



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**

**CARF**

**Processo nº** 10880.728198/2016-51

**Recurso nº** Voluntário

**Resolução nº** **3301-001.250 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma  
Ordinária**

**Sessão de** 21 de agosto de 2019

**Assunto** IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

**Recorrente** AMBEV S.A.

**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem adote as seguintes providências: (i) com relação à glosa de créditos registrados na entrada de bebidas prontas para o consumo (operações sujeitas à sistemática monofásica): (i.a) deverá a autoridade fiscal, intimar o autuado para fazer prova cabal de sua alegação referente à glosa de créditos em operações posteriormente sujeitas a indevido débito na saída, alertando-se à Recorrente de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sem a necessária conciliação entre os registros contábeis/fiscais e os documentos que os legitimam, evidenciando o indébito, inclusive em razão de aplicação subsidiária do art. 6º do NCPC (Código de Processo Civil); (i.b) com base na prova produzida nesses termos pela Recorrente, reconstitua-se a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos porventura indevidamente lançados; e (i.c) repercuta a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora sub judice, em Relatório circunstanciado, em que se mencionem também quaisquer outras informações que julgar pertinentes; (ii) com relação à alegação de ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado, considerando os argumentos da Recorrente sobre o processo de incorporação ocorrido durante o procedimento fiscal, consignando que "após a incorporação, o referido estabelecimento filial (CNPJ nº 02.808.708/008183) continuou sendo explorado pela empresa sucessora, com o CNPJ nº 07.526.557/003478 e que portanto o Auto de Infração só poderia ter sido lavrado contra o estabelecimento que sucedeu aquele ao qual foram imputadas as infrações e não contra o estabelecimento matriz da pessoa jurídica", solicito à autoridade fiscal: (ii.a) intimar a Recorrente a apresentar os documentos concernentes à reestruturação societária incorporação (ATAS e Termos da Assembléia, etc), bem como

apresentar outros documentos e/ou esclarecimentos que entenda necessários, a critério da fiscalização, que tenha como objeto subsidiar a situação posta nos autos; (ii.b) ao final, deverá o Fisco fazer constar no Relatório conclusivo posição sobre a análise dos documentos e sobre as alegações promovidas pela Recorrente nesse tópico; (iii). Quanto ao PAF n.º 10880.727.044/2015-61 citado pela Recorrente em seu recurso, calcular e informar no Relatório conclusivo o reflexo da decisão atual nele constante, determinando que cópia desta diligência seja juntado àquela processo; (iv) quanto à glosa oriunda da aquisição de insumos de empresa do mesmo grupo econômico, intimar a autuada para que comprove suas alegações, alertando-a de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sem a necessária conciliação entre os registros contábeis/fiscais e os documentos que os legitimam; (v) tendo em conta o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 592.891, com repercussão geral, solicita-se verificar se existem glosas que seriam afastadas com base exclusivamente neste entendimento.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antônio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

## Relatório

### Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela decisão recorrida (fls. 1686/1785), abaixo transcrito:

Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2010), aprovado pelo Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010; consonte capitulação legal consignada às fls. 914 e 915, foi lavrado o auto de infração à fl. 912, em 27/07/2016, para exigir R\$ 10.219.731,18 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 4.201.000,38 de juros de mora calculados até 31/07/2016, e R\$ 7.664.798,31 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 22.085.529,87.

Fl. 3 da Resolução n.º 3301-001.250 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10880.728198/2016-51

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. 913/915, e o teor do relatório fiscal (termo de descrição dos fatos), às fls. 797/911, não houve o recolhimento do imposto, de janeiro a dezembro de 2012, 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, escriturados da seguinte maneira: “Outros Créditos - Aquisição Mercadorias Oriunda da Amazônia Ocidental – IPI rec. s/aquisição Amazônia” ou “Aquisição Mercadorias Oriunda da Amazônia Ocidental – art. 175 Dec. 4.544 26/12/2002”

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.

Intimada a contribuinte a esclarecer a origem dos créditos fictos (incentivados) registrados na escrita fiscal, há o seguinte a destacar conforme os dados fornecidos.

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 GUARANÁ ANT BRANCO ANTARCTI

ROLHA PLAST GUARANÁ VERMELHA NIV11 R

ROLHA PLAST SODA L ANT

ROLHA PLAST SUKITA VERDE

TAMPA PLAST AMARELA GUARANÁ 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

Fl. 4 da Resolução n.º 3301-001.250 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10880.728198/2016-51

produtos do industrializados, 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 no seguinte dispositivo: RIPI/2010, art. 81, II).

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

CONC NAT LIMAO DIET FE1403 KIT

CONC NAT LIMAO FE1403 KIT

CONC NAT S LARANJA BR KIT

CONC NAT S TONICA FE 1401 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/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 PEPSI COLA 350050602 PEPSICO

KIT PEPSI COLA TWIST

KIT PEPSI COLA LIGH

KIT H2OH LIMAO

KIT PTWZERO;

Os concentrados (kits) foram produzidos pela PEPSI-COLA com a utilização de insumo (corante caramel) 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 caramel 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 caramel 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.

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 (RIPI/2010, art. 81, II) e Amazônia Ocidental (RIPI/2010, art. 95, III).

O corante caramel, 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 dezembro de 2012.

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.250 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.728198/2016-51

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

No caso da produção dos concentrados de refrigerante fornecidos pela PEPSI-COLA, empregados no processo industrial 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 açúcar mascavo, de certa complexidade, com a aplicação de diversos compostos químicos e que abrange duas etapas, conforme consta do relatório fiscal:

“a) Processo de hidrólise: ocorre através da inversão da sacarose, sendo utilizados como matérias-primas o açúcar cristal, água e catalisador ácido. Esse processo quebra a molécula da sacarose, gerando outros tipos de açúcares. O produto resultante é o açúcar hidrolisado, que é uma mistura de sacarose, glicose e frutose.

b) Processo de manufatura do corante caramelo: ocorre em reatores, através do processo de caramelização, utilizando o açúcar hidrolisado da etapa anterior, acrescido de água, sal de amônio e solução alcalina. Durante todo esse processo existe o acompanhamento de técnicos de laboratório, coletando e analisando todos os parâmetros de qualidade”.

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.

A autuada efetuou a apropriação de créditos factos nas aquisições dos “kits” para refrigerantes sem a indispensável utilização de matérias primas agrícolas e extractivas vegetais. Nem a aquisição de corante caramelo daria azo ao aproveitamento de créditos, pois os açúcares cristal e mascavo são, também, produtos intermediários e não matérias primas agrícolas e extractivas 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.

Em uma primeira industrialização, pode-se falar na utilização de matéria prima extractiva 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 factos devem ser glosados.

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

Para o aproveitamento de créditos factos 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

Fl. 6 da Resolução n.º 3301-001.250 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10880.728198/2016-51

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 (isenções dos arts. 81, II, e 95, III, do RIPI/2010, quanto aos kits para fabricação de refrigerante) e da AROSUCO (isenção do art. 81, II, do RIPI/2010, no tocante aos kits de sabores diferentes de guaraná; isenção do art. 95, III, do RIPI/2010, no caso dos kits de sabor guaraná) o código de classificação fiscal NCM 2106.90.10 Ex 01, com alíquota de 27% (alterada para 20% a partir de 31/05/2012 pelo Decreto nº 7.742, de 2012) 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 (fornecce insumos para a fabricação das bebidas refrigerantes Pepsi e H2OH) e AROSUCO (fornecce 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”, ao passo que nas notas fiscais os insumos em questão são referidos como “concentrados” e identificados como itens únicos.

Nas notas fiscais emitidas pela AROSUCO, os concentrados são discriminados como “kits”, conforme a nota fiscal nº 1.206 (reprodução parcial à fl. 848).

Em nota fiscal emitida pela PEPSI-COLA (documento auxiliar de nota fiscal eletrônica – DANFE, com reprodução à fl. 849), 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 sacos, 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 ou aromas), quando, aí sim, é obtido o concentrado”.

Por ocasião de visita à fábrica em diligência efetuada em filial do sujeito passivo, foi constatado o seguinte:

“Que o processo produtivo do estabelecimento pode ser resumido da seguinte forma:

- 1) As matérias-primas, recebidas dos fornecedores em embalagens individuais, são encaminhadas a uma sala de estocagem.
- 2) Recebem açúcar de determinados fornecedores que não os do item 1, não oriundo de Manaus, com o qual é elaborado, por meio de dissolução em água, o xarope simples a quente na xaroparia simples”.
- 3) A água utilizada para a fabricação dos refrigerantes, após receber tratamento, alimenta um equipamento conhecido como “dissolvedor”, onde é produzido o xarope simples por meio do aquecimento do açúcar e sua diluição em água.
- 4) Que, na linha de produção, na área da Xaroparia Simples, produz-se o Xarope Simples, por meio do aquecimento do açúcar cristal e refinado, insumo não proveniente da região da Amazônia, e da sua diluição em água.
- 5) E que os Kits denominados Parte B fornecidos pela Arosuco são sólidos transportados em caixas, os quais conteriam os sais: conservantes e acidulantes.
- 6) Que os Kits denominados Parte A fornecidos pela Arosuco são transportados em bombonas, sendo líquidos que formariam os Flavours, extrato natural do sabor do refrigerante (Sukita Uva e outros), NCM 2106.90.10, conforme rótulo.
- 7) Que o kit sólido, transportado em caixas, é dissolvido a quente no tanque de sais e enviado ao tanque de xarope. O kit líquido é dissolvido a frio e enviado, após o kit sólido, ao tanque de xarope, quando são dissolvidos no xarope simples, sendo que todo o processo leva cerca de 5 a 6 horas. Produzido assim o Xarope Composto. Em outra linha, a produção da Pepsi necessita de um tempo de maturação de 12 a 24 horas.
- 8) Que os kits não são transportados em conjunto, porque cada parte exige diluição prévia para serem agregados, e também porque os kits da Arosuco em caixas, parte sólida, demandam diluição a quente (cerca de 95° C), para que se dissolvam completamente, antes de serem misturados ao Xarope Simples, enquanto, a parte do flavour (kit A da Arosuco e Kit Pepsi-Cola no da Pepsi Amazonia) não pode ser aquecido porque perderia as propriedades sensoriais, com temperatura elevada. A parte do Acidulante, Kit B, deve aguardar alcançar 25°C para poder ser agregado, bem como nos demais refrigerantes produzidos a partir dos insumos provenientes da Arosuco.
- 9) Que a partir do Xarope Composto, na linha de envase, produz-se o refrigerante propriamente por meio da diluição em água carbonatada.
- 10) Que na fabricação do guaraná: Kit B deve ser dissolvido a quente, e o Kit A deve ser dissolvido a frio. Não podem ser transportados em conjunto, pois o kit B é dissolvido primeiro no Xarope Simples.
- 11) Que 1(um) Kit A (5 litros) + 1 (um) Kit B (30 kg) rendem 1.703 litros de Xarope Composto, que é diluído novamente no envase rendendo 22.000 litros em água carbonatada.
- 12) Que o Xarope Composto também vai em bag in box em outras filiais para ser utilizado nas máquinas de refrigerantes.
- 13) Que o corpo técnico que nos acompanhou na visita esclareceu que uma parte (Kit A ou Kit B) não é suficiente para produzir o Xarope Composto; muito menos, o refrigerante, por meio da diluição da parte em água carbonatada.
- 14) Que para o refrigerante da Pepsi-Cola, o Kit denominado Pepsi-Cola é composto de Extrato de noz de cola, corante caramelo e Flavours; o Kit denominado Acidulante contém como conservantes o Ácido Fosfórico, que compõe a Parte Pepsi Acidulante. Ambas partes são líquidos transportados (acondicionados) em bombonas separadas.

Fl. 8 da Resolução n.º 3301-001.250 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10880.728198/2016-51

15) Que, na sala de estoque de Insumos para a área da Xaroparia Composta, constatou-se que:

- a) o Kit Pepsi Acidulante – Solução de Ácido Fosfórico, código 35005\*01\*01 – líquido;
- b) e o Kit Pepsi-Cola código 35005\*06, também líquido;

16) São insumos fornecidos pela Pepsi Industrial da Amazônia para a produção do refrigerante Pepsi-Cola, os quais não podem ser transportados em conjunto, só podendo ser misturados na hora da preparação do Xarope Composto.

17) E, conforme informado pelo mencionado corpo técnico:

a) que, na preparação do Xarope Composto, primeiramente, o Kit Pepsi-Cola é dissolvido no Xarope Simples, etapa realizada na área da Xaroparia Composta, e posteriormente, é agregado ao tanque o Kit Pepsi Acidulante.

b) e que, a mistura denominada de Xarope Composto permanece no tanque por um período de 12 a 24 h para a maturação do composto.

c) que, a mistura do Kit Pepsi Acidulante e do Kit Pepsi-Cola ao serem dissolvidos rendem 1703 litros de Xarope Composto.

d) que, após a maturação, o Xarope Composto é transportado para a área de envase, quando então inicia-se a etapa de dissolução da mistura em água carbonatada para a produção do refrigerante Pepsi-Cola, quando 1.703 (mil setecentos e três) litros de Xarope Composto produzido na filial de Curitiba produz 10.000 (dez mil) litros de refrigerante Pepsi-Cola”.

A seguir, transcrição de trecho do auto de infração que consta do processo administrativo fiscal de nº 10830-725.247/2015-16:

"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 "declarada", após tratamento.

iii) Adição dos sais - Essa água declarada 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.

Fl. 9 da Resolução n.º 3301-001.250 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10880.728198/2016-51

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 Antárctica, Sukita Laranja e Soda Limonada".(g.m.)

Reproduções fotográficas de kits básicos para elaboração de Gatorade, Guaraná Antárctica, Sukita Laranja e Soda Limonada às fls. 853/864.

As fotografias apresentadas em resposta ao Termo de Intimação nº 006 demonstram igualmente que:

“Quanto ao chamado concentrado “Pepsi zero”, são na verdade cinco mercadorias distintas:

1) Kit Pepsi zero sais: embalagem contendo composto de edulcorante INS 950 e 955; conservante INS 211; sequestrante INS 385.

2) Kit Pepsi zero flavour: embalagem contendo aromatizante.

3) Kit Pepsi zero acidulante: conforme embalagem, seria composto de acidificante INS 330 e 338.

4) Kit Pepsi zero natural flavour.

5) Kit Pepsi zero Max flavour: embalagem contento aromatizante IV.

E, quanto ao chamado concentrado “Pepsi twist”, seriam as três mercadorias distintas:

1) Kit Pepsi twist (limão): kit 92318\*01.

2) Kit Pepsi twist (cola flavour): kit 35005\*14.

3) Kit Pepsi twist sais: composto de conservante INS 211 e estabilizante INS 331.

Já o chamado concentrado “Água tônica”, seriam as duas mercadorias distintas:

1) Kit A: composto de aroma natural.

2) Kit B: formado de dois acidulantes e dois conservantes.

E, por fim, o chamado concentrado “Guaraná Antarctica zero”, seriam as duas mercadorias distintas:

1) Kit A: FE 1431Z (aroma natural, corante de caramelo, extrato vegetal de guaraná).

2) Kit B: acidulante INS 334, conservante INS 211 e dois edulcorantes”.

O fluxograma da elaboração de refrigerantes ou Gatorade é reproduzido à fl. 866: no Tanque de Solução (Dissolvedor), há a obtenção de xarope simples, a partir da mistura de água declorada e sais; no Tanque para Adição dos Aromas (Flavours), há a obtenção do xarope final ou concentrado líquido (ponto somente a partir do qual é obtido o concentrado propriamente dito); o produto final (refrigerante ou Gatorade) é obtido a partir da mistura de água e gás carbono (para refrigerante).

“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), sendo nesta ocasião obtido o concentrado.

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

Repise-se: para ser classificada nos ex-tarifários do código 2106.90.10. da NCM é indispensável que os ingredientes que formam determinada preparação composta estejam misturados.

E, quando da entrada no estabelecimento da Ambev, as partes dos concentrados não estão misturadas, e, portanto, não se constituem na preparação composta a que se refere a Nota Explicativa da posição 2106.

Ainda que em manifestação às constatações relatadas no Termo de Constatação Fiscal, os representantes da fiscalizada afirmem que as Partes que comporiam um concentrado ou kit são transportadas em conjunto, a verdade é que, conforme relatado em ambos Termos de Constatação Fiscal, cada Parte (Parte A ou Parte B da Arosuco, e Kit Pepsi ou Kit Pepsi Acidulante, da Pepsi) é embalada e acondicionada separadamente, tanto que a Parte A se trata de um líquido, transportado em Bombonas, e a Parte B, um sólido (pó), embalado em caixas, ainda que possam ser transportadas em um único caminhão por exemplo, de Manaus a Curitiba.

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 constatado em razão da diligência efetuada, 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 chamados "concentrados" são misturados pelo adquirente durante o processo de elaboração da bebida final, procedimento que é executado seguindo complexas edetalhadas especificações técnicas.

O que se verificou no curso deste procedimento fiscal é que cada componente do kit (Parte), isoladamente considerado, configura preparação composta, não existindo qualquer fundamento no entendimento de que um conjunto de preparações compostas não misturadas entre si forma uma preparação composta.

Não existe preparação, seja ela simples ou composta, em que os ingredientes estejam acondicionados em embalagens individuais, como é o caso dos insumos no momento em que dão entrada na Ambev!!!

O que ocorre é que no momento da ocorrência do fato gerador, cada componente (Parte) se enquadra em um código de classificação próprio, podendo incluir inclusive bens que não se classificam na posição 21.06.

Veja-se.

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

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

Não é o caso dos chamados "kits" ou "concentrados" adquiridos pela fiscalizada.

Esses são um conjunto de mercadorias, partes que, como já dito, estão acondicionadas cada uma na sua embalagem individual; não estão misturadas e não estão prontas para uso pelo adquirente, no caso, a fiscalizada.

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 n.º 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei n.º 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 kit para elaboração de refrigerantes, ou 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 n.º 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 n.º 71, de 11 de outubro de 1988, e promulgada pelo Decreto n.º 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 n.º 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.

Repõe-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 n.º 435, de 27 de janeiro de 1992.

A versão atual das NESH foi aprovada pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) n.º 807, de 11 de janeiro de 2008, atualizada pelas IN RFB n.º 1.072, de 30 de setembro de 2010 e n.º 1.260, de 20 de março de 2012, por força da delegação de competência outorgada pelo art. 10 da Portaria MF n.º 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.

Como constatado em diligência realizada na unidade industrial de CNPJ nº 07.526.557/0034-78 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:

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

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

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

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

À luz da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado n.º 3b (RGI n.º 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, especificamente o item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b), tem-se que excluídos são, do campo de aplicação da mencionada regra (Regra 3 b) do Sistema Harmonizado), os produtos destinados à fabricação de bebidas, tais como os kits fornecidos pela Pepsi ou Arosuco:

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.

E, mais, 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.

Assim, o item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b) elimina qualquer possibilidade de que esta Regra 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, item X da Regra 3 b):

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

- a) serem compostas, pelo menos, de dois artigos diferentes que, à primeira vista, seriam suscetíveis de se incluírem em posições diferentes. Não seriam, portanto, considerados sortido, no sentido desta Regra, seis garfos para fondue, por exemplo.
- b) serem compostas de produtos ou artigos apresentados em conjunto para a satisfação de uma necessidade específica ou exercício de uma atividade determinada;
- c) serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos consumidores sem novo acondicionamento (em latas, caixas, panóplias, por exemplo).

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, pois que não há que se falar em sortidos acondicionados para venda a retalho.

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 Antárctica (FE 1430 - Sais), e os Kits B da Soda Limonada Antárctica (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: Notas Explicativas – Regra 2 a)

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 rebitagem 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.

Para definição da classificação fiscal dos kits ou chamados "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.

Fl. 16 da Resolução n.º 3301-001.250 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10880.728198/2016-51

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 encontra-se nos autos do presente processo administrativo fiscal.

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. " (grifo nosso)

Evidente é, da decisão do CCA que deu origem ao item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b), que essa Regra 3b) não se aplica a insumos para fabricação industrial de bebidas que sejam produtos constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, como é o caso das denominadas Partes dos concentrados ou kits utilizados pela Ambev.

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.

Fl. 17 da Resolução n.º 3301-001.250 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.728198/2016-51

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:

“Da diligência realizada, constatou-se que em relação às mercadorias que formariam o chamado “concentrado” para refrigerante PepsiCola:

Que para o refrigerante da Pepsi-Cola, o Kit denominado Pepsi-Cola é composto de Extrato de noz de cola, corante caramel e Flavours; o Kit denominado Acidulante contém como conservantes o Ácido Fosfórico, que compõe a Parte Pepsi Acidulante. Ambas partes são líquidos transportados em bombonas separadas.

Que, na sala de estoque de Insumos para a área da Xaroparia Composta, constatou-se que:

- a) o Kit Pepsi Acidulante – Solução de Ácido Fosfórico, código 35005\*01\*01 – líquido;
- b) e o Kit Pepsi-Cola código 35005\*06, também líquido;

São insumos fornecidos pela Pepsi Industrial da Amazônia para a produção do refrigerante Pepsi-Cola, os quais não podem ser transportados em conjunto, só podendo ser misturados na hora da preparação do Xarope Composto.

E, conforme informado pelo mencionado corpo técnico:

a) que, na preparação do Xarope Composto, primeiramente, o Kit Pepsi-Cola é dissolvido no Xarope Simples, etapa realizada na área da Xaroparia Composta, e posteriormente, é agregado ao tanque o Kit Pepsi Acidulante.

b) e que, a mistura denominada de Xarope Composto permanece no tanque por um período de 12 a 24 h para a maturação do composto.

c) que, a mistura do Kit Pepsi Acidulante e do Kit Pepsi-Cola ao serem dissolvidos rendem 1703 (mil setecentos e três) litros de Xarope Composto.

d) que, após a maturação, o Xarope Composto é transportado para a área de envase, quando então inicia-se a etapa de dissolução da mistura em água carbonatada para a produção do refrigerante Pepsí- Cola, quando 1703 litros de Xarope Composto produzido na filial de Curitiba produz 10.000 (dez mil) litros de refrigerante Pepsí-Cola.

Já com relação às mercadorias fornecidas pela Arosuco para elaboração do refrigerante Guaraná Antartica, nomeadas pelo fornecedor de “concentrado” para o Guaraná verificou-se, o Kit denominado kit A é composto de Flavours: Extrato de Guaraná, Aromatizante, corante caramel IV; o Kit denominado kit B é composto de Ácido Cítrico, Benzoato de Sódio e Sorbato de Potássio.

Kit A é líquido, transportado em bombonas e o Kit B é sólido, transportado em caixas.

Fl. 18 da Resolução n.º 3301-001.250 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10880.728198/2016-51

Que na fabricação do guaraná: Kit B deve ser dissolvido a quente e o Kit A deve ser dissolvido a frio. Não podem ser transportados em conjunto, poiso kit B é dissolvido primeiro no Xarope Simples.

Que 1(um) Kit A (5 litros) + 1 (um) Kit B (30 kg) rendem 1.703 litros de Xarope Composto, que é diluído novamente no envase rendendo 22.000 litros em água carbonatada.

Que o Xarope Composto também vai em bag in box em outras filiais para ser utilizado nas máquinas de refrigerantes.

Que o corpo técnico que nos acompanhou na visita esclareceu que uma parte (Kit A ou Kit B) não é suficiente para produzir o Xarope Composto(\*); muito menos, o refrigerante, por meio da diluição da parte em água carbonatada.

(\*) Para uma melhor compreensão, ressalta-se que o corpo técnico também esclareceu que a produção da bebida refrigerante é obtida a partir da diluição do Xarope Composto em água carbonatada; e que essa preparação denominada de Xarope Composto também alimenta as máquinas de refrigerantes.

Quanto aos demais refrigerantes, Soda Limonada, Sukita Uva, Sukita Laranja, e Água tônica, verificou-se que:

Que a Arosuco fornece insumos para a fabricação de refrigerantes Guaraná Antarctica, Soda Limonada, Soda Limonada diet, Sukita Uva, Sukita Laranja, Guaraná diet, Água tônica.

Que os insumos utilizados para a fabricação de refrigerantes são identificados como “kit concentrado para refrigerantes”.

Que esses insumos chegam ao estabelecimento parte em bombonas (kits A da Arosuco), parte em caixas (kits B da Arosuco)

E que os Kits denominados Parte B fornecidos pela Arosuco são sólidos transportados em caixas, os quais conteriam os sais: conservantes e acidulantes.

Que os Kits denominados Parte A fornecidos pela Arosuco são transportados em bombonas, sendo líquidos que formariam os Flavours, extrato natural do sabor do refrigerante (Sukita Uva e outros), NCM 2106.90.10, conforme rótulo.

E para todos os kits:

Que o kit sólido, transportado em caixas, é dissolvido a quente no tanque de sais e enviado ao tanque de xarope. O kit líquido é dissolvido a frio e enviado, após o kit sólido, ao tanque de xarope, quando são dissolvidos no xarope simples, sendo que todo o processo leva cerca de 5 a 6 horas. Produzido assim o Xarope Composto. Em outra linha, a produção da Pepsi necessita de um tempo de maturação de 12 a 24 horas.

Que os kits não são transportados em conjunto, porque cada parte exige diluição prévia para serem agregados, e também porque os kits da Arosuco em caixas, parte sólida, demandam diluição a quente (cerca de 95° C), para que se dissolvam completamente, antes de serem misturados ao Xarope Simples, enquanto a parte do flavour (kit A da Arosuco e Kit Pepsi-Cola no da Pepsi Amazonia) não pode ser aquecido porque perderia as propriedades sensoriais, com temperatura elevada. A parte do Acidulante, Kit B, deve aguardar alcançar 25°C para poder ser agregado, bem como nos demais refrigerantes produzidos a partir dos insumos provenientes da Arosuco.

Que a partir do Xarope Composto, na linha de envase, produz-se o refrigerante propriamente por meio da diluição em água carbonatada.

Que na fabricação do guaraná: Kit B deve ser dissolvido a quente e o Kit A deve ser dissolvido a frio. Não podem ser transportados em conjunto, poiso kit B é dissolvido primeiro no Xarope Simples.

Que 1(um) Kit A (5 litros) + 1 (um) Kit B (30 kg) rendem 1.703 litros de Xarope Composto, que é diluído novamente no envase rendendo 22.000 litros em água carbonatada.

Que o Xarope Composto também vai em bag in box em outras filiais para ser utilizado nas máquinas de refrigerantes.

Que o corpo técnico que nos acompanhou na visita esclareceu que uma parte (Kit A ou Kit B) não é suficiente para produzir o Xarope Composto(\*); muito menos, o refrigerante, por meio da diluição da parte em água carbonatada.

(\*)Para uma melhor compreensão, ressalta-se que o corpo técnico também esclareceu que a produção da bebida refrigerante é obtida a partir da diluição do Xarope Composto em água carbonatada; e que essa preparação denominada de Xarope Composto também alimenta as máquinas de refrigerantes.

Quanto às bebidas sem adição de açúcar, tem-se que a Soda Limonada Zero, constatou-se também que:

Também se verificou os insumos enviados pela Arosuco para a produção do refrigerante Soda Antarctica Diet, que são dois kits: Kit A da Soda Antarctica Diet, líquido transportado em bombona plástica; e Kit B da Soda Antarctica Diet, sólido transportado em caixa.

Que, no caso da produção do refrigerante Soda Antarctica Diet, de acordo com o relato do referido corpo técnico, na área da Xaroparia Composta:

a) primeiramente, o Kit B da Soda Antarctica Diet é dissolvido a quente (95°C) por 20 minutos, em separado no Tanque de Sais, onde permanece até que alcance a temperatura em torno de 25°C, sendo então enviado ao Tanque maior por um sistema de tubulação quando é diluído em água, já que não é agregado ao refrigerante diet açúcar para a sua mistura é dissolvido no Xarope Simples;

b) e, posteriormente, o Kit A da Soda Antarctica Diet é dissolvido a frio, em separado, no Tanque de Sais, sendo então agregado ao Tanque maior junto ao preparado originado do Kit B, quando também é dissolvido em água, produzindo-se assim o Xarope Composto, o qual apresenta o mesmo fator de diluição mencionado para o refrigerante para os insumos da Pepsi-Cola.

c) que o Kit A da Soda Antarctica Diet não pode ser fervido ou aquecido, por perder causar a perda das características do produto refrigerante, sendo que é composto do líquido natural da bebida a ser fabricada;

d) que o Kit B da Soda Antarctica Diet é composto dos sais, como os acidulantes e conservantes.

Que, ainda, de acordo com o relato do referido corpo técnico, na área de Envase, o Xarope Composto, produzido a partir do Kit A da Soda Antarctica Diet e do Kit B da Soda Antarctica Diet em conjunto, é transportado para área do Envase, para sua dissolução em água carbonatada.

E por fim, com relação a todos insumos, sejam fornecidos pela Pepsi, sejam fornecidos por Arosuco:

Por fim, relata-se que foi informado pelo corpo técnico que, a um, as partes dos kits são transportadas em embalagens individuais, porém na mesma remessa, e, a dois, que não seria possível produzir, a partir de cada “Kit” (parte do nomeado “kit” de refrigerante pelo fornecedor em suas notas fiscais), o refrigerante, porque, se apenas uma das partes fosse diluída em água carbonatada, a preparação resultante não teria as mesmas características de identidade presentes no refrigerante elaborado a partir do kit completo. O aroma, o sabor e a coloração (elementos das características sensoriais), bem como as características físico-químicas não seriam iguais.

Possuindo-se na análise da classificação fiscal mais acertada para as partes dos kits de refrigerante, incia-se pelo chamado Kit Pepsi-Cola código 35005\*06, e Kits Flavours, tanto da Pepsi Zero, quanto da Pepsi Twist e Pepsi Twist Zero, e pelos chamados Kits A das bebidas fornecidos pela Arosuco bem como do Kit que contém o líquido natural, suco, extrato, para preparação da H2OH Limão.

Tem-se, do material colhido e informações angariadas no curso da ação fiscal (fotos, diligência e outros), em resumo que:

- Kit Pepsi-Cola código 35005\*06, Kit Pepsi Twist Cola flavour código 35005\*14, Kit Pepsi Zero flavour, Kit Pepsi Zero max flavour e Kit Pepsi Zero natural flavour, e Kits Pepsi Twist Zero que contenha flavours: são os kit que contêm extrato de noz de cola, além de outros aromatizantes/saborizantes e de corante caramelo dos kits destinados à preparação dos refrigerantes PepsiCola;
- kit A do Guaraná Antartica (versão regular e versão diet): é o kit que contém extrato vegetal de guaraná, misturado com outros aromatizantes/saborizantes dos kits sabor guaraná (Guaraná Antartica e Guaraná Antartica Diet);
- kit A dos kits para os demais refrigerantes fornecidos pela Arosuco, e Kits fornecidos pela Pepsi: são os kits que contêm o líquido natural, suco, extrato, além de aromatizante, estabilizantes e corante dos denominados:
- Para o refrigerante Soda Limonada Antarctica Zero, o Kit A dos concentrados natural limão diet fe1403 z kit ;
- Para o refrigerante Soda Limonada Antarctica, o Kit A dos concentrados natural limão fe1403 kit;
- Para a bebida Água Tônica Antarctica, o Kit A dos concentrados natural s tônica fe1401 kit;
- Para o refrigerante Sukita Laranja, o Kit A dos concentrados natural laranja rm FE 1411 – Sukita Laranja RM kit;
- Para o refrigerante H2OH limão, o Kit A do kit h2oh limão;
- Para o refrigerante Sukita Uva, os Kits A dos concentrados natural Sukita Uva FE1456– destinados à preparação dos refrigerantes SUKITA;
- Kit Pepsi Twist código 92318\*01, Kit Pepsi Twist Zero (limão), e o Kit que contém o líquido natural para preparação da H2OH Limão.

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, uma preparação 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 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, uma preparação que contenha extrato de noz de caju e outros aromatizantes/saborizantes deve ser enquadrada na subposição 2106.90, destinada a "outras" preparações.

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

Não são contemplados no ex- tarifário da NCM 2106.90.10 "concentrados" ou "sabores", como faz o texto. O Ex 01 da NCM 2106.90.10 se refere a "extratos concentrados" ou "sabores concentrados".

E, 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.

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.

O refrigerante que não contém matéria-prima natural, elaborado a partir de sabor concentrado, é denominado de artificial. Não é o caso dos refrigerantes engarrafados por Ambev.

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.

[...].

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

(...)

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

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 físicoquímicas deverão estar em consonância com a composição do produto".

Da diligência realizada, bem como 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, cada componente dos concentrados adquiridos da Pepsi e da Arosuco para fabricação de refrigerantes pela fiscalizada deve ser classificado individualmente.

E, devem ser classificados no código NCM 2106.90.10 ("Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas"), cuja alíquota do IPI é zero os seguintes insumos:

- Kit Pepsi-Cola código 35005\*06, Kit Pepsi Twist Cola flavour código 35005\*14, Kit Pepsi Zero flavour, Kit Pepsi Zero max flavour e Kit Pepsi Zero natural flavour, e Kits Pepsi Twist Zero que contenha flavours: são os kit que contêm extrato de noz de caju, além de outros aromatizantes/saborizantes e de corante caramelado dos kits destinados à preparação dos refrigerantes PepsiCola;

- kit A do Guaraná Antartica (versão regular e versão diet): é o kit que contém extrato vegetal de guaraná, misturado com outros aromatizantes/saborizantes dos kits sabor guaraná (Guaraná Antartica e Guaraná Antartica Diet);

- kit A dos kits para os demais refrigerantes fornecidos pela Arosuco, e Kits fornecidos pela Pepsi: são os kits que contém o líquido natural, suco, extrato, além de aromatizante, estabilizantes e corante dos denominados:

- Para o refrigerante Soda Limonada Antarctica Zero, o Kit A dos concentrados natural limão diet fe1403 z kit ;

- Para o refrigerante Soda Limonada Antarctica, o Kit A dos concentrados natural limão fe1403 kit;

- Para a bebida Água Tônica Antarctica, o Kit A dos concentrados natural s tônica fe1401 kit;

11 Para o refrigerante Sukita Laranja, o Kit A dos concentrados natural laranja rm FE 1411 – Sukita Laranja RM kit;

11 Para o refrigerante H2OH limão, o Kit A do kit h2oh limão;

11 Para o refrigerante Sukita Uva, os Kits A dos concentrados natural Sukita Uva FE1456– destinados à preparação dos refrigerantes SUKITA;

11 Kit Pepsi Twist código 92318\*01, Kit Pepsi Twist Zero (limão), e o Kit que contém o líquido natural para preparação da H2OH Limão.

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

Entende-se, portanto, com base na RGC-1, estrutura basilar da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto 6.006, de 28 de dezembro de 200610 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: o Kit Pepsi-Cola código 35005\*06, e Kits Flavours, tanto da Pepsi Zero, quanto da Pepsi Twist e Pepsi Twist Zero (Kit Pepsi Twist Zero (limão), Kit Pepsi Twist (limão), Kit Pepsi Twist Cola flavour código 35005\*14, Kit Pepsi Zero flavour, Kit Pepsi Zero max flavour e Kit Pepsi Zero natural flavour e kits Pepsi Twist Zero flavours); o kit A do Guaraná Antarctica (versão regular e versão diet), que contém extrato vegetal de guaraná, misturado com outros aromatizantes/saborizantes, e os kits A dos kits para os demais refrigerantes fornecidos pela Arosuco, os quais contêm o líquido natural, suco, extrato, além de aromatizante, estabilizantes e corante (natural limão diet fe1403 z kit, natural limão fe1403 kit, natural; s tônica fe1401 kit, natural laranja rm kit, h2oh limão, e destinados à preparação dos refrigerante SUKITA) e bem como o Kit que contém o líquido natural, suco, extrato, para preparação da H2OH Limão; 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 kits dos chamados concentrados para refrigerantes adquiridos por Ambev.

Quanto ao Kit 35005\*01\*01 – Kit Pepsi Acidulante, de acordo com informações prestadas durante a diligência realizada na unidade situada em Curitiba (filial Curitibana), seria uma Solução de Ácido Fosfórico, código 35005\*01\*01 a qual, de acordo com a manifestação da ora autuada, teria ainda, cafeína em sua composição. Do rótulo, verifica-se que é composto de Acidificante INS 338 e corante INS 150d.

O mesmo ocorre com Kit Pepsi Zero Acidulante: conforme fotografias fornecidas em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 006, seria composto de acidificantes INS 330 e 338.

E, de acordo as mencionadas fotografias fornecidas em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 006, o Kit Pepsi Twist Sais seria uma Solução de conservante INS

211 e estabilizante INS 331, enquanto que o Kit Pepsi Zero Sais seria composto de edulcorante INS 950 e 955; conservante INS 211; sequestrante INS 385.

Assim também ocorre com os demais kits dos insumos fornecidos por Pepsi, os quais contêm ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes, que são comercializados já misturados pelo fornecedor, na forma líquida e sólida, os Kits Pepsi Twist Zero Sais, Kit Pepsi Twist Zero Acidulante e Kit para preparação da bebida H2OH Limão que que não contenha o extrato ou suco natural.

Já os Kits B fornecidos pela Arosuco, conforme as fotos das embalagens e demais informações angariadas na referida diligência (na qual mostrou-se caixa aberta de um Kit B aparentando ser um único produto), seriam sólidos, transportados em caixas em embalagens separadas dos kits A.

E, no caso dos insumos do refrigerante Guaraná Antarctica, o Kit B seria composto de Ácido Cítrico, Benzoato de Sódio e Sorbato de Potássio, bem como o Kit B dos insumos do refrigerante Soda Limonada; e o Kit B do Guaraná Antarctica Zero seria composto de acidulante INS 334, Benzoato de Sódio e dois edulcorantes.

Quanto aos demais insumos dos refrigerantes, o Kit B seria composto de diversos sais, como acidulantes (Ácido Cítrico), conservantes (Benzoato de Sódio e/ou Sorbato de Potássio), sequestrante (EDTA cálcio dissódico), e, no caso dos refrigerantes sem adição de açúcar, Edulcorantes.

Em suma, 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 caju, são formadas por acidulantes, conservantes e outros ingredientes, como edulcorantes e/ou sequestrantes.

Nesse sentido, manifestação da autuada quanto ao Termo de Constatação Fiscal da Diligência realizada em abril de 2016, trecho colacionado abaixo:

“(...) do Termo, que a Parte B do Kit fornecido pela empresa Arosuco é composto de diversos sais, ácidos e conservadores químicos, caracterizados em gênero como conservantes e acidulantes”.

Procedendo-se à classificação fiscal dos kits B, ou as chamadas Partes B dos insumos das bebidas fabricadas pela Ambev, bem como do Kit Pepsi Acidulante, tem-se que as matérias-primas utilizadas nos kits fornecidos pela Pepsi ou pela Arosuco não se caracterizam como óleos essenciais da posição 33.01.

Em verdade, a mistura de pelo menos dois desses ingredientes (conservantes, acidulantes, sequestrante e/ou edulcorantes) 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 essa se desdobra 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

Fl. 25 da Resolução n.º 3301-001.250 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10880.728198/2016-51

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, os Kits B e Kit 35005\*01\*01 – Kit Pepsi Acidulante, Kit Pepsi Zero Acidulante, Kit Pepsi Twist Sais, Kit Pepsi zero Sais, Kit Pepsi Twist Zero Sais, Kit Pepsi Twist Zero Acidulante e Kit para preparação da bebida H2OH Limão que que não contenha o extrato ou suco natural, os quais são os formados por uma mistura de conservantes, acidulantes, sequestrante e/ou edulcorantes, e de outras matérias que não o extrato vegetal de guaraná nem o líquido natural refrigerantes sabor limão ou laranja ou ainda uva, 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 2012, em razão da aquisição dos kits "Kit A" e "Kit B" da AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA., inclusive os kits para elaboração dos refrigerantes de sabor de Guaraná, e Kits Kit 35005\*06 – Kit PepsiCola e Kit 35005\*01\*01 – Kit Pepsi Acidulante, Kit Pepsi Zero Acidulante, Kit Pepsi Twist Sais, Kit Pepsi Zero sais, Kit Pepsi Twist cola flavour código 35005\*14, Kit Pepsi Zero flavour, Kit Pepsi Zero max flavour, Kit Pepsi Zero natural flavour e Kit Pepsi Twist código 92318\*01, e kits Pepsi Twist ZERO, e kits H2OH limão da PEPSI COLA INDUSTRIAL DA AMAZONIA LTDA., são indevidos porque para a classificação fiscal das mercadorias adquiridas NCM 2106.90.10 e NCM, a TIPI previa à época dos fatos, a alíquota 0% (zero).

Em síntese, tem-se que:

São créditos indevidos e hão de serem glosados os decorrentes das aquisições de concentrados para refrigerantes, que não os de sabor guaraná, da pessoa jurídica AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA. (CNPJ nº 03.134.910/0001-55 – matriz), a qual declarou que a falta de destaque do IPI nas vendas dos desses concentrados estava amparada na isenção prevista no atual art. 81, II, do Regulamento do IPI de 2010, em razão de não haver previsão legal para o creditamento de valores de IPI na aquisição desses produtos por parte da fiscalizada.

Também são indevidos e hão de serem glosados, os créditos factos calculados e escriturados em decorrência das aquisições de concentrados para refrigerantes, que não os de sabor guaraná, da pessoa jurídica AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA. (CNPJ nº 03.134.910/0001-55 – matriz), porque a alíquota prevista na TIPI (Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006) para os produtos fornecidos por essa pessoa jurídica ser 0% (ZERO), em razão de a classificação fiscal correta, de acordo com o art. 16, do Regulamento do IPI de 2010, e com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto, ser o subitem 2106.90.10, inexistindo créditos incentivados em função disso.

São créditos indevidos e hão de serem glosados os decorrentes das aquisições de concentrados para refrigerantes de sabor guaraná, da pessoa jurídica AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA. (CNPJ nº 03.134.910/0001-55 – matriz), porque a alíquota prevista na TIPI (Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006) para os produtos fornecidos por essa pessoa jurídica ser 0% (ZERO), em razão de a classificação fiscal correta, de acordo com o art. 16, do Regulamento do IPI de 2010, e com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto, ser o subitem 2106.90.10, inexistindo créditos incentivados em função disso.

Em relação aos insumos filmes plásticos produzidos pela VALFILM AMAZONIA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA., CNPJ sob o nº 03.071.894/0001-07, informou essa que, a partir de 05/2010, fez uso, na saída de seus produtos, da isenção prevista no art. 81, II do RIPI de 2010, por conseguinte, nos períodos de apuração a partir de junho

Fl. 26 da Resolução n.º 3301-001.250 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.728198/2016-51

de 2010, não havia previsão legal para o creditamento de valores de IPI na aquisição desses produtos por parte da fiscalizada, logo, são esses créditos indevidos e hão de serem glosados.

Já, a RAVIBRAS EMBALAGENS DA AMAZONIA LTDA., Cadastro de Pessoas Jurídicas – CNPJ sob o nº 08.658.519/0001-73, apresentou declaração confirmado que suas vendas eram isentas por se enquadrarem no art. 81, II do RIPI de 2010, ou seja, não havia previsão legal para o creditamento de valores de IPI na aquisição desses produtos por parte da fiscalizada, portanto, são esses créditos indevidos e hão de serem glosados.

E por fim, a fiscalizada creditou-se indevidamente das aquisições de janeiro de 2012 a dezembro de 2012, de Kits Kit 35005\*06 – Kit PepsiCola e Kit 35005\*01\*01 – Kit Pepsi Acidulante, Kit Pepsi Zero Acidulante, Kit Pepsi Twist Sais, Kit Pepsi Zero sais, Kit Pepsi Twist cola flavour código 35005\*14, Kit Pepsi Zero flavour, Kit Pepsi Zero max flavour, Kit Pepsi Zero natural flavour e Kit Pepsi Twist código 92318\*01, e kits Pepsi Twist ZERO, e kits H2OH limão, e de janeiro de 2012 até dezembro de 2012, aquisições da Pepsi INDUSTRIAL DA AMAZONIA LTDA, pois que a saída dos “kits” deu-se com a isenção do art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 1967, que não gera crédito ficto, bem como, porque a alíquota prevista na TIPI (Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006) para os produtos fornecidos por essa pessoa jurídica ser 0% (ZERO), em razão de a classificação fiscal correta, de acordo com o art. 16, do Regulamento do IPI de 2010, e com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto, ser o subitem 2106.90.10, inexistindo créditos incentivados em função disso.

Considerando o acima exposto, conclui-se que esses créditos foram indevidamente escriturados e utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados, o que ocasionou a falta de recolhimento de IPI, devendo serem glosados”.

Os valores glosados dos créditos incentivados indevidos estão consignados na planilha inserta no relatório fiscal à fl. 888.

#### 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.

Adicionalmente, no relatório fiscal:

“No presente caso, ocorreram danos ao erário em função do cálculo e aproveitamento de créditos fictos indevidos por parte da fiscalizada, resultantes da aplicação de alíquota incorreta do IPI, além do aproveitamento de entradas

Na hipótese da autuada se considerar prejudicada pelos fornecedores, terá o direito de buscar na Justiça seu direito de regresso, para reaver os montantes perdidos. 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 vir o contribuinte de direito (vendedor) a ingressar com direito de regresso pelo desfalque contra o contribuinte de direito (o comprador).

Ressalta-se que o entendimento esposado quanto ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS, decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, não pode no presente caso ser aplicado, porque a autuada se trata de adquirente de produtos isentos.

A decisão prolatada no REsp nº 1.148.444 do Superior Tribunal de Justiça (DJ de 27/04/2010, Ministro Luiz Fux Relator), que entendeu que o adquirente que receber as chamadas "notas frias" pode manter os créditos só foi adotado porque ficou demonstrado que ocorreu o pagamento da operação comercial que precedeu o aproveitamento do ICMS. Nesse Recurso Especial, houve comprovação de pagamento do ICMS, já que o tributo está incluído no preço de venda da mercadoria, e "no que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas".

A autuação trata de caso diverso, uma vez que a fiscalizada calculou um crédito ficto, assim não houve pagamento de imposto nas aquisições, pois os produtos saíram do fornecedor com isenção do IPI.

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 conselente. No caso dos kits para refrigerantes, não se formalizou qualquer consulta sobre sua classificação.

Tratando-se de procedimento que implicaria aproveitamento de milhões de reais a cada mês, a autuada se desejasse agir com diligência no cumprimento de suas obrigações fiscais, só aproveitaria os créditos fictos caso tivesse base muito sólida. Constatando que os fornecedores não tomaram a iniciativa de esclarecer o assunto, à fiscalizada caberia solicitar que eles formalizassem consulta. O estabelecimento industrial não teria motivos para deixar de atender a tal pedido, a não ser que tivesse receio do resultado da consulta.

Os fornecedores sempre estiveram cientes da importância da classificação fiscal de seus produtos, em função dos enormes valores de créditos gerados para seus adquirentes. O fato dos fornecedores não terem formalizado consulta sobre classificação fiscal de mercadorias junto à Receita Federal seria motivo suficiente para a fiscalizada entender que eles não confiam na correção da classificação que adotam e se abster de aproveitar o crédito duvidoso.

A fiscalizada não demonstrou o menor interesse em se certificar da correção da classificação indicada pelos fornecedores, apesar de não existir base legal para aproveitamento de créditos que não correspondam ao exato produto entre o valor tributável do IPI e a alíquota correta do imposto.

E mais, a fiscalizada se aproveitou de créditos incentivados, tendo sido ela, e não o fornecedor, que efetuou o cálculo do imposto mediante aplicação de alíquota incidente incorreta.

Isso posto, entende-se que restou caracterizada responsabilidade da autuada, que, ao menos, assumiu o risco que permitiu a ocorrência da infração".

Créditos totais glosados no importe de R\$ 24.406.881,48, consoante as planilhas às fls. 779 e 888.

#### 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 2012, 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. 896 e 897.

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.

Na mesma linha lógica já havia o Parecer Normativo nº 181, de 1974.

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”.

O direito ao crédito de IPI pressupõe a existência de duas condições aditivas: a) integração do insumo ao produto final ou consumo daquele em contato direto com o produto em industrialização; b) o insumo não pode ser parte ou peça de máquinas e equipamentos, nem pode corresponder a produtos empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, incluídos óleos e lubrificantes.

Créditos indevidos no montante de R\$ 24.657,33 discriminados nos demonstrativos às fls. 897 e 898.

#### CRÉDITOS DE BEBIDAS ADQUIRIDAS PARA COMERCIALIZAÇÃO

Houve, ademais, no período de janeiro a dezembro de 2012, a apropriação de créditos de IPI na entrada de produtos acabados (bebidas refrigerantes) provenientes de diversos estabelecimentos da AMBEV.

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.

O estabelecimento matriz da empresa fiscalizada é optante do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frios (REFRI), sendo a opção válida para todos os estabelecimentos.

Durante o ano de 2012, o sujeito passivo estava sujeito ao Regime Especial de Tributação de Bebidas Frios (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. 780/790 e créditos indevidos no total de R\$ 818.682,68 discriminados no demonstrativo às fls. 897 e 898.

#### 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 2012, a apropriação de créditos de IPI na entrada de "kits" para refrigerantes acobertados por notas fiscais emitidas por diversos estabelecimentos da AMBEV, 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
- KIT PTWZERO
- KIT PEPSI COLA TWIST
- CONC NAT LIMAO DIET FE1403 KIT
- CONC NAT S TONICA FE 1401 KIT
- CONC NAT S LARANJA BR KIT
- CONC NAT S GUARANA FE1430 BOMBONA 20L KI
- CONC NAT LIMAO FE1403 BOMBONA
- CONC NAT S GUARANA FE1430 BOMBONA

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

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

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

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

(...)

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

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

Portanto, foram glosados os créditos básicos escriturados em razão da entrada de insumos (kits de refrigerantes) por ser a alíquota prevista para tais mercadorias de 0% (zero), nos termos do art. 25, da Lei nº 4.502, de 1964, e art. 226, do RIPI/2010, no montante de R\$ 1.283.622,24, consoante planilha à fl. 791.

#### Glosa dos Créditos e Reconstituição da Escrita Fiscal

O crédito passível de glosa é no importe de R\$ 26.531.843,73, sendo que, em virtude da existência de saldos credores no período fiscalizado, foi empreendida a reconstituição da escrita fiscal, conforme demonstrativo às fls. 923/925.

A escrita fiscal passível de reconstituição não é aquela definida pelo Sistema de Controle de Créditos e Compensações (SCC), tendo em conta que os pedidos de resarcimento cumulados com declarações de compensação (PER/DCOMP) dos trimestres de 2012 encontravam-se, à época da lavratura da peça fiscal, pendentes de análise.

E, adicionalmente, há a seguinte transcrição:

“Cabe ressaltar quanto à reconstituição da escrita fiscal, que por ter sido objeto de PerdComp analisada e indeferida, havendo inclusive lançamento anterior do saldo devedor (processo administrativo fiscal de nº 10880.727044/2015-61), houve alteração da escrita fiscal da fiscalizada do saldo credor do período anterior (quarto trimestre de 2011) aos períodos de apuração de janeiro de 2012 a dezembro de 2012, que foi considerado inexistente. Igualmente, o estorno de crédito (débito) escriturado em janeiro de 2012, em razão do pedido de resarcimento do quarto trimestre de 2011, foi considerado igual a zero.

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

Nos períodos de apuração em que a fiscalizada apresentou Pedido de Ressarcimento do trimestre anterior (abril, julho e outubro de 2012), em sua escrituração, houve Estorno de Créditos no valor dos pedidos formulados, na forma de débitos de IPI.

Deste modo, tendo a fiscalização concluído pela glosa de diversos créditos escriturados, o que implicou saldo credor inexistente em todos os períodos em que o sujeito passivo formulou tais pedidos de resarcimento – sendo, portanto, esses improcedentes –, a fiscalização, ao realizar a reconstituição da escrita fiscal, incluiu, no período de apuração nos quais se constatou estorno de crédito efetuado pela fiscalizada, crédito no mesmo valor do estorno, para impedir que a glosa de créditos, em conjunto com o estorno de crédito já escriturado, resultasse em cobrança de valores em duplicidade.

A escrita fiscal para o período janeiro de 2012 a dezembro de 2012 passa a ser a descrita no Auto de Infração, e, no fim do período de apuração de 2012, não houve saldo credor disponível ao final do período e sim, tributo a pagar”.

#### Considerações Finais

Foram articuladas as seguintes considerações pela autoridade fiscal acerca da classificação fiscal dos insumos fornecidos pelas empresas PEPSI e AROSUCO:

“A análise das características dos insumos fornecidos por Pepsi e Arosuco, evidenciou que o produto que as empresas chamam de "concentrado" é na realidade um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários. Assim, o termo "concentrado" foi empregado de maneira tecnicamente incorreta, e seu uso refletiu apenas a prática comercial das empresas.

E, a classificação fiscal é definida pelas características intrínsecas e extrínsecas da mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador.

É irrelevante, para fins de classificação fiscal, que Pepsi e Arosuco sempre remetam os produtos para fabricantes de bebidas, pois a legislação não permite que o enquadramento na TIPI seja determinado caso a caso, conforme a utilização que será dada pelos destinatários da mercadoria.

Manifesto é que as características de um produto industrializado são influenciadas pela utilização para a qual o produto foi concebido. Entretanto, mesmo nas situações em que o destino e a forma de utilização da mercadoria são fundamentais, a NESH não prevê que se deva analisar a motivação de destinatários específicos ou outros aspectos da realidade econômica em que se insere o fabricante. Analisa-se, sim, a embalagem do produto, o seu formato, e outras características que independem dos fatores mencionados.

Por exemplo, uma das características que podem definir o código de classificação da mercadoria é sua apresentação.

O art. 6º do RIPI, de 2010, trata das definições de embalagens de transporte e de apresentação, aplicadas quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto.

A NESH prevê vários casos em que o código de classificação a ser adotado é determinado pela embalagem de apresentação onde está acondicionada a mercadoria. Como exemplo, traz-se trecho da NESH, transscrito a seguir, retirado das Considerações Gerais do Capítulo 28:

Alguns produtos inorgânicos não misturados, embora normalmente incluídos no Capítulo 28, podem excluir-se deste Capítulo quando se apresentem sob formas ou acondicionamentos especiais ou ainda quando tenham sido submetidos a tratamentos que não modifiquem a sua constituição química.

É o que sucede nos seguintes casos:

a) Produtos próprios para usos terapêuticos ou profiláticos que se apresentem em doses ou acondicionados para venda a retalho (posição 30.04). (...)

Prosseguindo-se no exemplo, de acordo com a NESH, todos os produtos próprios para usos terapêuticos ou profiláticos que se apresentem em doses ou acondicionados para venda a retalho são excluídos do Capítulo 28, devendo ser classificados na posição 30.04.

Deve-se observar que tal regra é válida para qualquer operação, inclusive na hipótese de que ocorram saídas destinadas a adquirentes que nunca utilizem os produtos para fins terapêuticos ou profiláticos.

Ainda com relação ao mencionado exemplo, se o estabelecimento industrial, por outro lado, vender produtos próprios para usos terapêuticos ou profiláticos sem que eles estejam acondicionados para venda a retalho ou em doses, eles devem ser classificados no Capítulo 28, ainda que o fabricante em questão tenha contrato de exclusividade com adquirente que utilize a mercadoria somente para usos terapêuticos ou profiláticos.

Voltando-se aos kits ou concentrados para preparação de refrigerantes, como já devidamente exposto, os kits não podem ser classificados em código próprio para preparação composta, pois algo que não está misturado, pronto para uso pelo adquirente, não se caracteriza como preparação.

Mesmo que se alegue que em trabalhos anteriores realizados pelo Fisco em estabelecimentos da Ambev jamais houve qualquer tipo de discordância quanto ao enquadramento dos "kits" para a fabricação de bebidas no Ex 01 do código 2106.90.10, tal argumentação não merece prosperar.

A fiscalizada decidiu por sua conta e risco calcular os créditos incentivados aplicando as alíquotas de 27% (vinte e sete por cento) ou 20% (vinte por cento) nas aquisições dos

kits, apesar da inexistência de consultas para a Receita Federal do Brasil sobre a correta classificação dos insumos adquiridos.

Certo é que não houve, por parte do Fisco, emissão de qualquer ato administrativo dando amparo à classificação fiscal adotada pela fiscalizada.

E, não está correto asseverar que o tratamento fiscal conferido por Ambev aos kits tenha sido homologado no âmbito dos lançamentos prévios.

Em procedimentos fiscais anteriores relativos aos créditos oriundos das compras de Pepsi e Arosuco, o Fisco tratou do direito de Ambev aproveitar créditos do IPI correspondentes ao valor do tributo incidente sobre “concentrados” procedentes da Zona Franca de Manaus, no caso de bens que somente faziam jus à isenção do art. 69, inciso II, do RIPI, de 2002.

Não tendo analisado a correção da classificação utilizada para os insumos isentos, o Fisco empregou em seus relatórios o código e alíquota adotados pela empresa, sem que isto significasse concordância ou não com sua correção.

A análise do direito ao crédito do IPI em aquisições de insumos isentos há muito tempo vem sendo efetuada pela Justiça, inclusive em ações judiciais propostas por engarrafadores de refrigerantes. Nestas ações, os “concentrados” são tratados como uma mercadoria única cuja alíquota é de 27% (vinte e sete por cento), mas não está em julgamento se os insumos são ou não uma mercadoria única, nem a correta classificação fiscal de acordo com a NCM.

Aguarda-se a decisão final do STF sobre o direito ao crédito oriundo de insumos isentos fabricados em Manaus. Na hipótese de que o STF decida adotar entendimento favorável às empresas no que se refere ao crédito oriundo dos insumos isentos, isto não significaria concordância da Justiça com os critérios e formas de cálculo utilizados pelos contribuintes.

Há que se ter em mente que a citação, pelo Fisco, dos códigos de classificação adotados, pelo contribuinte, não se caracteriza como homologação de critério jurídico.

Entender que a cada encerramento, ainda que parcial, de procedimento de fiscalização, há homologação das classificações fiscais adotadas pelo contribuinte, significaria que o simples encerramento de uma ação fiscal relativa ao IPI, mesmo que não se tenha avaliado a correção de códigos de classificação fiscal, produziria efeito similar ao de Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal.

E, quanto a quaisquer afirmações de que a reclassificação fiscal das mercadorias pretendida pela Fiscalização haveria de estar respaldada por laudo técnico, é cediço que cabe ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil determinar a classificação fiscal de mercadorias de acordo com as regras do Sistema Harmonizado independentemente da existência de laudo técnico.

Ademais, a questão que se discute quanto à classificação fiscal é se podem ser classificados como se fossem uma mercadoria única os kits acondicionados individualmente e assim transportados até o adquirente. São incontroversos os dados que levaram a fiscalização a concluir pelo erro na classificação e alíquota utilizada pela empresa.

Nesse sentido, o § 1º, do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, que diz que não se considera como aspecto técnico, a classificação fiscal de produtos:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

(...)

Retornando-se a classificação fiscal das mercadorias que teriam gerado o creditamento incentivado nesta autuação considerado indevido, concluiu-se que para ser classificada nos ex-tarifários do código 2106.90.10. da NCM é indispensável que os ingredientes que formam determinada preparação composta estejam misturados.

Sendo que, no momento em que os insumos são recebidos por Ambev, eles não estão misturados, e, portanto, não se constituem na preparação composta a que se refere a Nota Explicativa da posição 2106.

Averiguou-se, no curso deste procedimento fiscal, é que cada componente do kit (Parte), isoladamente considerado, configura preparação composta, não existindo qualquer fundamento no entendimento de que um conjunto de preparações compostas não misturadas entre si forma uma preparação composta.

E repita-se, não existe preparação, seja ela simples ou composta, em que os ingredientes estejam acondicionados em embalagens individuais!!!

O que ocorre é que no momento da ocorrência do fato gerador, cada componente (Parte) se enquadra em um código de classificação próprio, podendo incluir inclusive bens que não se classificam na posição 21.06.

Tanto é que, de acordo com a decisão do CCA objeto de tradução juramentada, a matéria pura benzoato de sódio, ainda que fazendo sendo um dos componentes (Parte) de um kit para fabricação de bebidas, deve ser classificada separadamente no código 2916.31.

Os trechos transcritos da NESH da posição 21.06 não especificam o entendimento a ser adotado em relação a mercadorias classificadas na posição 29.16, referindo-se sim, a um produto industrializado em que, em alguns casos, tem o benzoato de sódio como um de seus ingredientes.

E, constatou-se que, sendo os kits formados por vários componentes acondicionados em embalagens individuais, tratam-se de mercadorias que não estão prontas para uso pelo adquirente (aquele que utiliza os insumos para elaborar refrigerantes), precisando passar por operação de industrialização intermediária.

Depois da etapa do processo industrial, em que acontece a mistura dos componentes dos kits (Parte A e Parte B, Kit Pepsi e Kit Pepsi Acidulante), o qual ocorre no estabelecimento da Ambev após o fato gerador, aí então é que se forma uma preparação composta, produto da industrialização ocorrida no estabelecimento fiscalizado, a qual ainda recebe tratamento complementar, com o acréscimo de água e gás carbônico.

Caso não fosse necessária a adição de água, a preparação composta não poderia ser chamada de concentrado, preparação classificada na posição 21.06 cuja característica básica é ter um volume muito menor do que as bebidas não alcoólicas da posição 22.02.

E a Nota Explicativa da posição 2106, quando fala em tratamento complementar, não está se referindo à operação de industrialização realizada com as matérias-primas após seu recebimento pelo engarrafador.

Refere-se, sim, à adição de água e outras operações complementares efetuadas sobre o concentrado – preparação composta, produto da industrialização ocorrida no estabelecimento fiscalizado, resultante da mistura de diversos ingredientes.

Sobre a definição correta de concentrado, menciona-se o § 4º do art. 13, do Decreto nº 6.871, de 2009, o qual define expressamente as características do concentrado:

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

E claro é que a norma transcrita nesse dispositivo, art. 13, do Decreto nº 6.871, de 2009, não abrange apenas “bebida pronta concentrada (e não de concentrados ou sabores para a fabricação de bebidas)”, que são os concentrados cuja diluição é feita pelo consumidor final, pois em seus §§ 6º e 7º dão orientações que são de interesse apenas de estabelecimentos que industrializam bebidas, como é o caso de Ambev:

Fl. 34 da Resolução n.º 3301-001.250 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10880.728198/2016-51

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.

§ 1º A bebida que apresentar característica sensorial própria da matéria-prima de sua origem, ou cujo nome ou marca se lhe assemelhe, conterá, obrigatoriamente, esta matéria-prima, ressalvados os casos previstos no caput.

§ 2º O xarope e o preparado sólido para refresco que não contiverem a matéria-prima de origem vegetal serão classificados e considerados artificiais, integrando à sua denominação o termo artificial.

[...]

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

[...]

§ 6º Na bebida que contiver gás carbônico, a medida da pressão gasosa será expressa em atmosfera, à temperatura de vinte graus Celsius.

§ 7º A água destinada à produção de bebida deverá atender ao padrão oficial de potabilidade.

E vale, por fim, aqui repisar que o fato da aquisição das Partes dos denominados concentrados ocorrer em conjunto por questões industriais e logísticas, em nada altera a classificação fiscal a ser dada para cada Parte (componente)”.

#### Ciência e Impugnação

A empresa tomou ciência da exação em 01/08/2016, conforme o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – Comunicado (fl. 933).

Em 31/08/2016, insubmissa, a contribuinte apresentou, por meio de Termo de Solicitação de Juntada (fl. 935), a impugnação às fls. 936/980, subscrita pelos patronos da pessoa jurídica qualificados na documentação de representação às fls 981/992 e instruída com a documentação às fls. 1.021/1.615 e 1.622/1.635, 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 glossa 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) 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 (processos nº 10880.727044/2015-61 e nº 10480.721667/2015-32), a classificação fiscal adotada para os “kits” (2106.90.10 Ex 01) 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; a lavratura do auto de infração questionada somente poderia ter ocorrido mediante a expedição prévia de norma de caráter geral (ato normativo) ou individual (notificação fiscal) com a comunicação da mudança de procedimento das autoridades fazendárias; 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, no mínimo, o afastamento da multa, dos juros e da correção monetária exigidos;

3) Iliquidez e Incerteza do Lançamento: o lançamento é ilíquido e incerto, portanto nulo, conforme entendimento do CARF, pois não foi utilizada a escrita fiscal definida pelo Sistema de Controle de Créditos e Compensações (SCC) em virtude da pendência de análise dos pedidos de resarcimento apresentados pela contribuinte no tocante aos trimestres de janeiro a dezembro de 2012, contudo, os pedidos de resarcimento/compensação deveriam ter sido considerados como plenamente eficazes por força do CTN, art. 150, § 1º, pelo qual o pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória de ulterior homologação; o saldo credor existente em dezembro de 2011 não deveria ter sido desprezado, pois o indeferimento do pedido do processo administrativo nº 10880.727044/2015-61 depende de decisão definitiva; portanto; o saldo credor de dezembro de 2011 e todos os créditos objeto de PER/DCOMP dos trimestres de 2012 foram desconsiderados indevidamente, o que implica a exclusão de créditos passíveis de resarcimento no montante de R\$ 20.961.717,80 (doc. 09); a glosa do saldo credor de 2011 não foi definitiva, sendo que a contestação teve o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, III), embora, segundo a doutrina, não haja suspensão mas sim um simples impedimento procedural (o crédito não se encontraria definitivamente constituído); tendo sido ofertada a impugnação em janeiro de 2016 (doc. 09) em relação ao processo administrativo nº 10880.727044/2015-61, o julgamento do presente feito deve ser sobrestado até a superveniência de decisão final naquele processo, conforme manifestações do CARF nessa linha;

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 de insumos adquiridos dos fornecedores AROSUCO, PEPSI-COLA, RAVIBRÁS e VALFILM, 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; o mencionado art. 6º não faz alusão a “matéria prima bruta” ou “provinda da natureza”, sendo a única interpretação possível é a de que o benefício é aplicável a qualquer mercadoria que contenha matérias primas de base vegetal, independentemente de haver ou não processamento; do benefício são apenas exceituadas as matérias primas de origem animal; o benefício é de natureza objetiva; conforme a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8/98 (doc. 05), que trata do processo produtivo básico dos concentrados para refrigerantes, é “admitida a realização, por

terceiros, na Zona Franca de Manaus, de atividades ou operações inerentes ao atendimento às etapas de produção”, ou seja, há o reconhecimento de que o benefício abrange produtos elaborados com matérias primas de origem agrícola ou extrativas vegetais submetidas a processamento anterior por outras empresas da ZFM; na mesma Portaria Interministerial, acerca da fabricação do corante caramelô, inexiste a exigência de que o açúcar seja originário da Amazônia Ocidental;

1.2) O entendimento oficial da SUFRAMA, órgão que detém a competência exclusiva para aprovar e fiscalizar os projetos de empresas que pretendam usufruir dos benefícios fiscais do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 (além de estabelecer normas, exigências, limitações e condições para a aprovação dos projetos), em resposta a consulta formulada pela PEPSI-COLA (doc. 06), é o seguinte:

“a) A fabricação de concentrado, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas a partir de matéria-prima industrializada com extrato vegetal produzido a partir de matéria-prima industrializada com extrato vegetal produzido localmente que não seja típico da região amazônica (por ex. açúcar de cana) é beneficiada com o incentivo previsto no art. 6º do Decreto-lei n. 1.435/75

(...)”

O contribuinte de boa-fé, adquirente dos produtos, não pode ser penalizado pelo “entendimento oficial” dos órgãos que disciplinam e jurisdicionam o incentivo (no caso, MPO/MICT/MCT e SUFRAMA) e a atuação das autoridades fazendárias deve ser coerente com a posição oficial do órgão ao qual compete exclusivamente aprovar os projetos referentes ao benefício fiscal, o que é ratificado por decisão do CARF; a anulação de ato administrativo por “vício de ilegalidade” deve ser efetuada de forma expressa e com observância do devido processo legal, não meramente por via interpretativa, de acordo com posição do STJ: “quando se confere a certo e determinado órgão administrativo alguma atribuição operacional, se está, ipso facto, excluindo os demais órgãos administrativos do desempenho legítimo dessa mesma atribuição; essa é uma das pilares do sistema organizativo e funcional estatal e abalá-la seria o mesmo que abrir a porta da Administração para a confusão, a celeuma e mesmo o caos”; o auto de infração é improcedente, pois a glosa de créditos relativos aos produtos da AROSUCO e da PEPSI-COLA contraria o disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75;

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, no mérito, 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, à luz da “teoria dos motivos determinantes”, não houve comprovação do “erro” pelo Fisco, sendo cruciais a indicação dos motivos de fato e de direito e a perfeita correlação (subsunção) do fato à norma para a validade do ato administrativo; sendo auto de infração, os requisitos do art. 142 do CTN devem estar presentes (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável e cálculo do montante do tributo devido); 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) Para a fiscalização, mesmo que os insumos destinados à fabricação de bebidas fornecidos pela PEPSI-COLA e pela AROSUCO estivessem de acordo com as diretrizes do Decreto-lei nº 1.435/75, não haveria créditos do imposto apropriar “como se devido fosse” em virtude de erro de classificação fiscal: os insumos deveriam ser enquadrados em códigos diversos, com alíquota zero, e não no código NCM 2106.90.10 Ex 01, já que os “kits” não poderiam ser tratados como produtos únicos e não constituem “preparações compostas para fabricação de refrigerantes” por não estarem prontas para uso pelo adquirente (a diluição e a gazeificação são feitas por este e não pelo fornecedor); a acusação fiscal tem esteio na presunção de que a PEPSI-COLA e a AROSUCO teriam aplicado as RGI/SU 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/SU 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:  
“2106 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 discriminado 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 comprehende:

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

Acentue-se que a própria Fiscalização admite que: “O que se verificou no curso deste procedimento fiscal é que cada componente do kit (Parte), isoladamente considerado, configura preparação composta, não existindo qualquer fundamento no entendimento de que um conjunto de preparações compostas não misturadas entre si forma uma preparação composta.” (p. 71). Ora, diante da expressa admissão de que todos os ingredientes dos kits são preparações compostas e da circunstância de que todos eles são utilizados como insumos para a fabricação de refrescos, é forçoso concluir pela sua inclusão no âmbito do ex 01 da posição 2106.90.10 da TIPI/NCM.

O item XI da RGI 3b) da NESH em nada interfere com a questão. Tal item apenas diz que a regra em questão “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”, sem, contudo, especificar qual o tratamento a ser dado a tais mercadorias. Essa observação é importante, pois a regra contém três possibilidades de classificação (letras “a”, “b” e “c”) e, como nenhuma delas se aplica ao caso, fica confirmado que a solução do caso não pode se basear na referida RGI 3. Por isso, são igualmente irrelevantes para o caso as manifestações do Conselho de Cooperação Aduaneira citadas pela Fiscalização. Até porque, tais manifestações não estão listadas quer na IN RFB 1.459/2014, quer na IN RFB 873/2013.

Para aferir a correta classificação dos produtos adquiridos pela Impugnante deve, pois, ser observada a RGI/SI 1, mesmo porque o texto do ex 01 da suposição 2106.90.10 e as respectivas notas explicativas são suficientes para a correta classificação dos "kits".

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". 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 a Fiscalização reconhece 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, 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.

Em outras palavras, os "kits" autuados consistem em ingredientes destinados à fabricação de bebidas, compostos por substâncias diversas, as quais,

consideradas no conjunto ou individualmente, classificam-se como preparações compostas, com a função de conferir à bebida a ser produzida o seu sabor próprio e as suas demais características sensoriais, dando identidade ao produto vendido aos consumidores.

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 comprehensivos do todo (cujo dimensionamento se dá pela fórmula de cada bebida, objeto de segredo industrial). 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.

Vale dizer, a prova acostada pelo próprio Fisco confirma não se trata de produtos vendidos separadamente, mas de unidades para diluição e envase acondicionadas separadamente por questões de eficiência logística (menor volume transportado), como, aliás, é expressamente admitido pelas notas da posição 2106 acima citadas.

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, pois: (1) o "kit" contempla uma unidade de ingredientes para a fabricação de bebidas que, pela diversidade de substâncias envolvidas, configura preparação composta; e (2) cada item do "kit", isoladamente considerado, também configura preparação composta que confere sabor e outros traços sensoriais à bebida fabricada. Além disso, mesmo que parte dos itens desse ser classificada em outra subposição da NCM, não haveria valor econômico individual que possibilitasse a glosa do IPI<sup>1</sup>.

4) É improcedente a glosa de créditos relativos a mercadorias adquiridas para emprego no processo industrial: matérias primas e materiais intermediários tais como peças e partes de máquinas, produtos para higienização de maquinário ou de embalagens, produtos utilizados na manutenção das máquinas, combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, equipamentos de segurança, filtros e retentores, material de limpeza e higienização, material elétrico e hidráulico, uniformes de empregados; todos os itens mencionados são necessários e foram consumidos na atividade produtiva, não sendo destinados ao ativo permanente; o disposto no RIPI/2010 (art. 226, I, c/c art. 610, II) e no PN/CST nº 65/1979 sofre distorção 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. 07); em alguns julgados, há posição do CARF favorável ao direito ao crédito em situações similares;

5) Não houve falta de recolhimento de IPI em decorrência da alegada apropriação indevida de crédito na entrada de bebidas prontas para o consumo, provenientes de empresas do mesmo grupo econômico e sujeitas ao regime monofásico, pois o tributo foi anteriormente 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 ato normativo referente a IRPJ e CSLL e precedentes do CARF; ademais, foram computadas entradas de mercadorias a título de devoluções de vendas realizadas previamente e registradas sob os códigos de CFOP nº 1403, 1410, 2401, 2410, 2411 e 2949, e que devem ser excluídas do lançamento;

6) Quanto aos kits destinados ao preparo de refrigerantes, recebidos de fornecedores de outras regiões do país, primeiramente, a classificação fiscal adotada está correta, conforme já discorrido em tópico 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 incontrovertido o destaque do IPI na documentação fiscal emitida e o direito ao crédito, sob pena de ocorrência de bistruturação e de violação do princípio da não cumulatividade; além do mais, é despropositada a exigência de demonstração do pagamento pelo valor de compra para assegurar a manutenção dos créditos, já que a comprovação da assunção do ônus

financeiro do imposto somente é necessária na hipótese de repetição de imposto pago indevidamente pelo fornecedor (CTN, art. 166);

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 improcedência das acusações fiscais, com o cancelamento definitivo do auto de infração; por outro lado, com o fito de dirimir dúvidas porventura existentes, pugna pela realização de diligência e/ou perícia técnica no que concerne às operações com produtos sujeitos ao regime monofásico, conforme os quesitos enunciados em anexo.

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), julgou improcedente, conforme Acórdão nº 14-62.485 - 8<sup>a</sup> Turma da DRJ/RPO (fls . 1686/1688), com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

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

**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 ALCOÓLICAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECIAL. INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.**

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

Fl. 42 da Resolução n.º 3301-001.250 - 3<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.728198/2016-51

**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: 01/01/2012 a 31/12/2012

**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: 01/01/2012 a 31/12/2012

**NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INCORPORAÇÃO.**

Mesmo sendo o caso de estabelecimento filial que continue a atividade industrial e mantenha a documentação e livros fiscais, inexiste 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. DESCONSIDERAÇÃO INDEVIDA DE SALDOS CREDORES.**

Em virtude da ausência de erros na fixação da dimensão quantitativa do crédito tributário constituído, com o cômputo de todos os saldos credores legítimos existentes na escrita fiscal, inexiste 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, inexiste nulidade.

**NULIDADE. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. FALTA DE MOTIVAÇÃO.**

A classificação fiscal de mercadorias consiste em atividade de índole estritamente tributária, sendo que a reclassificação fiscal dos produtos recebidos dos fornecedores foi perfeitamente motivada, com a perfeita subsunção dos fatos às normas tributárias que tratam de classificação fiscal de mercadorias.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO. PRESCINDIBILIDADE.**

Indefere-se o pedido de realização de diligência ou perícia prescindível para o deslinde da causa, a despeito da presença dos requisitos básicos como a indicação do perito e a formulação dos quesitos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi apresentado Recurso Voluntário às fls. 1873 e seguintes.

Esta turma do CARF, por meio da Resolução no. 3301-000.005 – 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária (fl 1965/2020), determinou diligência na unidade de origem para que seja dado ciência à Procuradoria da Fazenda Nacional de laudo técnico apresentado pelo contribuinte às fls. 1935/1963.

A Procuradoria da Fazenda Nacional tomou ciência do documento, conforme documento às fls. 2022/2029.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

Constam do Recurso Voluntário as seguintes alegações:

1. Nulidade do Auto de Infração
  - 1.1. Ilegitimidade passiva. Erro na determinação do sujeito passivo. Precedentes.
  - 1.2. Erros na reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento.
  - 1.3. Alteração dos critérios jurídicos adotados pelas autoridades fiscais em relação aos “kits” para a produção de refrigerantes fornecidos pela PEPSI/AROSUCO e aos materiais de embalagem fornecidos pela VALFILM. Violação ao art. 146 do CTN.
2. Direito aos créditos glosados pelo Fisco
  - 2.1. Ilegitimidade da glosa dos créditos relativos aos insumos e materiais de embalagem para fabricação de refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus.
    - 2.1.1. Direito ao crédito presumido de IPI relativamente aos insumos para a fabricação de bebidas e materiais de embalagem da Zona Franca de Manaus – ZFM.
    - 2.1.2.1. A reclassificação fiscal das mercadorias pretendida pelo Fisco não está respaldada por laudo técnico. Motivação (acervo probatório) deficiente. Violação ao art. 142 do CTN (verdade material).
    - 2.1.2.2. Improcedência da glosa de crédito amparada na alegação de que os insumos adquiridos junto à PEPSI e à AROSUCO seriam tributados à alíquota zero de IPI, por ser inaplicável a NCM n. 2601.90.10, “ex. 1”.
  - 2.2. Ilegitimidade da cobrança do IPI relativo aos produtos sujeitos ao regime especial de que trata o art. 58-N da Lei n. 10.833/03. O imposto foi recolhido na saída das mercadorias. Haveria, no máximo, postergação no seu pagamento.
  - 2.3. Ilegitimidade da glosa de créditos oriundos da aquisição de bens de uso ou consumo pela Recorrente (materias primas, materiais de embalagem e materiais intermediários de produção).
  - 2.4. Ilegitimidade da glosa de créditos oriundos da aquisição de insumos tributados de empresa do mesmo grupo econômico.

Considerando as alegações da Recorrente e com o objetivo de melhor subsidiar o julgamento da presente lide e de se evitar a exigência em duplicidade de crédito tributário, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 proponho converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem adote as seguintes providências:

(i) com relação à glosa de créditos registrados na entrada de bebidas prontas para o consumo (operações sujeitas à sistemática monofásica): (i.a) deverá a autoridade fiscal, intimar o autuado para fazer prova cabal de sua alegação referente à glosa de créditos em operações

posteriormente sujeitas a indevido débito na saída, alertando-se à Recorrente de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sem a necessária conciliação entre os registros contábeis/fiscais e os documentos que os legitimam, evidenciando o indébito, inclusive em razão de aplicação subsidiária do art. 6º do NCPC (Código de Processo Civil); (i.b) com base na prova produzida nesses termos pela Recorrente, reconstitua-se a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos porventura indevidamente lançados; e (i.c) repercuta a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora sub judice, em Relatório circunstanciado, em que se mencionem também quaisquer outras informações que julgar pertinentes; (ii) com relação à alegação de ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado, considerando os argumentos da Recorrente sobre o processo de incorporação ocorrido durante o procedimento fiscal, consignando que "após a incorporação, o referido estabelecimento filial (CNPJ n.º 02.808.708/008183) continuou sendo explorado pela empresa sucessora, com o CNPJ n.º 07.526.557/003478 e que portanto o Auto de Infração só poderia ter sido lavrado contra o estabelecimento que sucedeu aquele ao qual foram imputadas as infrações e não contra o estabelecimento matriz da pessoa jurídica", solicito à autoridade fiscal: (ii.a) intimar a Recorrente a apresentar os documentos concernentes à reestruturação societária incorporação (ATAS e Termos da Assembléia, etc), bem como apresentar outros documentos e/ou esclarecimentos que entenda necessários, a critério da fiscalização, que tenha como objeto subsidiar a situação posta nos autos; (ii.b) ao final, deverá o Fisco fazer constar no Relatório conclusivo posição sobre a análise dos documentos e sobre as alegações promovidas pela Recorrente nesse tópico; (iii). Quanto ao PAF n.º 10880.727.044/2015-61 citado pela Recorrente em seu recurso, calcular e informar no Relatório conclusivo o reflexo da decisão atual nele constante, determinado que cópia desta diligência seja juntado àquela processo; (iv) quanto à glosa oriunda da aquisição de insumos de empresa do mesmo grupo econômico, intimar a autuada para que comprove suas alegações, alertando-a de que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos nos autos, sem a necessária conciliação entre os registros contábeis/fiscais e os documentos que os legitimam; (v) tendo em conta o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 592.891, com repercussão geral, solicita-se verificar se existem glosas que seriam afastadas com base exclusivamente neste entendimento.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira