



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.727044/2015-61
ACÓRDÃO	3102-002.770 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

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

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

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

GLOSA DE CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE ARTEFATOS DESCARACTERIZADOS COMO MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS OU MATERIAL DE EMBALAGEM. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados no processo

industrial, segundo o estrito entendimento albergado na legislação tributária do que pode ser considerado como insumos.

TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. GLOSA DE CRÉDITOS. BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECIAL. INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

No regime de tributação especial previsto para as bebidas não alcoólicas, as saídas de produtos acabados têm incidência única do imposto na origem, sendo para fins de comercialização as respectivas aquisições e sem direito a crédito na escrita fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar da seguinte forma: i) por unanimidade, em conhecer do recurso e afastar todas as preliminares, exceto a de ilegitimidade passiva e dar parcial provimento no mérito para acolher as conclusões tomadas da diligência fiscal constante das e-fls.2.885 a 2.888, quanto a reduzir o lançamento original da diferença a recolher de R\$ 18.555.112,13 para uma diferença a recolher apurada em diligência fiscal do IPI de R\$ 17.796.332,53. Bem como, realizar as devidas correções no valor do crédito glosado pela fiscalização, de R\$ 744.027,99 para R\$ 736.906,64. Por fim, realizar a atualização dos valores da multa de ofício e dos juros moratórios do auto de infração sobre as novas diferenças a recolher apuradas (crédito tributário total atualizado de R\$ 40.670.509,79 para R\$ 39.012.351,64).. ii) por maioria, em manter a classificação dos kits de refrigerantes adotada pela fiscalização. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues e Keli Campos de Lima; iii) por voto de qualidade para afastar a preliminar de ilegitimidade passiva e manter as demais infrações da autuação. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Keli Campos de Lima que entendiam por acolher a preliminar de ilegitimidade passiva e reverter as glosas relativas aos insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos dos fornecedores AROSUCO, PEPSI, RAVIBRÁS e VALFILM junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, em observância ao julgamento do RE nº 592.891, em sede de Repercussão Geral, pelo STF. O conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues manifestou intenção de declarar voto. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Luiz Carlos de Barros Pereira, Joana Maria de Oliveira

Guimaraes, Keli Campos de Lima (suplente convocada) e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Karoline Marchiori de Assis, substituída pela conselheira Keli Campos de Lima.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2010), aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010; consoante capitulação legal consignada às fls. 414 e 415, foi lavrado o auto de infração à fl. 412, em 22/01/2016, para exigir R\$ 18.555.112,13 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 8.199.063,62 de juros de mora calculados até 31/01/2016, e R\$ 13.916.334,04 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 40.670.509,79.

A AMBEV S/A, CNPJ 07.526.557/0001-00, sujeito passivo da autuação, sucedeu por incorporação, em janeiro de 2014, o estabelecimento com CNPJ 02.808.708/0081-83, COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV, no qual a ação fiscal havia sido iniciada, conforme os arts. 129 e 132 do CTN.

Fatos e Infrações

Consoante a descrição dos fatos do auto de infração, às fls. 413/415, e o teor do relatório fiscal (termo de descrição dos fatos e de encerramento da ação fiscal), às fls. 427/516, não houve o recolhimento do imposto, de janeiro a dezembro de 2011, em razão do aproveitamento dos seguintes tipos de créditos indevidos:

CRÉDITOS DE INSUMOS PARA BEBIDAS

Créditos fictícios do imposto apropriado como se devido fosse na aquisição de insumos (concentrados, filmes “stretch” e artefatos como rolhas e tampas plásticas) de estabelecimentos situados na Amazônia Ocidental.

A isenção do imposto em tela para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus e na Amazônia Ocidental e comercializados em outras partes do país é prevista, respectivamente, nos arts. 81, II, e 95, III, do RIPI/2010.

O dispositivo específico sobre a Zona Franca de Manaus (art. 81, II) não assegura o aproveitamento dos créditos pelas aquisições por estabelecimentos localizados em outras regiões do país.

Por outro lado, para a isenção do art. 95, III, há a possibilidade de aproveitamento dos créditos (crédito incentivado, art. 237) pelos adquirentes em outras regiões se forem satisfeitas as seguintes condições cumulativas:

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

Ademais, consoante a redação do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º, os insumos adquiridos com isenção devem ser empregados no processo industrial de produtos sujeitos ao imposto.

A fruição de créditos incentivados indevidos implica a glosa destes na escrita fiscal.

Créditos de rolhas e tampas plásticas adquiridas de RAVIBRAS Embalagens da Amazônia Ltda., CNPJ 08.658.519/0001-73:

ROLHA PLAST VERDE PC TW NIV
ROLHA PLAST AZUL PC NIV
ROLHA PLAST GUARANA ANT BRANCO ANTARCTI
ROLHA PLAST GUARANA VERMELHA NIV11 R
ROLHA PLAST H2OH LIMAO
ROLHA PLAST PEPSI TWIST VERDE
ROLHA PLAST SODA L ANT
ROLHA PLAST SUKITA VERDE
TAMPA PLAST AMARELA GUARANA ANTART

O dispositivo legal para isenção declarado como adotado pela RAVIBRAS (RIPI/2002, art. 69, II; RIPI/2010, art. 81, II) nas vendas prevê apenas a isenção nas saídas dos produtos do industrializador, sem a possibilidade de apropriação de créditos pelo adquirente (RIPI/2010, art. 95, III, c/c art. 237).

Créditos de filme “stretch” adquirido de VALFILM Amazônia Indústria e Comércio Ltda., CNPJ 03.071.894/0001-07:

FILME STRETCH 500 MM 27 MICRA

Idem nas saídas de produtos da VALFILM a partir de maio de 2010 (isenção prevista nos seguintes dispositivos: RIPI/2002, art. 69, II; RIPI/2010, art. 81, II).

Créditos de concentrados adquiridos de AROSUCO Aromas e Sucos Ltda., CNPJ 03.134.910/0001-55:

CONC NAT LIMÃO DIET FE1403 KIT
CONC NAT LIMÃO FE1403 KIT
CONC NAT S TONICA FE 1401 KIT
CONC NAT SUKITA ZERO KIT
CONC NAT S LARANJA BR KIT

No caso da AROSUCO também foi informado que a falta de destaque do imposto nas saídas de concentrados (exceto quanto aos concentrados de sabor guaraná) se deveu à isenção prevista (RIPI/2002, art. 69, II; RIPI/2010, art. 81, II). Sem, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos pelo adquirente (RIPI/2010, art. 95, III, c/c art. 237).

Créditos de concentrados adquiridos de PEPSI-COLA Industrial da Amazônia Ltda., CNPJ 02.726.752/0001-60:

KIT H2OH LIMÃO
KIT PEPSI COLA 350050602 PEPSICO

KIT PEPSI COLA TWIST
KIT PEPSI COLA LIGH
KIT PEPSI TWIST LIGHT PADRÃO
KIT PTWZERO;

Os concentrados (kits) foram produzidos pela PEPSI-COLA com a utilização de insumo (corante caramelo) produzido, por sua vez, pela empresa D. D. WILLIAMSON do Brasil Ltda., CNPJ 02.789.565/0001-25, localizada na Zona Franca de Manaus. Na fabricação do corante caramelo foi utilizado, até junho de 2011, açúcar de cana fornecido pela Usina Itamarati S/A, CNPJ 15.009.178/0001-70, situada no Estado do Mato Grosso, que não compõe a chamada Amazônia Ocidental, abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, nos termos do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967, art. 4º.

Em procedimento de diligência encetado, a D. D. WILLIAMSON informou que, a partir de 14/06/2011, passara a fornecer o corante caramelo à PEPSI-COLA com, na respectiva composição (misturados), açúcar proveniente da Usina Itamarati S/A e açúcar mascavo oriundo da Cooperativa Agroextrativista da Vila União, CNPJ 10.778.894/0001-07, situada em Eirunepe, Amazonas.

A PEPSI-COLA deu saída aos concentrados com a isenção prevista nos seguintes dispositivos, conforme notas fiscais emitidas: RIPI/2002, art. 69, II; RIPI/2010, art. 81, II.

Em resposta a intimação, a PEPSI-COLA declarou que era habilitada pela SUFRAMA a produzir concentrado, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas com ambos os incentivos: Zona Franca de Manaus (artigos precitados) e Amazônia Ocidental (RIPI/2002, art. 82, III; RIPI/2010, art. 95, III).

O corante caramelo, utilizado na produção de kits (concentrados de refrigerante) pela PEPSI-COLA, é industrializado pela D. D. WILLIAMSON com açúcar fabricado em Mato Grosso a partir de cana de açúcar lá cultivada e não se caracteriza como matéria prima agrícola e, por conseguinte, os concentrados de refrigerante não são produtos elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Por isso, não há direito ao crédito pelas aquisições de concentrados de refrigerante fornecidos pela PEPSI-COLA de janeiro a junho de 2011, nem de julho a dezembro de 2011.

Alcance do conceito de matéria prima agrícola de produção regional do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975

No caso dos concentrados de refrigerante fornecidos pela PEPSI-COLA, um insumo para a produção da unidade da AMBEV em Almirante Tamandaré, PR, o corante caramelo é um insumo do insumo que, no fim das contas, não é uma matéria prima agrícola, ainda que seja um insumo de produção regional. O corante caramelo é resultante de um processo industrial a partir de açúcar cristal e de açúcar mascavo. A cana de açúcar é a matéria prima agrícola por excelência na produção dos açúcares, mas não é a matéria prima agrícola e extrativa vegetal na produção dos concentrados. Os açúcares cristal e mascavo são ambos produtos intermediários e não matérias primas agrícolas e extrativas vegetais.

Na justificativa do projeto do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, o termo “matérias primas agrícolas” exclui da definição insumos oriundos da agroindústria.

Numa primeira industrialização, pode-se falar na utilização de matéria prima extrativa vegetal de produção regional. Contudo, na etapa posterior (segunda industrialização), trata-se do emprego de produto intermediário.

À luz do art. 4º do RIPI/2010, após um processo de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondicionamento), o artefato de natureza agrícola resultante não pode mais ser considerado como matéria prima agrícola *in natura*: é produto intermediário.

A isenção prevista no diploma legal é objetiva (em razão do produto) e não subjetiva (em razão do beneficiário); assim, é imprescindível a comprovação da legitimidade da isenção para cada produto, sendo a aprovação de projeto pela SUFRAMA (órgão com competência exclusiva para a aprovação de projetos) apenas um dos requisitos para a efetiva fruição do benefício fiscal.

Os créditos incentivados apropriados pelo sujeito passivo são, destarte, indevidos, pois se referem a aquisições de kits para refrigerantes da PEPSI-COLA, assim como os créditos referentes às aquisições de kits da AROSUCO (exceto aqueles de guaraná) com base na isenção do art. 81, II, do RIPI/2010. Esses créditos fictos devem ser glosados.

Erro de classificação fiscal e a alíquota zero dos “concentrados de refrigerantes”

Para o aproveitamento de créditos fictos relativos a insumos adquiridos com a isenção do art. 95, III, do RIPI/2010, os créditos devem ser calculados como se o imposto fosse devido, ou seja, os insumos devem sofrer a incidência do imposto, com alíquota diferente de zero.

É o texto do Decreto-lei nº 1.435, 16 de dezembro de 1975, art. 6º, § 1º, matriz legal para o crédito incentivado do RIPI/2010, art. 237:

§ 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. (g.m.)

O subitem 2106.90.10 da TIPI, correspondente a “preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”, tem a alíquota de 0%.

Todavia, constam nas notas fiscais de aquisição dos concentrados ou “kits” oriundos da PEPSI-COLA e da AROSUCO o código de classificação fiscal NCM 2106.90.10 Ex 01, com alíquota de 27% e o seguinte texto: “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”.

Todos os sobreditos códigos de classificação fiscal vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores.

Há erro de classificação fiscal cometido pelas empresas fornecedoras PEPSI-COLA (fornece insumos para a fabricação das bebidas refrigerantes Pepsi e H2OH) e AROSUCO (fornece insumos para a fabricação das bebidas refrigerantes sabor guaraná, limão, laranja e água tônica), à luz das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), das Regras Gerais para

Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) e das Regras Gerais Complementares da NCM (RGC/NCM).

Ora, no próprio texto do código de classificação fiscal adotado pelas empresas fornecedoras em questão há a alusão a “preparações compostas”.

Nas notas fiscais emitidas pela AROSUCO, os concentrados são discriminados como “kits”, conforme a nota fiscal nº 1.206 (reprodução parcial à fl. 474).

Em nota fiscal emitida pela PEPSI-COLA (documento auxiliar de nota fiscal eletrônica – DANFE, com reprodução à fl. 475), há a discriminação das várias partes integrantes do “concentrado de refrigerante”, sendo as seguintes as considerações do termo de descrição dos fatos e de encerramento da ação fiscal:

*“Observa-se que kits sabor Pepsi-Cola, em verdade, seriam duas mercadorias, no mínimo: "Aroma Ingr 35005*06 1 UN p/ vol Solution, 8, pg III"; "Acid Ingr 35005 *01*01 1 UN p/ vol Solution, 8, pg III”*

*E que kits sabor Pepsi-Cola light, em verdade, seriam quatro mercadorias, no mínimo: "Aroma Ingr 35009*60 01A 4UN p/ vol"; "Aroma Ingr 35009*61 1UN p/ vol acid, organic, 8, pg III"; " SAIS: INGR. 35009*61*05 2 UM P/VOL" ; "Acid Ingr 35009 *80*33A 1 UN p/ vol Solution, 8, pg III”*

Ainda que, em algumas notas os kits sejam discriminados como um item único, os concentrados ou "kits", em realidade, chegam à AMBEV em partes, não em um único componente.

Mesmo que os fornecedores Pepsi e Arosuco entendam que o concentrado é uma preparação composta, uma mercadoria única, já pronta, 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 caixas, na forma líquida (Flavours ou aromas) ou sólida (sais).

O que ocorre é que o concentrado apenas é produzido na etapa de fabricação dos refrigerantes, 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.

E, faz-se uso, como elemento informativo (obs.: Fez-se uso de informação angariada em outro procedimento fiscal em razão de tal procedimento ter sido realizado no fornecedor da autuada, tratando-se do mesmo tributo que aqui se fiscaliza no período de apuração correspondente, e mais, examinando exatamente o insumo produzido pelo fornecedor e adquirido pela ora aqui fiscalizada. Entretanto, há que se ponderar que, em momento algum, as conclusões alcançadas (constatação de infrações, classificação fiscal e outros) derivaram unicamente das informações obtidas em outro processo fiscal, sendo que os motivos que embasaram a presente autuação foram decorrentes do procedimento fiscal aqui realizado, servindo as informações adicionais derivadas de outro procedimento de fiscalização de reforço de argumento para o que aqui se expõe.), de resultado de diligência, efetuada em 13/03/2015, 01/06/2015 e

15/09/2015, em filial do sujeito passivo da presente autuação, a pessoa jurídica AMBEV S.A, inscrita no CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00, no curso de procedimento fiscal que instruiu o processo administrativo fiscal de nº 10830-725.247/2015-16, do qual transcreve-se trecho do Auto de Infração:

"Para melhor esclarecer este assunto, em 13/03/2015, 01/06/2015 e 15/09/2015 realizamos diligências nas salas de estocagem de matérias-primas da AMBEV e no início das linhas de produção de Gatorade e Refrigerantes, em companhia do Gerente de fábrica Fábio Henrique Cardoso de Souza.

225) A pessoa citada acima esclareceu que:

a) Quanto ao processo produtivo básico de refrigerantes e Gatorade

i) Recebimento de matérias-primas - As matérias-primas, basicamente aromas e sais, são recebidos dos fornecedores, e então encaminhados a uma sala de estocagem, antes do preparo propriamente dito.

ii) Tratamento da água - A água utilizada para a fabricação dos refrigerantes é "declorada", após tratamento.

iii) Adição dos sais - Essa água declorada alimenta um equipamento (tanque de solução), conhecido como "dissolvedor", onde lhe são adicionados os sais industrializados;

iv) Adição de Aromas - A solução resultante é então encaminhada aos tanques onde serão adicionados os aromas (flavours), de acordo com a formulação do refrigerante a ser fabricado

v) Enchimento - A mistura é então dirigida às linhas de enchimento, onde é feita uma diluição. No caso dos refrigerantes é adicionado o gás, e finalmente segue para envase.

b) Quanto ao recebimento das matérias-primas

i) Os aromas chegam à AMBEV acondicionados em bombonas e os sais acondicionados em sacos, conjunto esse convencionalmente chamado de "kit" para fabricação de refrigerante.

Os Aromas, chamados de flavours, são os componentes que contêm os aromas das bebidas a serem fabricadas, p.ex. laranja, tangerina, limão, guaraná. Vêm embalados em bombonas, e se apresentam na fase líquida.

iii) Os sais vêm embalados em sacos, na fase sólida, e são basicamente acidulantes e conservantes.

iv) No caso dos refrigerantes, os sais são ácido cítrico, sorbato e benzoato.

v) Tais componentes do kit não podem ser misturados já no fornecedor e transportados lá na forma do concentrado pronto, porque as misturas para cada produto tem dosagens e sequências diferentes, e se o concentrado já viesse pronto, o volume do produto seria maior.

vi) Os kits, quando são recebidos do fornecedor, não apresentam ainda as características essenciais do concentrado pronto. Para que isso aconteça é necessário que eles sejam misturados apenas durante o processo de preparo das bebidas, na AMBEV.

226) Fomos então às salas de estocagem de matérias-primas e registramos fotos de kits básicos para elaboração de Gatorade, Guaraná Antártica, Sukita Laranja e Soda Limonada”.

Reproduções fotográficas de kits básicos para elaboração de Gatorade, Guaraná Antártica, Sukita Laranja e Soda Limonada às fls. 478/483.

O fluxograma da elaboração de refrigerantes ou Gatorade é reproduzido à fl. 484: no Tanque de Solução (Dissolvedor), há a obtenção de xarope simples, a partir da mistura de água declorada e sais; no Tanque para Adição dos Aromas (Flavours), há a obtenção do xarope final ou concentrado líquido (ponto somente a partir do qual é obtido o concentrado propriamente dito); o produto final (refrigerante ou Gatorade) é obtido a partir da mistura de água e gás carbono (para refrigerante).

“A despeito dos fornecedores adotarem o código da NCM Ex 01 do subitem 2106.90.10, esse é próprio para preparação composta os insumos, e os concentrados para refrigerante não podem assim serem classificados, pois algo que não está preparado nem misturado, não se caracteriza como preparação.

Segundo o dicionário eletrônico Houaiss, o vocábulo "preparação" indica uma ação - o ato de preparar, e um resultado - o preparado:

"Ato ou efeito de preparar-se; preparo, preparamento, preparativo

*1 operação ou processo de **aprontar qualquer coisa para uso ou serviço***

2 elaboração dos alimentos para transformá-los nos diversos pratos, iguarias, etc.

3 feitura de um preparado; preparo

*4 m.q. **PREPARADO ("produto")** (grifo nosso)*

Portanto, os termos "preparações", citados nos Ex 01 e Ex 02 devem ser entendidos como produtos prontos para uso, cuja origem advém de um processo de preparo. Para que se caracterize um bem chamado de preparação, os insumos empregados devem sofrer algum tipo de processamento, de transformação, podendo ser uma simples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado como cozimento, por exemplo.

Não é o caso dos "kits". Conforme demonstrado no processo de nº 10830-725.247/2015-1 — o que certamente ocorria no processo de industrialização de refrigerantes no estabelecimento da Ambev Curitiba, pois que os produtos elaborados bem como as matérias-primas são idênticos —, os componentes dos kits são misturados pelo adquirente durante o processo de elaboração da bebida final, procedimento que é executado seguindo complexas e detalhadas especificações técnicas.

No mesmo sentido dos dicionários, a Nomenclatura do Sistema Harmonizado emprega o vocábulo "Preparação" como uma mercadoria misturada, pronta para uso pelo seu adquirente.

Quando as matérias misturadas se classificam no mesmo Capítulo da NCM, a preparação é do tipo "simples". A elas a Nomenclatura se refere apenas como preparações. Exemplificando:

a) Preparações de carne do Capítulo 16, cuja Nota de Subposição nº 1 diz:

1.- Na acepção da subposição 1602.10, consideram-se "preparações homogeneizadas" as preparações de carne, miudezas ou sangue, finamente homogeneizadas, acondicionadas para venda a retalho como alimentos para crianças ou para usos dietéticos, em recipientes de conteúdo de peso líquido não superior a 250 g. Para aplicação desta definição, não se consideram as pequenas quantidades de ingredientes que possam ter sido adicionados à preparação para tempero, conservação ou outros fins. (...)

b) Preparações do Capítulo 20, cujas Notas de Subposição nº 1 e nº 2 dizem:

1.- Na acepção da subposição 2005.10, consideram-se "produtos hortícolas homogeneizados", as preparações de produtos hortícolas finamente homogeneizadas, acondicionadas para venda a retalho como alimentos para crianças ou para usos dietéticos, em recipientes de conteúdo de peso líquido não superior a 250 g. Para aplicação desta definição, não se consideram as pequenas quantidades de ingredientes que possam ter sido adicionados à preparação para tempero, conservação ou outros fins. (..)

2.- Na acepção da subposição 2007.10, consideram-se "preparações homogeneizadas" as preparações de frutas finamente homogeneizadas, acondicionadas para venda a retalho como alimentos para crianças ou para usos dietéticos, em recipientes de conteúdo de peso líquido não superior a 250

g. Para aplicação desta definição, não se consideram as pequenas quantidades de ingredientes que possam ter sido adicionados à preparação para tempero, conservação ou outros fins. (...)

Visível é que as preparações ("simples") acima citadas contém cada uma, apenas um tipo de matéria base. Numa são carnes (Capítulo 16), noutra são produtos hortícolas (Capítulo 20), e na última são apenas frutas (Capítulo 20).

Cada um desses alimentos de base da preparação é classificado num determinado Capítulo. Nas preparações ("simples") não há mistura de matérias de base de Capítulos diferentes.

Quando as preparações contém matérias de base de Capítulos distintos, a Nomenclatura as distingue das preparações ("simples"), denominando-as de preparações compostas. Exemplificando, no caso das preparações alimentícias da posição 21.04, em que há uma mistura de substâncias de base como carne, peixe, produtos hortícolas e frutas, a Nota de Subposição nº 3 diz:

"3.- Na acepção da posição 21.04, consideram-se "preparações alimentícias compostas homogeneizadas" as preparações constituídas por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas, acondicionadas para venda a retalho como alimentos para crianças ou para usos dietéticos, em recipientes de conteúdo de peso líquido não superior a 250 g. Para aplicação desta definição, não se consideram as pequenas quantidades de ingredientes que possam ter sido adicionados à mistura para tempero, conservação ou outros fins. Estas preparações podem conter, em pequenas quantidades, fragmentos visíveis." (grifo nosso)

Da mesma forma que no exemplo acima, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 tratam de "preparações compostas" constituídas por uma mistura de diversas substâncias, as quais por diluição deveriam produzir o refrigerante.

Não é o caso dos chamados "kits" ou "concentrados" adquiridos pela fiscalizada. Esses são um conjunto de mercadorias, partes que, como já dito, estão acondicionadas cada uma na sua embalagem individual; não estão misturadas e não estão prontas para uso pelo adquirente.

A mistura dos componentes dos kits para refrigerantes se caracteriza como a operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010:

Art. 4º- Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

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

Nos termos do art. 3º, do RIPI de 2010, o concentrado é um produto industrializado resultante de uma operação de transformação intermediária, pois, em etapas posteriores do processo industrial, esse concentrado ou preparado líquido recebe tratamento adicional, até transformar-se em refrigerante, produto final fabricado pela AMBEV.

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº4.502, de 1964, art. 3º).

Assim, para definição do enquadramento na NCM dos "concentrados", o que deve ser analisado são as características dos produtos no momento da ocorrência do fato gerador, quando cada uma das partes dos kits apresenta suas próprias características individuais.

As empresas do Grupo AMBEV e seus fornecedores, como a Pepsi-Cola, podem realizar suas operações da forma que considerarem mais conveniente e chamar os produtos pelos nomes que julgarem adequados.

No entanto, o fato de nomearem diversos produtos como se um único fosse, isto é, a ficção de que cada componente dos kits não se constitui isoladamente em uma mercadoria, não os transforma perante a legislação em um único produto, já que não encontra guarida na legislação regente da matéria. De acordo com a legislação, cada uma das partes deve seguir sua classificação própria.

E, prosseguindo no tema classificação fiscal, tem-se, como já mencionado, que os procedimentos, no Brasil, são regulamentados pelo conjunto de normas do chamado Sistema Harmonizado (SH), tabela internacional de designação e codificação de mercadorias publicada e administrada pela Organização Mundial das Aduanas (OMA), da qual o Brasil é signatário.

A classificação fiscal de mercadorias deve ser realizada com aplicação das Regras Gerais Interpretativas para o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (RGI-SH), constantes do Anexo à Convenção Internacional de mesmo nome, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409, de 23 de dezembro de 1988, com posteriores alterações aprovadas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, por força da competência que lhe foi delegada pelo art. 2º do Decreto nº 766, de 3 de março de 1993, bem assim das Regras Gerais Complementares (RGC) à Nomenclatura Comum do Mercosul, constante da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados e da Tarifa Externa Comum (NCM/TIPI/TEC).

Os Pareceres de Classificação da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e os Ditames do Mercosul são, igualmente, de cumprimento obrigatório para a solução de consultas de classificação fiscal de mercadorias.

Repise-se: a classificação fiscal de mercadorias deve, do mesmo modo, seguir as orientações e esclarecimentos fornecidos pelas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), internalizadas no Brasil pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992.

A versão atual das NESH foi aprovada pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 807, de 11 de janeiro de 2008, atualizada pelas IN RFB nº 1.072, de 30 de setembro de 2010 e nº 1.260, de 20 de março de 2012, por força da delegação de competência outorgada pelo art. 10 da Portaria MF nº 91, de 24 de fevereiro de 1994.

E, as NESH são elemento subsidiário fundamental e indispensável para interpretação da Nomenclatura do SH e correta classificação fiscal de uma determinada mercadoria.

Estas normas determinam a metodologia dos procedimentos por meio das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH). Tanto a Tarifa Externa Comum (TEC) quanto a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) têm por base estrutural a Nomenclatura Comum do

Mercosul (NCM) que, por sua vez, tem sua forma derivada a partir do Sistema Harmonizado.

Os componentes dos "kits" saem do estabelecimento industrial embalados em bombonas, caixas ou contêineres, cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido. As citadas mercadorias vêm sendo classificadas pela Pepsi e pela Arosuco, bem como pela Ambev e por outros produtores nacionais, no código 2106.90.10 – Ex 01 da TIPI, fazendo uso do argumento de que são "sortidos apresentados para venda a retalho".

A Regra Geral 1 assim dispõe:

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

Assim, a RGI-1 determina que a classificação de mercadorias é feita pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, só se fazendo recurso às demais RGI quando não for possível o enquadramento por aplicação da RGI-1, bem como nos casos de produtos com características específicas.

De outra feita, a RGI-6 aplica às subposições as mesmas Regras utilizadas em nível de posição, enquanto que as RGC são utilizadas no nível da NCM.

6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

A análise e aplicação das Regras de classificação e os esclarecimentos fornecidos pelas NESH irão, desse modo, definir o código correto para classificação das mercadorias.

À luz da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado n° 3b (RGI n° 3b) que, entende-se que atendidas determinadas condições, alguns bens, dentre eles produtos compostos constituídos pela reunião de diferentes materiais, devem ser classificados em código único, próprio para o artigo que lhes confira a característica essencial:

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho,

tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

Todavia, considerando as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 28 de janeiro de 1992, com seu texto consolidado pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.072, de 30 de setembro de 2010, e pela Instrução Normativa RFB nº 1.262, de 2012, a qual, no item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b) exclui produtos destinados à fabricação de bebidas, tais como os kits fornecidos pela Pepsi ou Arosuco, do campo de aplicação da Regra 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.

Somente nos casos específicos previstos nas Regras 2 a) e 3 b) das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) existiria a possibilidade de classificação de componentes de kits ou sortidos como se formassem uma mercadoria única.

O item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b) elimina qualquer possibilidade de que a Regra 3 b) do Sistema Harmonizado possa ser aplicada no caso sob análise, prevendo expressamente que os conjuntos para a fabricação industrial de bebidas não podem ser classificados de acordo com a Regra 3 b).

Do exposto até então, já afastada a possibilidade de serem entendidos o conjunto de mercadorias denominadas pela fiscalizada de "concentrado de refrigerante" como um produto único.

O cerne da questão resume-se, desse modo, em definir se os diversos componentes dos "Concentrados de refrigerantes", atendem à definição de "sortidos apresentados para venda a retalho" sendo classificados num código único.

A respeito das mercadorias constituídas pela reunião de artigos diferentes, bem como dos produtos "apresentados em sortidos acondicionados para venda a retalho", as NESH esclarecem:

c) serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos consumidores sem novo acondicionamento (em latas, caixas, panóplias, por exemplo).

Tampouco há que se falar em sortidos acondicionados para venda a retalho. Embora seja constituído de elementos classificados em posições distintas da nomenclatura e de seus elementos servirem à satisfação de uma atividade específica e bem determinada (a produção de determinada bebida refrigerante), o "kit" objeto desta consulta não atende ao requisito previsto no item "c" da Nota Explicativa acima reproduzida.

Ora, a venda a retalho, também chamada de varejo, caracteriza-se pela venda de produtos em pequenos volumes, diretamente ao consumidor final. O produto em apreço, entretanto, trata-se nitidamente de um produto intermediário, o qual servirá de insumo em uma segunda etapa produtiva da qual se originará o produto acabado. A dosagem dos componentes também demonstra claramente que se trata de um artigo destinado à aplicação industrial, incompatível, portanto, com o conceito de venda a varejo.

Afastada as hipóteses de enquadramento suscitadas pela Regra 3-b, conclui-se que a classificação fiscal da mercadoria "Concentrados de refrigerantes" deverá ser efetuada para cada um dos componentes do "kit" individualmente, conforme a composição de cada um deles.

Em função de exclusões previstas nas NESH, igualmente é inaplicável a Regra 2 a) do Sistema Harmonizado aos produtos do capítulo 21 da TIPI.

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

O item III da Nota Explicativa da Regra 2 a), transcrito a seguir, ao tratar dos artigos incompletos ou inacabados, prevê que a primeira parte da RGI 2 a) não se aplica, normalmente, aos produtos das Seções I a VI. Tal exclusão abrange os produtos do capítulo 21 da TIPI, que fazem parte da Seção IV da Nomenclatura.

III) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, a presente parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos dessas Seções.

Ademais, por produto incompleto ou inacabado, entende-se como aquele em que o processo de fabricação foi interrompido em determinado ponto por alguma necessidade ou conveniência de embalagem, manipulação, ou de transporte. Tais produtos devem apresentar as características essenciais do artigo completo ou acabado, e não devem servir para outra finalidade que não seja a de se tornarem o produto completo ou acabado cujas características eles apresentam.

De qualquer maneira, os kits adquiridos pela AMBEV não apresentam, no estado em que são recebidos, as características essenciais do artigo completo ou acabado.

Exemplos são os Kits B do Guaraná Antártica (FE 1430 - Sais), e os Kits B da Soda Limonada Antártica (FE 1403 - Sais), compostos de Acidulante e Conservantes, que não apresentam as características essenciais do artigo completo ou acabado, o concentrado.

Quanto à segunda parte da Regra 2 a), que trata de um artigo apresentado desmontado ou por montar, o item VII da Nota Explicativa da Regra 2 a), a seguir transcrito, deixa claro que os kits fornecidos pela Pepsi ou Arosuco não se enquadram como artigos apresentados desmontados ou por montar:

VII) Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem.

Observe-se que o item X da Nota Explicativa da Regra 2 b) diz em sua parte final 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*". Tal texto refere-se a produtos misturados, que não é o caso dos kits para refrigerantes.

Assim, o item X da Nota Explicativa da Regra 2 b) só vem a corroborar o entendimento já esposado de que os concentrados não podem ser classificados como um produto único mediante aplicação da Regra 1.

Volta-se a dizer: para definição da classificação fiscal dos concentrados de refrigerantes, inclusive os de sabor guaraná, o procedimento correto é analisar individualmente cada embalagem, onde estão acondicionados produtos misturados, utilizando-se a Regra 1 para classificar o componente analisado, de acordo com o conteúdo da embalagem.

Colaciona-se documentação referente à análise efetuada pelo CCA (Conselho de Cooperação Aduaneira) nos anos de 1985 e 1986 sobre a classificação fiscal de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa, e que elimina qualquer possibilidade de discussão sobre o que pretende o item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b).

A análise foi realizada em função de consulta sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas à dos insumos adquiridos pela AMBEV, um deles, inclusive, referente a Concentrado de Pepsi-Cola. Ao final da análise, decidiu-se incluir nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), o item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b).

O idioma original da documentação em questão é o inglês. Por isto, junto com a análise efetuada pelo CCA, está a sua tradução juramentada (a tradução juramentada foi retirada do já mencionado processo nº10830-725.247/2015-1).

A seguir estão transcritos trechos retirados da tradução juramentada em questão:

O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda Laranja e Concentrado de Pepsi-Cola. As cópias destas três cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.

Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

(...)

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 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. "

Um dos fundamentos para a decisão do CCA de que a Regra 3 b), das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), não pode ser aplicada a bases para refrigerantes foi a ausência na Seção IV da Nomenclatura de uma Nota semelhante à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII.

A Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII dizem respeito à classificação dos produtos que se apresentam em sortidos compostos de diversos elementos constitutivos distintos. Todavia, estas Notas apenas visam os sortidos cujos elementos constitutivos se reconheçam como destinados, após mistura, a constituir um produto das Seções VI ou VII. Não há nas NESH a previsão de que possa ser aplicada a Regra 3 do Sistema Harmonizado quando os sortidos são destinados, após mistura, a constituir um produto da Seção IV.

Nos textos traduzidos também constam motivos pelos quais a Regra 2 a) das NESH não pode ser aplicada a bases para refrigerantes.

Assim, mesmo antes da inclusão do item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b), já existiam normas nas NESH que mostravam que kits de produtos do capítulo 21 não poderiam ser classificados como uma mercadoria única. Com a incorporação do item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b), eliminou-se qualquer dúvida de que os componentes individuais das bases para bebidas devem ser classificados separadamente.

Inicia-se então, a reclassificação dos componentes dos concentrados de refrigerantes em separado, de acordo com as Regras estabelecidas para Interpretação do Sistema Harmonizado”.

Classificação fiscal correta das partes dos kits de refrigerante

São as seguintes as considerações acerca dos corretos códigos de classificação fiscal a ser aplicados aos componentes dos kits (concentrados para refrigerantes) adquiridos pela contribuinte:

“Dentre os componentes dos kits para refrigerantes adquiridos pela AMBEV no período abrangido pela ação fiscal, são de maior importância:

As partes que contém extrato de noz de cola, além de outros aromatizantes/saborizantes e de corante caramelo, dos kits destinados à preparação dos refrigerantes PepsiCola;

As partes que contém extrato vegetal de guaraná e/ou de açaí, com outros aromatizantes/saborizantes dos kits sabor guaraná;

As partes que contém o líquido natural, além de aromatizante, estabilizantes e corante dos concentrados natural limão diet fe1403 kit ; concentrados natural limão fe1403 kit ; concentrados natural s tônica fe1401 kit; concentrados natural laranja rm kit; kit h2oh limão; e dos kits destinados à preparação dos refrigerante SUKITA;

Prosseguindo-se na análise da classificação fiscal mais acertada para as partes dos kits de refrigerante, faz-se importante observar o disposto na RGI 3 a do SH, que assim versa:

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

Dada a ausência de uma posição mais específica, um produto que contenha extrato que é ingrediente fundamental no aroma ou no sabor da bebida, além de outras substâncias, classifica-se no escopo da posição 21.06, a qual trata das "*Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições*", conforme esclarecem as Notas Explicativas dessa posição:

Classificam-se especialmente aqui:

(...)

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

Verifica-se da estrutura da posição 21.06, que a mesma se desdobra em apenas duas subposições, estando a subposição 2106.10 reservada aos "Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas", que por certo não se trata dos produtos em comento.

Assim, as partes dos kits de refrigerante que contenham extrato de noz de cola, extrato vegetal de guaraná, de açaí, ou líquido natural (concentrados natural limão diet fe1403 kit ; concentrados natural limão fe 1403 kit; concentrados natural s tônica fe 1401 kit; concentrados natural laranja rm kit; kit h2oh limão; e dos kits destinados à preparação dos refrigerante SUKITA) **e outros aromatizantes/saborizantes, devem ser enquadradas na subposição 2106.90 da NCM, destinada a "outras" preparações.**

Já a subposição 2106.90 só se desdobra em um único item 2106.90.10 da NCM : "*Preparações dos tipos utilizadas para elaboração de bebidas*", que é a correta.

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

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

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

Os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 tratam de "preparações compostas" constituídas por uma mistura de diversas substâncias, as quais por diluição deveriam produzir o refrigerante. Exhaustivamente exposto já foi que, não se trata do caso dos "concentrados de refrigerante" fornecidos pela Pepsi e pela Arosuco, pois este é um conjunto de partes, mercadorias, cada uma na sua embalagem individual, as quais não estão misturadas e não estão prontas para uso, diferenciando-se da definição de preparações compostas.

Como já dissecado neste Relatório, os concentrados para refrigerantes (conjunto de componentes não misturados, embalados individualmente) não podem ser chamados de "preparações compostas".

E, volve-se a dizer: os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 trazem como condição de enquadramento que as preparações não alcoólicas correspondam a "extratos concentrados" ou "sabores concentrados".

Um componente, parte, que corresponda a uma mistura de extrato (ingrediente fundamental no aroma ou no sabor da bebida) com outros aromatizantes/saborizantes forma uma preparação composta. A diferença entre extrato concentrado e sabor concentrado é que neste último o extrato do vegetal de origem é totalmente substituído por aromatizantes/saborizantes artificiais.

É isento de dúvidas o fato de que a mercadoria para ser classificada em qualquer um dos Ex-tarifários há de ser uma preparação composta concentrada, tanto que uma diferença fundamental entre o Ex 01 e o Ex 02 é a "capacidade de diluição". No primeiro, a capacidade de diluição é superior a 10 vezes, enquanto no segundo é igual ou menor do que 10 vezes. Além disso, no próprio Ex ao final do texto há referência à preparação composta como concentrado.

A Lei nº 8.918, de 1994, mandamento válido para qualquer bebida, foi regulamentada pelo Decreto nº 2.314, de 1994, posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.871, de 2009. Em ambos, consta uma definição apurada sobre concentrados para bebidas, abaixo transcrita, na dicção do Regulamento vigente:

"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.

§ 40 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."

Deste modo, o extrato concentrado, por ser uma preparação composta, deve conter o extrato vegetal de sua origem e os todos os demais aditivos necessários (matérias de base classificadas em capítulos distintos), a fim de apresentar, quando diluído, as mesmas características de identidade presentes no refrigerante elaborado a partir dele.

O Regulamento Técnico para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade para Refrigerantes, Anexo à Portaria nº 544, de 16 de novembro de 1998, complementa os padrões de identidade e qualidade estabelecidos no Decreto nº 6.871, de 2009. Quando esse Regulamento aborda a Composição e Requisitos dos refrigerantes, estabelece como requisito: "As características sensoriais e físico-químicas deverão estar em consonância com a composição do produto".

Dos DANFE que acompanham as mercadorias adquiridas pela autuada da Pepsi-Cola e da Arosuco, visível é que cada mercadoria/componente, cujo ingrediente fosse o extrato e outros aromatizantes, ao serem simplesmente diluídos, não apresentariam as mesmas características sensoriais e físico-químicas do refrigerante a cuja elaboração se destinam.

Isto porque os "kits" são formados por esses componentes sempre em conjunto com outras partes, que, por óbvio, são indispensáveis à elaboração do refrigerante.

Certo é que o aroma, o sabor e a coloração (elementos das características sensoriais), bem como as características físico-químicas não seriam iguais. Se assim não fosse, como já dito, seriam desnecessárias as demais partes de cada concentrado de refrigerante.

Para que se tenha um produto próprio a ser nomeado de extrato concentrado, haveria esse produto de ser composto de todo o conteúdo das "partes" do concentrado de refrigerante, reunidos nesse único produto.

Isso posto, conclui-se mais uma vez que, cada componente dos concentrados adquiridos da Pepsi e da Arosuco para fabricação de refrigerantes pela fiscalizada deve ser classificado individualmente.

E, os componentes dos concentrados para refrigerantes que sejam mistura do extrato com outros aromatizantes/saborizantes (extrato vegetal de guaraná e/ou de açaí; líquido natural dos concentrados: natural limão diet fe 1403 kit, natural limão fe 1403 kit, natural s tônica fe 1401 kit, natural laranja rm kit, h2oh limão, e destinados à preparação dos refrigerante SUKITA; extrato de noz de cola ou Flavours), devem ser classificados no código NCM 2106.90.10 ("Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas"), cuja alíquota do IPI é zero.

Tais componentes não se enquadram no Ex 01 do referido código, uma vez que para ser extrato concentrado, que é uma preparação composta, deverá conter o extrato vegetal de sua origem e todos os *demais aditivos necessários*, a fim de apresentar, quando diluído, *as mesmas características de identidade presentes na bebida elaborada a partir dele*.

Entende-se, portanto, com base na RGC-1, estrutura basilar da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto 6.006, de 28 de dezembro de 20065 e, subsidiariamente, nos esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº435, de 28 de janeiro de 1992, com seu texto consolidado pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008, com alterações da IN RFB nº 1.072, de 2010, e da IN RFB nº 1.262, de 2012, que os componentes dos kits para refrigerantes adquiridos por Ambev, *mistura do extrato com outros aromatizantes/saborizantes* (extrato vegetal de **guaraná e/ou de açaí; líquido natural** dos concentrados: natural limão diet fel403 kit, natural limão fel403 kit, natural s tônica fel401 kit, natural laranja rm kit, h2oh limão, e destinados à preparação dos refrigerante SUKITA; **extrato de noz de cola** ou Flavours), classificam-se no código **2106.90.10 da NCM** :"**Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas**", cuja alíquota conforme a TIPI é 0% (zero).

Nos itens a seguir, trata-se da classificação fiscal dos demais componentes de kits para refrigerantes *adquiridos por Ambev*.

As partes dos kits fornecidos que não contém extrato vegetal de guaraná, nem líquido natural dos refrigerantes sabor limão ou laranja, ou Sukita ou extrato de noz de cola, são formadas por acidulantes, conservantes e outros ingredientes, como edulcorantes e/ou sequestrantes.

As matérias-primas utilizadas nos kits fornecidos pela Pepsi ou pela Arosuco não se caracterizam como óleos essenciais da posição 33.01. A mistura de pelo menos dois desses ingredientes resulta numa preparação para uso em diversos alimentos, mas não especificamente para aplicação em bebidas.

Por aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI-1/SH, as "Preparações alimentícias diversas" classificam-se no Capítulo 21.

Como não se verifica uma posição específica que trate das preparações em questão, resta a posição 21.06, que trata das "Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições".

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

Tendo em vista que a preparação sob análise é utilizada de forma geral para qualquer tipo de indústria alimentícia e, portanto, não é do tipo específico utilizado para elaboração de bebidas de que trata o item 2106.90.1, e igualmente não é do tipo utilizado para fabricação de pudins do item 2106.90.2, nem é um complemento alimentar do item 2106.90.3, mas também não é uma mistura à base de ascorbato de sódio referido no item 2106.90.3, nem se enquadra como goma de mascar do item 2106.90.5, e muito menos como caramelos do item 2106.90.6, resta-lhe o item residual "Outras" do código 2106.90.9.

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 refrigerantes sabor limão ou laranja, ou Sukita, ou extrato de noz de cola, 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.

Conclui-se desse modo, que os créditos incentivados escriturados pela autuada no período de apuração de janeiro a dezembro de 2011, inclusive os originados na aquisição dos kits sabor guaraná, são indevidos porque para a classificação fiscal das mercadorias adquiridas NCM 2106.90.10, a TIPI previa à época dos fatos, a alíquota 0% (zero)".

Os valores glosados dos créditos incentivados indevidos estão consignados na planilha inserta no relatório fiscal à fl. 499.

Responsabilidade do adquirente pela infração à legislação tributária

A responsabilidade pela infração à legislação tributária é do adquirente, tendo este que verificar se os insumos recebidos cumprem todas as prescrições legais e regulamentares previamente ao cálculo e à escrituração fiscal do crédito incentivado (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 62).

Aliás, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável (CTN, art. 136); ou seja, a responsabilidade por infrações não tem como antecedente lógico o dolo ou a culpa.

Os componentes dos "kits" foram recebidos pela adquirente como se fossem um produto único, sem discriminação e quantificação individualizadas.

CRÉDITOS REFERENTES A ARTIGOS ADQUIRIDOS PARA USO E CONSUMO

Foram aproveitados, outrossim, créditos distintos de créditos básicos admissíveis, alusivos a artefatos adquiridos para uso e consumo em 2011, mais especificamente: itens de manutenção e material intermediário de produção, conforme detalhamento inequívoco na planilha que integra o termo de descrição dos fatos às fls. 507 e 508.

Na acepção do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, incluem-se entre as matérias primas e os produtos intermediários aqueles que, embora não integrem o produto final, sofram alterações (desgaste, dano ou perda de propriedades físicas e químicas) na ação exercida diretamente sobre o produto em industrialização. Nem todos os insumos adquiridos e utilizados na produção caracterizam-se como matérias primas ou produtos intermediários.

De acordo com o relatório fiscal:

“Destarte, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, e do Parecer Normativo nº 181, de 1974, e, em consonância com o inciso I do art. 226 do RIPI de 2010, geram direito ao crédito, além das matérias primas, produtos intermediários "stricto-sensu" e material de embalagem, que se integram ao produto final, quaisquer outros bens — desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente — que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, isto é, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

E não existe amparo legal que dê direito ao crédito do imposto referente aos insumos peças e partes de máquinas, produtos para higienização do maquinário ou de embalagens, produtos utilizados na manutenção das máquinas, inclusive lubrificantes e óleos.

Não devem ser aceitos, portanto, os valores referentes a gastos com combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, equipamentos de segurança, filtros e retentores, material de limpeza e higienização, material elétrico e hidráulico, peças de reposição e uniformes dos empregados, para gerar o crédito básico, uma vez que esses bens não se incluem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, consumidos no processo de industrialização, únicos insumos admitidos por lei”.

Créditos indevidos discriminados nos demonstrativos à fls. 508 e 520/523.

CRÉDITOS DE BEBIDAS ADQUIRIDAS PARA COMERCIALIZAÇÃO

Houve, ademais, no período de janeiro a dezembro de 2011, a apropriação de créditos de IPI na entrada de bebidas refrigerantes provenientes de estabelecimento de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico: AMBEV Brasil Bebidas Ltda., CNPJ 73.082.158/0049-76.

As industrializações não foram efetuadas por encomenda e a impugnante deu saída às bebidas recebidas mediante a emissão de notas fiscais de venda para terceiros, com destaque do imposto, e de notas fiscais de transferência para outros estabelecimentos filiais com suspensão do imposto.

Durante o ano de 2011, o sujeito passivo estava sujeito ao Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), previsto nos arts. 58-A a 58-U da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 (RIPI/2010, arts. 204 a 206), de acordo com o disposto originalmente na Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, art. 4º, ou seja, sem poder se creditar do imposto destacado nas notas fiscais de transferência de bebidas em virtude de que: a) se trata de produtos acabados destinados a comercialização e não de matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem; b) o imposto incide sobre os produtos acabados uma única vez, na saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, vale dizer, o imposto não é mais devido em operação posterior (art. 58-N, I);

c) não houve operação de industrialização por encomenda, que representa uma exceção ao regime de incidência única (na industrialização por encomenda, há incidência do imposto também na saída do estabelecimento encomendante) (art. 58-N, § único).

Planilha de notas fiscais às fls. 524/561 e créditos indevidos discriminados no demonstrativo à fl. 512.

CRÉDITOS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES ADQUIRIDOS DE OUTRO ESTABELECIMENTO DA MESMA EMPRESA COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL

Ocorreu também, no período de janeiro a dezembro de 2011, a apropriação de créditos de IPI na entrada de "kits" para refrigerantes acobertados com notas fiscais emitidas por estabelecimento de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico: AMBEV Brasil Bebidas Ltda., CNPJ 73.082.158/0049-76, conforme a transcrição que segue:

"Acontece que, tais kits foram classificados incorretamente nas notas fiscais de entrada, no Ex 01 do código 2106.90.10. "preparações para elaboração de bebidas" (NCM 2106.90.10) e "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 1 da NCM 2106.90.10) ".

De tudo até aqui exposto, considera-se que foi devidamente provado que o enquadramento no Ex-tarifário 01 é indevido, sendo que os kits de refrigerante a seguir listados são classificados de acordo com as regras do Sistema Harmonizado na posição da NCM 2106.90.10, para qual a Tabela de Incidência de IPI, à época dos fatos previa a alíquota de 0% (zero):

- CONC NAT S GUARANA DIET FE1431 KIT
- CONC NAT LIMAO DIET FE1403 KIT
- CONC NAT S TONICA FE 1401 KIT
- CONC NAT S LARANJA BR KIT
- SUKITA MIX BAG IN BOX 18L
- KIT H2OH LIMAO
- KIT PEPSI COLA 35005 06 02 PEPSICOLA
- CONC NAT FE1430 ACAI KIT
- CONC NAT S GUA ACAI FE1430 PARTE
- CONC NAT LIMAO FE1403 BOMBONA
- CONC NAT S GUARANA FE1430 BOMBONA

Intimou-se a fiscalizada então demonstrar o pagamento realizado pela aquisição desses insumos, em resposta, a autuada asseverou que a transferência de recursos ao emitente é realizada via encontro de contas. Também apresentou documentos e notas fiscais relacionadas a resposta apresentada.

Não restou claro que a autuada tenha arcado com o ônus financeiro do imposto na entrada dos produtos, e, considerando que tais créditos básicos são indevidos e que, caso a autuada se considere prejudicada pelos fornecedores, terá o direito de buscar na Justiça seu direito de regresso, para reaver os montantes perdidos, há que serem glosados tais créditos.

O Superior Tribunal de Justiça tem decisões neste sentido, como é o caso do Recurso Especial nº 58.845 (DJ de 28/08/2000, Ministra Eliana Calmon Relatora), que tratou de caso onde o contribuinte de direito era o vendedor. A Ementa está transcrita em parte a seguir:

1. Pelo mecanismo dos impostos indiretos, a relação jurídica que se estabelece é entre o contribuinte de direito e o fisco.

(...)

3. Possibilidade de viro contribuinte de direito (vendedor) a ingressar com direito de regresso pelo desfalque contra o contribuinte de direito (o comprador).

E, mais, havendo dúvidas sobre a classificação fiscal de mercadorias, os contribuintes devem formular consultas para a Receita Federal do Brasil, procedimento atualmente regulado por meio da IN RFB nº 1.464, de 2014, cujo resultado vincula a Administração e o consulente. No caso dos kits para refrigerantes, não se formalizou qualquer consulta sobre sua classificação”.

Portanto, foram glosados os créditos básicos escriturados em razão da entrada de insumos (kits de refrigerantes) por ser a alíquota prevista para tais mercadorias de 0% (zero), nos termos do art. 25, da Lei nº 4.502, de 1964, e art. 226, do RIPI/2010, no montante de R\$ 525.154,36, consoante planilha de notas fiscais às fls. 562/564.

Glosa dos Créditos e Reconstituição da Escrita Fiscal

O crédito passível de glosa é no importe de R\$ 23.204.707,38, sendo que, em virtude da existência de saldos credores no período fiscalizado, foi empreendida a reconstituição da escrita fiscal, sem saldo credor residual ao final do ano de 2011, conforme demonstrativos às fls. 423/425.

A escrita fiscal passível de reconstituição é aquela definida pelo Sistema de Controle de Créditos e Compensações (SCC), tendo em conta os pedidos de ressarcimento cumulados com declarações de compensação (PER/DCOMP), apresentados pela contribuinte, analisados e deferidos.

Ciência e Impugnação

A empresa tomou ciência da exação em 27/01/2016 por meio do termo de ciência de lançamentos e encerramento parcial do procedimento fiscal (fls. 517 e 518), conforme AR (fl. 1.282).

Em 25/02/2016, insubmissa, a contribuinte apresentou a impugnação às fls. 585/625, subscrita pelos patronos da pessoa jurídica qualificados na documentação de representação às fls 628/639, em que aduz, em síntese, o seguinte:

Preliminarmente – Nulidade do auto de infração:

1) **Ilegitimidade Passiva:** o auto de infração foi lavrado em relação a empresa sucessora que não realizou as operações que deram causa à glosa de créditos; a

Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV, CNPJ 02.808.708 foi incorporada em janeiro de 2014 pelo sujeito passivo da autuação, a AMBEV S/A, CNPJ 07.526.557/0001-00, que é o estabelecimento matriz, localizado em São Paulo, SP; o estabelecimento que efetuou os créditos, ora glosados, era uma filial da empresa, com CNPJ 02.808.708/0081-83, situada em Almirante Tamandaré, PR, e, depois da incorporação, passou a ter o CNPJ 07.526.557/0034-78, desenvolvendo a mesma atividade fabril anterior; por força do CTN, art. 51, § único, c/c 132, e do RIPI/2010, art. 24, que tratam da autonomia dos estabelecimentos no tocante ao cumprimento das obrigações tributárias e da responsabilidade tributária pelos sucessores, o auto de infração somente poderia ter sido lavrado contra o estabelecimento sucessor, conforme julgados do CARF; há a resposta nº 29 referente a “Perguntão” da própria Receita Federal, pela qual seriam da filial resultante da incorporação os direitos e obrigações relativos ao estabelecimento adquirido; a autuação deve ser anulada por erro na identificação do sujeito passivo;

2) Ilíquidez e Incerteza do Lançamento: o lançamento é ilícito e incerto, portanto nulo, em virtude de erros cometidos na quantificação do crédito tributário; por exemplo, na “planilha de reconstituição de escrita do IPI” (fl. 14) os valores da coluna “débitos escriturados”, que deveria corresponder aos “dados do livro do IPI”, não são condizentes com os valores dos débitos escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI (doc. 4) nos meses de março, junho e setembro de 2011 (fl. 589): a) período: 03/2011, planilha de reconstituição: R\$ 4.573.934,09; Livro Registro de Apuração do IPI: R\$ 844.277,65; b) período: 06/2011, planilha de reconstituição: R\$ 3.536.540,92; Livro Registro de Apuração do IPI: R\$ 800.877,20; c) período: 09/2011, planilha de reconstituição: R\$ 3.953.041,72; Livro Registro de Apuração do IPI: R\$ 1.167.712,06; devem ter sido utilizados como saldos devedores do IPI, para esses meses, os montantes dos saldos credores do imposto, provocando distorção na reconstituição da escrita fiscal; houve também outros erros: glosas de créditos a maior quanto às aquisições para comercialização de produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação (item 3.2.1.2.2 do TDF), conforme notas fiscais (doc. 5), e também no tocante à aquisição de insumos para industrialização (item 3.2.1.2.3 do TDF), conforme notas fiscais (doc. 6); os equívocos contaminaram a apuração do valor final exigido, sendo caracterizada a nulidade da exigência como um todo, conforme precedente do CARF;

3) Alteração dos Critérios Jurídicos: houve violação do art. 146 do CTN, uma vez que não pode haver modificações abruptas nos critérios jurídicos adotados pela Administração Tributária; no caso concreto, houve mudança de entendimento pela fiscalização quanto aos motivos de vedação ao aproveitamento de créditos referentes a aquisições de produtos da PEPSI-COLA, da AROSUCO e da VALFILM: a) erro de classificação fiscal dos insumos; b) matérias primas regionais submetidas a processamento industrial anterior; em autos de infração lavrados anteriormente sobre operações semelhantes, a causa das glosas foi a falta de cumprimento de requisitos do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, e nunca a classificação fiscal dos “kits”; assim como, anteriormente eram aceitas matérias primas com processamento industrial prévio; tudo conforme amostra de autuações anteriores, a classificação fiscal adotada para os “kits” e a apropriação de créditos referentes a produtos elaborados na ZFM com insumos industrializados foram homologadas expressamente em atos oficiais, sendo que a previsibilidade (segurança jurídica) deve reger o sistema tributário e a retroação de normas mais gravosas é expressamente vedada pela Constituição Federal (art. 150, III), em harmonia com os arts. 144 e 146 do CTN, de acordo com doutrina e jurisprudência; de qualquer modo, a aceitação em ações fiscais anteriores do tratamento fiscal dado pelo sujeito passivo às questões caracterizaria prática reiteradamente adotada pela

Administração Tributária e, portanto, norma complementar à legislação tributária (art. 100, III, do CTN), o que motivaria, na pior das hipóteses, o afastamento da multa, dos juros e da correção monetária exigidos;

4) Falta de motivação de parte das glosas: a fiscalização teria glosado os créditos relativos ao “filme stretch” em virtude do uso nas respectivas saídas da isenção do art. 81, II, do RIPI/2010, mas deixou de considerar a informação prestada pela VALFILM de que o “filme stretch” é elaborado a partir de matéria prima extrativa vegetal e regional, o óleo de dendê; a omissão caracteriza falta de motivação do lançamento, com a consequente nulidade.

No mérito – Direito aos créditos glosados:

1) Falta de preenchimento dos requisitos do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 para o aproveitamento de créditos e, ainda que cumpridos os requisitos, não haveria o direito aos créditos em face da alíquota zero dos insumos adquiridos da AROSUCO e da PEPSI-COLA:

1.1) A correta interpretação do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, impõe que seja aceita, além da utilização de matéria prima regional in natura (matéria prima bruta), a utilização de matéria prima processada: a noção de matéria prima empregada pela lei é ampla e genérica, sendo que qualquer produto pode funcionar como matéria prima de outro produto;

1.2) A expressão “de produção regional” no Decreto-lei não implica que o benefício seria aplicável apenas aos produtos fabricados com matérias primas agrícolas ou extrativas vegetais oriundas da Amazônia Ocidental; esta, na verdade, é a área onde deve estar localizado o estabelecimento industrial beneficiário da isenção, mas os insumos utilizados podem conter matérias primas agrícolas ou extrativas vegetais da “região” da Amazônia, o que denota, por interpretação sistemática, a existência de dois critérios geográficos já referidos, sendo que a “região” da Amazônia corresponde à denominada Amazônia Legal: Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Maranhão (parte oeste do meridiano de 44º), Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins (art. 2º da Lei nº 5.173/1966 c/c art. 45 da LC nº 31/1977); não é o caso de extensão indevida de incentivo fiscal a outras regiões, já que o estabelecimento industrial deve se localizar na Amazônia Ocidental e o estímulo à aquisição de produtos agrícolas e extrativos vegetais é de natureza extrafiscal, sendo necessário para promover a ocupação da Amazônia; na Portaria Interministerial MICT/MCT nº 842/2007 (sobre o PPB de produtos de perfumaria e toucador) há o seguinte trecho: “*Considera-se **matéria-prima regional** aquela proveniente da flora, da fauna ou mineral que tenha sido extraída, coletada, cultivada, criada ou produzida na **Amazônia Legal**, definida como nativa, endêmica, ou aclimatada, conforme comprovação do Instituto Nacional de Pesquisas da Amazônia – INPA*”;

1.3) São legítimos os créditos referentes a aquisições da PEPSI-COLA, pois os insumos utilizados por esta nos produtos são reconhecidos pela SUFRAMA como oriundos de matérias primas agrícolas e extrativas vegetais da região amazônica; no caso, para a produção do corante caramelo, empregado na fabricação dos “kits”, é utilizada cana de açúcar proveniente do Estado do Mato Grosso, que faz parte da Amazônia Legal; as fornecedoras, PEPSI-COLA e AROSUCO, agiram conforme as orientações da SUFRAMA e a contribuinte de boa-fé, adquirente dos produtos, não pode ser penalizada pelo “entendimento oficial” da Administração, sendo que a SUFRAMA detém a competência exclusiva para aprovar e fiscalizar os projetos beneficiados com o crédito incentivado, conforme precedente do CARF;

2) Os créditos sobre a aquisição de produtos fabricados na Zona Franca de Manaus têm apropriação assegurada; a empresa fornecedora é titular de incentivo fiscal com tratamento diferenciado assegurado pelo art. 40 do ADCT, o que foi reconhecido pelo STF em ressalva contida em acórdão proferido no RE 566.819/RS, sendo que a repercussão geral será apreciada nos autos do RE nº 592.891/SP; a manutenção dos créditos garante o tratamento tributário mais benéfico para as aquisições oriundas da ZFM;

3) Ilegitimidade (nulidade por carência de motivação fática e improcedência) da glosa de créditos em virtude de erro de classificação fiscal dos “kits” adquiridos da PEPSI-COLA e da AROSUCO:

3.1) O trabalho fiscal é nulo porque não houve comprovação do “erro” pelo Fisco, sendo crucial a subsunção correta do fato à norma para a validade do ato administrativo; sendo auto de infração, os requisitos do art. 142 do CTN devem estar presentes; não há elementos técnicos para embasar a reclassificação fiscal, esta empreendida “*com base em alegações calcadas em conhecimentos empíricos, sem amparo em laudo técnico que justificasse a nova classificação fiscal imputada de ofício*”; a classificação fiscal dos produtos é de responsabilidade dos respectivos fornecedores, e a fiscalização deveria ter aprofundado a investigação, colhendo informações dos fornecedores e submetendo-as a órgão técnico especializado, inclusive com a colheita de amostras e solicitação de perícia, não só meras fotografias de embalagens dos “kits”; há precedentes do CARF de nulidade absoluta para situações de reclassificação fiscal sem prova técnica; a motivação fática da glosa também é insuficiente, além de deficiente, porque a NCM 2106.90.10 Ex 01 contempla, além dos concentrados, os sabores: seria necessário também comprovar que nenhum dos componentes dos “kits” corresponde ao conceito de “sabores” para a fabricação de bebidas;

3.2) A acusação fiscal tem esteio na presunção de que a PEPSI-COLA e a AROSUCO teriam aplicado as RGI/SH 2.a) e 3.b) com o objetivo de tratar os “kits” como mercadorias únicas classificadas no código NCM 2106.90.10 Ex 01, mas é manifestamente improcedente porque a fiscalização olvidou da RGI/SH nº 1, regra preponderante sobre as demais; prossegue a impugnante conforme a transcrição que segue:

“Com efeito, assim dispõe o NCM 2106.90.10, “ex. 01”, cerne da acusação fazendária:

“21.06 Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

.....

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas.

Ex 01 (IPI) 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”

A mera leitura das normas transcritas revela que o código 2106.90.10 designa apenas as preparações destinadas à fabricação de bebidas e o seu “ex. 01”, mais específico, restringe-se às “preparações compostas” (mais de uma substância) não

alcoólicas, 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.

O discrimen utilizado na especificação da NCM, portanto, é finalístico, sendo a sua pedra de toque o fato de uma determinada preparação composta, sem teor alcoólico e com determinada capacidade de diluição, ser remetida para a fabricação de refrescos/refrigerantes. É esta a especificidade do "ex" em relação à descrição contida no "caput" da subposição.

De outro lado, 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 extratos concentrados ou sabores para a preparação industrial de bebidas estão nela compreendidos, ainda que necessitem de processo industrial complementar ou da adição de outros ingredientes, para se tornarem aptos ao consumo:

“(...) a presente posição compreende:

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

.....

• Classificam-se especialmente aqui:

.....

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em conseqüência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também freqüentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

.....

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

- xaropes aromatizados ou corados, que são soluções de açúcar adicionadas de substâncias naturais ou artificiais destinadas a conferir-lhes, por exemplo, o gosto de certas frutas ou plantas (framboesa, groselha, limão, menta, etc.), adicionadas ou não de ácido cítrico ou de agentes de conservação;
- um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, uma preparação composta da presente posição (ver o nº 7, acima), contendo, por exemplo, quer extrato de cola e ácido cítrico, corado com açúcar caramelizado, quer ácido cítrico e óleos essenciais de frutas (por exemplo, limão ou laranja);
- um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, sucos de frutas adicionados de diversos componentes, tais como ácido cítrico, óleos essenciais extraídos da casca da fruta, em quantidade tal que provoque a quebra do equilíbrio dos componentes do suco natural;
- suco de fruta concentrado adicionado de ácido cítrico (em proporção que determine um teor total de ácido nitidamente superior ao do suco natural), de óleos essenciais de frutas, de edulcorantes artificiais, etc.

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.

.....”

Como se vê, diferentemente do que sustenta a Fiscalização, enquadram-se no conceito de "preparações compostas", a que se refere o ex 01 da subposição 2106.90.10 da NCM, todas as substâncias formadas por um conjunto de ingredientes que lhes confira um propriedade aromática passível de determinar, isoladamente ou mediante combinação com outras substâncias, o sabor característico de determinada bebida.

Portanto, conclui-se que "kits" contendo concentrados e sabores para a fabricação de refrigerantes podem ser classificados no ex 01 da subposição 2106.90.10, desde que cada um de seus componentes individuais sejam preparações compostas, conforme definição constante das Notas Explicativas da referida subposição.

O que não se admite, por força do item XI da RGI 3b) da NESH, é que diversas preparações simples sejam acondicionadas separadamente e classificadas como se fossem a preparação composta resultante de sua mistura". Mas isso nada tem a ver com o acondicionamento, em separado, de várias preparações compostas que devam passar por etapa complementar de industrialização para serem transformadas na bebida pronta, ou mesmo na bebida concentrada a ser diluída em água.

Afinal, como explicam as notas da posição 2106, as preparações compostas para a fabricação de bebidas podem conter apenas "parte dos ingredientes aromatizantes que *caracterizam uma determinada bebida*" para utilização "depois

de tratamento complementar", inclusive com a eventual "adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono", ou mesmo de "outras preparações alimentícias".

Acentue-se que a segregação de tais preparações se justifica para "evitar os transportes *desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc*", justamente porque elas "*não se destinam a ser consumidas como bebidas*", mas sim como insumos para a fabricação das bebidas.

Diante disso, cai por terra a tese da Fiscalização de que só poderiam ser consideradas como "preparações compostas", nos termos do ex 01 da subposição 2106.90.10 da NCM, aquelas que já estivessem de tal maneira processadas que permitissem a obtenção da bebida mediante mera diluição em água.

Nitidamente, o Fisco confunde a bebida pronta em estado concentrado (como as da posição 20.09 da NCM) com os diversos tipos de concentrados e sabores utilizados como insumos para a fabricação de bebidas (posição 2106.90.10, ex 01, da NCM).

Prova disso é a utilização, como argumento de acusação, da Lei 8.918/94 e seu regulamento, os quais tratam da "*padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas*". Os arts. 13, §4º, e 30 do Decreto 6.817/200931, transcritos no TDF, tratam justamente do produto concentrado, isto é, da bebida pronta concentrada (e não de concentrados ou sabores para a fabricação de bebidas). Aliás, o caput do art. 13 diz serem inaplicáveis suas previsões ao "xarope" e ao "preparado sólido para refresco", o que realça o equívoco do Fisco.

Assim, na medida em que o próprio Fisco reconhece "que os componentes dos kits para *refrigerantes adquiridos por AMBEV*" consistem em "*mistura do extrato com outros aromatizantes/saborizantes_(extrato vegetal de guaraná e/ou de açaí; líquido natural dos concentrados: natural limão diet Fe 1403kit, natural limão Fe 1403 kit, natural s tônica Fé 1401 kit, natural laranja rm kit, h2oh limão, e os destinados à preparação dos refrigerante (sic) SUKITA; extrato noz de cola ou Flavours)*", é evidente que todos eles caracterizam, no seu conjunto ou individualmente, preparações compostas para a fabricação de bebidas abrangidas pelo ex 01 da subposição 2106.90.10 da NCM.

Certo, alega a Fiscalização que "as partes dos kits fornecidos que não contém extrato vegetal de guaraná, nem líquido natural dos refrigerantes sabor limão ou laranja, ou Sukita ou extrato de noz de cola, são formadas por acidulantes, conservantes e outros ingredientes, como edulcorantes e/ou sequestrantes", sendo que "a mistura de pelo menos dois desses ingredientes resulta numa preparação para uso em diversos alimentos, mas não especificamente para aplicação em bebidas." (destacamos)

Ocorre que tais ingredientes, ainda que não tenham sabores específicos, são formados pela reunião de várias substâncias e cada kit contém a quantidade exata

para mistura com os extratos e outros aromatizantes característicos de cada bebida. Dessa maneira, os itens adicionais contribuem para formação do aroma do produto final, o que justifica a sua classificação no ex 01 da subposição 2106.90.10 da NCM. De qualquer forma, ainda que, para argumentar, se entendesse que as partes dos kits com acidulantes, conservantes e outros itens que não contêm extratos ou aromatizantes específicos, devessem ser classificadas em outro código da NCM, não haveria qualquer valor de IPI a ser glosado pelo Fisco no caso concreto.

De fato, os documentos fiscais juntados aos autos demonstram que todos os "kits" contemplam os sabores específicos das bebidas respectivas (sabor "Pepsi", sabor "guaraná", "sabor Sukita" etc.), bem como as substâncias adicionais que os modificam, sendo comercializados por preços compreensivos do todo (cujo dimensionamento se dá pela fórmula de cada bebida, objeto de segredo industrial) sem qualquer tipo de separação realizada "por item" (vide fl. 49). Isso se explica porque a aquisição dos sabores em conjunto com as substâncias adicionais dá-se por questões industriais e logísticas, sendo certo que estas últimas, isoladamente consideradas, não possuem valor econômico para os fins da operação praticada.

Assim, ainda que houvesse a segregação dos itens adicionais do kit que não constituem extratos ou outros aromatizantes, nem assim haveria crédito tributário a constituir, pois eles não têm valor econômico, no contexto da operação.

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 e, mesmo que parte dos itens devesse ser classificada em outra subposição da NCM, não haveria valor econômico individual que possibilitasse a glosa do IPI".

4) Não houve falta de recolhimento de IPI em decorrência da alegada apropriação indevida de crédito na entrada de bebidas prontas para o consumo sujeitas ao regime monofásico pois o tributo foi posteriormente pago na saída das mercadorias, conforme documentação anexada; quando muito, a fiscalização poderia ter exigido acréscimos moratórios de forma isolada por força da postergação na satisfação da obrigação principal, mas nunca o tributo (*bis in idem*), conforme precedente do CARF; por outro lado, deveria ser determinada a realização de diligência para a comprovação do imposto pago na saída, conforme resoluções do CARF para casos semelhantes;

5) Ademais é improcedente a glosa de créditos relativos a bens de uso e consumo (matérias primas, materiais de embalagem e materiais intermediários intermediários de produção como aditivos, detergentes, graxas, lubrificantes, sanitizantes, solventes, óleos, etc.), pois todos estes são necessários e foram utilizados diretamente na atividade produtiva, não sendo destinados ao ativo permanente; o disposto no RIPI/2010 e no PN/CST nº 65/1979 sofre distorção na interpretação da fiscalização, porque não há necessidade do contato direto com o produto final, mas deve haver a aplicação dos bens, de alguma maneira, na produção; alguns itens são imprescindíveis ao processo

produtivo, consoante laudo técnico anexado (doc. 15); em alguns julgados, há posição do CARF favorável ao direito ao crédito em situações similares;

6) Primeiramente, quanto aos kits destinados ao preparo de refrigerantes, recebidos de estabelecimentos de firma pertencente ao mesmo grupo econômico, a classificação fiscal adotada está correta, conforme já discorrido em item precedente; em segundo lugar, o pagamento de recursos ao emitente de notas fiscais é feito mediante encontro de contas, o que é normal nas relações entre empresas de um mesmo grupo econômico, sendo que os créditos não decorrem do pagamento do imposto pelo remetente, mas da cobrança do imposto na operação anterior (RIPI/2010, art. 226), sendo incontroverso o destaque do IPI na documentação fiscal emitida;

7) A impugnante é adquirente de boa-fé e os créditos aproveitados devem ser convalidados, uma vez que a correta classificação fiscal dos produtos, as respectivas alíquotas e os valores do imposto são de responsabilidade do emissor da nota fiscal (RIPI/2010, arts. 407 e 413), conforme situação análoga na órbita do ICMS com pronunciamento do STJ.

Por fim, requer que seja reconhecida a nulidade da autuação, ou, então, a improcedência das acusações fiscais, com o cancelamento definitivo do auto de infração.

Ato contínuo, a DRJ-RIBEIRÃO PRETO (SP) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

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

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

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero, sendo os produtos oriundos da Amazônia Ocidental e, portanto, isentos.

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

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

GLOSA DE CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE ARTEFATOS DESCARACTERIZADOS COMO MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS OU MATERIAL DE EMBALAGEM. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados no processo industrial, segundo o estrito entendimento albergado na legislação tributária do que pode ser considerado como insumos.

GLOSA DE CRÉDITOS. BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECIAL. INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

No regime de tributação especial previsto para as bebidas não alcoólicas, as saídas de produtos acabados têm incidência única do imposto na origem, sendo para fins de comercialização as respectivas aquisições e sem direito a crédito na escrita fiscal.

GLOSA DE CRÉDITOS. CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DE ALÍQUOTA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ASSUNÇÃO DO ÔNUS FINANCEIRO.

Devem ser glosados os créditos concernentes a concentrados para refrigerantes adquiridos com erro de classificação fiscal e de alíquota, sendo correta a alíquota de 0% e inexistente a comprovação de que a adquirente tenha arcado com o ônus financeiro do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

ÁREA DE COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL.

Todas as empresas sujeitas ao cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, ainda que haja imunidade condicionada ou isenção, podem ser objeto de fiscalização tributária, sendo o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil a autoridade competente para a condução das atividades.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INCORPORAÇÃO.

Mesmo sendo o caso de estabelecimento filial que continue a atividade industrial e mantenha a documentação e livros fiscais, inexistente nulidade por erro de identificação do sujeito passivo se o auto de infração for lavrado contra o estabelecimento matriz, pois, na hipótese de ocorrência de incorporação, a pessoa jurídica incorporadora é responsável pelos tributos devidos pela empresa sucedida (estabelecimento matriz e filiais) até a data do ato sucessório.

NULIDADE. FALTA DE LIQUIDEZ E DE CERTEZA DA EXIGÊNCIA FISCAL. ERROS DE APURAÇÃO.

Em virtude da ausência de erros na fixação da dimensão quantitativa do crédito tributário constituído, inexistente nulidade por falta de liquidez e de certeza da peça acusatória.

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

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

NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO PARCIAL DAS GLOSAS DE CRÉDITOS.

É descartada a arguição de nulidade no caso de algumas glosas de créditos (aquisições da empresa VALFILM e aquisições de “kits” para refrigerantes com erro de classificação fiscal e de alíquota) por falta de motivação, já que todas as glosas enfeixadas na peça fiscal são providas das fundamentações fática e legal necessárias e suficientes.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO. FALTA DE REQUISITOS BASILARES. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de realização de diligência ou perícia prescindível e que não apresente os requisitos básicos, como a indicação do perito e a formulação dos quesitos; sendo o pedido, portanto, reputado como não formulado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito alegadas na Impugnação, repetindo as mesmas argumentações.

O colegiado, por meio da resolução nº 3402-003.480, entendeu por bem baixar o processo em diligência, haja vista que não se encontrava maduro para julgamento, necessitando os esclarecimentos sobre as seguintes questões:

a) intimar o autuado a fazer prova cabal de sua alegação de lançamento indevido de débitos nas saídas de mercadorias recebidas para revenda, sobretudo com a segregação entre as saídas dos produtos fabricados daqueles comercializados;

b) com base na prova produzida nesses termos pelo contribuinte, reconstituase a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos porventura indevidamente lançados;

c) repercutir a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora analisado, em parecer circunstanciado, em que se mencionem também quaisquer outras informações pertinentes;

Atendida a solicitação do colegiado, o processo retornou a este conselho para dar continuidade ao julgamento, conforme procedi.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos previstos em lei, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Conforme consignado no relatório, o processo em análise versa sobre as seguintes matérias remanescentes da autuação:

- i)* Créditos fictícios do imposto apropriado como se devido fosse na aquisição de insumos (concentrados, filmes “stretch” e artefatos como rolhas e tampas plásticas) de estabelecimentos situados na Amazônia Ocidental;
- ii)* Erro de classificação fiscal e a alíquota zero dos “concentrados de refrigerantes”;
- iii)* Responsabilidade do adquirente pela infração à legislação tributária;
- iv)* Créditos indevidos referentes a artigos adquiridos para uso e consumo;
- v)* Créditos indevidos de bebidas adquiridas para comercialização; e
- vi)* Créditos indevidos de concentrados para refrigerantes adquiridos de outro estabelecimento da mesma empresa com erro de classificação fiscal;

A empresa atua no ramo de fabricação de bebidas como engarrafadora dos refrigerantes do grupo Ambev. Na fabricação dos refrigerantes, a empresa adquire concentrados não alcoólicos de fornecedor situado na Amazônia Ocidental sob o regime de isenção de IPI e se credita do IPI, como se devido fosse, com base nos seguintes fundamentos:

- a) Art. 81, II, do decreto nº7.212, de 05/06/2010-Regulamento de IPI-RIPI/2010, que tem base legal no art.9º do Decreto-lei nº288, de 28/02/67, por serem produzidas na Zona Franca de Manaus, cujo crédito de IPI foi assegurado pela recorrente, expressa e especificamente pela coisa julgada formada em mandado de segurança coletivo (MSC) nº91.0047783-4 e no mandado de segurança individual nº95.0009470-3; e
- b) A do art.95, III, do RIPI/2010, que tem base legal no art. 6º do DL nº1.455/75, a qual não foi objeto do referido MSC nº91.0047783-4 e no mandado de

segurança individual nº95.0009470-3, mas cujo crédito de IPI para o adquirente decorre do próprio dispositivo legal (art.6º, §1º, do DL nº1.435/75) porque o referido insumo foi elaborado com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental.

Nas razões do Recurso Voluntário, a recorrente abordou os seguintes aspectos visando cancelar o auto de infração:

Preliminares

- Ilegitimidade Passiva;
- Iliquidez e Incerteza do Lançamento;
- Alteração de critério jurídico; e
- Falta de motivação de parte das glosas relativa aos produtos da VALFILM.

Mérito

- Ilegitimidade da glosa dos créditos relativos aos insumos e materiais de embalagem para fabricação de refrigerantes oriundos da ZFM, uma vez atendidos os requisitos do art. 6º do DL 1.435/75 para fruição dos créditos de IPI e inexistente o suposto erro na classificação fiscal das mercadorias de que se cuida;

- Ilegitimidade da glosa dos créditos relativos aos produtos prontos adquiridos para revenda e sujeitos ao regime especial de que trata o art. 58-N da Lei nº10.833/03, por implicar *bis in idem*, visto que houve o recolhimento do imposto na saída desses produtos;

- Ilegitimidade da glosa de créditos oriundos da aquisição de bens de uso ou consumo pela Recorrente (matérias primas, materiais de embalagem e materiais intermediário de produção), pois inexistente fundamento legal a sustentar os requisitos impostos pela Fiscalização;

- Ilegitimidade da glosa de créditos oriundos da aquisição de insumos tributados de empresa do mesmo grupo econômico, seja porque o valor glosado não condiz com os documentos fiscais pertinentes, seja porque o IPI creditado pela Recorrente foi debitado pelo remetente dos produtos; e

- Ilegitimidade da glosa de créditos, por ser dirigida contra adquirente de boa-fé e que somente efetuou o creditamento em vista de informações prestadas pelo fornecedor das notas fiscais de aquisição.

Feitas as devidas considerações para melhor entendimento das matérias em debate na lide, passa-se à sua análise.

Preliminares

Ilegitimidade Passiva

Nesse tópico, a Recorrente alega que é parte ilegítima para figurar no polo passivo desta ação fiscal, uma vez que o auto de infração foi lavrado com indicação do estabelecimento

matriz da Recorrente (CNPJ 07.526.557/0001-00 e sediado na Rua Doutor Renato Paes de Barros, em São Paulo/SP), por erro, quando deveria indicar a pessoa jurídica sucessora do estabelecimento responsável pelas operações que ensejaram a apropriação dos créditos tida como indevida pelo Fisco, qual seja, a filial com CNPJ nº 07.526.557/0034-78.

Explica que o estabelecimento que efetuou os créditos de IPI questionados pela Fiscalização era, quando do início do procedimento fiscal, uma filial localizada na Rodovia dos Minérios, Km. 9, nº 99, no Município de Almirante Tamandaré (PR) e registrada no CNPJ sob o nº 02.808.708/0081-83. Após a incorporação ocorrida em janeiro de 2014, o referido estabelecimento filial (CNPJ 02.808.708/0081-83) continuou sendo explorado pela empresa sucessora, recebendo o CNPJ nº 07.526.557/0034-78, conforme se verifica do cartão do CNPJ, dos atos de incorporação e das cópias do RAIFI de dezembro/2013 e janeiro/2014 (doc. 2 da impugnação).

Tendo isso em vista e considerando o disposto no art. 51, parágrafo único, do CTN, c/c art. 24, parágrafo único do RIPI/2010, que consideram sujeitos passivos autônomos do IPI cada um dos estabelecimentos da pessoa jurídica, para fins de cumprimento das obrigações tributárias decorrentes dos fatos por eles praticados) e art. 132 do CTN, que prevê a responsabilidade do sucessor pelos tributos relativos ao estabelecimento adquirido, afirma a recorrente que o auto de infração só poderia ter sido lavrado contra o estabelecimento que sucedeu aquele ao qual foram imputadas as infrações, e não contra o estabelecimento matriz da pessoa jurídica, como fez a Fiscalização.

A minha antiga turma colegiada (3402) já debateu essa matéria da própria recorrente concernente aos mesmos fatos, oportunidade na qual o Conselheiro Waldir Navarro analisou detalhadamente os diversos aspectos que envolvem essa questão para concluir que o caso aqui discutido, **trata-se de responsabilidade por sucessão**, a qual não é disciplinada pelo art. 51, do CTN, como alega a Recorrente, e sim, conforme o previsto no arts. 128 a 133 do CTN e arts. 207 e 209 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999), e foi com base nesses dispositivos legais que o Fisco procedeu à autuação em nome da matriz da sucessora, a qual **corresponde à pessoa jurídica responsável pelos tributos devidos como um todo**. Assim, peço vênua para transcrever trecho do voto condutor constante no acórdão nº 3402006.313, por entender que foi dada a melhor solução a questão e, desde já, adoto aqui os seus fundamentos como as minhas razões de decidir:

Como se vê a Recorrente alega que o lançamento foi lavrado com indicação do estabelecimento matriz da Recorrente e, no seu sentir, houve erro porque a legitimidade seria da pessoa jurídica sucessora do estabelecimento responsável pelas operações que ensejaram a apropriação dos créditos glosados.

Sobre essa questão, cabe frisar que a DRJ/RPO já se pronunciou no PAF nº 10880.727044/2015-61 (Acórdão nº 14-62.996, de 28/09/2016, da mesma empresa AMBEV S/A, CNPJ nº 07.526.557/0001-00), cujo Auto de Infração tratava dos créditos fictos escriturados nos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2011, estabelecimento filial da pessoa jurídica COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS -

AMBEV, inscrita no CNPJ sob o nº 02.808.708/0001-07, lançamento constituído em nome da matriz da incorporadora AMBEV S.A, inscrita no CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00, que desta forma restou consignado (que adoto todos os seus fundamentos, que tenho por bom e conforme a lei, forte no art. 50, § 1º, da Lei no 9.784, de 1991):

"(...) Não se trata de auto de infração lavrado com a indicação do estabelecimento matriz da empresa como sujeito passivo das obrigações tributárias principais inadimplidas, em detrimento do princípio da autonomia dos estabelecimentos (CTN, art. 51, § único; RIPI/2010, art. 24), ou seja, com os fatos geradores ocorridos, na realidade, no âmbito do estabelecimento filial. Em tal hipótese, ficaria caracterizado erro na identificação do sujeito passivo.

Assim é o teor do art. 132 do CTN:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Em janeiro de 2014, houve a superveniência de evento sucessório (incorporação).

A empresa AMBEV, CNPJ 07.526.557/0001-00, é a pessoa jurídica de direito privado que incorporou a COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV, CNPJ 02.808.708/0001-07 **e todos** os respectivos estabelecimentos filiais.

A rigor, é o estabelecimento matriz da AMBEV (CNPJ 07.526.557/0001- 00) responsável pelos tributos devidos pela COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV (estabelecimento matriz e filiais), até a data do ato sucessório.

O estabelecimento filial situado na cidade de Almirante Tamandaré, PR, outrora com CNPJ 02.808.708/0081-83, deu continuidade à produção de refrigerantes mesmo depois da incorporação, já portador do CNPJ 07.526.557/0034-78. Independentemente disso, o estabelecimento matriz da AMBEV (CNPJ 07.526.557/0001-00) corresponde à pessoa jurídica responsável pelos tributos devidos como um todo.

A ação fiscal foi encetada no estabelecimento filial da AMBEV de Almirante Tamandaré, PR, atualmente com CNPJ 07.526.557/0034-78, que é o estabelecimento que mantém a documentação fiscal e os livros fiscais concernentes aos fatos geradores de interesse, ocorridos previamente à incorporação.

A impugnante não esclarece a que capítulo da publicação da Receita Federal do Brasil denominada “Perguntas e Respostas” se refere a aludida “resposta nº 29”. (citado à fl. 1.039, recurso voluntário).

Na verdade, há a seguinte questão, e respectiva resposta, a ser destacadas, concernente ao “Capítulo IV – Responsabilidade na Sucessão” do “Perguntas e Respostas”:

“036 Quem responde pelos tributos das pessoas jurídicas nos casos de transformação, incorporação, fusão, extinção ou cisão ?

Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, incorporadas, fundidas, extintas ou cindidas:

(...)

c) a pessoa jurídica que incorporar outra, ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

(...)." *Grifei.*

No caso aqui discutido, **trata-se de responsabilidade por sucessão**, a qual não é disciplinada pelo art. 51, do CTN, como alega a Recorrente, e sim, conforme o previsto no arts. 128 a 133 do CTN e arts. 207 e 209 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999), e foi com base nesses dispositivos legais que o Fisco procedeu à autuação em nome da matriz da sucessora, a qual **corresponde à pessoa jurídica responsável pelos tributos devidos como um todo**.

Na informação sobre a Diligência solicitada, a Fiscalização deixou claro que, " (...) A pessoa jurídica COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV, CNPJ sob o nº 02.808.708, foi incorporada em janeiro de 2014 pelo sujeito passivo da presente autuação, a pessoa jurídica AMBEV S.A, inscrita no CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00. E, em sendo a sucessora, em todos os atos desse procedimento fiscal, teve ciência e atendeu às intimações em nome da sucedida".

E o Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade tributária, determina que há sempre que decorrer de previsão expressa em lei, nos termos da norma trazida em seu art. 128, e o mesmo diploma legal prevê, **em seu art. 132**, que, em caso de incorporação, a responsabilidade é da incorporadora na qualidade de sucessora. Veja-se:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é **responsável pelos tributos devidos** até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo **aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente**, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual. (*Grifei*)

Em resumo, a pessoa jurídica COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV, CNPJ sob o nº 02.808.708/0001-07, **foi incorporada em janeiro de 2014** pelo sujeito passivo desta discutida autuação (a PJ AMBEV S.A, inscrita no CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00). E, durante o curso do Procedimento Fiscal (MPF nº 09.1.01.00-2014-00159-8), em sendo a sucessora, em todos os atos desse procedimento fiscal, teve ciência e atendeu às intimações em nome da sucedida e a Fiscalização lançou o crédito tributário em nome da sucessora, em atendimento às citadas normas tributárias (arts. 128, 129 e 132 do CTN, bem como nos arts. 207 e 209 do RIR/2009).

Frise-se que o Fisco informa também que "em razão de incorporação, sua situação cadastral encontra-se baixada perante o CNPJ, desde janeiro de 2014", e que:

"(...) em análise da documentação juntada pela Recorrente, tem-se que a responsabilidade da matriz fica evidenciada também do Extrato da Ata de "Reunião do Conselho de Administração da Ambev S.A." (de CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00), realizada no dia 2 de dezembro de 2013, lavrada em forma sumária, na qual se deliberou, e aprovou de forma unânime, a incorporação da Companhia de Bebidas das Américas –Ambev (CNPJ sob o nº 02.808.708/0001-

07), nos termos e condições da minuta do PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DA COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV PELA AMBEV S.A.: *tem-se que fica a cargo da matriz da incorporadora (CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00) a sucessão integral, sem quaisquer menções a responsabilidade tributária ou sucessão em nome de filial*".

4. A Incorporação será procedida de forma a que a **Ambev receba** – pelos seus respectivos valores contábeis – **a totalidade dos bens, direitos e obrigações da Companhia de Bebidas** (incluindo os imóveis indicados em lista específica arquivada na sede da Ambev), que se extinguirá, **sucedendo-a nos termos da lei**, tomando como base os elementos constantes do balanço auditado levantado em 31 de dezembro de 2012.

A Fiscalização sustenta ainda que uma das razões de existir o procedimento fiscal foi a indicação para ação fiscal pelo Sistema de Controle de Créditos e Compensações dos Pedidos de Ressarcimento de IPI apresentados. Nesses pedidos de ressarcimento de IPI, foi informado que os créditos seriam da fiscalizada (CNPJ nº 02.808.708/0081-83), e que **a sucessora dos direitos a tais créditos seria a matriz**, cujo CNPJ tem a inscrição sob o nº **07.526.557/0001-00** (vide os pedidos de ressarcimento colacionados às fls. 4.197/4.200).

Por outro lado, a Recorrente destaca que "(...) *trata-se de determinação da legislação de que o pedido seja efetuado pelo estabelecimento matriz, ainda que se o estabelecimento que gerou o crédito continue em regular funcionamento, como se extrai do art. 40 da Instrução Normativa n. 1.717/2017, especificamente aplicável à hipótese dos autos. No mesmo sentido previa a Instrução Normativa n. 1.300/2012, em seu art. 21, § 2º (...)*".

A Recorrente reforça em sua manifestação de diligência (fls. 4.221/4.222), que não é a mera indicação descontextualizada e limitada operacionalmente pelo PER/DCOMP que faz com que o estabelecimento de Almirante Tamandaré/PR tenha deixado de existir ou de responder por créditos e débitos de IPI decorrentes de suas operações. Tanto o estabelecimento autuado continuou a existir (com o CNPJ. 07.526.557/0034-78) e a ser responsável pelas suas obrigações que os RAIPs e as cópias das CTPS de colaboradores lotados nesses estabelecimentos (incorporado e incorporador - docs. juntados nos autos) são claros em demonstrar o quanto alegado no Recurso Voluntário, atestando sua responsabilidade tributária e trabalhista respectivamente.

No entanto, conforme verificado pela Fiscalização, no PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO da COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV PELA AMBEV S.A., tem-se que **fica a cargo da matriz da incorporadora** (CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00) a sucessão integral, **sem quaisquer menções a responsabilidade tributária ou sucessão em nome de filial** e nos Pedidos de Ressarcimento elaborado pela empresa informa à RFB que a sucessora é a matriz de CNPJ nº 07.526.557/0001-00, portanto não há razão para o lançamento, relativo à glosa dos créditos aqui discutidos (do qual resultou a negativa dos pedidos de ressarcimento), ser em nome de estabelecimento **diverso da Matriz sucessora**, como corretamente efetuou a Fiscalização.

Portanto, conclui-se que a empresa AMBEV, CNPJ 07.526.557/0001-00, é a pessoa jurídica de direito privado que incorporou a COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS -

AMBEV, CNPJ 02.808.708/0001-07 e todos os respectivos estabelecimentos filiais. Assim, a Recorrente é responsável pelos atos praticados pela Companhia incorporada e o **lançamento tem que ser direcionado à matriz** justamente porque a referida Companhia não tem mais existência.

Outrossim, os fatos geradores do IPI foram praticados pela sociedade extinta e o estabelecimento filial da AMBEV de Almirante Tamandaré/PR, apenas mantém a documentação fiscal e os livros fiscais concernentes aos fatos geradores de interesse, ocorridos previamente à incorporação.

Posto isto, à luz das regras de responsabilidade tributária, notadamente o art. 132 do CTN, a Recorrente é a responsável pelos fatos geradores praticados pela COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV, outrora incorporada pela Recorrente.

(negritos nossos)

Dessa forma, nego provimento nesse ponto.

Ilíquidez e incerteza do lançamento

Pugna a recorrente pela nulidade da autuação, uma vez que foram identificados diversos erros na quantificação do crédito tributário que tornam o lançamento ilíquido e incerto. A “Planilha de Reconstituição da Escrita de IPI” de e-fls.14 contém erros que comprometem irremediavelmente o cálculo do imposto e seus consectários.

Nesse sentido, cita que os valores dos “Débitos Escriturados” que deveriam corresponder aos “Dados do Livro do IPI” não são condizentes com os valores dos débitos escriturados no RAUPI, nos meses de março, junho e setembro de 2011 (doc.4 da impugnação):

Período	Planilha de Reconstituição	RAUPI
03/2011	R\$ 4.573.934,09	R\$ 844.277,65
06/2011	R\$ 3.536.540,92	R\$ 800.877,20
09/2011	R\$ 3.953.041,72	R\$ 1.167.712,06

Além disso, afirma que foram glosados créditos de IPI em valores superiores aos registrados pela empresa na aquisição para comercialização de produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação (item 3.2.1.2.2. do TDF – e-fl. 86), como se constata pela relação de notas fiscais anexa à impugnação (doc. 5 da impugnação). O mesmo ocorreu em relação aos créditos glosados em virtude da aquisição de insumos para industrialização (item 3.2.1.2.3 do TDF), que se mostram superiores aos que resultam da análise das notas fiscais pertinentes (doc. 6 da impugnação).

Segundo entende, os equívocos cometidos pelo Fisco refletiram diretamente no valor dos saldos dos períodos considerados e, por consequência, inflaram o valor total do crédito tributário constituído. Afinal, o lançamento corresponde à soma de saldos devedores apontados pela Fiscalização (após a consideração dos débitos e créditos do IPI) em cada período de apuração,

de sorte que os erros cometidos nos vários períodos de apuração contaminaram irremediavelmente o valor final exigido (IPI e acréscimos).

Explicitados os erros alegados, passa-se à análise da sua procedência.

Ao contrário do afirmado pela recorrente, a Fiscalização não desconstituiu os efeitos dos pedidos de ressarcimento anteriormente analisados e deferidos na reescrita fiscal, como denota o seguinte trecho do TVF:

Cabe ressaltar quanto à reconstituição da escrita fiscal, que por ter sido objeto de Perdcomp analisadas e deferidas, houve alteração da escrita fiscal realizada pelo próprio sistema da RFB.

Considerando-se que ao iniciar o presente procedimento de fiscalização, a escrita fiscal do contribuinte era a definida pelo SCC-Sistema de Controle de Créditos e Compensações – Módulo ressarcimento de IPI, em razão de pedidos de ressarcimentos efetuados pela autuada, utilizou-se essa escrita fiscal definida pelo SCC, já modificada, como sendo a escrita fiscal do período fiscalizado.

A partir dessa escrita, é que se realizou a reconstituição em função das glosas e demais lançamentos da autuação.

No que se refere a divergência dos valores de débitos relativos aos meses 03/2001, 06/2011 e 09/2011, bem explicou o acórdão recorrido que os valores de divergência são exatamente os saldos credores acumulados dos trimestres aos quais se solicitou ressarcimento:

Conforme as cópias do Livro Registro de Apuração do IPI fornecidas pela impugnante (fls. 692/706), há o seguinte a destacar:

- a) março de 2011: o saldo credor é de R\$ 3.729.657,34 e o débito total do período enfeixa o estorno desse saldo credor com solicitação de ressarcimento em PER/DCOMP (R\$ 3.729.657,34) e o débitos por vendas tributadas (R\$ 844.277,65), no importe de R\$ 4.573.934,99;
- b) junho de 2011: o saldo credor é de R\$ 2.735.663,72 e o débito total do período enfeixa o estorno desse saldo credor com solicitação de ressarcimento em PER/DCOMP (R\$ 2.735.663,72) e o débitos por vendas tributadas (R\$ 800.877,20), no importe de R\$ 3.536.540,92;
- c) setembro de 2011: o saldo credor é de R\$ 2.785.329,66 e o débito total do período enfeixa o estorno desse saldo credor com solicitação de ressarcimento em PER/DCOMP (R\$ 2.785.329,66) e o débitos por vendas tributadas (R\$ 1.167.712,06), no importe de R\$ 3.953.041,72.

Tais diferenças ocorreram porque consta na escrita virtual do IPI do SCC, utilizada pela Fiscalização como base, o respectivo estorno (lançamento a débito) de cada pedido de ressarcimento relativo ao saldo credor do trimestre solicitado (e-fls.425), conforme determina a legislação, enquanto na escrituração do contribuinte tais estornos não foram feitos, o que ocasionou as diferenças alegadas (e-fls.692 a 706).

No que se refere ao erro apontado na glosa de créditos indevidos oriundos da aquisição de bebidas para comercialização (aquisição para comercialização de produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação - item 3.2.1.2.2. do TDF – fl. 86), a recorrente, a fim de comprovar o erro alegado, juntou na impugnação as planilhas de e-fls.708 e 709 a 725.

Uma planilha apresenta uma suposta apuração feita pela empresa referente a glosa desses créditos e compara com os valores apurados pela Fiscalização, obtendo a diferença de créditos glosados a maior, sendo que não apresentou qualquer explicação na impugnação e recurso voluntário de como esses dados foram obtidos.

A segunda planilha traz uma relação de notas fiscais que se refere ao imposto incidente em entradas para as quais consta como “destinatária” a empresa AMBEV BRASIL BEBIDAS LTDA. – F. JUND., CNPJ 73.082.158/0049-76. Além disso, na referida planilha não consta qualquer totalização dos dados listados que tenham identidade com os valores mensais da planilha anterior.

Como é entendimento predominante neste Colegiado, questionamentos a respeito de cálculos de diferenças de tributos exigem que sejam demonstrados com a elaboração de planilha pela Interessada com a indicação de sua metodologia de cálculo adotada e a especificação dos pontos de divergência com os cálculos realizados pela Autoridade Julgadora.

A Recorrente limitou-se a afirmar a existência de diferenças por meio da apresentação de planilhas que sequer explicou a origem dos dados consolidados, a metodologia utilizada e os pontos de divergência.

Destarte, as suas argumentações sobre as diferenças de créditos apuradas sem essa demonstração do erro alegado, por meio de planilha ou memórias de cálculo e indicação precisa da metodologia e dos pontos de divergência, passam a ter um caráter de generalidade e imprecisão, o que leva ao seu não acolhimento no julgamento.

Em seu Recurso Voluntário, nada de novo a empresa apresentou, limitando-se mais uma vez a fazer referência as suas planilhas de cálculo sem indicar explicações sobre a metodologia de cálculo utilizada ou a especificação dos pontos de divergência com os cálculos efetuados pela RFB.

Por fim, quanto ao erro indicado na glosa de créditos referentes a aquisições de insumos (“kits” para refrigerantes), de empresa do mesmo grupo econômico, para industrialização, com erro de classificação fiscal (item 3.2.1.2.3 do TDF), a impugnante apresentou uma planilha (e-fls.727). que coincide com a da Fiscalização (e-fls.562 a 564), exceto quanto a nota 266.915, abaixo indicada:

08/2011	CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	02.808.708/0011-70	KIT H2OH LIMA0	21011110	2151	30.458,36	27.689,42	27.689,42	2.768,94
---------	-------------------------------------	--------------------	----------------	----------	------	-----------	-----------	-----------	----------

Com relação a referida nota fiscal, a recorrente não trouxe qualquer argumentação ou elemento de prova a fim de infirmar a glosa de crédito efetuada pela Fiscalização.

Como se sabe, se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco.

Desta feita, a recorrente nada trouxe aos autos com potencial para infirmar o lançamento quanto a referida nota fiscal.

Não se identificou, assim, qualquer inconsistência na apuração das glosas e do IPI devido apurado pela Fiscalização, devendo, por isso, ser afastada qualquer pretensão de declarar a nulidade da autuação.

Alteração dos critérios jurídicos adotados pelas autoridades fiscais em relação aos “kits” para a produção de refrigerantes fornecidos pela PEPSI/AROSUCO e aos materiais de embalagem fornecidos pela VALFILM. Violação ao art. 146 do CTN

Aduz a recorrente que no lançamento fiscal restaria configurado uma “alteração de critério jurídico”, uma vez que em procedimentos fiscais anteriores foi reconhecida de forma implícita que os concentrados e sabores para refrigerantes estariam com classificação fiscal correta, bem como quanto a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional que sofreram prévio processo industrial.

Diz que diante do que dispõe o art. 146 do CTN, são vedadas alterações abruptas nos critérios jurídicos adotados pela Administração Tributária, motivo pelo qual é inaplicável ao caso concreto o entendimento manifestado pelas autoridades fiscais quanto à impossibilidade de apropriação de créditos de IPI em relação aos produtos adquiridos da Pepsi-Cola da Amazônia Ltda. (PEPSI) e da Arosuco Aromas e Sucos Ltda. (AROSUCO), em decorrência de suposto erro na classificação fiscal dos insumos (concentrados e sabores) destinados à fabricação de bebidas, e da Valfilm Amazônia Indústria e Comércio Ltda. (VALFILM), por utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional regionais que sofreram prévio processo industrial.

Segundo a recorrente, em autos de infração lavrados anteriormente a respeito das mesmas operações (com períodos diferentes), os agentes da Receita Federal do Brasil – RFB 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 n. 1.435/75, em virtude do local de origem dos insumos empregados pelos fornecedores. 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 agrícolas e extrativas vegetais de produção regional previamente processadas.

Dessa forma, tendo sido **expressamente homologadas**, no âmbito dos lançamentos prévios acima referidos (**atos oficiais**), tanto a classificação fiscal dos “kits” de concentrados em

questão, quanto a possibilidade de apropriação de créditos em relação a produtos elaborados na ZFM com insumos industrializados (e não *in natura*), não poderia a Fiscalização, agora, simplesmente modificar o seu entendimento e aplicá-lo de forma retroativa, em prejuízo do contribuinte.

Não prospera a pretensão da recorrente.

Equivoca-se a recorrente com esse entendimento, pois o fato da Fiscalização não ter detectado essas infrações em procedimentos anteriores, nos quais sequer foi verificada a correção da classificação fiscal adotada ou quanto a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional que sofreram prévio processo industrial, não significa que a Autoridade Fiscal legitimou esse erro de conduta, tampouco isso pode ser tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”. Ao identificar o erro na interpretação até aquele momento adotado, deve a autoridade fiscal promover a alteração do seu posicionamento, dali para frente resguardando o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados.

Como informa a recorrente, a classificação fiscal do kits adquiridos pela recorrente não foi objeto de discussão nas autuações anteriores (PAs nº10980.729815/2012-83 e nº 10480-721.667/2015-32), pois nos acórdãos de julgamentos desses procedimentos, resta evidente que o motivo do lançamento naqueles procedimentos foi o 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 sendo abordadas as questões do erro da classificação fiscal dos kits de concentrados e insumos utilizados a partir de matérias-primas agrícola e extrativa vegetal de produção regional previamente processadas. Tais atos administrativos, assim, não são hábeis para demonstrar o entendimento do Fisco sobre a correção da classificação fiscal ou quanto a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. E ainda que se tivesse discutido essas temáticas nesses procedimentos fiscais anteriores, não há qualquer vedação legal à aplicação de nova interpretação em outro lançamento fiscal, pois a alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro auto de infração deve ser considerada a um mesmo lançamento, e não a lançamentos distintos, conforme preconiza o art.146 do CTN.

Assim, em discordância ao defendido pela recorrente, entendo que o lançamento fiscal ora analisado não afrontou o art.146 do CTN, estando em conformidade com a legislação tributária.

Por consequência, não merece provimento o pleito de nulidade.

Falta de motivação da glosa relativa aos produtos da VALFILM

Segundo a recorrente, a Fiscalização glosou os créditos apropriados em relação ao filme plástico adquirido da VALFILM, pois “informou essa que, a partir de 05/2010, fez uso, na saída de seus produtos, à isenção prevista no art. 81, II, do RIPI de 2010, por conseguinte, nos

períodos de apuração a partir de junho de 2010, não havia previsão legal para o creditamento de valores de IPI na aquisição desses produtos por parte da fiscalizada”. A DRJ, ao justificar a glosa de referidos créditos, reafirmou que “o fundamento para a glosa é a falta de previsão legal de aproveitamento de créditos na isenção do art. 81, II, do RIPI/2010” (e-fl. 37 do acórdão).

Ocorre que tanto a fiscalização quanto a DRJ não examinaram a informação prestada pelo referido fornecedor de que “a Valfilm utiliza Óleo de Dendê como matéria prima na produção de FILME STRETCH. Tal matéria prima é extrativo vegetal de produção Regional enquadrado no art. 82, inciso III do RIPI/02” (e-fl. 16 - destacamos).

No entanto, entendo que não procede a alegação da recorrente de falta de motivação para a glosa das aquisições de filme plástico, pois, como esclarecido pela própria recorrente, esta se deu por falta de previsão legal de aproveitamento de créditos na isenção do art. 81, II, do RIPI/2010.

O fato alegado da empresa fazer jus ao crédito, porque o fornecedor utiliza óleo de dendê como matéria-prima regional na produção dos filmes plásticos, deve ser decidido na análise do mérito como se verá mais adiante.

Não há, portanto, falta de motivação para a glosa operada.

Mérito

No mérito, conforme se contata nos autos, a fiscalização glosou os créditos atinentes aos insumos para a fabricação de bebidas e materiais de embalagem, adquiridos dos fornecedores AROSUCO, PEPSI, RAVIBRÁS e VALFILM, utilizando-se de dois fundamentos, quais sejam:

- i) 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
- ii) Ainda que preenchidos os requisitos do art. 6º do DL n. 1.435/75, não haveria direito ao crédito presumido na aquisição de concentrados e sabores para a produção de bebidas adquiridos junto à AROSUCO e PEPSI, pois os fornecedores desses produtos teriam se utilizado de uma classificação fiscal incorreta (NCM 2106.90.10, “ex. 01”), com alíquota positiva de IPI, sendo que a classificação indicada pela Fiscalização (códigos 2106.90.10- “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas” ou o código residual 2106.90.90- “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”) possui tributação pela alíquota zero do imposto, o que levaria a improcedência dos créditos calculados sobre essas aquisições.

A recorrente, por sua vez, entende que a fiscalização teve uma interpretação errônea dos dispositivos legais que fundamentaram as glosas de créditos do imposto no que tange

aos insumos oriundos da Zona Franca de Manaus-ZFM, conforme passa-se a discutir nos tópicos seguintes.

Direito ao crédito presumido de IPI relativamente aos insumos para a fabricação de bebidas e materiais de embalagem da Zona Franca de Manaus – ZFM

De plano, percebe-se que a Fiscalização entende que a apropriação dos créditos relacionados à aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM, nos termos do art. 6º do DL n. 1.435/75, estaria sujeita a dois requisitos, quais sejam:

- A mercadoria deveria ser produzida a partir da transformação de matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de origem regional; e
- Tais matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais deveriam ser originárias da Amazônia Ocidental, e não da região amazônica legal, como alega a recorrente.

Por oportuno, reproduz-se o dispositivo citado:

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

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

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

A recorrente, por sua vez, entende que o dispositivo legal prescreve dois requisitos simples para um produto se alcançado pelo referido benefício, distintos daqueles indicados pela interpretação incorreta da legislação efetuada pela fiscalização, quais sejam:

- i) ser **“elaborado com”** matérias-primas agrícolas e/ou extrativas **“de produção regional”**; e
- ii) 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;

A recorrente defende que, como o art.6º do DL nº1.435/75 não fala em “matéria-prima bruta” ou “provinda da natureza”, reportando-se ao termo genérico “matérias-primas”, a única interpretação válida do dispositivo é aquela que conduz à aplicação do benefício a toda e

qualquer mercadoria que contenha “elaborado com” matérias-primas de base vegetal, não importando se in natura ou já processadas.

Para confirmar esse entendimento, cita a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n. 8/98 (doc.na impugnação), que descreve o processo produtivo básico dos concentrados para refrigerante, prevê que é **“admitida a realização, por terceiros, na Zona Franca de Manaus, de atividades ou operações inerentes ao atendimento às etapas de produção”** estabelecidas para esses itens. Ou seja, a norma reconhece que o benefício alcança os produtos contendo as **matérias primas de origem agrícola ou extrativas vegetais já submetidas a processo de industrialização por outras empresas localizadas na Zona Franca de Manaus.**

Assim, para a recorrente o que importa para efeito da fruição do benefício previsto no art. 6º DL nº 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 processado/industrializado, diferentemente do que alega o Fisco.

No que concerne a segunda exigência para usufruir do benefício fiscal, 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. 31/197710, 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.

Com razão a Fiscalização.

Ao meu sentir, a expressão em debate “produção regional” se refere à Amazônia Ocidental. Entendo também que a norma instituidora do benefício citado visou fomentar a produção de **produtos agrícolas e extrativas da Amazônia Ocidental**, exclusive de origem pecuária, posto que serão os estabelecimentos localizados nessa região os beneficiários da isenção.

Essa questão já foi enfrentada por diversas vezes na minha antiga turma colegiada (3402), em casos envolvendo a mesma recorrente, sempre mantendo o entendimento de que o termo “produção regional” se refere à Amazônia Ocidental, como exemplificado pelo acórdão nº 3402002.933, 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).

(...).

Recurso Voluntário provido em parte.

(negrito nosso).

Nessa mesma direção foi o acórdão nº 3402002.927, também da mesma Turma julgadora, em antiga composição, de relatoria do Conselheiro Antônio Carlos Atulim, cuja ementa parcial restou assim confirmada no julgamento:

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.

(...).

Recursos voluntário provido em parte.

O ilustre Relator assim se manifestou a respeito desta questão do significado da expressão "**produção regional**", bem como do que vem a ser **matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais**, no âmbito do benefício fiscal do IPI:

(...).

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.

(...).

(negritos constantes no original)

No caso concreto, a Fiscalização constatou diversos fatos que levaram a concluir que as aquisições de insumos com créditos incentivados informados pela empresa não se subsumiam aqueles previstos no art. 6º do DL n. 1.435/75, conforme a seguir explicitado as situações constatadas com cada fornecedor

Conforme antes consignado, a matéria-prima principal, objeto da glosa, trata-se de vários "**concentrados**" adquiridos da empresa PEPSI-COLA Industrial da Amazônia Ltda, os quais são fabricados, dentre outras substâncias, a partir de corante caramelo, que, por sua vez, é fabricado a partir do açúcar de cana, produzido **no Estado do Mato Grosso (MT)** pela empresa D.D Williamson do Brasil Ltda.

Segundo informa a fornecedora Valfilm, o filme stretch utiliza óleo de dendê como matéria-prima. Afirma, ainda, que tal matéria-prima é extrativo vegetal de produção regional enquadrado no art.82, inciso III do RIPI/2002, atual art.95, III, do RIPI/2010.

No caso da AROSUCO, a empresa informou que os concentrados sabor guaraná são produzidos a partir do extrato da semente de guaraná, insumo originário da Amazônia Ocidental, lá adquiridos, tendo suas saídas isentas do IPI nos termos do art.82, inciso III do RIPI/2002, atual art.95, III, do RIPI/2010. Com relação aos concentrados de outros sabores, a fiscalização constatou que não continham em sua composição extratos vegetais de produção regional. Além disso, a Fiscalização detectou que os diversos insumos para fabricação desses produtos são oriundos de outros pontos do país e/ou industrializados.

A RAVIBRÁS, por sua vez, informou, quanto às tampas plásticas com destino à AMBEV que estava amparada na isenção prevista no art.69, inciso II do RIPI de 2002 (art.81, inciso II, do IPI de 2010) e art. 9º do Decreto-lei nº288/1976, conforme Resolução do Conselho de Administração da SUFRAMA que aprovou o projeto da Ravibrás Embalagens da Amazônia Ltda. Além disso, informa que a isenção prevista no art.82, inciso III, do RIPI/2002 (atual art.95, inciso III, RIPI/2010) não se aplica ao seu caso, pois não utilizou, no período mencionado, matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (tampas plásticas) industrializadas na Zona Franca de Manaus.

O que se observa nos insumos citados, objetos de glosa, é que nenhum deles se subsume aos ditames do art. 6º do DL n. 1.435/75, isso porque não se constituem em matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (Amazônia Ocidental). No caso das aquisições de "**concentrados**" adquiridos das empresas PEPSI-COLA Industrial da Amazônia Ltda e AROSUCO - a exceção dos concentrados de guaraná dessa última - além dos filmes *stretch* adquiridos da VALFILM- são insumos que não podem ser caracterizados como produtos agrícolas ou extrativos, posto que são, em verdade, produtos semielaborados que sofreram processo de industrialização prévio. Da mesma forma, a RAVIBRÁS informou que nas tampas plásticas fornecidas à fiscalizada não foram utilizadas matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de

produção regional. Além disso, a Fiscalização constatou que diversos insumos fornecidos por essas empresas não são oriundos da Amazônia Ocidental, mas sim de outras regiões ou estados do país, a exemplo das várias substâncias industrializadas presentes nos kits de concentrados.

Ademais, embora a fiscalizada tenha afirmado que os créditos escriturados em “outros créditos-aquisição de Mercadorias Oriundas da Amazônia Ocidental” se tratavam de créditos incentivados, fundados no § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975 e o art.82, inciso III, do RIPI/2002 (atual art.95, inciso III, RIPI/2010), a fiscalização constatou que as saídas dos produtos das empresas citadas que foram registradas nessa rubrica, à exceção do concentrado de guaraná da ARASUCO, deram-se com a isenção prevista no art.81, II, do RIPI/2010 (art.69, II, do RIPI/2002), que não dá direito a crédito incentivado, uma vez que não existe previsão legal para essa modalidade de isenção.

Quanto à isenção de que trata o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967 e art.81, II, do RIPI/2010 (art.69, II, do RIPI/2002), a minha antiga turma julgadora (3402) já tinha se posicionado no sentido de que não há previsão legal para o aproveitamento do crédito em relação ao produto adquirido com tal isenção, como bem esclareceu a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, no Voto Condutor do Acórdão nº 3402002.933, de 24/02/2016 (4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), que, nestes termos abordou essa questão:

(...)

A legislação do IPI traz duas situações distintas sobre o direito ao crédito de IPI relativo a produtos da região amazônica, quais sejam: **(i)** o artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, regulado pelo artigo 69, incisos I e II do RIPI/2002, que concede a isenção porém não traz previsão expressa para o aproveitamento do crédito presumido; **(ii)** o artigo 6º do Decreto n. 1.435/75, regulado pelo artigo 82, inciso III do RIPI/2002, o qual expressamente estabelece o direito ao aproveitamento do crédito de IPI “calculado como se devido fosse” (sob condição de cumprimento de seus requisitos, como discutido no tópico acima).

Destarte, quanto aos produtos fornecidos pelas empresas citadas, não há que se falar em possibilidade de aproveitamento de créditos incentivados pois os produtos adquiridos não se subsomem aos requisitos previstos no § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, tampouco faz jus a créditos incentivados com base no art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967 e art.81, II, do RIPI/2010 (art.69, II, do RIPI/2002) pois não há previsão legal de créditos quando da entrada de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus adquiridos nessa modalidade de isenção.

No que se refere às alegações de que para fruição dos benefícios fiscais seria suficiente apenas estar em consonância com os atos administrativos expedidos pela SUFRAMA, citados em seu recurso, pois esse órgão é 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 nº7.139/2010), entendo que essa questão foi bem esclarecida no acórdão nº 3402006.313, do

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, que na oportunidade defendeu que a competência da SUFRAMA não se sobrepõe e nem concorre com a competência de fiscalizar o IPI da Secretaria da Receita Federal. Assim, com as vênias habituais, adoto os seus fundamentos como as minhas razões de decidir quanto a essas questões colocadas:

Sobre a questão da fruição dos benefícios fiscais (isenção), a Recorrente também argumenta que - fl. 1050, "(...) 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).

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.

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.

Argumenta em seu recurso que, "(...) A esse respeito, 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 se 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".

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 a 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 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 escorreita 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.

A SUFRAMA não reconheceu *a priori* o direito subjetivo à isenção, pois esse direito depende de uma conduta futura da requerente, consistente no cumprimento de requisitos legais, os quais não poderiam ser aferidos pelo CAS no momento da emissão da Resolução. Assim, afasta-se a competência daquela autarquia para conceder ou não incentivos fiscais, ou mesmo fiscalizar sua escorreita 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.

No âmbito do IPI, a competência da Secretaria da Receita Federal 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).

No que concerne a aplicação da Portaria Interministerial MDIC/MCT n. 842/2007 ao caso concreto, a recorrente informa 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.

Entendo que as disposições da referida portaria não têm potencial para infirmar as conclusões da fiscalização, isso porque ela se refere ao processo produtivo básico (PPB) estabelecido **para produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos**. Assim, 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.

Por fim, a recorrente alega que as glosas não devem prosperar diante do conteúdo do art.40 do ADCT¹ da CF/88.

Com efeito, embora o Supremo Tribunal Federal tenha definido que as aquisições de insumos isentos, em regra, não conferem ao destinatário do produto o direito de apropriar créditos do IPI, tal entendimento não se aplica às aquisições de insumos produzidos na ZFM. A distinção justifica-se para proporcionar o equilíbrio regional e social desejado pela Constituição (arts. 3º, I e III; 43, § 2º, II; 151, II, 170, VII e 174).

Assim, defende que os insumos adquiridos de fornecedores localizados na ZFM tenham tratamento tributário mais benéfico do que aqueles já isentos e provenientes de outras regiões, é necessário que, além de não incidir o imposto, seja concedido, ao adquirente, o crédito do valor correspondente ao IPI sobre a operação.

Não assiste razão à recorrente.

Como se sabe, o regime fiscal previsto no art. 40 do ADCT (Atos das Disposições Constitucionais), é regulado em lei própria referente aos benefícios estabelecidos para essa região. Nesse sentido, qualquer previsão legal de novo benefício fiscal, atinente a créditos incentivados, deverá ser previsto em nova legislação ou então em decisão judicial que reconheça a inconstitucionalidade dos dispositivos do art. 6º do DL nº 1.435/75 aqui discutidos.

¹ Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.
Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Cabe a Autoridade Administrativa a aplicação da legislação tributária então vigente e a este Colegiado é vedado se pronunciar a respeito de inconstitucionalidade de lei tributária, inclusive a questão da análise de constitucionalidade de lei também já foi sumulada pelo CARF, *in verbis*:

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

As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Glosa de crédito amparada no erro de classificação fiscal dos “kits” adquiridos junto à PEPSI e à AROSUCO

Conforme antes adiantado, o cerne da lide nesse tópico gira em torno da classificação dos itens adquiridos na Zona Franca de Manaus para preparação dos refrigerantes, caracterizados pela recorrente como *kits* contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02 (Ex-tarifário 01 do item 2106.90.10- Capítulo 21 Preparações alimentícias diversas), adquiridos de Pepsi Industrial da Amazônia e Arosuco, fornecedores localizados em Manaus/AM. A referida posição à época era tributada à alíquota de 27% (Decretos nº6.006, de 28 de dezembro de 2006 e nº7.660, de 23 de dezembro de 2011).

A Fiscalização, por sua vez, alega que os *kits de concentrados* não seriam de fato um composto concentrado, pois os produtos adquiridos são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido. Conclui, afirmando que os referidos componentes adquiridos pela Fiscalizada não são compostos concentrados, mas sim produtos intermediários utilizados na formação do concentrado, após mistura e adição de outras substâncias, tais como conservantes, acidulantes, antioxidantes e corantes. Portanto, o composto concentrado somente é obtido em etapa posterior, quando a engarrafadora realiza a mistura entre as preparações adquiridas e outras substâncias. Tais fatos constatados implicam, de acordo com as regras de interpretação do sistema harmonizado, na classificação fiscal individual de cada componente do *kit*, não podendo ser aceita uma classificação única como fez a empresa.

Preliminarmente, a recorrente alega que o suposto erro de classificação não foi comprovado pelo Fisco, estando a autuação carente de motivação, o que deve acarretar a nulidade do trabalho fiscal com esse fundamento.

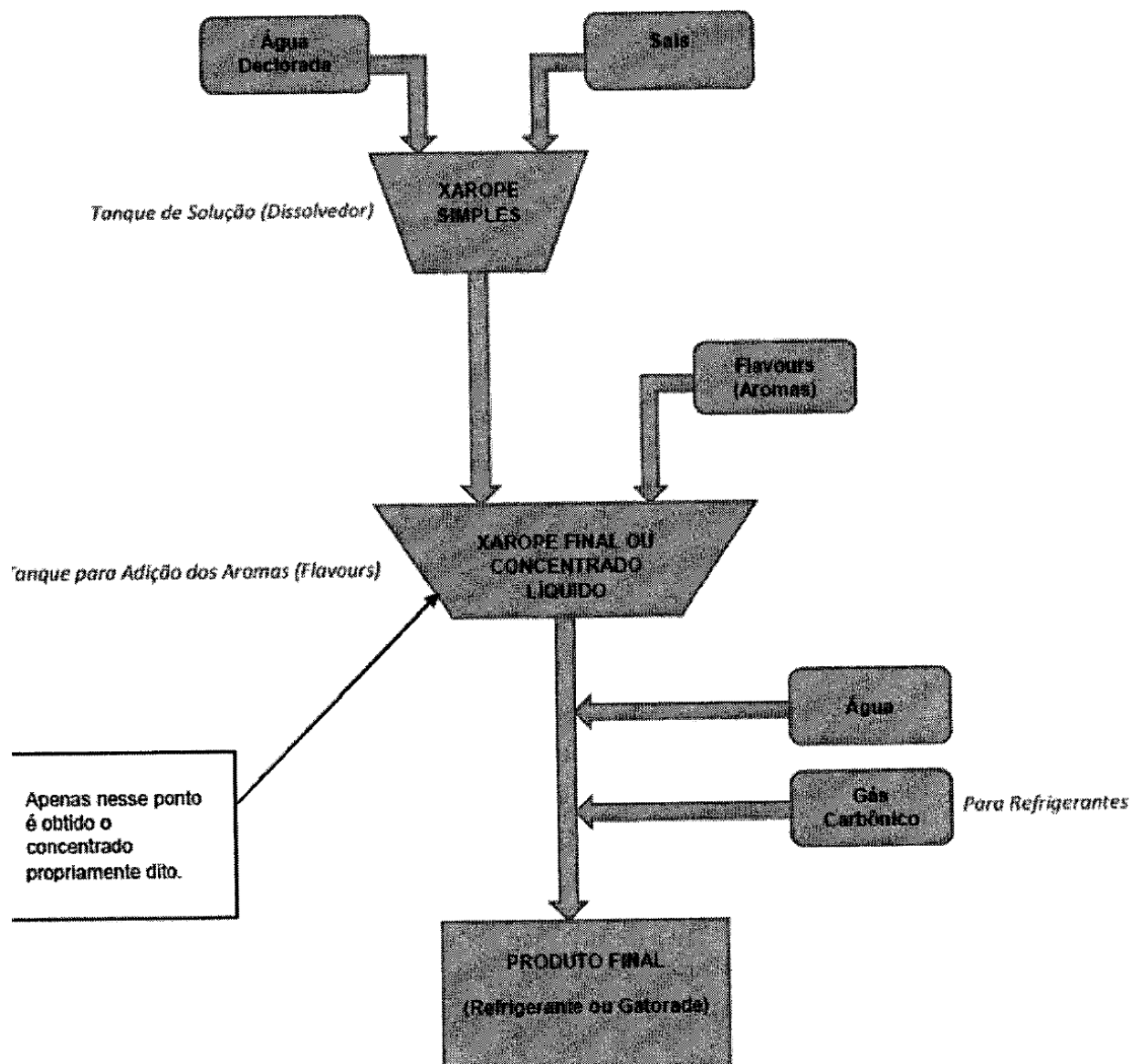
Não vislumbro assistir razão às alegações do recurso quanto a falta de motivação. O auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação para esse fundamento da glosa e as provas que conduziram a autoridade autuante à lavratura do auto de infração.

Quanto a necessidade de laudo técnico para embasar a classificação fiscal operada pela Fiscalização, nos termos do §1º do art. 30 do Decreto nº 70.235/72, "não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos", o que não impede que a Fiscalização tenha um entendimento pela prescindibilidade de elaboração de laudo para fundamentar o lançamento, desde que fundamentado pelo uso das regras de classificação fiscal.

Assim, não restou comprovada nos autos a ausência de fundamentação ou motivação cometida pela Autoridade Tributária que possa ter causado cerceamento do direito de defesa da recorrente nesse aspecto ora analisado.

Por oportuno, apresenta-se um fluxograma simplificado de produção de refrigerante e Gatorade para identificação do uso dos insumos em cada etapa de produção:

A fabricação dos refrigerantes ou Gatorade segue a sequência básica resumida no fluxograma abaixo:



A Fiscalização realizou diligência para verificar o processo produtivo dos refrigerantes e Gatorade, bem como para verificar as matérias-primas utilizadas na fabricação desses produtos, sendo constatados os fatos a seguir indicados pela Autoridade Fiscal:

Para melhor esclarecer este assunto, em 13/03/2015, 01/06/2015 e 15/09/2015 realizamos diligências nas salas de estocagem de matérias-primas da AMBEV e no início das linhas de produção de Gatorade e refrigerantes, em companhia do gerente de fábrica Fábio Henrique Cardoso de Souza.

225) A pessoa citada acima esclareceu que:

a) Quanto ao processo produtivo básico de refrigerantes e Gatorade

i) Recebimento de matérias-primas- As matérias-primas, basicamente aromas e sais, são recebidos dos fornecedores, e então encaminhados a uma sala de estocagem, antes do preparo propriamente dito.

ii) Tratamento de água-A água utilizada para a fabricação dos refrigerantes é “declorada” após tratamento.

(...)

iii) Adição dos sais- Essa água declorada alimenta um equipamento (tanque de solução) conhecido como “dissolvedor”, onde lhe são adicionados os sais industrializados;

iv) Adição de Aromas- A solução resultante é então encaminhada aos tanques onde serão adicionados os aromas (flavours), de acordo com a formulação do refrigerante a ser fabricado;

v) Enchimento- A mistura é então dirigida às linhas de enchimento, onde é feita uma diluição. No caso dos refrigerantes é adicionado o gás, e finalmente segue para envase.

b) Quanto ao recebimento das matérias-primas

i) Os aromas chegam da AMBEV acondicionados em bombonas e os sais acondicionados em sacos, conjunto esse convencionalmente chamado de “kit” para fabricação de refrigerante.

ii) Os aromas, chamados flavours, são os componentes que contém os aromas das bebidas a serem fabricadas, p. ex. laranja, tangerina, limão, guaraná. Vêm embalados em bombonas, e se apresentam na fase líquida.

iii) Os sais vêm embalados em sacos, na fase sólida, e são basicamente acidulantes e conservantes.

iv) No caso dos refrigerantes, os sais são ácido cítrico, sorbato e benzoato. [...]

v) Tais componentes do kit não podem ser misturados já no fornecedor e transportados, já na forma do concentrado pronto, porque as misturas para cada produto tem dosagens e sequências diferentes, e se o concentrado já viesse pronto, o volume do produto seria maior.

vi) Os kits, quando são recebidos do fornecedor, não apresentam ainda as características essenciais do concentrado pronto. Para que isso aconteça é necessário que eles sejam misturados apenas durante o processo de preparo das bebidas, na AMBEV.

226) Fomos então às salas de estocagem de matérias-primas e registramos fotos de kits básicos para elaboração de Gattorade, Guaraná Antarctica, Sukita Laranja e Soda Limonada.

Feitas essas considerações iniciais para melhor compreensão da matéria em debate, passa-se à análise da classificação fiscal adequada dos *kits*, objeto da glosa.

As fornecedoras e a recorrente entendem que cada *kit* é uma mercadoria única, identificada como uma preparação composta destinada à fabricação de bebidas da posição 2202, por isso, enquadrando-se perfeitamente no EX.01 do código 2106.9010 da TIPI, cujo texto abaixo transcrevemos, com a aplicação da correspondente alíquota de 27% sobre o valor das notas fiscais de compras a fim de obter o montante do crédito ficto:

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.	
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas	0
2106.90	- Outras	
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	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	27
	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	30

O que se observa é que os *kits* da Pepsi Industrial da Amazônia e Arosuco não se identificam como “extratos concentrados ou sabores concentrados” prontos para diluição na fabricação de refrigerante, constante no Ex 01 do código 2106.9010 da TIPI, pois não possuem as características próprias dessa classificação, entendimento esse lastreado nas diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias).

A empresa diz se basear na RGI 1 para classificar os kits no Ex 01 do código 2106.90.10, entretanto, como bem colocado pela Fiscalização, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único.

Assim, para um produto se enquadrar 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. Como se verá adiante, as mercadorias em análise não se enquadram em alguns desses itens.

Primeiramente, a Fiscalização discorreu sobre o que vem a ser o termo "preparações" na NCM/TIPI e NESH, utilizando-se de vários exemplos obtidos das Notas do Sistema Harmonizado, para concluir que esta expressão sempre se refere a uma mistura, que no caso "composta" trata-se de matérias de Capítulos distintos da NCM/TIPI. A contrário sensu, preparação "simples" diz respeito aquelas misturas de substâncias constantes do mesmo capítulo da NCM/TIPI.

Com efeito, o chamado "kit concentrado", considerado o conjunto dos componentes que vem embalados separadamente no *kit*, não pode ser caracterizado como preparação composta, isso porque essa última é constituída por uma mistura de diversas substâncias que se apresentam em corpo único e, em sentido contrário, restou comprovado que esse produto (*kit*) foge ao conceito de preparação composta, haja vista que são formados de partes individualizadas, sem corpo único, cada qual possuindo características próprias, o que demanda uma classificação em separado de cada uma delas.

Nesse sentido, vale citar o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), abaixo transcrito, que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado, que não foi observada pela recorrente:

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.

Além disso, a fiscalização lembrou, oportunamente, que 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. Acrescenta, ainda, que 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.

Como se sabe, o Sistema Harmonizado é cogente, pois foi introduzido no Brasil por meio de uma convenção internacional, que, uma vez introduzida no ordenamento jurídico pátrio, revoga ou modifica a legislação tributária interna e será observado pela que lhe sobrevenha, conforme estabelece art.98 do CTN.

Outro aspecto que vale ser ressaltado é que, de acordo com a legislação do MAPA que dispõe sobre concentrados, o produto concentrado é definido como aquele que contém todos os extratos e aditivos da bebida, o que permite, quando diluído, apresentar os mesmos padrões de identidade e qualidade do produto final. Essas são as prescrições contidas nos arts. 13 e 30 da Lei nº 8.918/1994, *in verbis*:

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

[...]

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

[...]

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

Observando-se o processo produtivo da empresa anteriormente apresentado, percebe-se que as partes dos kits são, em verdade, matérias-primas na produção do xarope composto (concentrado), não podendo ser confundido de forma alguma com o próprio concentrado, isso porque as “partes” que compõem os *kits* não são elementos prontos e completos, que, se diluídos individualmente, sejam capazes de resultar em um refrigerante com todos os seus aspectos de sabor, cheiro, cor e demais características físico-químicas.

Como antes demonstrado, o concentrado somente é obtido em fase posterior de industrialização na modalidade transformação, ocorrida na engarrafadora, quando então há mistura (a adição dos ingredientes deve ocorrer de forma lenta e cuidadosa e seguir certa sequência, conforme a formulação de cada sabor) das partes contendo os ingredientes com outros elementos (água, açúcar, etc), resultando em produto intermediário para a produção do refrigerante, denominado xarope concentrado, esse sim classificado nas Ex. 01 ou 02 do código 2106.9010 da TIPI, dependendo da capacidade de diluição.

Por fim, esse xarope concentrado sofre tratamento complementar com a diluição em água carbonatada, dando origem ao refrigerante.

Essa última etapa pode ser realizada tanto no estabelecimento da engarrafadora, como no estabelecimento de um produtor final (bares e restaurantes), nesse último caso utilizando-se as máquinas de post mix.

Não se nega que algumas das partes dos *kits* se caracterizam como preparações, mas essas preparações não podem ser consideradas “extratos concentrados ou sabores concentrados²”, pois, embora sejam destinadas à produção de bebidas ou alimentos em geral, não se encontram prontas para, somente por diluição, produzir a bebida, exigindo-se, pois, outras etapas de industrialização pela mistura das substâncias contidas nas partes adquiridas dos

² A diferença entre ingredientes do “extrato” concentrado e do “sabor” concentrado é que neste último o extrato do vegetal de origem é totalmente substituído por aromatizantes/saborizantes artificiais (por exemplo, pó para elaboração de refresco artificial).

fornecedores e outros ingredientes para se chegar ao “concentrado” propriamente dito e este, por fim, ser diluído em água carbonatada, dando origem à bebida pronta, que no caso é o refrigerante.

Para essas partes constituídas de preparações, mas sem identidade com os “concentrados”, a fiscalização atribuiu os códigos 2106.90.10- “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas” ou o código residual 2106.90.90- “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, cujas alíquotas do IPI são zero, por aplicação da RGI-1 e RGC-1.

Restando comprovado que as partes individuais de cada *kit* não são aptas para a fabricação direta das bebidas da posição 2202 por meio de diluição, pois isoladamente não apresentam as características próprias de um extrato concentrado, não podem ser enquadrados no Ex.01 do código 2106.90.10. Os referidos *kits* se constituem, na verdade, em matérias-primas para a produção do extrato (xarope) concentrado, que somente é obtido após etapas de industrialização ocorridas na engarrafadora. Assim, como a classificação da mercadoria é definida pelas características intrínsecas e extrínsecas da mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador (aquisição dos *kits* dos fornecedores), e não na utilização a ser conferida pelo destinatário, os componentes dos kits adquiridos devem ser classificados de acordo com as suas características consideradas individualmente e as regras de interpretação do SH e NESH.

Nesse mesmo sentido, temos várias decisões do CARF, dentre as quais destacamos as seguintes ementas parciais:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

"KITS" PARA BEBIDAS. CLASSIFICAÇÃO INDIVIDUALIZADA. POR COMPONENTE.

Os denominados "kits" para produção de bebidas no estabelecimento do comprador, por não serem misturados, não podem ser classificados como uma única preparação sob o código NCM/SH 2106.90.10 "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas", devendo ser classificados individualmente, por cada componente.

A classificação de produtos não misturados sob um único código de preparação somente é autorizada quando haja previsão nos textos das posições e das notas de seção e de capítulo ou nas respectivas notas explicativas ou regras gerais do Sistema Harmonizado, o que não ocorre no caso das preparações a que se referem o código NCM/SH 2106.90.10.

Em face da classificação individualizada por componentes do denominado "kit" resta prejudicado o enquadramento no Ex tarifário 01 código NCM/SH 2106.90.10 pleiteado pela contribuinte, o que também não se revelou adequado para nenhuma das partes componentes do "kit", conforme devidamente motivado pela fiscalização.

(Acórdão nº3402004.073 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de relatoria da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, sessão de 26 de abril de 2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. 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.

(Acórdão nº3201005.720 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de relatoria do Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, sessão de 25 de setembro de 2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

IPI. 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.

(Acórdão nº 3402003.799 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, redator designado o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, sessão de 26 de janeiro de 2017)

Assim, como nenhuma das partes dos *kits* se classifica no Ex.01 do código 2106.90.10, a fiscalização definiu o enquadramento correto para cada uma delas, procedimento efetuado com base na análise das características dos ingredientes que fazem parte das embalagens individuais e as regras de interpretação do SH e NESH, conforme a seguir transcrito. Ressalte-se que, quanto à classificação individual dos conjuntos que compõem os diversos kits, a recorrente não manifestou qualquer contestação à reclassificação efetuada pelo Fisco:

Classificação fiscal correta dos kits de refrigerantes

Dentre os componentes dos kits para refrigerantes adquiridos pela AMBEV no período abrangido pela ação fiscal, são de maior importância:

- As partes que contém extrato de noz de cola, além de outros aromatizantes /saborizantes e de corante caramelo, dos kits destinados à preparação dos refrigerantes PEPSI Cola;

- As partes que contém extrato vegetal de guaraná e/ou de açaí, com outros aromatizantes/saborizantes dos kits sabor guaraná;

- As partes que contém o líquido natural, além de aromatizante, estabilizantes e corante dos concentrados natural limão diet fe1403 kit; concentrados natural limão fe1403 kit; concentrados natural s tônica fe1401 kit; concentrados natural rm kit; kit h2oh limão; e dos kits destinados à preparação dos refrigerantes Sukita.

Prosseguindo-se a análise na análise da classificação fiscal mais acertada para as partes dos kits de refrigerante, faz-se importante observar o disposto na RGI 3A do SH, que assim versa:

Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

Dada a ausência de uma posição mais específica, um produto que contenha extrato que é ingrediente fundamental no aroma ou no sabor da bebida, além de outras substâncias, classifica-se no escopo da posição 21.06, a qual trata das “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”, conforme esclarecem as Notas Explicativas dessa posição:

Classificam-se especialmente aqui:

[,,,]

Classificam-se especialmente aqui:

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 conseqüência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também freqüentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

Verifica-se da estrutura da posição 21.06 que a mesma se desdobra em apenas duas subposições, estando a subposição 21.06.10 reservada aos “Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas” que por certo não se trata dos produtos em comento.

Assim, as partes dos kits de refrigerante que contenham extrato de noz de cola, extrato vegetal de guaraná, de açaí, ou líquido natural (concentrados natural limão diet fe1403 kit; concentrados natural limão fe1403 kit; concentrados natural s tônica fe1401 kit; concentrados natural laranja rm kit; kit h2oh limão e dos kits destinados à preparação dos refrigerantes Sukita) e **outros aromatizantes/saborizantes devem ser enquadrados na subposição 2106.90 da NCM, destinada a “outras” preparações.**

Já a subposição 2106.90 só se desdobra em um único item 2106.90.10 da NCM “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”, que é correta, e cuja alíquota do IPI é zero.

[...]

Tais componentes não se enquadram no Ex 01 do referido código, uma vez que para ser extrato concentrado, que é uma preparação composta, deverá conter o extrato vegetal de sua origem e todos os demais aditivos necessários, a fim de apresentar, quando diluído, as mesmas características de identidade presentes na bebida elaborada a partir dele.

Entende-se, portanto, com base na RGC-1, estrutura basilar da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprova pelo Decreto 6.006, de 28 de dezembro de 2006 e, subsidiariamente, nos esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº435, de 28 de janeiro de 1992, com seu texto consolidado pela IN RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008, com alterações da IN RFB nº1.072, de 2010, e da IN RFB nº 1.262, de 2012, que os componentes dos kits para refrigerantes adquiridos por AMBEV, mistura do extrato com outros aromatizantes/saborizantes (extrato vegetal **de guaraná e/ou de açaí; líquido natural** dos concentrados: natural limão diet fe1403 kit, natural limão fe1403 kit, natural limão fe1403 kit, natural s tônica fe1401 kit, natural laranja rm kit, h2oh limão, e destinados à preparação dos refrigerantes Sukita; **extrato de noz de cola** ou Flavours), classificam-se no código **2106.90.10 da NCM: “Preparações dos tipos utilizadas para elaboração de bebidas”**, cuja alíquota conforme TIPI é 0% (zero).

Nos itens a seguir, trata-se da classificação fiscal dos demais componentes de kits para refrigerantes adquiridos por AMBEV.

As partes dos kits fornecidos que não contém extrato vegetal de guaraná, nem líquido natural dos refrigerantes sabor limão ou laranja, ou Sukita ou extrato de noz de cola, são formados por acidulantes, conservantes e outros ingredientes, como edulcorantes e/ou sequestrantes.

As matérias-primas utilizadas nos kits fornecidos pela Pepsi ou pela Arosuco não se caracterizam como óleos essenciais da posição 33.01. A mistura de pelo menos dois desses ingredientes resulta numa preparação para uso em diversos alimentos, mas não especificamente para aplicação em bebidas.

Por aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado-RGI-1/SH, as “Preparações alimentícias diversas” classificam-se no Capítulo 21.

Como não se verifica uma posição específica que trate das preparações em questão, resta a posição 21.06, que trata das “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”.

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

Tendo em vista que a preparação sob análise é utilizada de forma geral para qualquer tipo de indústria alimentícia e, portanto, não é do tipo específico utilizado para elaboração de bebidas de que trata o item 2106.90.1, e igualmente não é do tipo utilizado para fabricação de pudins do item 2106.90.2, nem é um complemento alimentar do item 2106.90.3, mas também não é uma mistura à base de ascorbato de sódio referido no item 2106.90.3, nem se enquadra como goma de mascar do item 2106.90.5, e muito menos como caramelos do item 2106.90.6, resta-lhe o item residual “Outras” do código 2106.90.9.

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 refrigerantes sabor limão ou laranja, ou Sukita, ou extrato de noz de coloa, 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.

Conclui-se desse modo que os créditos incentivados escriturados pela autuada no período de apuração de janeiro a dezembro de 2011, inclusive os originados na aquisição dos kits sabor guaraná, são indevidos porque para a classificação fiscal das mercadorias adquiridas NCM 2106.90.10 a TIPI previa, à época dos fatos, a alíquota 0% (zero).

(negritos nossos)

Desta feita, considerando todo o acima exposto, entendo que os créditos relativos a aquisição dos “kits” para a fabricação de refrigerantes e Gatorade foram indevidamente escriturados e utilizados na apuração do IPI, sendo, por isso, pertinente a glosa efetuada pela fiscalização.

Glosa de créditos oriundos da aquisição de bebidas para comercialização

Conforme informado no TVF, a fiscalização constatou que a fiscalizada se creditou de IPI destacado em notas fiscais relativas a entradas de refrigerantes destinados a revenda cujos documentos fiscais foram emitidos por estabelecimento de firma pertencente ao mesmo grupo econômico (Ambev Brasil Bebidas Ltda, CNPJ nº73.082.158/0049-76).

Também constatou a fiscalização que as industrializações desses produtos não o foram sob encomenda, sendo que a fiscalizada deu saída à referidas bebidas por meio de notas fiscais de vendas destinadas a terceiros em que o IPI foi destacado, ou por meio de notas fiscais de transferência para outras filiais em que foi utilizada suspensão do imposto.

Por oportuno, esclarece-se que, à época, existiam dois sistemas de tributação do IPI para esse ramo de atividade de fabricantes de bebidas: *ad rem* (REFRI) e o regime geral.

No regime especial *ad rem*, denominado de regime do REFRI-Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias, as fabricantes de bebidas tinham que fazer opção por essa modalidade e a sua tributação se dá pela quantidade produzida de bebidas, por marca de produto e embalagem, aplicando-se um valor fixo por unidade de produto.

No tocante ao regime comum ou geral, a tributação do IPI se dá por meio da aplicação de alíquotas previstas na Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI), conforme prevê o art.222 do RIPI/2010 e nos arts. 3º a 13º do Decreto nº6.707/2008.

Consta nos autos que a matriz do estabelecimento fiscalizado é optante do Regime Especial (REFRI-Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias) e, uma vez que a matriz tenha optado pelo regime especial de tributação do IPI, a opção é válida para todos os seus estabelecimentos, nos termos do §1º do art.58-J da Lei nº10.833/2003.

Quanto a tributação do IPI, o regime tributário (REFRI) das bebidas em questão era previsto, para os fatos geradores ocorridos no período analisado, pela Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, com a redação dada pelos arts. 58-A a 58-U da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e com as modificações de redação introduzidas pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 (RIPI/2010, art. 204)), *in verbis*:

Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

I - **uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial**, observado o disposto no parágrafo único; e (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

II - (...)

Parágrafo único. Quando a **industrialização se der por encomenda**, o imposto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no parágrafo único do art. 58-A desta Lei.

(negritos nossos)

Conforme o dispositivo transcrito, no regime especial (REFRI), além do valor do IPI ser calculado por litro de bebida, determina-se a **incidência única do IPI na saída de produtos nacionais do estabelecimento industrial**. No caso de industrialização por encomenda, o IPI será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos. A **incidência única do imposto** na saída do estabelecimento produtor ou equiparado a industrial é a característica principal desse regime tributário (REFRI), o que permite maior controle do Fisco sobre a correta apuração dos tributos devidos nesse ramo de atividade.

A recorrente não contesta nos autos que as operações ora analisadas se trata de produtos acabados (refrigerantes) adquiridos pela fiscalizada e destinados à comercialização.

Por consequência, tem-se que o IPI correspondente a tais operações já havia sido pago de uma vez pelo estabelecimento fabricante da bebida, não cabendo o destaque de IPI, tampouco o seu creditamento em operação seguinte.

Como se sabe, nas operações de revenda de produtos acabados, a Recorrente atua meramente como comerciante, diferentemente do que acontece na revenda de bens de produção (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem), em que o estabelecimento que faz a revenda é obrigatoriamente equiparado a industrial (RIPI/2002, art. 9º, § 4º; RIPI/2010, art. 9º, § 6º). O creditamento ocorrido pela entrada de produtos acabados para comercialização efetuado pela recorrente foge da lógica da sistemática de apuração do IPI e não possui qualquer respaldo legal.

Desta feita, não há direito ao crédito nas operações ora analisadas, sendo que a recorrente deveria ter agregado ao custo das mercadorias vendidas o valor do IPI destacado nas notas fiscais de transferência, vez que inexistente previsão legal para creditamento do imposto nessa situação.

Em sua defesa, a recorrente explica que posteriormente à entrada e ao registro dos créditos sobre as bebidas recebidas, houve a saída destes mesmos produtos com débito do imposto. Tal fato é constatado a partir dos demonstrativos e documentos exemplificativos juntados aos autos (doc. 08 da impugnação), que demonstram claramente que as mercadorias revendidas pelo estabelecimento atuado saíram com débito do IPI, ao passo que as mercadorias transferidas a centros de distribuição foram por eles tributadas quando da ulterior saída a terceiros. Portanto, em ambas as situações, certo é que o imposto creditado na entrada foi posteriormente debitado e pago nas saídas dos produtos a terceiros, nada havendo a ser exigido da Recorrente.

Aduz ainda que se o registro do crédito fosse vedado em função de as mercadorias se sujeitarem ao regime monofásico, jamais poderia haver o lançamento do tributo, tendo ele sido, ao final, recolhido pela própria Recorrente antes do início do procedimento de fiscalização. Haveria, quando muito, pagamento a destempo do IPI (mera postergação), não estando autorizado o procedimento adotado pela fiscalização, qual seja, a glosa dos créditos acompanhada da cobrança de tributo já liquidado. Afinal, desse procedimento resultaria *bis in idem* vedado pelo ordenamento.

Por isso, entende que nesse tipo de caso, em que, de acordo com a acusação, configura-se o cumprimento da obrigação tributária principal, mas após a data em que o crédito tributário deveria ser adimplido, a legislação prevê o lançamento apenas de juros de mora e multa isolados (Lei nº 9.430/96, art. 43). Aliás, diz que é esse o entendimento da Administração Tributária Federal, expresso no Parecer Normativo nº02/1996, em matéria de IRPJ e CSLL, perfeitamente aplicável ao caso:

O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago" (item 6.2.).

Inicialmente, entendo que o caso não se amolda ao instituto da postergação do tributo, em decorrência da inobservância do regime de competência, uma vez que não houve antecipação de um creditamento de IPI, nem a postergação da escrituração de um débito de IPI. O que ocorreu nas operações ora analisadas foi a escrituração indevida tanto de crédito quanto de um débito, conforme antes demonstrado.

Não obstante, sobre essa matéria o colegiado resolveu baixar o processo em diligência para que a autoridade fiscal adotasse os seguintes procedimentos:

a) intimar o autuado a fazer prova cabal de sua alegação de lançamento indevido de débitos nas saídas de mercadorias recebidas para revenda, sobretudo com a segregação entre as saídas dos produtos fabricados daqueles comercializados;

b) com base na prova produzida nesses termos pelo contribuinte, reconstituase a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos porventura indevidamente lançados; e

c) repercutir a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora analisado, em parecer circunstanciado, em que se mencionem também quaisquer outras informações pertinentes;

Em atendimento ao solicitado, a fiscalização juntou aos autos o seguinte relatório, no qual consta as conclusões sobre as informações solicitadas:

Tendo-se em vista a conversão do julgamento em diligência conforme Resolução nº 3402 003.480 do CARF, à fl. 1615, a fim de se excluir os débitos de IPI relativos aos produtos sujeitos ao regime monofásico, recebidos de outros estabelecimentos para revenda, procedemos à análise da documentação apresentada no processo de AI nº 10880.727044/2015-61 e elaboração do presente relatório (documentação apresentada em resposta à Intimação realizada no DCC nº 10906.104306/2023-99 com ciência em 14/03/2023).

Inicialmente, do laudo acostado à fl. 1659, verificou-se que o levantamento realizado pelo interessado objetivou demonstrar o lançamento do imposto na saída dos produtos recebidos pelo estabelecimento para simples revenda. Por se tratarem de produtos sujeitos ao regime monofásico quando da sua saída dos estabelecimentos industriais remetentes, os créditos apurados pelo fiscalizado restaram glosados no procedimento fiscal formalizado no processo acima.

A partir da relação de notas fiscais de entrada anexada ao Auto de Infração, demonstrando a glosa de créditos no valor de R\$ 744.027,99, foi elaborado pelo

interessado o Anexo 1.1 do laudo técnico (fl. 1681), que se trata basicamente da mesma relação de notas fiscais, porém com a indicação de algumas notas em duplicidade, produtos recebidos em devolução e produtos não enquadrados no regime monofásico.

Nessa apuração o interessado chegou ao valor de R\$ 736.906,64 de créditos de IPI referentes à 1.706.113 produtos que entraram no estabelecimento para revenda, portanto muito próximo ao montante obtido pela fiscalização.

A partir daí foi elaborado o Anexo 1.1.3 que se trata da própria relação do Anexo 1.1, porém ordenada por produto.

Nos demais anexos foram apenas conferidos o regime de tributação dos diversos produtos (regime monofásico) e a devida escrituração dos documentos fiscais nos correspondentes livros fiscais.

A partir dos produtos do Anexo 1.1.3 foram obtidos os documentos fiscais de saída correspondentes, contendo códigos de operação fiscal (CFOP) indicadores de operações com mercadorias recebidas de terceiros, quais sejam, os CFOPs 5403, 6403, 5152 e 6152.

O interessado também considerou as notas fiscais de produtos saídos em bonificação (CFOPs 5910 e 6910), uma vez que não seria possível fazer a distinção entre produtos que foram industrializados no próprio estabelecimento daqueles recebidos de terceiros para revenda.

A relação de notas fiscais de saída dos respectivos produtos obtida foi acostada à fl. 2221 (Anexo 2.1) concluindo que o IPI lançado sobre os mesmos seria da ordem de R\$ 1.551.479,18.

Esse valor, em bases mensais, seria o valor dos débitos a serem estornados na reconstituição da escrita fiscal, conforme determinado em Resolução do CARF, uma vez que se tratam de produtos anteriormente tributados pelo regime monofásico, cujos créditos restaram glosados pela fiscalização (no valor de R\$ 744.027,99 conforme acima).

Entretanto, depreende-se que a apuração realizada pelo interessado levou em consideração apenas o CFOP constante dos documentos fiscais, conforme acima. Ademais, foram considerados todos os produtos saídos em bonificação, que o próprio interessado admite compreender tanto os produtos industrializados no estabelecimento quanto os recebidos de terceiros.

Ocorre que a relação de notas fiscais de saída apresentada no Anexo 2.1 pelo interessado traz uma quantidade muito superior de produtos (3.216.510 produtos) comparada à quantidade verificada através da relação de notas fiscais de entrada do Anexo 1.1 (1.706.113 produtos).

Do que se conclui que a maior parte dos produtos da relação de saídas, em realidade, corresponde a produtos industrializados no estabelecimento, saídos em

bonificação ou mesmo com CFOP informado de forma equivocada nos documentos fiscais correspondentes.

Assim sendo, a partir dos Anexos 1.1.3 e 2.1.2 (que se tratam das relações de notas de entrada e saída dos Anexos 1.1 e 2.1 ordenados por produto) foram identificados 4 produtos que apresentaram maior divergência entre as quantidades que entraram e que saíram do estabelecimento, conforme o quadro abaixo:

Código	Descrição	Qtd.	IPI	Qtd.	IPI	Diferença IPI
		Entrada	Entrada	Saída	Saída	
10011163	pepsi cola pet 3 3 l sh c 04	3.760	4.156,30	108.810	117.055,19	112.898,89
10023499	guarana chp antarctica pet 2l caixa c 6	4.400	2.238,72	340.053	166.607,57	164.368,85
10079459	pepsi cola pet 2 5l caixa c 6	7.680	9.757,44	132.220	160.666,55	150.909,11
10087916	H2O limao c gas pet 500ml caixa c 12	336	130,64	664.920	297.321,78	297.191,14
		16.176	16.282,95	1.246.003	741.651,09	725.367,99

O quadro acima demonstra que na apuração do interessado 1.246.003 unidades dos produtos relacionados foram revendidos ou transferidos pelo estabelecimento, enquanto que apenas 16.176 foram recebidos para revenda.

Portanto, uma diferença de 1.229.827 produtos, ou R\$ 725.367,99 em termos de valores de IPI, que devem ser descontados do montante de R\$ 1.551.479,18 apurado pelo interessado a fim de que possam ser estornados na escrita fiscal.

Assim sendo, as notas fiscais dos produtos acima foram relacionadas no arquivo ApuraçãoDébitos.xlsx em planilhas nomeadas conforme os códigos de produto, com os valores de IPI correspondentes consolidados mensalmente.

Os valores mensais foram então transportados para a planilha "Anexo 2.1-ajustado" do mesmo arquivo para serem descontados do montante apurado pelo interessado, de R\$ 1.551.479,18, do seu Anexo 2.1.

Nas demais planilhas foram apurados, para cada produto, os períodos que se encontravam disponíveis para revenda/transferência pelo estabelecimento, conforme as datas de entrada e quantidades de produtos recebidos.

A planilha "Anexo 2.1 ajustado" foi reproduzida abaixo.

	Valor IPI Laudo Técnico	código 10011163	código 10023499	código 10079459	código 10087916	IPI Entrada	IPI Ajustado*
jan/11	111.159,85	3.500,60	5.294,51	5.949,96	44.743,09	351,44	52.023,13
fev/11	91.454,37	918,16	20.642,83	4.021,02	24.690,46		41.181,90
mar/11	120.394,70	11.395,12	11.885,90	17.594,78	27.041,95		52.476,95
abr/11	119.989,94	11.194,01	15.703,55	24.344,74	21.393,84		47.353,80
mai/11	82.108,92	5.408,89	10.316,97	10.336,79	7.156,96		48.889,31
jun/11	110.671,64	3.120,33	11.663,76	10.997,46	21.251,27		63.638,82
jul/11	93.401,79	4.313,27	10.347,44	8.805,80	16.340,83	2.238,72	55.833,17
ago/11	145.614,87	15.444,10	12.311,97	28.592,59	21.856,31		67.409,90
set/11	122.967,24	11.720,04	13.121,44	13.266,56	18.051,19	3.935,37	70.743,38
out/11	140.713,68	12.963,29	13.736,58	10.001,39	26.092,30	4.878,72	82.798,84
nov/11	149.078,80	20.674,07	14.104,97	11.135,90	21.907,63	4.878,70	86.134,93
dez/11	133.671,42	5.449,14	20.770,16	6.226,75	18.051,26		83.174,11
Total 2011	-	-	-	-	-		751.658,25
jan/12	119.119,36	9.694,18	5.485,36	8.869,36	28.440,41		66.630,05
fev/12	11.132,60	1.259,99	1.222,13	523,45	304,28		7.822,75
	1.551.479,18	117.055,19	166.607,57	160.666,55	297.321,78	16.282,96	826.111,05

* IPI a ser estornado na escrita fiscal (Valor IPI Laudo Técnico – Diferença IPI Entrada/Saída no quadro anterior)

A planilha foi elaborada até fevereiro/2012 da mesma forma que as relações de notas fiscais utilizadas pelo interessado, que concluiu, conforme laudo técnico, que a saída dos produtos recebidos para revenda poderia ter ocorrido até 37 dias após sua entrada no estabelecimento (giro de estoque).

Entretanto os débitos de IPI a serem estornados na escrita fiscal, até dezembro/2011, somaram R\$ 751.658,25, ou seja, da mesma ordem dos créditos glosados pela fiscalização, de R\$ 744.027,99 (ou R\$ 736.906,64 na apuração do interessado), como esperado, uma vez que se tratam de produtos acabados recebidos, e posteriormente destinados, pelo estabelecimento (ou seja, sem agregação de valor através de novo processo industrial).

No arquivo ReconstituiçãoEscrita.xlsx foram reproduzidas a escrita fiscal original (Livro RAIPI) e a escrita fiscal reconstituída pela fiscalização, constantes do Auto de Infração, bem como uma nova versão da escrita fiscal reconstituída com maior detalhamento dos valores glosados do crédito.

Na planilha "RAIPI Reconstituído Diligência" foram estornados os valores obtidos do quadro acima chegando-se a uma diferença a recolher do IPI de R\$ 17.796.332,53 (no lançamento original a diferença a recolher era de R\$ 18.555.112,13). Foram também realizadas as devidas correções no valor do crédito glosado pela fiscalização, de R\$ 744.027,99 para R\$ 736.906,64, conforme apurado no Anexo 1.1 do interessado.

Na mesma planilha foi realizada a atualização dos valores da multa de ofício e dos juros moratórios do Auto de Infração sobre as novas diferenças a recolher apuradas (crédito tributário total atualizado de R\$ 40.670.509,79 para R\$ 39.012.351,64).

Assim sendo, em cumprimento ao item 'd' da Resolução do CARF à fl. 1615, encaminhe-se ao Recorrente para manifestação no prazo de 30 dias, nos termos do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011.

(negritos nossos)

Como se observa, a fiscalização reconheceu que parte do IPI lançado era indevido, apurando-se uma diferença a recolher do IPI de R\$ 17.796.332,53 (no lançamento original a diferença a recolher era de R\$ 18.555.112,13). Foram também realizadas as devidas correções no valor do crédito glosado pela fiscalização, de R\$ 744.027,99 para R\$ 736.906,64. Por fim, foi realizada a atualização dos valores da multa de ofício e dos juros moratórios do Auto de Infração sobre as novas diferenças a recolher apuradas (crédito tributário total atualizado de R\$ 40.670.509,79 para R\$ 39.012.351,64).

A recorrente se manifestou sobre o resultado da diligência concordando integralmente com os seus termos.

Desta feita, não havendo mais controvérsia sobre essa matéria, entendo que o resultado da diligência deve ser acolhido no presente voto.

Glosa de créditos oriundos da aquisição de bens de uso ou consumo

A Fiscalização constatou que a empresa se creditou indevidamente de valores de IPI referentes a aquisições de bens de uso e consumo (itens de manutenção e material intermediário de produção), uma vez que tais itens não se subsomem ao conceito de insumo no âmbito do IPI.

Não foram aceitos, assim, os valores referentes a gastos com combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, equipamentos de segurança, filtros e retentores, material de limpeza e higienização, material elétrico e hidráulico, peças de reposição e uniformes dos empregados, para gerar créditos básicos, uma vez que esses bens não se incluem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, consumidos no processo de industrialização, únicos insumos admitidos por lei,

Informa a recorrente 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 a 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:

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

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

(negrito nosso).

A recorrente alega que a glosa fundada no PN COSIT nº65/1979, segundo o qual necessário que o consumo desses itens intermediários decorra de contato direto com o produto final equivale a criar um novo requisito ao creditamento que não tem amparo em lei.

O sentido do termo “**consumidos**” previsto na lei refere-se à perda de características inerentes aos itens necessários à industrialização decorrentes das sucessivas transformações ocorridas na industrialização, à perda de suas propriedades à qual corresponde acréscimo no valor do produto final. Assim, o que se exige é que o bem seja de algum modo aplicado na produção e que, sem ele, a fabricação da mercadoria não seja possível, tal como se dá com os materiais envolvidos no caso.

Essa questão já tinha sido enfrentada por minha antiga turma colegiada (3402) em caso da mesma Recorrente (AMBEV) no acórdão nº 3402-003.227, de lavra da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula. Naquela oportunidade, por unanimidade de votos, a turma julgadora, em composição bem diferente da atual, 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 integrem o ativo permanente, sendo desnecessária tal comprovação pelo Fisco, como sustentado pela recorrente. *(grifos constantes no original, sublinha nossa)*.

Percebe-se que no presente caso há coincidência de parcela dos bens glosados e aqui debatidos daqueles que foram objeto de glosa e análise no citado acórdão. Os bens abrangidos pelo voto são (conforme informado na coluna "uso pelo estabelecimento atuado" à

fl. 425): as partes, peças de máquinas, aparelhos e equipamentos, produto para assepsia, manutenção máquinas e equipamentos, etc.

Dessa forma, com a devida vênia, adota-se aqui nestes autos os fundamentos transcritos do voto, a fim de indeferir o creditamento do IPI referente aos citados bens, nos termos do art. 50, § 1º da lei nº 9.784/99.

Diante do exposto, entendo como pertinente a glosa operada pela Fiscalização.

Glosa de créditos oriundos da aquisição de insumos tributados de empresa do mesmo grupo econômico

Com relação a este último tópico, entendo que a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, com os quais concordo e reproduzo como minhas razões de decidir:

No período de janeiro a dezembro de 2011, houve também o aproveitamento de créditos de IPI na entrada de “kits” para refrigerantes acompanhados de notas fiscais emitidas por estabelecimento de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico: AMBEV Brasil Bebidas Ltda., CNPJ 73.082.158/0049-76.

Consoante a argumentação alinhavada em tópico precedente, a classificação fiscal dos “kits” para refrigerantes não deve ser no código 2106.90.10 Ex 01, pois não se trata de preparações compostas, mas de preparações simples para elaboração de bebidas, acondicionadas em bombonas (2106.90.10, 0%).

São os seguintes os “kits”:

- CONC NAT S GUARANÁ DIET FE1431 KIT
- CONC NAT LIMÃO DIET FE1403 KIT
- CONC NAT S TONICA FE 1401 KIT
- CONC NAT S LARANJA BR KIT
- SUKITA MIX BAG IN BOX 18L
- KIT H2OH LIMÃO
- KIT PEPSI COLA 35005 06 02 PEPSICOLA
- CONC NAT FE1430 ACAI KIT
- CONC NAT S GUA ACAI FE1430 PARTE
- CONC NAT LIMAO FE1403 BOMBONA
- CONC NAT S GUARANÁ FE1430 BOMBONA

Por outro lado, sendo o caso de destaque do imposto nas notas fiscais, não há provas de que a impugnante tenha assumido o ônus financeiro do imposto na

internação dos produtos, a despeito de intimação lavrada em 28/12/2015 (fls. 377/381) nos seguintes termos:

“Esclarecer a origem e comprovar a regularidade dos créditos escriturados, inclusive, informando a base legal que os justificaria e demonstrando a transferência de recursos ao emitente pelo destinatário, constantes de sua Escrituração do ano de 2011, conforme planilha em Anexo”; (g.m.)

Segundo a resposta encaminhada (fls. 382 e 383), a transferência de recursos à empresa emitente das notas fiscais, pertencente ao mesmo grupo empresarial, teria sido levada a cabo mediante encontro de contas; porém não houve a comprovação inequívoca da alegação, apesar da documentação apresentada referente a registros contábeis (fls. 393/411).

Assim, mantém-se a glosa.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, afastar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher as conclusões tomadas da diligência fiscal contante das e-fls. 2.885 a 2.888, quanto a reduzir o lançamento original da diferença a recolher de R\$ 18.555.112,13 para uma diferença a recolher apurada em diligência fiscal do IPI de R\$ 17.796.332,53. Bem como, realizar as devidas correções no valor do crédito glosado pela fiscalização, de R\$ 744.027,99 para R\$ 736.906,64. Por fim, realizar a atualização dos valores da multa de ofício e dos juros moratórios do auto de infração sobre as novas diferenças a recolher apuradas (crédito tributário total atualizado de R\$ 40.670.509,79 para R\$ 39.012.351,64).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

Apesar do sempre bem fundamentado voto do ilustre conselheiro relator, respeitosamente divergimos do seu entendimento no que se refere à (i) preliminar de ilegitimidade passiva, (ii) manutenção das glosas relativas aos insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos dos fornecedores AROSUCO, PEPSI, RAVIBRÁS e VALFILM junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, e (iii) manutenção da classificação dos kits de refrigerantes adotada pela fiscalização.

Sirvo-me da presente declaração de voto para expor meus fundamentos quanto aos últimos dois pontos.

1 DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES DE INSUMOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS

Inicialmente, destacamos que o debate quanto ao direito à apropriação de créditos decorrentes de aquisições de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus está totalmente superado, inexistindo razão para análise do cumprimento (ou não) dos requisitos legais para apropriação de créditos presumidos e/ou incentivados.

Isto porque, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 582.891, em sede de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese:

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

Por pertinente, cumpre transcrever a ementa do referido julgamento:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE.

O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida. **À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional.** Recurso Extraordinário desprovido.

(RE 592891, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 25-04-2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-204 DIVULG 19-09-2019 PUBLIC 20-09-2019) (**Grifamos**)

Ademais, por deixar ausente de qualquer dúvida a superação do debate acerca da subsunção às normas que estabelecem créditos presumidos, especificamente para os insumos

provenientes da Zona Franca de Manaus, destaco os seguintes excertos do voto da M. Ministra Relatora Rosa Weber:

À falta de reconhecimento expresso na legislação infraconstitucional do direito ao benefício fiscal consistente no aproveitamento de créditos presumidos nas aquisições de produtos isentos oriundos da ZFM - caso contrário, por óbvio, inexistiria a lide entre o Fisco e o contribuinte -, pergunta-se: há fundamento constitucional para o reconhecimento de créditos presumidos nas aquisições de produtos isentos do IPI quando oriundos da ZFM?

Consoante o acórdão fustigado, relembro, é imperativo o reconhecimento dos referidos créditos sob pena de serem anulados os efeitos da isenção do IPI e, assim, ser contrariada a finalidade da criação da ZFM. Como a não cumulatividade albergada no art. 153, 3º, II, da nossa Lei Fundamental a tanto não se presta, consoante a reafirmada jurisprudência da Casa, resta saber se a Constituição confere à peculiar isenção da sub-região de Manaus força suficiente para tanto.

[...]

Os incentivos fiscais atinentes à Zona Franca de Manaus encampados pela Constituição, como visto, são incentivos fiscais específicos para uma situação peculiar: neutralizar as desigualdades em prol do desenvolvimento do país, do fortalecimento da federação e da soberania nacional. Logo, não podem ser interpretados restritivamente. **A isenção fiscal em jogo é uma isenção especial: isenção federativa e por isso, diante dela, a vedação do creditamento não encontra espaço para ser aplicada.**

[...]

Em nome da realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional - aglutinados no presente caso - a regra da não cumulatividade, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, não pode ser aplicada. O presente caso (fase do ciclo de industrialização imediatamente posterior a Zona Franca de Manaus) não se enquadra na generalização da norma, qual seja, de que para haver crédito deve haver efetiva cobrança anterior do tributo. (Grifamos)

Assim, sendo assegurado o direito ao aproveitamento de créditos de IPI, na aquisição de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção – situação incontroversa nos presentes autos -, em decisão de observância obrigatória pelos conselheiros deste e. Órgão Julgador, nos termos do artigo 99 do Regimento Interno do CARF, entendo que deveria ser dado provimento ao Recurso Voluntário para reverter integralmente a glosa quanto a este ponto.

Frise-se, por pertinente, que, ainda que se afaste a isenção prevista no artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.435/75, as mercadorias adquiridas também são alcançadas pela isenção prevista

no artigo 9º do Decreto-lei nº 288/67, que estabelece que “[e]stão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional”.

Por fim, caso se entendesse que a operação de aquisição não estava alcançada por qualquer norma de isenção, é certo que o direito ao crédito deve ser assegurado em razão da incidência do tributo na operação anterior, o que independe do efetivo recolhimento do tributo pelo fornecedor.

2 DA GLOSA EM RAZÃO DA RECLASSIFICAÇÃO DOS KITS PARA FABRICAÇÃO DE BEBIDAS

A recorrente adquire kits para fabricação de refrigerantes. Tais kits são compostos de aromatizantes específicos para cada uma das bebidas a serem fabricadas (Pepsi, Guaraná, Sukita, Soda e Tônica) e outros ingredientes, como sais, acidulantes e conservantes, e são classificados pelos fornecedores no Ex 01 do subitem 2106.90.10, a saber:

<i>Capítulo 21</i>	<i>Preparações alimentícias diversas</i>
<i>21.06</i>	<i>Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.</i>
<i>2106.90</i>	<i>Outras</i>
<i>2106.90.10</i>	<i>Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas</i>
	<i>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).</i>

Tendo em vista que os fornecedores se encontram na Zona Franca de Manaus, não destacam IPI nas respectivas saídas, por se tratar de operação isenta.

Diante disto, conforme tratado no tópico anterior, a recorrente tem direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição de tais insumos, tendo apropriado os créditos com base na alíquota correspondente ao Ex 01 do subitem 2106.90.10.

Inicialmente, cumpre informar que não se trata de matéria nova neste e. CARF, existindo diversos julgados sobre o tema, sendo que, em sua ampla maioria, verifica-se o acolhimento do entendimento exarado na autuação (e no voto vencedor), com se extrai, exemplificativamente, dos Acórdãos de nº 3402-003.800, 3302-006.576, 3201-005.720, 3201-005.476, e, mais recentemente, Acórdãos de nº 3201-009.811 e 3301-012.392, que assim resumem o seu entendimento:

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.

Por outro lado, não são poucos os acórdãos proferidos por voto de qualidade ou maioria – com pertinentes votos vencidos -, assim como, salvo melhor juízo, ainda não houve posicionamento acerca do tema pela 3ª Turma da Câmara Superior, o que demonstra a inexistência de entendimento pacífico quanto à matéria.

Neste cenário, entendo que devem ser tecidos alguns comentários quanto à conclusão adotada pela autoridade autuante, em sintonia com os acórdãos supra referidos, que, com a devida vênia, não me parecem adequados.

As autuações utilizam como um fundamento quase que inquestionável, para o afastamento da classificação unitária dos kits, a Nota Explicativa XI da Regra Geral Interpretativa 3 b), e a deliberação prévia realizada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira - CCA, sobre produtos com as mesmas características dos adquiridos pela recorrente, que culminou na inclusão do referido item na NESH.

Com base na referida Nota Explicativa – corroborada pela deliberação do CCA – supostamente estaria definido que “[...] os componentes individuais de kits para refrigerantes devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles”.

A RGI 3 b) dispõe que “[o]s produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação”. Por sua vez, a Nota Explicativa XI supra referida estabelece que “[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”.

Diante disto, conclui-se que “[...] o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) consiste em uma exclusão da Regra Geral Interpretativa 3 b)”. Ou seja, em tese, os kits se enquadrariam na hipótese de aplicação da RGI 3 b), que determina a classificação unitária do produto pelo critério da característica essencial, mas tal aplicação seria excetuada expressamente pela Nota Explicativa XI.

Com a devida vênia, é importante esclarecer que temos duas possibilidades de não aplicação de uma determinada regra, não aplicação (i) por não incidência de fato, ou (ii) por não incidência de direito. No primeiro caso, a regra não se aplica simplesmente por que os fatos não se subsumem a sua hipótese de incidência. Por sua vez, na segunda situação, os fatos se enquadram na hipótese de incidência da regra, mas há outra norma que determina a sua não aplicação ou a sua aplicação de forma distinta.

No que se refere especificamente às Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, temos que uma regra pode não ser aplicável para fins de classificação da

mercadoria, por não incidência de fato, e, neste caso, não surgirá qualquer consequência jurídica da referida regra, devendo o operador do direito buscar outra regra aplicável ao caso. Por outro lado, a própria regra pode trazer, em seu texto ou notas explicativas, determinação de não aplicação ou aplicação distinta para situações que, apesar de se subsumirem à hipótese de aplicação, deveram obedecer ao regramento específico.

Neste sentido, a própria RGI 3 b) traz em suas notas explicativas hipótese de não aplicação, por não incidência de direito, com determinação de aplicação distinta, como se verifica dos seguintes trechos do item X:

Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:

- camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), *bacon* em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;

- uma garrafa de bebida espirituosa da posição 22.08 e uma garrafa de vinho da posição 22.04.

No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada. (Grifamos)

Verifica-se que foi justamente este sentido que as autoridades autuantes pretendem dar ao item XI da RGI 3 b), concluindo que a sua inclusão na nota explicativa excetuava os kits para fabricação industrial de bebidas da regra de classificação das mercadorias pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, o que resultaria na determinação de classificação em separado.

Ocorre que, além do item XI da RGI 3 b) apenas dispor que a 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”, sem trazer qualquer determinação de aplicação distinta, verifica-se que a própria deliberação prévia realizada pelo CCA – que supostamente corroboraria o entendimento exarado na autuação – demonstra que a inclusão da Nota Explicativa XI na RGI 3 b) configura mero reconhecimento expresso de não aplicação da regra, por não incidência de fato.

Ao analisar a deliberação do CCA, verifica-se, primeiramente, que o referido conselho debruçou-se apenas sobre a aplicação da RGI 3 b) (e, de forma incidental, sobre a aplicação da RGI 2 a)) na classificação de bases de bebida, deixando de se manifestar sobre a aplicação da RGI 1, que, conforme determinação das próprias Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, possui aplicação prevalente sobre as RGIs 2 e 3.

Desta forma, apesar de ser inquestionável a especialização e capacidade técnica do conselho, seja por se tratar de trabalho prévio à introdução da nota explicativa, seja por realizar análise específica quanto à aplicação de determinada regra para classificação da mercadoria, sem

se debruçar sobre a aplicação da RGI 1 – de aplicação prévia e prevalente sobre as demais RGIs -, entendendo que, além de não ter caráter vinculante, tal deliberação não tem o condão de corretamente classificar a mercadoria ora em análise.

Ademais, merece destaque que a conclusão do CCA, de não aplicação da RGI 3 b) para classificação das bases de bebidas, se deu em razão do entendimento de que “[...] os produtos não eram nem misturas nem produtos compostos nem conjuntos para venda a varejo”. Ou seja, a inclusão do item XI na nota explicativa da RGI 3 b) configura reconhecimento expresso de não aplicação da regra, por não incidência de fato.

Em tal situação – com todas as vênias à conclusão adotada pelo CCA –, parece-me que a única conclusão possível – e, por conseguinte, a única interpretação possível da Nota Explicativa XI da RGI 3 b) - é a de não aplicação da regra, sem qualquer consequência na classificação da mercadoria. Isto porque, sendo reconhecida a inaplicabilidade da regra para fins de classificação da mercadoria, por não incidência de fato, não pode surgir qualquer consequência jurídica da referida regra – visto que, frise-se, inaplicável -, devendo o operador do direito se valer das demais regras para promover a classificação da mercadoria.

Diante disto, sendo afastada a aplicação da Nota Explicativa XI da RGI 3 b), para fins de classificação da mercadoria ora em análise, cumpre apreciar a classificação fiscal adotada, a partir das Regras Gerais para Interpretação e NESH, observando, especialmente, a ordem delimitada e os critérios de prevalência.

A RGI 1 estabelece que “[o]s títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes”.

A Nota Explicativa da RGI 1 é bastante didática e esclarecedora quanto à suficiência dos textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo para classificação das mercadorias em numerosos casos, assim como quanto a sua prevalência sobre às demais regras, como se verifica dos seguintes trechos:

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

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

a) **De acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e**

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

IV) **A disposição III) a) é suficientemente clara e numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às outras Regras Gerais Interpretativas** (por exemplo, os cavalos vivos (posição 01.01), as

preparações e artigos farmacêuticos especificados pela Nota 4 do Capítulo 30 (posição 30.06)).

V) Na disposição III) b):

a) **A frase "desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas", destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração.** Por exemplo, no Capítulo 31, as Notas estabelecem que certas posições **apenas** englobam determinadas mercadorias. Consequentemente, o alcance dessas posições não pode ser ampliado para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluiriam por aplicação da Regra 2b).

No que se refere à aplicação da RGI 1 ao presente caso, merecem transcrição o texto da posição 21.06 e trechos específicos da sua nota explicativa:

21.06 – Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

Nota Explicativa

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

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

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).

Classificam-se especialmente aqui:

(...)

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (**exceto** as à base de substâncias odoríferas), do tipo utilizado 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 tenso ativos, sucos (sumos) de fruta, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples

diluição da preparação em água, vinho ou álcool, mesmo com 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 destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

(...)

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

– xaropes aromatizados ou corados, que são soluções de açúcar adicionadas de substâncias naturais ou artificiais destinadas a conferir-lhes, por exemplo, o gosto de certas frutas ou plantas (framboesa, groselha, limão, menta, etc.), adicionadas ou não de ácido cítrico ou de agentes de conservação;

– um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, uma preparação composta da presente posição (ver o nº 7, acima), que contenha, por exemplo, quer extrato de cola e ácido cítrico, corado com açúcar caramelizado, quer ácido cítrico e óleos essenciais de fruta (por exemplo, limão ou laranja);

– um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, sucos (sumos) de fruta adicionados de diversos componentes, tais como ácido cítrico, óleos essenciais extraídos da casca da fruta, em quantidade tal que provoque a quebra do equilíbrio dos componentes do suco (sumo) natural;

– suco (sumo) de fruta concentrado adicionado de ácido cítrico (em proporção que determine um teor total de ácido nitidamente superior ao do suco (sumo) natural), de óleos essenciais de fruta, de edulcorantes artificiais, etc.

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.

De antemão, já deve causar certo espanto a qualquer um que se depare com a presente controvérsia o fato de a reclassificação fiscal pretendida ter sido baseada quase que exclusivamente na RGI 3 b), enquanto as notas explicativas da posição 2106 tratam de forma incisiva sobre as preparações para fabricação de bebidas.

Para afastar o enquadramento dos kits como mercadoria única classificada na posição 2106, as autuações justificam que “[a] palavra “preparação” aplica-se a mercadoria que esteja preparada, pronta para uso pelo adquirente”, e que este não seria o caso dos kits em questão, “[...] pois estes se tratam de um conjunto de ingredientes, cada um na sua embalagem individual, que precisam ser misturados no estabelecimento do engarrafador, em operação industrial que só pode ser executada seguindo complexas e detalhadas especificações técnicas”.

Por fim, ressaltam seu entendimento de que “[n]ão existe hipótese de um bem formado por parte individuais não misturadas que deva ser enquadrado como “preparação alimentícia””.

Ocorre que a Nota Explicativa A supra transcrita é categórica ao afirmar que a posição 2106 compreende as preparações “[...] quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.)”, o que afasta a exigência de que a mercadoria esteja pronta para uso.

Ademais, ao tratar do enquadramento individualizado dos componentes dos kits no Ex 01 do código 2106.90.10, a autoridade autuante afirma que “[...] para que ficasse caracterizado um produto chamado de “extrato concentrado”, o conteúdo das diversas partes que compõem um kit deveria estar reunido numa única parte, tanto que as empresas criaram a ficção de que para fins de classificação fiscal os kits formam uma mercadoria única”.

Ou seja, a própria autuação reconhece que o kit considerado como um todo se enquadra na classificação fiscal pretendida pela recorrente, subsistindo realmente a controvérsia apenas em relação a preparação composta para fabricação de bebidas poder ser constituída de componentes acondicionados separadamente.

Para defender o seu entendimento, a autoridade autuante afirma que “[o]s kits não podem ser classificados em código próprio para preparação composta, pois algo que não está misturado não se caracteriza como preparação”. Neste ponto, destaca que “[n]o mesmo sentido dos dicionários, a Nomenclatura do Sistema Harmonizado emprega o vocábulo “Preparação” como uma mercadoria misturada, pronta para uso pelo seu adquirente”, e que “[s]empre que a NESH se refere a preparações da posição 21.06, fica claro que está tratando de uma mistura”.

Com o devido acatamento, tais argumentos não resolvem a controvérsia. Não há controvérsia quanto às preparações serem compostas por misturas. A questão é se os componentes acondicionados separadamente podem compor conjuntamente uma preparação composta.

Quanto a este ponto, as autoridades autuantes afirmam que “[a] classificação no SH não é determinada conforme a utilização que será dada por destinatários específicos da mercadoria, mas sim de acordo com as características que a mercadoria apresenta no momento do fato gerador”, destacando que “[...] o produto que as empresas chamam de “concentrado” é na realidade um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários. Assim, o termo “concentrado” foi empregado de maneira tecnicamente incorreta, e seu uso refletiu apenas a prática comercial das empresas”.

Ademais, é oportuno destacar que as autuações reconhecem que “[...] existem razões físico-químicas para que a mistura dos componentes dos kits fornecidos por Pepsi e Arosuco seja efetuada somente no estabelecimento do engarrafador (se a mistura fosse realizada no estabelecimento industrial do fornecedor, resultaria em alteração de sabor e perda de propriedades essenciais nas bebidas)”, mas entendem que “[t]al constatação não altera o fato de que cada componente dos kits deve ser enquadrado em um código de classificação antes da

realização da operação de industrialização pelo engarrafador, passando a integrar produto classificado em outro código após a realização da operação de industrialização”.

Em breve síntese, pretendem afastar a classificação fiscal adotada pela recorrente – que supostamente estaria amparada em mera prática comercial e ficção criada pela empresa -, para classificar cada um dos componentes como se fosse um produto só, visto que tal classificação fiscal estaria de acordo com as características que a mercadoria apresenta no momento do fato gerador, configurando, na realidade, um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários.

Com a devida vênia, entendo que tais autuações partem de premissa fática equivocada, que não encontra respaldo na realidade dos fatos. Isto porque, considerar os kits como mero conjunto de matérias-primas e produtos intermediários, a meu ver, configura, pelo contrário, negar as características que a mercadoria apresenta no momento do fato gerador.

Conforme se verifica da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25/05/1998, os Concentrados, Bases e Edulcorantes para Bebidas não Alcoólicas, industrializados na Zona Franca de Manaus, devem obedecer ao seguinte processo produtivo básico: “a) dosagem das matérias-primas; b) mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas; e c) homogeneização, quando necessário”.

Assim, além da referida norma reconhecer que o produto é único, composto por partes líquidas e sólidas, destacando como parte do seu processo produtivo a dosagem das matérias primas, ainda esclarece que a homogeneização deve ocorrer apenas quando necessário.

No mesmo sentido, os kits adquiridos pela recorrente também foram considerados pela Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA como produtos únicos, como se verifica do Parecer Técnico de Projeto nº 130/2002 e da Resolução CAS nº 356, de 17 de dezembro de 2002, apresentada pela Pepsi durante a fiscalização, e do Laudo de Produção nº 0249/2003/SPR-CGAPI-COAUP e Laudo Técnico de Auditoria Independente – LTAI, relativos ao concentrado fabricado pela Arosuco, anexos à impugnação apresentada pela recorrente.

Quanto à elaboração dos kits, merece destaque trecho do LTAI, onde foi verificado, perante auditoria técnica, o processo produtivo relativo ao concentrado da Arosuco:

Seq. Descrição das Etapas

- 1. Receber e estocar a matéria-prima*
- 2. Controlar a qualidade da matéria-prima*
- 3. Tratar a água para o processo*
- 4. Dosar, misturar, homogeneizar e envasar os componentes líquidos (FASE A – ENVASE)*
- 5. Misturar, concentrar, dosar e envasar os produtos intermediários (FASE INTERMEDIÁRIA)*

6. *Fracionar, dosar e embalar os componentes sólidos (FASE B)*
7. *Executar testes microbiológicos e físico-químicos*
8. *Emballar/Expedir*

Da mesma forma, o Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT descreve minuciosamente o “Processo de fabricação dos kits de concentrados”, no qual se verifica uma produção planejada e coordenada das partes dos kits, que passa por controles de qualidade, peso e dosagem, além de análises físico-químicas e sensoriais, de acordo com as especificações para cada kit, que é indicado para produzir apenas um único tipo de refrigerante específico.

Tal descrição é pertinente para reforçar que o produto final da produção industrial em análise não é o componente em separado, mas o kit específico para elaboração de cada tipo de refrigerante, sendo o controle de adequação das partes ao kit realizado desde o início do planejamento da produção até o acondicionamento final dos produtos, com a devida identificação dos componentes como partes de um kit específico.

Diante disto, entendo que não podem subsistir argumentos no sentido que os kits configuram mera ficção ou prática comercial, uma vez que devidamente demonstrado que o processo industrial realizado pelas fornecedoras é destinado, desde o princípio, à fabricação dos kits e não dos componentes separadamente. Ademais, como reconhecido pela própria autuação, trata-se de prática adotada por indústrias a nível mundial, o que afasta, por exemplo, o entendimento de que seria uma tentativa forçada de enquadramento na classificação apenas para fins tributários.

No mesmo sentido, sugerir que os componentes poderiam ser adquiridos de forma individualizada é desprezar todo o processo sincronizado e coordenado realizado na elaboração dos kits que, caso não fosse realizado previamente pelos fornecedores, exigiria que tal combinação se desse por conta da recorrente, vez que essencial a formação do kit para elaboração do refrigerante, principalmente, considerando a produção em larga escala realizada pela empresa.

Da mesma forma, a destinação dos kits para o fim único de elaboração de bebidas também resta incontroverso com base nas suas próprias características – não apenas na destinação dada pelo adquirente -, uma vez que os componentes são elaborados desde o princípio como partes de um kit de destinação específica, e que, nos termos da própria NESH, são utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc.

Superada a premissa fática adotada pela autuação, e referendada pelo v. acórdão recorrido, cumpre analisar se o fato de possuir componentes acondicionados separadamente impediria a classificação do kit como uma mercadoria só.

Não se discute que as preparações compostas, em sua maioria, serão misturadas integralmente e acondicionadas numa parte só, até porque a mistura integral de todos os componentes torna muito mais prática e fácil a movimentação e comercialização do produto.

O que está sob análise é a possibilidade da preparação composta não perder essa caracterização, nos casos em que a mistura prévia total dos seus componentes não é possível, por razões físico-químicas, como no presente caso.

Analisando as Notas Explicativas da posição 21.06, especialmente os itens A), B) e 12, não se verifica a exigência de que haja a mistura prévia e reunião de todos os componentes, em uma só parte, para que se considere como preparação composta, ou a vedação de que componentes não inteiramente misturados não poderão ser classificados como um produto só.

Por outro lado, os kits ora em análise se subsumem perfeitamente às hipóteses descritas nas notas da posição 21.06 quanto às preparações compostas do tipo utilizado na fabricação de bebidas não alcoólicas, qual sejam:

- (1) 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 tenso ativos, sucos (sumos) de fruta, etc;
- (2) contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida;
- (3) a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, mesmo com adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono;
- (4) são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc; e
- (5) Tal como se apresentam, estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

Da mesma forma, a classificação dos kits no Ex-tarifário 01 da NCM 2106.90.10, com base nas características integrais de seus componentes, também não é objeto de controvérsia, configurando preparação composta, não alcoólica (extrato concentrado 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, o que também é corroborado pelo laudo do INT.

Frise-se que o critério de destinação da mercadoria – realçado tanto no texto do item 2106.90.10 (Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas), quanto no texto do Ex-tarifário - encontra-se plenamente satisfeito, o que reforça a adequação da classificação adotada pela recorrente.

Neste sentido, merece citação trecho do voto vencido do ex- Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, no Acórdão de nº 3402-003.800, que assim concluiu acerca da interpretação das notas explicativas na classificação dos kits concentrados:

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.

No mesmo sentido, merece menção também acórdão recentemente proferido, pelo e. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no julgamento da APC nº 1003920-70.2018.4.01.3200, do qual transcrevo os seguintes trechos da ementa de julgamento:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ALEGAÇÃO DE FATOS NOVOS. AFASTAMENTO. COFINS E CONTRIBUIÇÃO AO PIS. "KITS" DE CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL UNIFICADA DAS PREPARAÇÕES NÃO ALCOÓLICAS DESTINADAS À ELABORAÇÃO DE REFRIGERANTES. POSSIBILIDADE. CÓDIGO 2106.90.10 EX 01 DA TIPI. ALÍQUOTA ZERO. LEI 10.865/2004 (ART. 28, INCISO VII). HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

(...) 8. O Código NCM 2106.90.10, Ex 01, da TIPI, a que se refere a regra do art. 28, inciso VII, da Lei 10.865/2004, prevê que a mercadoria tenha as seguintes características (atributos), além de destinação específica: (i) seja uma preparação composta; (ii) seja não alcoólica; (iii) seja caracterizada como extrato concentrado ou sabor concentrado; (iv) seja destinada para elaboração de bebida da posição 22.02; (v) tenha capacidade de diluição superior a 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado.

9. Com relação aos traços descritos nos itens "ii" e "iv", não há qualquer dúvida, nem discussão nos autos, remanescendo controvertida a verificação dos atributos - que permitem a classificação unificada - descritos nos itens "i" (caracterização do concentrado como preparação composta), "iii" (caracterização da preparação como extrato concentrado ou sabor concentrado) – e "v" (que a preparação tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida produzida para cada parte do concentrado).

10. Verifica-se, da análise da descrição contida na TIPI, que a destinação dada à mercadoria possui indiscutível relevância para a sua correta classificação fiscal, uma vez que o código 2106.90.10 e seus Ex 01 e 02 apresentam, textualmente, os seguintes elementos teleológicos identificados nas expressões: "(...) utilizados para elaboração de bebidas" (2101.90.10 - grifei), "(...), para elaboração de bebida da posição 22.02, (...) (Ex 01), "(...) para elaboração de

bebida refrigerante do Capítulo 22, ...” (Ex 02). O Sistema Harmonizado de classificação confere, portanto, preponderância ao uso e destinação da mercadoria em relação à sua constituição físico-química, para se determinar a classificação fiscal.

11. A argumentação de que os concentrados produzidos pela apelada e acondicionados na forma de kits não se caracterizam como preparações, simples ou compostas, não apresenta consistência fática, nem jurídica, data vênia, quando examinada, à luz das provas periciais acostadas aos autos e da legislação tributária de regência da matéria, inclusive as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH.

12. A legislação não exige que a preparação, para ser qualificada juridicamente como tal, esteja previamente homogeneizada e diluída em água no momento da saída do estabelecimento da apelada, isto é, esteja pronta para uso imediato, bastando que contenha os elementos essenciais que, utilizados de forma conjunta, integral, na proporção determinada pela fórmula, e após o tratamento complementar, componham a mistura necessária para a elaboração da bebida da posição 22.02 (refrigerante).

13. A Nota Explicativa do Sistema Harmonizado (NESH) nº 7 chega a prever, expressamente, que os ácidos e os agentes de conservação fazem parte da "preparação" (classificada no Código 2106.90.10), podendo esta ser remetida ao adquirente sem passar pela diluição, realidade que se identifica com a forma de acondicionamento do concentrado em partes que compõem o "kit" de cada bebida, inclusive, a teor da referida Nota, (...) para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, etc (...).

14. Além de a ausência de prévia homogeneização e diluição no estabelecimento da apelada - de todos os componentes da preparação não descaracterizá-la, segundo as NESHs nº 7 e 12, tal forma de proceder se justifica diante da necessidade de se evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água e, também, em razões de ordem físico-químicas.

15. Sendo o concentrado produzido pela apelada uma preparação, incide, na espécie (por força da NESH X à RGI/SH 2.b, acima transcrita), a RGI/SH 1, a qual determina que a classificação seja realizada pela aplicação dos textos das posições e das notas de seção e de capítulo, remetendo, portanto, à incidência das notas 7 (sete) e 12 (doze). De tal sorte que os textos da posição 2106.90.10 e suas respectivas notas explicativas em especial a 7 e 12 - são suficientes para a correta classificação fiscal dos kits de concentrados comercializados pela apelada como mercadoria única.

16. A pretensão de classificação isolada de cada uma das partes integrantes do kit de concentrado somente teria procedência na hipótese da venda e utilização, em separado, de cada uma dessas partes, realidade que não se verifica na espécie, pois cada componente isoladamente considerado é inservível para a fabricação das bebidas, conforme demonstram os laudos técnicos das perícias realizadas

pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) e do Centro de Tecnologia de Embalagem do Instituto de Tecnologia de Alimentos do Estado de São Paulo CETEA-ITAL.

17. Da análise dos laudos do Instituto Nacional de Tecnologia INT e do Centro de Tecnologia de Embalagem do Instituto de Tecnologia de Alimentos do Estado de São Paulo CETEA-ITAL, bem assim da legislação tributária examinada sistematicamente, conclui-se que as mercadorias comercializadas pela autora apresentam os atributos (características) e a destinação a que se refere o Código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, classificando-se, portanto, 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.

(...)

19. A qualificação do produto comercializado pela apelada como concentrado para bebidas não alcoólicas (classificado no Código Suframa unitário nº 0653) foi realizada, também, pela SUFRAMA, em 2007, por força do Parecer Técnico de Projeto nº 224/07 e da Resolução nº 298/07 (ID 199214044), tendo o concentrado sido definido, tecnicamente, como “preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte do concentrado.

20. Embora a classificação fiscal de mercadorias se encontre na esfera de competência exclusiva da Receita Federal do Brasil, a SUFRAMA apresentou definição técnica da mercadoria produzida pela apelada. E, no exercício dessa atribuição, a SUFRAMA definiu, no Parecer Técnico de Projeto nº 224/07, os concentrados como preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte do concentrado” (ID 199214044). (...)

(AC 1003920-70.2018.4.01.3200, JUIZ FEDERAL HENRIQUE GOUVEIA DA CUNHA, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 24/08/2022) (**Grifamos**)

Destaque-se que, ao contrário do alegado na autuação, a classificação de mercadoria constituída por mais de um componente, não misturados entre si, como produto único, não é algo vedado pelas NESH.

Neste sentido, as Notas Explicativas da “Seção VI – Produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas” e “Seção VII – Plástico e suas obras; borracha e suas obras”, expressamente consagram a possibilidade de classificação de produtos sortidos com base na sua destinação, após a mistura, ex vi:

Esta Nota diz respeito à classificação dos produtos que se apresentam em sortidos compostos de diversos elementos constitutivos distintos, classificáveis, no todo ou em parte, na presente Seção. Todavia, a Nota apenas visa **os sortidos cujos elementos constitutivos se reconheçam como destinados, após mistura, a**

constituir um produto das Seções VI ou VII. Estes sortidos classificam-se na posição correspondente a este último produto, desde que os seus elementos constitutivos satisfaçam as condições enumeradas nas alíneas a) a c) da Nota.

Não se trata de aplicar a referida nota ao presente caso, até porque, expressamente aplicável apenas aos produtos das Seções VI ou VII.

Ocorre que, sendo admitida pela NESH a classificação de partes separadas na posição correspondente ao produto que constituirão após mistura, o silêncio das notas explicativas da posição 2106 sobre tal possibilidade não pode ser interpretado como vedação, devendo a classificação se ater aos outros dados previstos nas notas explicativas, que indicam a adequação da classificação adotada pela recorrente.

Conforme bem pontuado pelo ex- Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, no voto vencido supra referido, “[t]ratam-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”.

A relevância do critério da destinação pela NESH também é ressaltada no próprio exemplo dado pela autuação, sobre a classificação de estojos de desenho. Em tal situação, mesmo sendo constituídos por produtos plenamente distinguíveis e autônomos, no caso, por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador (posição 82.14), apresentados em um estojo de folha de plástico (posição 42.02), o kit é classificado como uma mercadoria única enquadrada na posição 90.17 .

Por fim, ainda que se entendesse pela insuficiência da RGI 1 para classificação da mercadoria em análise, entendo que a classificação fiscal estaria respaldada também por uma aplicação, excepcional, da RGI 2 a), que assim dispõe:

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

Por pertinente, transcrevo os seguintes trechos da sua nota explicativa:

I) A primeira parte da Regra 2a) amplia o alcance das posições que mencionam um artigo determinado, de maneira a englobar não apenas o artigo completo, mas também o artigo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.

(...)III) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I aVI, a presente parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos dessas Seções.

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

Por pertinente, transcrevo os seguintes trechos da sua nota explicativa:

I) A primeira parte da Regra 2a) amplia o alcance das posições que mencionam um artigo determinado, de maneira a englobar não apenas o artigo completo, mas também o artigo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.

(...)III) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, a presente parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos dessas Seções.

Assim, sendo inegável que os kits possuem, no estado em que se encontram, as características essenciais do artigo completo e acabado, carecendo única e exclusivamente da mistura final das suas partes, entendo que eles poderiam ser considerados, no máximo, um produto incompleto ou inacabado, o que permitiria uma aplicação, excepcional, da RGI 2 a), para fins de classificação fiscal, exceção esta que se justificaria justamente em razão do silêncio do texto da posição 21.06 e das notas explicativas, quanto à viabilidade de classificação de preparação composta, constituída por partes não misturadas.

Conclusão

Em breve síntese, são estes os fundamentos pelos quais, respeitosamente, divergi do ilustre conselheiro relator.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues