, matéria reservada à Administração Tributária. O texto da Resolução CAS nº 298/2007, desautoriza a alegação da Recorrente no sentido de que se trata de uma isenção individual concedida por Despacho, conforme definido no art. 179 do CTN”.

Portanto, no âmbito do IPI, a competência da RFB encontra-se prevista no art. 91 da Lei nº 4.502/64, combinado com o art. 2º da Lei nº 11.457/2007.

E, no que se refere a competência da fiscalização do IPI, veja o que reproduz os arts. 505 e 506, do RIPI atual (Decreto nº 7.212. de 2010) - grifou-se:

Art. 505. A fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 91, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 2º).

Parágrafo único. A execução das atividades de fiscalização compete às unidades centrais, da referida Secretaria, e, nos limites de suas jurisdições, às suas unidades regionais e às demais unidades, de conformidade com as instruções expedidas pela mesma Secretaria.

Art. 506. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142 e 194, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 94).

Ainda no art. 15, III, do Decreto nº 7.482, de 2011, que aprova a estrutura regimental do Ministério da Fazenda, à RFB compete, dentre outras coisas, “**interpretar e aplicar a legislação tributária**, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução” (grifou-se).

7. Da Portaria Interministerial MDIC/MCT n. 842/2007

Aduz a Recorrente em seu recurso que, (...) *Destaque-se que a SUFRAMA manifestou entendimento em estrita conformidade com o conceito de matéria-prima regional constante da LEI e da Portaria Interministerial MDIC/MCT n. 842/2007. Tal orientação deve ser acolhida por esse E. CARF, pois, do contrário, seria necessário declará-la ilegal. Entretanto, a anulação de ato administrativo por vício de ilegalidade há de ser feita de forma expressa e com observância do devido processo legal, não podendo órgão vinculado ao Ministério da Fazenda fazê-lo por via interpretativa. Isso implicaria comportamento contraditório (contra factum proprium), vedado pelo ordenamento, em homenagem aos princípios da boa-fé objetiva e da confiança legítima na Administração*".

No meu entender, também não tem nenhuma valia para o deslinde do caso concreto as disposições da Portaria MDIC/MCT nº 842/2007, pois além desta Portaria se referir ao Processo Produtivo Básico (PPB) estabelecido **para produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos**, o açúcar supostamente produzido no Estado do Mato Grosso (MT) e o corante caramelo, não podem ser enquadrados como "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", mas sim como produtos intermediários industrializados, os quais não atendem ao requisito estabelecido no art. 6º do DL nº 1.435/75.

8. Da glosa dos créditos - tratamento diferenciado previsto art. 40 do ADCT.

Argumenta a Recorrente que, "(...) *é improcedente a glosa dos créditos relativos aos insumos isentos - embalagens - oriundos da ZFM, tendo em vista o tratamento constitucional conferido àquela área da Amazônia (ADCT, art. 40), devendo ser reformada a decisão DRJ e conseqüentemente cancelado o AIIM nesse tocante*".

Desta forma, não se sustenta a pretensão fiscal de estender aos bens originários da ZFM a vedação ao crédito do IPI aplicável aos produtos isentos oriundos das demais regiões do País, inclusive as mais desenvolvidas, sob pena de "esvaziar o alcance da preservação, por norma de envergadura maior, da Zona Franca de Manaus", mediante o abandono da "região à própria sorte, o que ocorrerá caso as vantagens previstas no campo fiscal tornem-se comuns a todo o País".

O regime fiscal previsto no art. 40 do ADCT (Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), encontra-se regulado na legislação própria da área, a qual impõe as regras e vedações para usufruto do mesmo. Qualquer modificação que amplie tais direitos somente poderá ocorrer com a alteração dessa legislação ou decisão judicial que reconheça sua inconstitucionalidade, estando a autoridade administrativa limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária.

Tal matéria, inclusive, já é objeto de súmula do CARF nº 2 e encontra-se inserida no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF):

"Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade." (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

9. Do PARECER emitido pelo INT - "Concentrados para fabricação de refrigerantes".

Em 25/04/2017, a Recorrente protocola Petição de fls. 8.425/8.427, cujo teor tem como objetivo esclarecer os aspectos técnicos e químicas a cerca dos "Concentrados para fabricação de refrigerantes", apensando aos autos cópia do **PARECER** solicitado pela AMBEV ao Instituto Nacional de Tecnologia - INT/FUNCATE, em conformidade com o art. 30 do Decreto 70.235/1972, de modo, no seu entender, possibilitar o enquadramento dos produtos na classificação fiscal pertinente (às fls. 8.431/8.459).

Informa no documento que a juntada neste momento (25/04/2017) se justifica em virtude do princípio da verdade material (CTN, art. 142) e também por se tratar de documento novo, que só agora obtido em razão do tempo necessário à realização de todas as análises pertinentes e formalização de opinião, pelo órgão técnico federal (art. 16, §4º, do Decreto 70.235/1972).

Observa-se no referido Parecer que foi elaborado 6 perguntas sobre as características do referido produto (concentrados, para fabricação de refrigerantes) e como se verifica no corpo da Petição da Recorrente, das respostas aos quesitos formulados, o INT concluiu que (fls. 8.426/8.427):

(a) as preparações contidas no EX 01: "não se destinam a ser consumidas como bebidas, ou seja, na prática elas ainda necessitam passar por processo industrial adicional para que o produto resultante se torne apto para consumo final";

(b) as referidas preparações podem conter "a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida";

(c) "os conteúdos líquidos que integram, em bombonas, os kits de concentrados utilizados pelas Consulentes são preparações compostas, cujas composições são obtidas através da mistura de extratos e bases de frutas diversas (mix de frutas)";

(d) "os sais e ácidos que integram os kits para fabricação dos refrigerantes, são sabores concentrados e fazem parte, juntamente com os outros ingredientes, dos produtos que caracteristicamente contribuem para a determinação do sabor das bebidas";

(e) "os componentes líquidos, sais e ácidos que integram os kits de concentrados destinados à fabricação de bebidas possuem, tanto em conjunto, quanto individualmente, capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida pronta, para cada parte dos concentrados" (...).

Ao final do documento a Recorrente conclui que, "(...) diante do pronunciamento do órgão técnico federal competente, resta claro que, por suas características particulares intrínsecas, os kits de concentrados adquiridos pela autuada classificam-se como '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', descritas no EX 01 da subposição 2106.90.10, da TIPI".

No entanto, há que ser observado que o INP, tomou o cuidado de quando da conclusão de seu Parecer, elaborar a seguinte ressalva (fl. 8.458), "(...) ressalta-se que tratando-se de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, a competência de

enquadramento do produto é da Coordenação Geral do Sistema de Tributação ou das Superintendências Regionais da Receita Federal, do Ministério da Fazenda, face ao que estipula o artigo 48, parágrafo I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, regulamentado pela Instrução Normativa na 1.464, de 8 de maio de 2014, do Secretário da Receita Federal (DOU de 09/05/14)".

Por outro lado, a Procuradoria da Fazenda Nacional, instada a manifestar-se nos autos, destaca que não concorda com a juntada dos referidos documentos pelas razões seguintes:

O primeiro motivo, de ordem processual, impede a juntada da referida documentação com fundamento no artigo 16, §§4º e 5º do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)"

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, **com fundamentos**, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)"*

Informa a Procuradora que "na petição apresentada pelo Recorrente, não houve qualquer demonstração apta a justificar a apresentação tardia de documentos. Não houve, mencione-se, a comprovação de motivo que justificasse a impossibilidade de apresentação do mesmo no momento processual oportuno. O contribuinte alega na petição, como fundamento para aceitar a juntada extemporânea dos documentos, a existência de "documento novo". Todavia, também sob esse fundamento, a juntada do Laudo/Parecer do INT, não merece ser acatada".

O segundo motivo, reproduz o texto do Informativo do STJ nº 0522, de agosto de 2013, que ao tratar sobre o significado de documento novo no âmbito do processo civil, que a parte deve demonstrar, apresentando as provas correlatas, os motivos pelos quais não apresentou o documento anteriormente.

Ao final, concluiu a PGFN que, não houve durante o *iter* procedimental qualquer inovação ou alteração do panorama fático ou legal apto a justificar a apresentação extemporânea de documentos. O Recorrente teve todas as oportunidades durante o transcorrer do processo administrativo fiscal para fazê-lo e, mesmo antes, quando do início da ação fiscal que resultou na exigência do crédito tributário. "(...) *Por esta razão, não há como ser permitida a juntada serôdia de documentos. Com efeito, a verdade material não pode ser elevada a tal patamar que anule por completo as regras para o correto desenvolvimento do processo administrativo, erigindo à condição de "letra morta" a norma jurídica estabelecida nos §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.*

No entanto, como vem decidindo este Colegiado, com base nos arts. 36 e 38 da Lei nº 9.784, de 1999 (abaixo reproduzido), e por se tratar de matéria objeto de discussão neste processo, tomo conhecimento das referidas alegações contidas na respectiva Petição bem como do referido Parecer elaborado pelo INT solicitado pela Recorrente.

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

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

Aduz a Recorrente que ainda que superadas as questões acima colocadas, não poderia prevalecer a glosa de créditos atinentes aos “kits” oriundos da PEPSI e da AROSUCO ao fundamento de que teria sido equivocada a sua classificação no item **2106.90.10, “Ex. 01”**, da TIPI/NCM/SH, pois: **(i)** a glosa com esse fundamento é nula, por carecer de motivação fática; e, no mérito, **(ii)** é improcedente.

Por outro giro, para o Fisco (fiscalização e DRJ), os “kits” recebidos da PEPSI e da AROSUCO, não poderiam ser classificados no NCM 2106.90.10, “Ex. 01”, pelos seguintes motivos:

(a) não poderem ser tratados como um só produto classificado na referida posição, diante das RGI/SH (IN 807/08) nºs 2(a) e 3(b) e da respectiva Nota Explicativa (XI), no sentido de que ela “não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo”; e

(b) não constituírem “preparações compostas para fabricação de refrigerantes”, já que estas suporiam “mercadoria pronta para uso pelo adquirente”, prévio “processamento, de transformação, podendo ser uma simples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado como cozimento”, não sendo esse o caso dos “kits”, já que é o adquirente, e não o fornecedor, que realiza tal processamento (diluição e gaseificação).

11. Da alegada Nulidade parcial da decisão (Não apreciação de fundamento autônomo)

Preliminarmente a Recorrente argumenta que a matéria acima (classificação fiscal e necessidade de Laudo técnico) não foi apreciada pela DRJ e que era autônomo e suficiente para o afastamento integral da tese sustentada pela Fiscalização, razão pela qual deveria ter sido minimamente enfrentado, mas não o foi, ocasionando violação aos arts. 31 e 59 do Decreto nº 70.235/72. Por tal razão, a uma só penada, a DRJ preteriu o direito de defesa constitucional e legalmente assegurado à Recorrente e suprimiu instância impugnatória a que esta tinha direito, o que compromete por completo a validade da decisão proferida, no que tange ao tema em discussão.

Veja-se que essa questão já foi enfrentada quando da análise das preliminares. Embasado no processo de instrução destes autos e nos fundamentos legais lá

expostos, a decisão entendeu ser a perícia desnecessária e prescindível ao caso, motivo pelo qual foi desnecessário tal providência.

Entendo que a decisão recorrida, analisou toda a questão posta nos autos e fundamentou seu voto lastreado nas Regras de Classificação de mercadorias, quais sejam: RGI/SH, RGC e NC. Veja-se trecho (ementa) abaixo reproduzido:

*"(...) Consoante art. 16 do Decreto n. 4.544, de 2002 (RIPI/2002), reproduzido pelo art. 16 do Decreto n. 7.212, de 2010 (RIPI/2010), atualmente em vigência, a **classificação de mercadorias**, no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), é realizada com o emprego das seis Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), como também das duas Regras Gerais Complementares (RGC) e das Notas Complementares (NC). Assim, a **classificação fiscal** de determinado produto é inicialmente levada a efeito em conformidade com o texto da posição e das notas que lhe digam respeito. Uma vez classificado na posição mais adequada, passa-se a classificar o produto na subposição de 1º nível (5º dígito) e, dentro desta, na subposição de 2º nível (6º dígito). O sétimo e oitavo dígitos referem-se a desdobramentos atribuídos no âmbito do MERCOSUL.*

*À luz da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), para efeito da **classificação de componentes individuais destinados à fabricação industrial de bebidas**, incorreto considerá-los como se mercadoria única fossem, em vista da futura preparação que eventualmente vierem a originar após deixarem a esfera da contribuinte, no lugar de individualmente atribuir a cada qual de precitados integrantes os códigos apropriados". (Grifei)*

Assim, como já analisado neste voto, não merece guarida a alegação de nulidade da decisão recorrida, uma vez que foram cumpridos todos os requisitos legais, não se enquadrando, portanto, em nenhum dos requisitos do citado art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Neste diapasão, não se vislumbro qualquer nulidade a macular a presente decisão.

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

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

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

Alega que além de partir de premissas equivocadas, o suposto “erro” não foi comprovado pelo Fisco, o que implica a nulidade do trabalho fiscal calcado neste fundamento. Para que seja válido, todo ato administrativo depende dos seguintes fatores:

(a) da indicação dos **motivos de fato** (circunstância do mundo real que serve de suporte ao ato) e **de direito** (previsão legal abstrata de uma situação fática que justifica o ato) que autorizam a sua prática; e

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

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

Pois bem.

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

Para tanto, cabe voltar a atenção para a suma da acusação fiscal. Veja-se trecho do Relatório da DRJ abaixo reproduzido:

“(…) **Segundo a fiscalização** a empresa escriturou e aproveitou irregularmente os seguintes créditos (fls. 8348/8.349):

a) Créditos referentes a todos os produtos adquiridos da ZFM, por entender que o art. 225 do RIPI daria esse direito. Por sua vez, a autoridade fiscal entendeu de modo diverso, tendo em vista que o princípio da não cumulatividade não permite o creditamento em aquisições isentas;

b) Crédito presumido do IPI nas aquisições de produtos isentos, 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, conforme ditam os artigos 95, inciso III, e 237 do RIPI/2010. A fiscalização efetuou diligência junto aos fornecedores, assim concluindo:

b.1) No caso do fornecedor Pepsi-Cola da Amazônia, afirma a fiscalização que o concentrado fornecido tem como insumo o corante caramelo e não a matéria prima regional. Esta última é insumo em etapa anterior, no caso a fabricação do corante pela empresa DD Williamson do Brasil S/A. Além disso, o açúcar utilizado pela DD Williamson até junho de 2011 era oriundo do Mato Grosso e não da Amazônia Ocidental;

b.2) Segundo a autoridade fiscal, a fornecedora Arosuco informou que no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011 os concentrados de sabores que não os de guaraná não continham em sua composição extratos vegetais de produção regional, requisito necessário para aproveitamento dos créditos. Para o ano de 2012, a Arosuco informou que nos concentrados de outros sabores, que não o guaraná, era utilizada matéria-prima extrativa vegetal de produção regional, listou os fornecedores, as matérias-primas, e apresentou cópias de notas fiscais destas matérias-primas. ***A fiscalização constatou de imediato que oito desses fornecedores estão fora da Amazônia Ocidental. Com relação aos demais, atestou que se tratam de produtos que já passaram por processos de industrialização, sendo que alguns são itens importados pelos fornecedores.***

b.3) Com relação à Ravibrás, a própria empresa informou não são utilizadas matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional;

b.4) No caso da fornecedora Valfilm, na fabricação do “filme stretch” o óleo de dendê não é matéria prima extrativa vegetal, sendo, na verdade, um produto já industrializado, que passa por um processo de industrialização complexo, desde a

colheita do fruto (dendê ou palma, como também é conhecido), até a obtenção do óleo propriamente dito.

*2. Em seguida, aponta que **mesmo se existisse o direito ao crédito do IPI para os dois casos acima**, ainda assim o crédito presumido apurado seria nulo, por erro nas alíquotas aplicadas para a sua apuração. Refere-se ao enquadramento dos concentrados ou “kits” fornecidos pela Pepsi-Cola e Arosuco no Ex-01 do código 2106.90.10, entendendo estar incorreto essa classificação pelo fato de eles não se caracterizarem como preparações compostas.*

3. Segundo a fiscalização, os produtos que a Pepsi ou a Arosuco chamam de “concentrado” ou “kit” são na realidade conjuntos de matérias-primas e produtos intermediários, que saíram dos seus estabelecimentos embalados separadamente, em bombonas, ou sacos, na forma líquida (Flavours ou aromas) ou sólida (sais). Acrescenta: “Na verdade o concentrado apenas é produzido já na etapa de fabricação dos refrigerantes ou do Gatorade, nas linhas de produção da AMBEV, quando ao xarope simples, previamente obtido pela adição dos sais à água, são adicionados os aromas (flavours), quando, aí sim, é obtido o concentrado.”

4. A autoridade fiscal lembra que segundo afirmação do Gerente de Fábrica da AMBEV, esse processo citado no item acima não poderia ser feito previamente, nos estabelecimentos industriais da Pepsi ou da Arosuco, porque as misturas para cada produto tem dosagens e sequências diferentes, e se o concentrado já viesse pronto, o volume do produto seria maior.

5. Assim, efetuada a classificação correta, entende a fiscalização que esta se daria no código 2106.90.90, Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, tributado à alíquota zero do IPI, motivo pelo qual não haveria crédito a ser calculado”. (Grifei)

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

Verifica-se também que do pronunciamento da DRJ esse posicionamento é perfeitamente detectado. Veja-se trechos (fls. 8.360 e seguintes):

“Créditos referentes a insumos da Zona Franca de Manaus.

*“(…) 22. A fiscalização glosou créditos referentes a aquisições de concentrados e materiais de embalagem oriundos da ZFM **quando os mesmos não foram fabricados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.** (…).*

“(…) 24. Por fim, afirma que mesmo na hipótese dos produtos adquiridos não se enquadrarem no benefício do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, haveria o direito ao crédito por força do tratamento diferenciado preconizado pelo art. 40 do ADCT.

“(…) 33. De fato, o que se observa nos casos da Pepsi e Valfilm é que os ditos “insumos regionais” (açúcar e dendê) são utilizados como matérias-primas de produtos industrializados por outras empresas. Posteriormente, tais produtos industrializados (corante caramelo e óleo de dendê) é que serão as matérias-primas utilizadas na fabricação do concentrado e do filme stretch, estes os produtos vendidos para a impugnante. Dessa forma, não há que se falar em possibilidade de aproveitamento de créditos previstos no § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

"(...) 34. O mesmo se aplica aos insumos utilizados pela Arosuco, os quais já receberam prévia industrialização, estando descaracterizados do conceito de matéria-prima extrativa vegetal de produção regional, com o agravante de parte desses insumos serem oriundas de indústrias localizadas fora da área de exceção.

(...)

Classificação Fiscal dos kits

"(...) 37. A Autoridade Fiscal sustenta que, mesmo na hipótese do cabimento do crédito presumido, este não poderia ser aproveitado com relação aos kits, uma vez que tais produtos estão sujeitos à alíquota zero, tendo sido incorretamente classificados no Ex-01 do código 2106.90.10."

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

Mesmo considerando o entendimento acima exposto, porém levando-se em conta as alegações efetuadas no recurso e ainda pelo conhecimento da Petição apensada aos autos (Laudo/Parecer do INT), essa matéria também será analisado junto com os tópicos seguintes.

No entanto, há que se deixar claro que ao contrário do alegado pela Recorrente, não houve violação ao art. 142 do CTN e ao princípio da verdade material (necessidade de Laudo), uma vez que restou demonstrado nos autos que a classificação fiscal adotada pela fiscalização foi realizada com base em diligências efetuadas junto a empresa e não em meras elucubrações. A classificação indicada pelo Fisco foi alicerçada no exame da legislação que rege a matéria e em provas devidamente colacionadas neste processo.

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

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

Aduz a Recorrente em seu recurso que tanto a Fiscalização como a DRJ sustentaram que, mesmo que os insumos para fabricação de bebidas fornecidos pela PEPSI e pela AROSUCO preenchessem os requisitos constantes do DL nº 1.435/75, não existiriam créditos presumidos do imposto a serem apropriados **"como se devido fosse"**. Isso porque os mesmos não seriam classificados o código NCM n. 2601.90.10, "Ex. 01", mas em outros códigos, todos com alíquotas **zero** de IPI, de modo que eventual crédito na respectiva aquisição também seria correspondente a zero.

Por outro lado, há que ser verificado dos motivos determinantes sobre esta matéria apurado no Auto de Infração (fls. 2.327/2.328) :

"(...) 208) Demonstraremos agora que, mesmo que houvesse o direito ao crédito do IPI para os dois casos, o que não há, conforme já extensivamente descrito até o

momento, ainda assim o crédito presumido apurado seria nulo, por erro nas alíquotas aplicadas para a sua apuração.

209) *A maior parte dos créditos do IPI escriturados pela AMBEV foram oriundos de insumos destinados à fabricação de refrigerantes ou isotônicos da linha Gatorade.*

210) *Estes insumos foram fornecidos por PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA e por AROSUCO AROMAS E SUCOS.*

211) *A Pepsi-Cola fornece insumos para a fabricação de refrigerantes Pepsi, 7UP, H2OH, Lipton Ice Tea, e Isotônicos da Linha Gatorade.*

212) *A Arosuco fornece insumos para a fabricação de refrigerantes sabor, guaraná, limão, laranja e água tônica.*

213) *Estes insumos são conhecidos como “concentrados” e são identificados nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores, como um item único, denominado de **concentrado ou “kit”**.*

214) *Nas notas fiscais de saída emitidas pela Pepsi **não há destaque de IPI**, pois ela entende que os produtos estariam isentos do imposto com base no artigo 81, inciso II, e artigo 95, inciso III, do RIPI/2010 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, instituído pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010.*

215) *Nas notas emitidas pela Arosuco também **não há destaque de IPI**, pois ela entende que:*

a) Para o ano de 2011, os concentrados de sabores, que não os de guaraná, estavam isentos, com base no art. 81, inciso II, do Decreto nº 7.212/10, e os concentrados de sabor guaraná estavam isentos com base no art. 95, inciso III, do RIPI/2010;

b) Para o ano de 2012, todos os concentrados estavam isentos com base no art. 95, inciso III, do RIPI/2010 (...). Grifei.

No Relatório de Fiscalização resta demonstrado que está errado o enquadramento dos concentrados ou “kits”, fornecidos pela PEPSI-COLA ou AROSUCO, no "Ex 01" do código 2106.90.10, pelo fato de eles não se caracterizarem como **preparações compostas**. A descrição do Ex 01 diz:

*"Ex 01 - **Preparações compostas**, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado" (**grifo nosso**).*

Ou seja, consta dos autos que a AMBEV, entende que o concentrado é uma preparação composta, ou seja, uma mercadoria única, já pronta para seu uso. Objetivando comprovar isso, em 25/04/2017, anexou aos autos o **PARECER** (Relatório Técnico nº 000.130/17), que foi elaborado por Engenheira Mecânica do INT - Instituto Nacional de Tecnologia, conforme Petição de fls. 8.425/8.459.

Afirma que os produtos que a PEPSI ou a AROSUCO chamam de "concentrado" ou “kit” são na realidade conjuntos de matérias-primas e produtos intermediários, **que saíam dos seus estabelecimentos embalados separadamente, em bombonas, ou sacos, na forma líquida (flavours ou aromas) ou sólida (sais)**. Na verdade o

concentrado apenas é produzido já na etapa de fabricação dos refrigerantes ou do Gatorade, nas linhas de produção da AMBEV, quando o xarope simples, previamente obtido pela adição dos sais à água, são adicionados os aromas (*flavours*), quando, aí sim, é obtido o concentrado.

14. Da (correta) Classificação Fiscal das Mercadorias adquiridas

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

Essa questão já foi enfrentada por este Colegiado em caso semelhante. É que se observa do voto vencedor elaborado no Acórdão nº 3402-003.803, da lavra deste Conselheiro. Naquela oportunidade, por maioria de votos, esta Turma julgadora afastou as pretensões da Recorrente, nos termos que adoto a seguir, momento que faço algumas adaptações ao presente caso concreto.

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

A Recorrente entende que diferentes ingredientes, integrantes de conjunto comercializado em embalagens individuais, deveriam ser enquadrados sob código de classificação destinado à "Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado" (2106.90.10 – Ex 1).

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

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

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

Primeiramente, como relatado pelo Fisco, cite-se que um dos bens de produção regional citado pela empresa PEPSI para tentar justificar o aproveitamento de créditos é o corante caramelo, matéria-prima usada na elaboração de componentes de kits para refrigerantes sabor Cola. O corante caramelo é um produto industrializado (pela D.D. Willianson do Brasil Ltda), que não é resultado de processo de extração de um vegetal, e por isto não atende ao requisito previsto na legislação. Vários outros insumos relacionados nos autos (Álcool 96 Hidratado Refinado, Aromas, Ciclamato de sódio, etc) cujo emprego no

processo industrial não pode gerar direito à isenção do inciso III do art. 95 do RIPI/2010, bem como o óleo de dendê (aditivo que entra em quantidades ínfimas na fabricação de filmes plásticos para embalagem (filme *stretch* da VALFILM). É cediço que para fins da aplicação da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, **deve haver o emprego direto do bem extrativo no processo produtivo do contribuinte beneficiado**, pois matérias-primas são por definição aqueles bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.

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

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

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

A recorrente trata tais "kits" como se fossem uma **mercadoria única** denominada de "concentrado", aplicando a alíquota prevista para o "Ex 01" do código 2106.90.10 da TIPI, cujo texto está transcrito a seguir, sobre o valor registrado nas respectivas notas fiscais de compras.

2106.90.10 - Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

Ressalta-se que a alíquota da citada exceção tarifária era de 27% até 30/09/2012, passando a ser de 20% a partir de 01/10/2012. Entretanto, diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de "**kits para fabricação de bebidas**", **não** se caracterizam como uma mercadoria única.

15. Análise do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), do SH

Considera-se que o fato de existir na NESH um item específico que regula os produtos aqui em discussão é suficiente, por si só, para demonstrar o erro no entendimento adotado pela AMBEV. Normalmente, diferentes matérias ou artigos, quando embalados individualmente, devem ser classificados separadamente, ainda que integrantes de uma mesma remessa.

Nos termos do art. 16 do Decreto nº 7.212, de 2010, atualmente em vigência, a classificação de mercadorias no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é realizada com o emprego das seis Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), como também das duas Regras Gerais Complementares (RGC) e das Notas Complementares (NC).

A regra 1ª RGI dispõe que:

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

Veja-se o que dispõem as Regras Gerais Complementares:

1. (RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

2. (RGC-2) As embalagens que contenham mercadorias e que sejam claramente suscetíveis de utilização repetida, mencionadas na Regra 5 b), seguirão seu próprio regime de classificação sempre que estejam submetidas aos regimes aduaneiros especiais de admissão temporária ou de exportação temporária. Caso contrário, seguirão o regime de classificação das mercadorias.

Assim, o ponto de partida para classificar um produto são os textos das posições e das notas de Seção e Capítulo da TIPI. Portanto, dúvida não há que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), versão luso-brasileira, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992 e alterações posteriores, constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições do SH.

Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir, que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado:

*XI) A presente Regra **não** se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo.*

O dispositivo acima mencionado foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a classificação de produtos com as mesmas características dos "kits para fabricação de bebidas" produzidos no Brasil.

O CCA (órgão que 1994 passou a ser chamado de Organização Mundial das Aduanas – OMA) decidiu incorporar a sua decisão sobre o assunto na NESH, por meio da criação do item XI da Nota Explicativa da Regra Interpretativa 3 (b). Transcrevo a seguir trecho:

Em suas sessões de outubro de 1985 (na 55ª. Sessão do Comitê de Nomenclatura e 55ª. Sessão do Comitê do Sistema Harmonizado Interino), os Comitês examinaram a classificação das bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados conjuntamente em proporções fixas em uma remessa.

Os Comitês concordaram com que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente. Os Comitês também concordaram em incorporar o conteúdo da decisão na Nota Explicativa da Regra Interpretativa 3 (b), como um exemplo da não aplicação desta Regra (...)

(i) Regra Interpretativa Geral 3 (b) . Novo Item (XI).

Após Item (X), insira o seguinte novo Item (XI) :

“ (XI) A presente Regra não se aplica a produtos constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, mesmo estando em embalagem comum, em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo “, (Grifei)

Da leitura do material, vemos que o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) teve por origem consultas sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas a dos insumos adquiridos pela Recorrente, inclusive bases para elaboração de FANTA (marca produzida pelas empresas do grupo internacional Coca-Cola) e de um refrigerante sabor Cola. Depois de uma demorada análise, o CCA decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente.

O texto da análise do CCA, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas **devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles.**

O Sistema Harmonizado é cogente e foi internalizado no Brasil por meio do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, cujo art. 1º expressa:

“Art. 1º - A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém. ”

O artigo 98 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN - Código Tributário Nacional) dispõe que:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

O CCA decidiu incorporar a sua decisão sobre o assunto na NESH. Como a legislação brasileira não deixa dúvidas de que devem ser cumpridas as normas internacionais sobre o Sistema Harmonizado, a Nota XI da RGI 3 b) é suficiente, por si só, para afastar a possibilidade de enquadramento dos componentes dos "kits" em um código de classificação único.

As empresas defendem que a definição da classificação dos "kits" deve considerar a motivação que o produto desperta em quem o adquire. No entanto, entendo que a definição de classificação fiscal deve obedecer ao que diz a legislação, não podendo ser determinada de acordo com o interesse comercial do fabricante.

A seguir, passemos a analisar se os componentes de "kits", individualmente considerados, poderiam ser enquadrados no **"Ex 01" ao código 2106.90.10.**

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

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

Para que uma mercadoria se classifique no **"Ex 01" do código 2106.90.10**, deve apresentar as seguintes características: (a) Que seja uma preparação composta; (b) Que não seja alcoólica; (c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado; (d) Que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02, (e) Que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Pois bem. No que se refere à condição citada na letra "a", acima, esclareça-se que a palavra "preparação" aplica-se a mercadoria que esteja preparada, pronta para uso pelo adquirente. Não existe na legislação a hipótese de que um bem formado por componentes individuais não misturados possa ser enquadrado como uma preparação alimentícia. Cada embalagem individual (por exemplo, embalagem que contenha uma mistura de extrato de noz de cola com outros aromatizantes e com corante caramelo) forma uma preparação composta. Tais preparações, porém, não atendem às condições citadas nas letras "c" e "e", acima.

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

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

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

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

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

[...].

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

(...)

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

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

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

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

b) NCM 2916.31.21 - Benzoato de sódio, em embalagem de 15kg, e;

c) NCM 2918.14.00 - Ácido cítrico anidro, em embalagem de 67kg. Além de suas embalagens individuais, os componentes do kit também se encontram acondicionados conjuntamente em uma segunda embalagem, formando um único volume.

Dispositivos Legais: 1ª RGI/SH (texto das posições 2106, 2916 e 2918 e texto da nota 5-C, do capítulo 29), 6ª RGI/SH (texto das subposições 2106.90, 2916.31 e 2918.14) e 1ª Regra Geral Complementar (texto do item 2916.31.2 e dos subitens 2106.90.10 e 2916.31.21), da Tarifa Externa Comum, do Mercosul, aprovada pela Resolução Camex nº 43/2006, e suas alterações, e com subsídios das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

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

Constata-se no caso, que os componentes mais importantes dos "kits para fabricação de bebidas" são aqueles que contêm extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada (por exemplo, componentes que contenham

extrato de cola ou extrato de guaraná), **devendo ser classificados no código 2106.90.10**, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI **é zero**.

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

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

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

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

Concluo que os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao ser referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma **mistura** de diversas substâncias.

Com essas considerações, entendo correta a classificação fiscal adota pelo Fisco, cuja alíquota no período em análise é 0 (zero)%, pelo que correta a glosa dos créditos por ilegítimos.

17. Adquirente de boa-fé. Do direito aos créditos.

Ao final a Recorrente argumenta que as notas fiscais emitidas pelas fornecedoras, atendem a todos os requisitos dos art. 407 e 413 do RIPI/2010, de forma que, na qualidade de adquirente **de boa-fé**, tem direito à manutenção do referido crédito de IPI. Cita legislação do IPI e jurisprudência do STJ quanto ao ICMS, que o creditamento com base nos fundamentos de notas fiscais idôneas é ato lícito, pois não configura qualquer infração capaz de impedi-lo, devendo ser convalidado os créditos apropriado.

Pois bem. Mesmo que se considere a improvável hipótese de que a adquirente não teria como saber que o código de classificação fiscal estava incorreto, é cabível a glosa, pois não existe previsão legal para a manutenção de créditos indevidos/ilegítimos. Caso a empresa se sinta prejudicada pelo fornecedor, deverá com ele negociar para reaver compensação por eventual prejuízos auferidos.

Portanto, entendo correto o questionamento da classificação fiscal por parte do Fisco neste caso em concreto.

18. Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento ao** recurso voluntário interposto, mantendo-se na íntegra a decisão de piso.

É como voto.

Waldir Navarro Bezerra - Relator

(assinado digitalmente)

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Peço vênia ao Ilustre Relator para divergir do seu entendimento quanto a alguns pontos.

Em primeiro lugar, consigno que acompanho suas abalizadas razões no que diz respeito ao direito do crédito incentivado do contribuinte às aquisições de produtos que atendessem ao art. 6º, §1º do Decreto 1.435/75, *verbis*:

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.

Entretanto, como reconhecido pela própria fiscalização, uma parcela dos produtos adquiridos utilizou "extrato de guaraná", dando direito, *a priori*, a um crédito no valor de R\$ 11.362.720,42. Todavia, pela análise feita no Tópico 6 à página 70 do TVF, considerando a classificação fiscal dos produtos adquiridos junto aos fornecedores de concentrados/kits, localizados na Zona Franca de Manaus/Amazônia Ocidental, chegou-se à conclusão da não existência do direito da AMBEV à escrituração de nenhum desses créditos.

Desse modo, esta declaração de voto versará sobre a questão da classificação fiscal, que de resto já possui posição manifestada diversas vezes perante este Colegiado.

Antes, todavia, há que se pontuar uma visível alteração de critério jurídico experimentada no presente caso.

O Fiscal, no termo de verificação fiscal, tomou a cautela de classificar os produtos nas posições que deveriam ser enquadrados para fins de reclassificação, aduzindo o seguinte:

*309) Conclui-se que, dentre os componentes de kits para refrigerantes e Gatorade adquiridos por Ambev, aqueles que correspondem à mistura do extrato (extrato vegetal de guaraná, líquido natural da Sukita, extrato de noz de cola ou Flavours) com outros aromatizantes/saborizantes, **classificam-se no subitem 2106.90.10, como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas"**, cuja alíquota do IPI é zero. Esta preparação não se classifica no Ex 01 do subitem 2106.90.10,*

pois isoladamente ela não apresenta as características de um extrato concentrado.

*317) Diante desse fato, dentre os componentes fornecidos pela Pepsi e pela Arosuco, aqueles formados por uma mistura de acidulantes, conservantes e outras matérias que não o extrato vegetal de guaraná nem o líquido natural da Sukita nem Flavours, **devem ser classificados no código residual 2106.90.90**, reservado às "Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras", tributado à alíquota zero do IPI.*

Frise-se que a posição 2106 - atribuída a todos os componentes do "kit" - corresponde a "Preparações alimentícias". Isso contraria diretamente a linha de fundamentação adotada pela fiscalização em outros casos, a exemplo daquele julgado no Acórdão CARF nº 3402-004.073, versando exatamente sobre a classificação desses produtos, nos quais o fundamento da descaracterização foi o seguinte:

a) A fiscalizada alega que seu produto é uma “preparação alimentícia”, devendo ser classificada no Ex 1 da NCM 2106.90.10, código próprio para preparações compostas não alcoólicas. Entretanto, de acordo com os dicionários, a palavra “preparação” aplica-se a algo que esteja preparado, pronto. Da mesma forma, a Nomenclatura do Sistema Harmonizado emprega o termo “Preparação” como uma mercadoria pronta para uso. Não é o caso do “concentrado” vendido por Recofarma, pois este é um conjunto de ingredientes, cada uma na sua embalagem individual, que não estão misturados e não estão prontos para uso.

Portanto, em todos os casos que foram julgados por este Colegiado - que não foram poucos, a exemplo dos diversos da VONPAR e RECOFARMA - o fundamento da autuação é de que o contribuinte compraria ingredientes e não preparações.

Neste caso, todavia, a própria fiscalização reconheceu que os produtos adquiridos seriam "preparações" e não ingredientes - e a DRJ provavelmente não se apercebeu dessa peculiaridade da autuação, visto que manteve a mesma linha argumentativa utilizada nos outros processos administrativos que versavam sobre a classificação de "kits". Senão vejamos (fl. 8366):

46. Entende que diferentes ingredientes, integrantes de conjunto comercializado em embalagens individuais, deveriam ser enquadrados sob código de classificação destinado à preparação composta, qual seja, repita-se, “Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado” (2106.90.10 – Ex 1).

47. Discorda-se da impugnante.

48. Incontroverso que os produtos reunidos pela autuada sob o apelido de “kit” experimentam a sobredita PREPARAÇÃO tão somente por ocasião da elaboração das bebidas em apreço, quando já deixaram a esfera da contribuinte. Permanecem, até então, ocupando, cada qual dos itens mencionados, sua

individual embalagem, ao arrepio de qualquer espécie de mistura e ainda distantes, portanto, da condição de pronto para uso.

Como se vê, ele assume que o contribuinte adquiriu ingredientes que somente se tornariam uma preparação posteriormente - contrariando assim os fundamentos classificatórios adotados no TVF.

Verifica-se, pois, uma patente nulidade da decisão em razão de alteração do critério jurídico empregado neste ponto, razão pelo qual reconheço de ofício tal nulidade.

Da Classificação Fiscal

Por razões de economia, reproduzirei minhas considerações versadas no Acórdão CARF nº 3402-003.799, que trata de caso absolutamente idêntico.

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988). Um dos compromissos assumidos como Parte Contratante dessa Convenção (art. 3º) consiste em **aplicar as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, sem aditamentos nem modificações**, bem como todas as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição e a não modificar a estrutura das Seções, dos Capítulos, das posições ou das subposições.

De acordo com os arts. 16 e 17 do RIPI/2002 (art. 10 da Lei 4.502/1964), a classificação deverá ser feita de acordo 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.

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 (IN RFB 807/2008), constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

Verifica-se, pois, que a discussão da classificação fiscal, neste caso, vem como um *deus ex machina* - um artifício encontrado pelo auditor para negar o crédito pretendido pelo contribuinte. Para isso, utilizou-se de uma série de premissas absolutamente equivocadas para construir, somadas a um emaranhado de disposições regulamentares que nada tem a ver com a classificação das mercadorias em análise (chegando inclusive a tratar de soluções de consulta proferidas pela Alfândega norte-americana), e por fim pincelando com diversos dispositivos do NESH (que em nada se referem ao caso específico) para justificar a conclusão de que o kit deve ser classificado parte a parte.

No Laudo anexado aos autos, se verifica que os "kits de concentrados" abrangem basicamente preparações líquidas e sólidas, sendo estas últimas compostas de Ácido Cítrico, Sorbato de Sódio e Benzoato de Sódio, que vem às vezes misturados com outros sais, e em outras isolados.

Em seguida, o Fiscal **desconsidera** a indicação feita pelo Laudo de que se tratariam de preparações, para adotar seu próprio sentido - atécnico, diga-se - que obteve à partir de uma consulta ao dicionário Priberam, na internet, concluindo assim que "preparações" devem ser entendidos apenas como **produtos prontos para uso**, já tendo sido processados, enquanto no caso dos kits, os componentes são misturados no processo de elaboração da bebida final.

Para fundamentar, cita a distinção entre preparações alimentícias simples e compostas, para enquadrar o caso em tela na preparação alimentícia composta homogeneizada.

Pontua então uma de suas falácias:

86) Para definição do enquadramento na NCM, o que deve ser analisado são as características dos produtos, não cabendo analisar qual a futura utilização de cada mercadoria comercializada.

Ora, não apenas a utilização da mercadoria é relevante para fins de classificação como a própria TIPI delinea elementos teleológicos no bojo de suas classificações, **especialmente** na posição 2106.90.10 e seus Ex 01 e 02:

2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02 , com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22 , com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

É dizer, faz toda a diferença para fins classificatórios o fato da mercadoria receber determinada destinação ou não, para esse caso dos concentrados, como também para diversos outros.

Outro exemplo banal da erronia da premissa assumida pelo Fiscal é a classificação de produtos inorgânicos não misturados, que embora sejam usualmente incluídos no capítulo 28 da TIPI, são excluídos do mesmo quando se apresentem sob formas ou acondicionamentos especiais, ou quando submetidos a tratamentos que mantenham sua constituição química, como no caso da posição 30.04 (produtos para uso terapêutico ou profilático, que se apresentem em doses ou acondicionados para venda a retalho).

De qualquer forma, resta trivial que o Sistema Harmonizado privilegia a destinação da mercadoria e o papel comercial que a mesma exercerá, sobre o simples dado de sua constituição físico-química.

Vejamos o que a NESH tem a dizer a respeito da posição indicada pelo Contribuinte:

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

A Nota Explicativa A referentes à classificação 2106.90 é expressa em afirmar que a preparação *não perde o seu caráter enquanto tal pelo simples fato de posteriormente passar por um tratamento*, mencionando especificamente a possibilidade de dissolução, que implica mistura - fato este utilizado pelo fiscal como argumento para afastar a natureza de preparação.

Ou seja, a preparação não precisa estar "pronta para uso", mas sim deve trazer os elementos que, **conjuntamente e após tratamento**, componham a preparação necessária para a elaboração da bebida da posição 22.02.

Isso é corroborado quando se compulsua a NESH XI à RGI/SH 3, que traz exceção expressa à aplicação da regra 3 de interpretação do SH:

XI) A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo.

O referido dispositivo deixa claro - ao tratar de "*mercadorias constituídas por diferentes componentes*" - que os kits de concentrado devem ser tratados como uma única mercadoria, a despeito da existência de diversas partes (em embalagem comum ou não) e em proporções fixas.

Isso conduziria a uma aparente contradição com a RGI/SH 2.b, que trata da classificação de produtos misturados ou artigos compostos, remetendo expressamente à Regra 3, *verbis*:

Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

Tal contradição se dissipa, todavia, diante da NESH X à RGI/SH 2.b, que determina expressamente 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.

Em razão disso, a metarregra interpretativa a ser aplicada passa a ser a RGI/SH 1, com o respaldo das Notas Explicativas mencionadas acima, autorizando o Contribuinte a tratar como uma só mercadoria o "kit de concentrado", constituído por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), e em proporções fixas.

Fica expressamente afastada pela NESH a primeira falácia do TVF.

Além disso, afirma categoricamente o auditor-fiscal que:

84) Não existe nas Regras Gerais de interpretação e na NESH a previsão de que fatores como a existência ou não de limitações técnicas devam ser analisados para definição de enquadramento de produtos na Nomenclatura. E tal previsão não poderia existir, pois, como se exemplifica a seguir, daria margem a situações incompatíveis com as regras e princípios da classificação fiscal das mercadorias.

Com tal afirmativa em mente, que nos parece ser a segunda falácia, prossigamos para a Nota Explicativa B, relativa à classificação 2106.90 da NESH:

*B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. **Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ÁCIDOS ORGÂNICOS, SAIS DE CÁLCIO, ETC.) com SUBSTÂNCIAS ALIMENTÍCIAS (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).***

E prossegue no subitem 7:

*7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. **Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc.** Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. **Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; SÃO TAMBÉM FREQUENTEMENTE UTILIZADOS NA INDÚSTRIA PARA EVITAR OS TRANSPORTES DESNECESSÁRIOS DE GRANDES QUANTIDADES DE ÁGUA, DE ÁLCOOL, ETC.** Tal como se apresentam, estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.*

Em primeiro lugar, a NESH considera expressamente que Ácido Cítrico e conservantes (Sorbato de Sódio, Benzoato de Sódio e Citrato de Sódio) fazem parte da "preparação" que se enquadra na posição indicada pelo contribuinte - ela é absolutamente literal a esse respeito! E mais, ela desce à minúcia de indicar que a "preparação" pode ser enviada sem passar pela diluição, ou seja, encampando as diversas partes do "kit", para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc.

Há uma preocupação expressa com uma limitação técnica, ao contrário do afirmado pela autoridade fiscalizadora. Isso não implica dizer que o auditor necessite pesquisar a realidade econômica e mercadológica para definir a classificação fiscal de todas as mercadorias, mas apenas daquelas cujas disposições do NCM-SH e a respectiva NESH tragam expressas a relevância da destinação e a pertinência na consideração da limitação técnica.

E mais, vejamos o subitem 12:

12) As preparações compostas para fabricação de refrescos ou refrigerantes ou de outras bebidas, constituídas por exemplo, por: (...)

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

Novamente, a NESH desce ao detalhe a respeito de tal posição do NCM, para indicar que a "preparação" não perde seu caráter enquanto tal simplesmente pelo fato de sofrer diluição ou algum tipo de tratamento complementar no estabelecimento da Recorrente.

Portanto, resta claro pela leitura das notas explicativas que:

i) o fato do kit envolver partes sólidas e líquidas que sofreram diluição posteriormente no estabelecimento da adquirente não desnatura a sua natureza de "preparação".

ii) o fato do kit ser destinado a uma empresa que produz refrigerantes é relevante para a classificação de tal mercadoria no Ex 01 da posição 2106.90.

iii) os sólidos presentes no kit são produtos de conservação e ácido cítrico, todos expressamente mencionados como partes integrantes das preparações, podendo ser misturados posteriormente aos extratos, no momento da diluição.

Minha convicção pessoal é de que a questão estaria definitivamente sepultada já neste ponto, pela leitura minimamente atenciosa da NESH, mas devemos prosseguir na análise do longo arrazoado fiscal.

E mais, não deve causar qualquer espécie tal situação. Situação análoga é presente na classificação dos produtos químicos importados em "kits" para, após mistura, comporem os explosivos classificados na Posição 36.02 (Seção VI) do SH - nesse caso, ainda que não se apresentem prontos para a utilização, se classificam na Posição por determinação da Nota 3 da Seção VI:

3) Os produtos apresentados em sortidos compostos de diversos elementos constitutivos distintos, classificáveis, no todo ou em parte, pela presente Seção e reconhecíveis como destinados, depois de misturados, a constituir um produto das Seções VI ou VII, devem classificar-se na posição correspondente a este último produto, desde que esses elementos constitutivos sejam:

a) Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio reacondicionamento;

b) Apresentados ao mesmo tempo;

c) Reconhecíveis, dada a sua natureza ou quantidades respectivas, como complementares uns dos outros.

Tratam-se de critérios que só aclaram (ainda que por analogia) ainda mais os parâmetros que devem ser considerados para a classificação dos kits de concentrados, os quais são nitidamente destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas, em utilização conjunta, enviados simultaneamente (kits) e em proporção e quantidades suficientes para a produção dos concentrados a serem diluídos.

Em seguida, o fiscal recorre a classificações fiscais do *U.S. Customs and Border Protection*, órgão aduaneiro dos Estados Unidos responsável pela classificação de mercadorias, para sustentar que os produtos de um kit devem ser considerados individualmente.

Como se verifica no documento, o produto importado era um kit com um número exato de panquecas, hambúrgueres de salsicha e/ou de ovo para a feitura de doze sanduíches, além de embalagens e etiquetas para o sanduíche pronto. O Fiscal responsável pelo parecer acerca da questão entendeu que como as partes vinham separadas, deveriam receber suas classificações próprias, porque passariam por um processo de **montagem**.

Todavia, parece que o auditor responsável pela lavratura deste auto de infração "**esqueceu**" de citar o seguinte trecho do parecer estrangeiro:

This Rule does not apply to goods consisting of separately packed constituents put up together, whether or not in a common packaging, in fixed proportions for the industrial manufacture of, for example, beverages

Na tradução juramentada, anexa ao TVF:

Esta Regra não se aplica a produtos que consistam de constitutivos embalados separadamente, dispostos conjuntamente, seja em embalagem comum ou não, em proporções fixas para a fabricação industrial de, por exemplo, bebidas./

Convenientemente, o fiscal colheu do parecer apenas o que lhe interessava, esquecendo de mencionar a exceção expressamente feita pelo autor do mesmo, na interpretação das regras de classificação fiscal.

Ele tenta, insistentemente, aplicar à "preparação" as regras de classificação a produtos sujeitos a montagem (como foi feito com o caso dos sanduíches), a despeito de nada ter a ver tal classificação com o caso em tela, no qual envolve mera diluição dos componentes - tratamento este expressamente previsto nas Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado.

A insistência do fiscal em justificar o injustificável fica clara com a profusão desordenada de portarias e dispositivos que cita, onde o termo "concentrado" está presente, mas que em nada tem a ver com classificação fiscal. O fato do "kit" envolver diversos produtos que serão reunidos no estabelecimento da Recorrente não altera o fato de que a legislação aduaneira determina que a sua classificação deverá ser na posição 2106.90.10, no Ex 01.

Mais ainda, recorre à Lei nº 8918/1994 e ao Decreto 6.871/2009 para afirmar que o fato dos "kits de concentrados" não terem registro no MAPA (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento) desqualificaria o mesmo como "Preparados líquidos ou sólidos para bebidas".

Ora, a mencionada lei exige o registro de **bebidas** junto ao MAPA. Inclusive o regulamento veiculado pelo Decreto nº 6.871/09 traz uma expressa definição da mesma, para estes fins:

Art.2º Para os fins deste Regulamento, considera-se:

I-estabelecimento de bebida: o espaço delimitado que compreende o local e a área que o circunda, onde se efetiva

conjunto de operações e processos, que tem como finalidade a obtenção de bebida, assim como o armazenamento e transporte desta e suas matérias-primas;

II-bebida: o produto de origem vegetal industrializado, destinado à ingestão humana em estado líquido, sem finalidade medicamentosa ou terapêutica;

III-também bebida: a polpa de fruta, o xarope sem finalidade medicamentosa ou terapêutica, os preparados sólidos e líquidos para bebida, a soda e os fermentados alcoólicos de origem animal, os destilados alcoólicos de origem animal e as bebidas elaboradas com a mistura de substâncias de origem vegetal e animal;

IV-matéria-prima: todo produto ou substância de origem vegetal, animal ou mineral que, para ser utilizado na composição da bebida, necessita de tratamento e transformação, em conjunto ou separadamente;

V-ingrediente: toda substância, incluídos os aditivos, empregada na fabricação ou preparação de bebidas e que esteja presente no produto final, em sua forma original ou modificada;

VI-composição: a especificação qualitativa e quantitativa da matéria-prima e dos ingredientes empregados na fabricação ou preparação da bebida;

VII-aditivo: qualquer ingrediente adicionado intencionalmente à bebida, sem propósito de nutrir, com o objetivo de conservar ou modificar as características físicas, químicas, biológicas ou sensoriais, durante a produção, elaboração, padronização, engarrafamento, envasamento, armazenagem, transporte ou manipulação;

Entendeu o fiscal que o "kit de concentrado" se enquadraria nos "preparados sólidos e líquidos", equiparados a bebida pelo inciso II, pois tais preparados são aqueles produtos destinados ao consumidor ou varejista, para preparação de refrigerante nas máquinas em que a venda ocorre diretamente nos copos (máquinas *Post Mix*), através da adição de água à mistura - é o que deixa claro os artigos 27 a 29 do Decreto, *verbis*:

Art.29.Preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante é o produto que contiver suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionado de água potável para o seu consumo, com ou sem açúcares.

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.

Parágrafo único.O preparado líquido para refrigerante, quando adicionado de açúcares, deverá ter a designação adoçado, acrescido à sua denominação.

Se verifica com clareza que se tratam de preparações absolutamente diferentes. O "kit de concentrado" é vendido à indústria que produz o refrigerante, e qualifica-se como um conjunto de matérias-primas e aditivos, conforme expressamente acatados pela Nota Explicativa B, relativa à classificação 2106.90 da NESH, já mencionada anteriormente.

O que se verifica, pois, é a utilização por parte do fiscal, de uma terminologia eminentemente técnica para induzir à **falsa** ideia de que os preparados de que trata o inc. III do art. 2º do Decreto 6871/09 seriam a mesma coisa das preparações da Posição 2106.90.10 do NCM-SH.

Por fim, para a mais absoluta surpresa deste julgador, a decisão *a quo* não apenas **inovou** na argumentação trazida por extenso TVF, como também **anexou** documentos novos ao processo! Permito-me citar o trecho canhestro de confessado desatino procedimental:

*Não obstante a clareza da citada Nota Explicativa, para enriquecimento da argumentação desenvolvida no TVF, **anexei ao processo cópia da tradução juramentada da documentação do Conselho de Cooperação Aduaneira - CCA (atual OMA), obtida do processo que tem por objeto o auto de infração lavrado contra a fornecedora Recofarma (11080.723817/2014-28).***

O documento anexo, por si, sequer deveria ser conhecido por este colegiado, por se tratar de "prova" (apenas em um sentido largamente lato) nova, produzida por sujeito incompetente para tanto e sem que fosse oportunizada o direito de defesa do contribuinte a seu respeito, em sede de Impugnação.

Apenas por amor à argumentação, e por um dever de retidão, irei demonstrar que, ainda que considerado, tal documento em nada altera o desfecho do raciocínio alinhavado neste voto.

A decisão recorrida, ao invocar os trabalhos preparatórios da CCA (atual OMA), que estiveram por trás da redação da NESH XI à RGI/SH 3, não está se socorrendo de interpretação autêntica! Já descrevemos o que é a interpretação autêntica em outras oportunidades, pelo que reproduzimos abaixo algumas dessas considerações:

*Em primeiro lugar, falar em lei interpretativa é falar em interpretação autêntica, que **é aquela praticada através de toda lei ou disposição legislativa cujo conteúdo consista na determinação do significado de uma ou mais disposições legislativas anteriores** (GUASTINI, Ricardo. Interpretare e Argomentare. Milano: Giuffrè, 2011. P.81).*

(...)

***O caráter "autêntico" é dado a qualquer interpretação decorrente do próprio sujeito que tenha produzido o texto a ser interpretado** - seria como se Machado de Assis subscresse carta em que confirmasse a traição de Capitu, que deveria ser tomada com a interpretação autêntica da obra "Dom Casmurro".*

Naturalmente que ao falarmos de Direito, especialmente Direito Tributário, cujas principais regras são produzidas por um Parlamento, fica evidente o caráter ficcional dessa autenticidade (Cf. PUGIOTTO, Andrea. La legge interpretativa e i suoi

giudici. Milano: Giuffrè, 2003. P.125-127) - de modo que a subjetividade do legislador se revela como uma noção meramente metafórica, para não dizer ideológica, diante da possibilidade de composições absolutamente distintas desse órgão emitirem leis interpretativas. Isso demanda que substituamos o pressuposto da identidade do autor ou do órgão para a identidade de função (legislativa), que liga a força normativa dos dois atos, lei interpretada e lei interpretativa - se prestando a justificar a interpretação autêntica.

Portanto, a interpretação autêntica decorre de um ato legislativo de mesma natureza e hierarquia, veiculado pelo sujeito detentor da mesma função, com o objetivo de aclarar dispositivo anteriormente veiculado.

Como o próprio a própria decisão coloca "*O documento anexado consiste em interpretação autêntica, que decorre da análise realizada pela CCA para fins de formalização do item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b*" - trata-se, pois, de documento que representa trabalhos preparatórios, anteriores à redação da Nota Explicativa em comento.

Salta aos olhos a impossibilidade de um trabalho preparatório ser tratado como interpretação autêntica.

Em primeiro lugar, não possui natureza normativa, por não veicular qualquer comando vinculante, e sequer se qualifica como norma jurídica, para fins de hierarquização em um sistema graduado verticalmente.

Em segundo lugar, o trabalho preparatório é **anterior** à Nota Explicativa, de modo que não poderia ser interpretação autêntica de algo que sequer existe ainda.

Como qualquer ato comunicativo, a norma jurídica de desprende de seu autor no momento que é exarada, da mesma forma que a vontade do legislador e o sentido objetivo da lei não podem se confundir. Quando muito, os trabalhos preparatórios servem para auxiliar na interpretação dos dispositivos legais, em caso de dúvida, mas nunca contra a sua própria literalidade, nem para lhe agravar o conteúdo - essa é a lição clássica de Karl Engisch no seu *Einführung in das juristsche Denken*, ao enfrentar o embate entre as escolas objetivistas e subjetivistas de interpretação.

A justificação subjacente a uma determinada norma pode, sim, ser utilizada para identificar casos de sobreinclusão e subinclusão normativa aptos a serem sanados por meio de analogia ou pela técnica de dissociação no momento da aplicação, mas nunca para fins de ampliar o alcance de regras restritivas, como em matéria tributária e penal.

Prosseguindo, cabe ressaltar que diversos pareceres do CCA foram internalizados e tornados vinculantes por meio de Instruções Normativas, e disponibilizados no site da RFB, mas que em nenhum deles consta o documento apresentado pelo julgador *a quo*.

Portanto, tais atas de reuniões não são e nem podem ser tratadas como pareceres oficiais daquela organização, mas como registros históricos dos debates, tampouco tendo sido oficialmente introduzidos no sistema jurídico nacional. É dizer, nem *soft law* chegam a ser, porque nem *Direito* são.

Desse modo, deve-se afastar de pronto o argumento levantado pela decisão *a quo* pelos seguintes motivos: I) o julgador de 1ª instância não pode juntar novos documentos ao processo; II) não foi oportunizado à Recorrente o direito de se manifestar sobre esse documento na impugnação; c) trata-se de inovação à fundamentação da autuação; d) o documento juntado não possui qualquer valor normativo, não tendo sido publicado oficialmente como parecer, tampouco internalizado no Direito Brasileiro.

Fica clara a improcedência dos argumentos esgrimidos na autuação e na decisão *a quo*.

Tudo isso que foi demonstrado transparece uma profunda arbitrariedade perpetrada pela fiscalização, que olvidou das regras classificatórias expressas para buscar, por meios oblíquos e subterfúgios, a glosa dos créditos. Isso fica muito mais claro por diversos momentos em que informações relevantes são voluntariamente omitidas do TVF para manter a integridade das escusas conclusões alcançadas.

Corroborar esse entendimento o fato de este fundamento relacionado à classificação fiscal estar presente apenas nos casos da AMBEV, coincidentemente a empresa que detém um provimento judicial definitivo a seu favor.

Trata-se, pois, de uma *solução arbitrária* da fiscalização para conseguir autuar especificamente a AMBEV, o que se qualifica perfeitamente como um vício subjetivo de arbitrariedade e pessoalidade no ato administrativo de lançamento, maculando integralmente a validade do mesmo.

Portanto, a despeito da patente nulidade apontada no início, estamos fortes nos fundamentos acima delineados quanto à concessão de provimento favorável do mérito ao sujeito passivo, razão pela qual não pronunciaremos tal nulidade no dispositivo da decisão.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial para reconhecer o direito de crédito relativo às aquisições de produtos compostos por extrato de guaraná.

É como voto.

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto