



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.727044/2015-61
ACÓRDÃO	3102-003.400 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	AMBEV S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO. AUSÊNCIA DE ALTERAÇÃO NO RESULTADO DO JULGAMENTO

Verificado o vício no acórdão embargado, visando suprir omissão sobre ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma, acolhem-se os embargos de declaração para o fim de sanar os vícios apontados, com efeitos infringentes com relação a aplicação do Recurso Extraordinário nº 592.891.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL.

O percentual da multa de ofício aplicada está de acordo com a legislação de regência (art. 44, Lei nº 9.430/96).

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS DA ZFM. APLICAÇÃO DO RE 592.891 RG.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, em sede de repercussão geral, fixou a tese de que "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT". Aplicação vinculante, nos termos do art. 98, **parágrafo único, II, "b"**, c/c art. 99, do RICARF/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em votar no sentido de acolher parcialmente os Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte para sanar os vícios de obscuridade quanto ao dispositivo (conforme texto marcado em **negrito e sublinhado** abaixo) e omissão no tocante à aplicação do Art. 74 da Lei 9.430/96, sem efeitos infringentes, bem como para sanar os vícios de omissão e obscuridade quanto ao RE 592.891-SP e à Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT 8/1998, com efeitos infringentes quanto a aplicação do RE 592.891, a fim de ser reconhecido o direito a creditamento nas aquisições de produtos originários da ZFM, com a sua consequente repercussão no auto de infração, observado que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020, ressaltando que a aplicação do RE 592.891 ora discutido se aplica apenas com relação aos insumos para os quais inexistente litígio quanto à classificação fiscal.

"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 Ziccarelli 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 Ziccarelli 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, bem como pela reversão das glosas “de créditos dos materiais que supostamente seriam de uso e consumo” e “das mercadorias adquiridas de outros estabelecimentos com incidência de IPI (itens III e IV)”. O conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli 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: Jorge Luís Cabral, Wilson Antonio de Souza Correa, Fábio Kirzner Ejchal, Sabrina Coutinho Barbosa, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Pedro Sousa Bispo, (Presidente).

RELATÓRIO

- Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte em face do Acórdão nº 3102-002.770, de 26 de novembro de 2024, que foram admitidos para que este Colegiado saneie supostos vícios de omissão no tocante à aplicação do Art. 74 da Lei 9.430/96 e omissão e obscuridade quanto ao RE 592.891-RG e à Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT 8/1998, bem como obscuridade quanto ao dispositivo.

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 LIMA O

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 decaída 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 contêm 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 aceção da posição 21.04, consideram-se "preparações alimentícias compostas homogeneizadas" as preparações constituídas por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas, 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 nº 4.502, 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 nº 3b (RGI nº 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 *demaís 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 2006 e, subsidiariamente, nos esclarecimentos das 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, 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 consultante. 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 ilíquido 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 conseqüente 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 44°), 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 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.

.....

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 suposição 2106.90.10, desde que cada um de seus componentes individuais sejam preparações compostas, conforme definição constante das Notas Explicativas da referida suposição.

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 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 da turma 3402, 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, reconstitua-se 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.

Na análise do recurso, esta Colenda Turma decidiu dar provimento parcial ao recurso 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), conforme a ementa, a seguir transcrita:

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 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.

Foi dada ciência do referido acórdão ao Contribuinte que opôs Embargos de Declaração alegando que houve supostos vícios de omissão no tocante à aplicação do Art. 74 da Lei 9.430/96 e omissão e obscuridade quanto ao RE 592.891-RG e à Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT 8/1998, bem como obscuridade quanto ao dispositivo.

Na forma regimental, o Presidente da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara admitiu o presente recurso e determinou que o processo fosse a mim redistribuído para, em seguida, colocar em pauta e deliberação do Colegiado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

Os Embargos de Declaração são tempestivos e atendem a todos os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos por este Colegiado.

Como se sabe, nos termos do art.116 do Novo RICARF, cabem os Embargos de Declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma. Servem, ainda, os Embargos para corrigir eventuais erros materiais. Sua função principal é sanar esses vícios da decisão, não se trata de recurso que tenha por fim reformá-la ou anulá-la (embora o acolhimento dos embargos possa eventualmente resultar na sua modificação), mas aclará-la e sanar as suas obscuridades, contradições, omissões ou erros materiais.

Como já relatado, o Contribuinte opôs Embargos de Declaração alegando que o acórdão recorrido teria supostos vícios de omissão no tocante à aplicação do Art. 74 da Lei 9.430/96 e omissão e obscuridade quanto ao RE 592.891-RG e à Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT 8/1998, bem como obscuridade quanto ao dispositivo.

Passa-se à análise dos vícios.

Obscuridade quanto ao dispositivo

Eis os argumentos da recorrente sobre o tema:

1. Obscuridade e omissão no resultado do julgamento. Glosa de créditos dos materiais que supostamente seriam de uso e consumo e das mercadorias adquiridas de outros estabelecimentos com incidência de IPI (itens III e IV).

O resultado do julgamento explicitou as matérias julgadas por unanimidade, por maioria e por voto de qualidade, in verbis:

"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."

Da redação do resultado de julgamento, depreende-se o seguinte:

Matéria	Decisão
Preliminares – iliquidez e incerteza.	Afastadas por unanimidade.
Preliminar – alteração do critério jurídico.	Afastada por unanimidade.
Preliminar – motivação da glosa relativa aos produtos da VALFILM.	Afastada por unanimidade.
Conclusões da diligência fiscal constante das e-fls.2.885 a 2.888 – redução do lançamento em relação aos créditos de produtos sujeitos ao regime monofásico.	Acolhidas por unanimidade.
Classificação dos kits de concentrados adotada pela fiscalização.	Mantida por maioria.
Preliminar – ilegitimidade passiva.	Afastada por voto de qualidade.
“Demais infrações”	Mantidas por voto de qualidade.

Com a devida vênia, o resultado do julgamento restou obscuro/omisso quanto à glosa dos créditos dos itens III e IV anteriormente descritos (materiais supostamente de uso e consumo e mercadorias adquiridas de outros estabelecimentos).

E nem se diga que seria possível inferir que referidas matérias estariam contempladas na decisão por qualidade - "iii) por voto de qualidade para afastar a preliminar de ilegitimidade passiva e manter as demais infrações da autuação", pois o resultado do julgamento igualmente evidenciou que os conselheiros vencidos pelo voto de qualidade "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".

Ou seja, o voto de qualidade estaria restrito, de acordo com a explanação do voto dos conselheiros vencidos, à ilegitimidade passiva da Embargante e à aplicação do RE 592.891-RG ao caso. Portanto, o resultado do julgamento não indica de maneira clara ou explícita qual foi a decisão do colegiado em relação à glosa dos itens III e IV do auto de infração, o que deve ser sanado por meio destes embargos.

Da leitura do acórdão embargado, observa-se que, de fato, houve obscuridade e erro material quanto ao dispositivo do acórdão sobre os temas "Glosa de créditos dos materiais que supostamente seriam de uso e consumo" e "das mercadorias adquiridas de outros estabelecimentos com incidência de IPI (itens III e IV)", haja vista que as referidas glosas foram mantidas por voto de qualidade nas "demais infrações", mas não foram especificadas no dispositivo da decisão.

Desta feita, a fim de sanar o vício suscitado de obscuridade/omissão, propõe-se a seguinte alteração/complementação no dispositivo do acórdão recorrido negrito:

"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, **bem como pela reversão das glosas “de créditos dos materiais que supostamente seriam de uso e consumo” e “das mercadorias adquiridas de outros estabelecimentos com incidência de IPI (itens III e IV)”**. 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."

Omissão Quanto à Aplicação do Art. 74 da Lei 9.430/96

Os embargos também foram admitidos para que o colegiado saneie vício de omissão quanto a multa aplicada em relação às infrações lançadas, visto que o contribuinte sustentou, em Recurso Voluntário, que a multa seria de 50% e não de 75%.

A fim de suprir o vício alegado, passa-se à análise da matéria.

Como se constata pela leitura dos autos, o processo trata de auto de infração de IPI lavrado em decorrência da identificação de várias infrações fiscais apuradas, conforme já explicitadas no relatório fiscal.

A multa de 50% tinha aplicação naqueles casos de compensações de créditos não homologados, conforme determina a legislação, notadamente o § 17, do art.74, da Lei nº9.430/1996, *in verbis*:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 1.176, de 2023) (Vide Lei nº 14.690, de 2023) (Vide Medida Provisória nº 1.314, de 2025)

(...)

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pela sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vide ADI 4905)

O dispositivo transcrito, que prevê a multa de 50%, não se subsume à situação material em apreço, haja vista que o caso não trata de compensação não homologada, mas sim de auto de infração tributária.

O caso em apreço, portanto, não tem relação com o referido dispositivo, pois o caso não trata de multa isolada por compensação não homologada, mas tão somente de diferenças de tributos apurados que não foram declarados ou pagos, com a cobrança conjunta de juros e multa de ofício decorrentes.

Vale ressaltar que a multa de 50% pela não homologação de compensações foi objeto de análise pelo STF, resultando na sua declaração de inconstitucionalidade, conforme Tema 736.

Cumprе informar que a multa de ofício de 75% aplicada pela fiscalização tem fundamento legal no art. 44, inciso I, Lei nº 9.430/96, abaixo reproduzido:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

A fiscalização apurou diferenças de PIS e COFINS não declaradas e não pagas, decorrentes das várias infrações apuradas, sendo, por isso, pertinente e correta a aplicação da multa de 75%.

Omissão e Obscuridade quanto ao RE 592.891-RG e à Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT 8/1998

Os embargos também foram admitidos para que o colegiado se pronuncie a respeito das consequências da decisão vinculante no RE 592.891 no lançamento presente.

Embora a recorrente não tenha suscitado essa questão no recurso voluntário ou em tribuna, tal matéria deve ser analisada pelo colegiado, visto que foi julgada pela sistemática dos repetitivos, tendo caráter vinculante de aplicação aos julgados para os conselheiros do CARF, nos termos do RICARF.

Para a análise da situação a ser integrada, utilizo-me dos bons fundamentos do voto proferido pela Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, no acórdão nº304.000.004, da 3ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA, que analisou de forma detalhada a mesma questão das implicações do RE 592.891 para o direito a creditamento de IPI de mercadorias isentas oriundas da Zona Franca de Manaus:

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema nº 322 de Repercussão Geral, RE 592.891/SP, 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 de 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". A ementa foi assim redigida:

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).

O STF rejeitou os Embargos de Declaração opostos e, em 18/02/2021, houve o trânsito em julgado do RE nº 592.891/SP.

Posteriormente ao trânsito em julgado, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com fundamento no art. 19 da Lei nº 10.522, de /2002, emitiu a Nota SEI nº 18, de 2020 (COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME), com dispensa de contestação, contrarrazões e recursos que tratem da matéria:

"Recurso Extraordinário nº 592.891/SP. Tema nº 322 de Repercussão Geral. Creditamento de IPI na entrada de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem isentos adquiridos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa de que trata o art. 39 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014".

Entendo pela aplicação do RE 592.891/SP para o mérito relacionado ao direito ao creditamento de IPI sobre insumos isentos, em razão da vinculação deste Colegiado (termos do art. 98, parágrafo único, II, "b", c/c art. 99, do

RICARF/2023). É o já tem sido determinado pela 3ª. Turma da CSRF deste CARF, em processos da mesma Recorrente:

Acórdão nº 9303-015.632, j. 13 de agosto de 2024, Relator Rosaldo Trevisan:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 31/03/2015 a 31/12/2016 CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA MANAUS. TEMA 322 DO STF. RE 592.891/SP. O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário no 592.891/SP, com trânsito em julgado, em sede de repercussão geral, decidiu que "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos (matéria-prima e material de embalagem) adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT". Observar-se-á que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN no 18/2020.

(...)

Acórdão nº 9303-015.185, j. 15 de maio de 2024, Relator Vinícius Guimarães:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2015 MATÉRIA RECURSAL. CONHECIMENTO PREJUDICADO. DECISÃO DO STF NO RE Nº 592.891/SP. Com relação à primeira matéria, o recurso especial da Fazenda resta prejudicado, tendo em vista o que restou decidido, pelo STF, no RE nº. 592.891/SP, que fixou a tese de que "há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

Então, deve ser reconhecido o direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos, adquiridos na ZFM, no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI.

Assim, a alíquota a ser aplicada de modo a gerar creditamento do IPI é aquela quando da saída dos mesmos produtos de origem distinta da Zona Franca de Manaus. Veja-se o seguinte excerto do voto da Ministra Rosa Weber, no RE nº 592.891/SP:

8. Para finalizar, destaco, afastando objeções, na linha do já registrado na origem, que a operatividade do creditamento na espécie é perfeitamente viável, pois no caso de isenção regional, diferentemente da não incidência, existe alíquota nas operações tributadas realizadas nos demais pontos do território nacional, de modo que o adquirente de produtos oriundos diretamente da sub-região de Manaus (isentos) "nada mais fará do que adotar a alíquota prevista no direito positivo", nas palavras de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo.

Em consequência, o crédito a ser lançado no LAIPI deve ser aquele calculado em função da alíquota do produto adquirido da ZFM, como se isenção não houvesse.

Esse é o entendimento vazado, inclusive, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020:

22.Destaca-se que não foi alterado o entendimento genérico do Supremo Tribunal Federal quanto à impossibilidade de apropriação de crédito derivado de imposto não pago na etapa anterior da cadeia do IPI. O presente caso consiste numa hipótese excepcionalíssima de reconhecimento de creditamento fundamentada, exclusivamente no caráter da fornecedora dos insumos, matérias-primas e materiais de embalagens situada na Zona Franca de Manaus, sob fundamento dos arts. 40 do ADCT e 43, §2º, III, da Constituição.

23.Destaca-se, mais uma vez, o ponto relativo à previsão de alíquota positiva na TIPI, porque será esse o valor a ser usado para o cálculo do creditamento. A referência será a alíquota geral prevista para o bem oriundo de qualquer empresa localizada em qualquer região do país. Daí, considerando a isenção regional reconhecida às empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, aplica-se o creditamento tomando como base a alíquota prevista na TIPI.

(...)

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer a aplicação ao caso do que restou decidido pelo STF no RE nº 592.891/SP, observado ainda que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020.

Forte nos argumentos do voto transcrito, deve ser reconhecido o direito a creditamento nas aquisições de produtos originários da ZFM, com a sua consequente repercussão no auto de infração, observado que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020.

Deixa-se de analisar os argumentos da aplicação do Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT 8/1998, haja vista que em virtude da decisão proferida pelo STF no RE nº 592.891/SP não há mais controvérsia sobre o direito a creditamento de IPI de mercadorias oriundas da ZFM.

Por fim, cabe ressaltar a aplicação do RE 592.891 ora discutido se aplica com relação aos insumos para os quais inexistente litígio quanto à classificação fiscal.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de acolher parcialmente os Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte para sanar os vícios de obscuridade quanto ao dispositivo e

omissão no tocante à aplicação do Art. 74 da Lei 9.430/96, sem efeitos infringentes, bem como omissão e obscuridade quanto ao RE 592.891-SP e à Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT 8/1998, com efeitos infringentes quanto a aplicação do RE 592.891, para ser reconhecido o direito a creditamento nas aquisições de produtos originários da ZFM, com a sua consequente repercussão no auto de infração, observado que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020, ressaltando que a aplicação do RE 592.891 ora discutido se aplica apenas com relação aos insumos para os quais inexistente litígio quanto à classificação fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo