



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.734781/2019-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.739 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2021
Recorrente AMBEV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS.

O Supremo Tribunal Federal STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 592.891, em sede de repercussão geral, decidiu que "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. ALEGAÇÃO DE BOA-FÉ. IMPOSSIBILIDADE.

A boa fé do adquirente não é suficiente para garantir o direito ao crédito como se devido fosse se ausentes os requisitos legais previstos na norma de regência.

MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.075.508/SC.APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO RICARF.

O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543C do anterior CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, a qual deve ser acolhida nos julgamentos do CARF em conformidade com o seu Regimento Interno.

Ao contribuinte cabe o ônus de provar que o produto foram utilizados e/ou consumidos no processo de industrialização.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma

preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas atinentes à aquisição de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, nos termos do voto do relator. Vencido o relator que dava provimento em maior extensão, reconhecendo os créditos presumidos relativos às aquisições de "kits" de concentrados para refrigerantes. Designada a Conselheira Denise Madalena Green para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Vinicius Guimaraes - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus – Relator

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes (Presidente em Exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Larissa Nunes Girard, o conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Vinicius Guimaraes.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento objeto do PER n.º 37420.06051.250717.1.5.01-8030 (c/c declaração de compensação a ele vinculada, de n.º 37851.32861.250717.1.3.01-7599), corresponde a créditos de IPI apurados no 1º trimestre de 2017 pela empresa incorporada Cachoeiras de Macacu Bebidas Ltda, CNPJ n.º 24.627.201/0001-81, no valor de R\$ 1.308.072,07.

2. A DRF/Niterói/RJ reconheceu parte do direito ao crédito, no valor de R\$ 182.381,94, homologando também parcialmente a compensação vinculada, tendo efetuado as seguintes glosas:

a) De créditos presumidos relativos às aquisições de "kits" contendo preparações utilizadas para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de AROSUCO Aromas e Sucos, CNPJ 03.134.910/0001-55, localizada na Zona Franca de Manaus, em função da classificação indevida dos mesmos como mercadoria única (quando o correto seria a classificação individualizada dos itens, sujeitos à alíquota zero, o que não

geraria o crédito utilizado), e também pelo fato dos mesmos não serem elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional, exigência imposta pela legislação para o usufruto dos créditos em questão;

b) De créditos relativos a entradas de produtos não caracterizados como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem como, por exemplo: aditivo, óleo lubrificante, detergente, solvente, sabão, graxa, amortecedor, parafuso, porca, arruela, conector, correia, coxim, rolamento, mola, retentor, interruptores de energia elétrica, etc.

3. Cientificada em 11.10.2019, a interessada apresentou, tempestivamente, em 11.11.2019, manifestação de inconformidade abaixo sintetizada:

a) Aponta nulidade do lançamento em função da alteração dos critérios jurídicos, tendo a Autoridade Fiscal inovado nos argumentos e modificado a compreensão jurídica da Receita Federal no debate:

".....

Fica evidente, dessa forma, que a Receita Federal, que historicamente admitia os créditos presumidos de IPI sobre kits para a produção de guaraná adquiridos pela Impugnante, bem como recusava os créditos dos demais concentrados apenas por entendê-los como não enquadrados no art. 95, III, do RIPI/2010, agora modificou a sua interpretação sobre as regras legais para a classificação fiscal de mercadorias, alterando sua compreensão jurídica do tema e exigindo o IPI de forma retroativa.

b) Afirma que o STF, por ocasião da conclusão do julgamento do RE 566.819, firmou, pelo regime da repercussão geral, a tese de que "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do artigo 43, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição Federal, combinada com o comando do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)", o que invalidaria a glosa dos créditos decorrentes das aquisições da empresa AROSUCO pelo argumento de que insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus não geram direito a crédito de IPI;

c) Sustenta a correção da classificação adotada para os kits, reclamando da falta de laudo elaborado por profissional habilitado e reportando-se a Relatório Técnico apresentado em outro processo objeto de lançamento semelhante. Conclui que a falta de prova técnica apta a fundamentar a desclassificação fiscal empreendida fulmina a validade do despacho decisório.

d) Defende a tomada de créditos de boa-fé, não podendo ser punida por ter observado a classificação fiscal e o regime tributário indicado nas notas fiscais emitidas por seus fornecedores;

e) Requer também o direito ao crédito sobre materiais intermediários de produção indevidamente qualificados pela fiscalização como de uso e consumo;

4. Ao final, pede o provimento de seus argumentos e a homologação da compensação.

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS ISENTOS.

No direito tributário brasileiro, o princípio da não-cumulatividade é implementado por meio da escrita fiscal, com crédito do valor do imposto efetivamente pago na operação anterior e débito do valor devido nas operações posteriores. Assim, o direito ao crédito do IPI, regra geral, condiciona-se a que as aquisições de insumos utilizados no processo de industrialização tenham sido efetivamente oneradas pelo imposto, excluindo-se, portanto, as aquisições isentas.

CRÉDITO . INSUMOS.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2019

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.

BOA-FÉ

Nos termos do art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, somente sendo excluída, conforme art. 138, pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido, sendo incabível para tal a alegação de boa-fé.

Irresignada com a decisão “a quo”, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, em síntese apertada, suas razões de defesa. Adicionalmente pleiteou a suspensão do presente processo até o julgamento definitivo do PA 11624.720043/2017-41.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo **conhecimento**.

II – Preliminar

II.1 - Necessidade de Suspensão do Presente Processo até o Julgamento Definitivo do PA 11624.720043/2017-41

Em linhas gerais a Recorrente pleiteia a suspensão deste processo até julgamento definitivo do Auto de Infração n.º 11624.720043/2017-41, fundamentando seu pedido única e exclusivamente pelo fato de existir matérias idênticas entre as demandas.

Não obstante a existência de matéria idêntica entre as demandas, não há como acolher o pleito da Recorrente, posto que os processos não possuem nenhuma relação umbilical entre si. Isto porque, o período do crédito discutido neste processo é relativo ao 1º Trimestre de 2017, ao passo que naquele processo, o período de apuração é relativo aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015. Ou seja, inexistente qualquer conexão, decorrência ou reflexo entre os processos.

A respeito dos institutos citados, trata a baila o inciso II, do §1º, do artigo 6º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pelo anexo II, da Portaria MF n.º 343/2015, abaixo transcrito:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, se o processo principal não estiver localizado no CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para a unidade preparadora, para determinar a vinculação dos autos ao processo principal.

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Na hipótese prevista no § 4º, se não houver recurso a ser apreciado pelo CARF relativo ao processo principal, a unidade preparadora deverá devolver ao colegiado o processo convertido em diligência, juntamente com as informações constantes do processo principal necessárias para a continuidade do julgamento do processo sobrestado.

No mesmo sentido, é a previsão contida no parágrafo único do artigo 12 da Portaria CARF n.º 34/2015, a saber:

Art. 12. O processo sobrestado ficará aguardando condição de retorno a julgamento na Secam.

Parágrafo único. O processo será sobrestado quando depender de decisão de outro processo no âmbito do CARF ou quando o motivo do sobrestamento não depender de providência da autoridade preparadora.

Ressalta-se, por oportuno, que a utilização de decisão proferida em outro processo para embasar o lançamento ou decisão administrativa, não cria vínculo entre as ações capaz de um prejudicar o andamento do outro, tratando-se, na verdade, de mero precedente.

Assim, rejeita-se o pedido de suspensão feito pela Recorrente.

II.2 – Alteração dos Critérios Jurídicos pela Fazenda; novo enquadramento fiscal dos “Kits” para produção de Refrigerantes

A respeito do tema, peço vênia para adotar como razão de decidir o voto proferido pelo i. Conselheiro Walker Araujo, no acórdão 3302-007.496, nos autos do PA 11624.720043/2017-41 que envolve a ora Recorrente, a saber:

A Recorrente requer seja decretado nulo o Auto de Infração porque concretizou lançamento que inovou nos argumentos de direito em prol da glosa dos créditos de IPI, o que traduz claramente uma modificação da compreensão jurídica da Receita Federal no debate que, nos últimos vinte anos, vem sendo travado sobre o direito ao crédito de IPI sobre concentrados de refrigerantes, produzidos na Zona Franca de Manaus.

A Recorrente deseja demonstrar que o lançamento inovou nos argumentos de direito em prol da glosa dos créditos de IPI, o que traduziria uma modificação da compreensão jurídica da Receita Federal em relação aos procedimentos fiscais anteriores. Cita, como exemplo do argumento de alteração do critério jurídico, os autos do processo n.º 11080.727.828/2011-43, também lavrado contra estabelecimento da AMBEV. Enfatiza que, naquele processo, tratava-se de mesmo contribuinte, das mesmas mercadorias remetidas de Manaus pelos mesmos fornecedores (PEPSI E AROSUCO) mas, no entanto, a Receita Federal teria produzido conclusões distintas acerca da classificação fiscal dos produtos que originaram os créditos de IPI.

Reproduz excertos do Termo de Encerramento da Ação Fiscal do referido processo n.º 11080.727.828/2011-43 que, segunda a Recorrente, a Fiscalização teria analisado as mesmas questões (de fato e de direito) enfrentadas no lançamento ora impugnado, mas as conclusões fora sensivelmente distintas.

Sem razão à Recorrente.

Analisando o Relatório Fiscal do PA n.º 11080.727828/2011-43 – juntado na Impugnação –, constata-se a ausência por parte da fiscalização de qualquer critério jurídico acerca da classificação fiscal dos “kits”, naquele lançamento, sendo que a autuação partiu da premissa de era a natureza da isenção tributária que justificara a saída de produtos sem destaque de IPI. Confira-se:

6) Esta fiscalização efetuou as verificações necessárias para determinar se a falta de destaque do IPI nas notas fiscais de saída emitidas pelos fornecedores mencionados no item 4 deste Termo estava amparada na isenção prevista no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, ou se estava amparada somente na isenção prevista no artigo 69, inciso II, do RIPI/2002, tendo chegado às conclusões expostas nos itens a seguir (fl. 423, destacou-se).

E o motivo daquele lançamento foi exatamente a falta de previsão legal para aproveitamento de créditos, sem que tivesse havido menção alguma às alíquotas de IPI aplicáveis aos produtos correspondentes:

12) São indevidos, por falta de previsão legal, os créditos calculados em relação aos produtos fornecidos por Pepsi-Cola, Crown e pela filial de Arosuco, bem como os valores correspondentes a filmes plásticos que saíram de Valfilm até 13/09/2009 e a concentrados que não tinham o sabor guaraná recebidos da matriz de Arosuco (fl. 425, destacou-se).

Em resumo, não se investigou naquele processo, se os “kits” podiam ser enquadrados como “preparações compostas”, nos termos dos ex-tarifários da posição 2106.90.10 da TIPI, diferentemente do ocorrido no presente caso.

Verifica-se que não houve qualquer critério jurídico adotado em relação à classificação fiscal dos produtos, pois não houve qualquer lançamento de ofício a respeito de classificação fiscal. Assim, o artigo 146 do CTN pressupõe a existência de um lançamento prévio, o qual não ocorreu. Também não houve lançamento por homologação expressa, a caracterizar qualquer adoção de critério jurídico quanto à classificação fiscal dos produtos.

Assim, não há que se falar em qualquer alteração de critério jurídico.

Além disso, por inexistir qualquer pronunciamento expresso da Administração Tributária sobre a classificação dos “kits”, fica afastada a aplicação do § único, do Artigo 100, do CTN, que assim dispõe:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

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

Nestes termos, correta a decisão recorrida.

Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

III - Mérito

III.1 Do direito ao crédito sobre as aquisições ao abrigo da isenção do artigo 82 II, do RIPI/2010 – Artigo 40 do ADCT

Conforme exposto anteriormente, o presente processo contém matérias idênticas ao do PA 11624.720043/2017-41, dentre elas a discussão sobre o direito ao crédito nas aquisições ao abrigo da isenção do artigo 82 II, do RIPI/2010 – Artigo 40 do ADCT.

A respeito do assunto, utilizo mais vez a decisão proferido no acórdão 3302-007.496, do qual contou com a participação deste relator, como razão de decidir:

Em linhas gerais a Recorrente alega:

3. *É que, embora o Supremo Tribunal Federal tenha definido que as aquisições de insumos isentos, em regra, não conferem ao destinatário do produto o direito de apropriar créditos do IPI (RE 566.819), tal entendimento não se aplica às aquisições de insumos produzidos na ZFM. A distinção justifica-se para proporcionar o equilíbrio regional e social desejado pela Constituição (arts. 3º, I e III; 43, § 2º, II; 151, II, 170, VII e 174).*

(...)

8. *Assim, para que os insumos adquiridos de fornecedores localizados na ZFM tenham tratamento tributário mais benéfico do que aqueles provenientes de outras regiões é necessário que, além de não incidir o imposto, seja concedido ao adquirente o crédito do valor correspondente ao IPI sobre a operação, sob pena de que seja retirada qualquer vantagem na aquisição de produtos da ZFM. Aliás, a negativa ao crédito presumido torna a operação com contribuintes situados na ZFM mais onerosa, considerando os custos logísticos decorrentes da distância da região para os centros mais industrializados do país.*

(...)

11. *Frisa-se que no acima citado RE 592.891/SP, que trata especificamente do crédito presumido sobre os insumos isentos adquiridos da ZFM, o julgamento já conta com três votos favoráveis aos contribuintes, o que sinaliza para uma solução do tema favoravelmente a tese aqui defendida.*

Sobre a matéria analisada neste tópico, constata-se que este Conselho tem aplicado a decisão proferida pelo Supremo, RE 592.891, submetido ao rito da repercussão geral, favorável a Recorrente, a saber:

Conforme consignado pelo ilustre Conselheiro relator, argui a recorrente que os créditos de IPI glosados devem ser mantidos em decorrência do princípio constitucional da não cumulatividade do IPI, da decisão do STF nos REs n.ºs 212.484, 358.493 e 350.446 e do próprio CARF, nos Acórdãos 20172.942, 20175.412.

O mérito desta questão já foi objeto de apreciação por parte do Poder Judiciário.

Do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, tem-se o seguinte precedente:

"TRIBUTÁRIO MANDADO DE SEGURANÇA IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS MATÉRIA PRIMA PROCEDENTE DA ZONA FRANCA DE MANAUS COMPENSAÇÃO DE VALOR NÃO TRIBUTADO POR ISENÇÃO PRECEDENTES JUDICIAIS. 1. CABENTE O CREDITAMENTO DO VALOR DO IPI QUE, EM RAZÃO DE ISENÇÃO, DEIXOU DE SER TRIBUTADO EM OPERAÇÃO ANTERIOR, PARA QUE SE DÊ PLENO ALCANCE AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DE NÃO CUMULATIVIDADE, ENUNCIADO SEM RESTRIÇÕES PARA ESSE IMPOSTO. 2. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO. (TRF2ª Região Apelação n.º 9602060506; Relator para Acórdão Des. Ney Fonseca; julgado em 28/04/1998)

Importante, aqui se referir a julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme ementa a seguir consignada:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. CONCENTRADO DE REFRIGERANTE PRODUZIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ABATIMENTO EM RAZÃO DA ISENÇÃO EM OPERAÇÕES ANTERIORES.

Não cumulatividade tributária que não está sujeita às restrições previstas para os casos de isenção ou não-incidência pelas disposições constitucionais atinentes ao

ICMS (CR/88, ART153, PAR3, INCI E ART155, PAR2, INCI e INC2)." (TRF4, AMS 95.04.373844, PRIMEIRA TURMA, Relator GILSON LANGARO DIPP, DJ 07/08/1996)

Tal processo foi submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal STF, através do RE n.º 212.484/RS.

Tal decisão apresenta a seguinte ementa:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

Recurso não conhecido." (RE 212484, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, DJ 27111998 PP - 00022 EMENT VOL0193304 PP00725 RTJ VOL0016702 PP00698)

Sirvo-me da bem fundamentada análise realizada pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, encartada no processo n.º 11070.722571/201403:

"Mostra-se importante o exame da discussão travada pelos Ministros do STF no citado processo, haja vista que a autuação guerreada pelo contribuinte nestes autos somente foi levada a cabo pois a Autoridade Fiscal entendeu que "o mencionado RE 212.484 analisou apenas o aspecto genérico do princípio da não cumulatividade, sem adentrar às normas específicas existentes na zona Franca de Manaus", como se observa no item II do Termo de Constatação Fiscal.

Pois bem. O Ilmo Relator Ilmar Galvão, relator do RE n. 212.484, dissentiu do entendimento esposado no acórdão recorrido pela União Federal, entendendo que o texto constitucional (artigo 153, §3º, inciso II), ao estabelecer que o IPI será não cumulativo, "compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", somente diz respeito aos valores efetivamente "cobrados" para dar direito ao crédito. No seu sentir, as isenções do IPI não visam beneficiar o consumidor final, mas sim o industrial abarcado pela lei, sendo efetivamente a isenção do IPI uma forma de diferir o pagamento do tributo na cadeia produtiva.

Desta feita, julga que o contribuinte não tem direito aos créditos de IPI discutido nos autos.

De outro lado, vem em defesa do contribuinte o Ministro Nelson Jobim, trazendo uma narrativa sobre a regulação da concorrência do mercado de refrigerantes e sucos feitos através de legislação do IPI. Diverge, assim, da posição do Relator, analisando especificamente o caso da produção de refrigerantes.

Abaixo, colaciono o trecho mais expressivo do seu voto acerca das especificidades do caso concreto: (...)

O Ministro Nelson Jobim conclui então que, por força da técnica utilizada no Brasil para a tributação do valor agregado pela não cumulatividade do IPI, não se pode vedar a utilização do crédito pretendido pelo contribuinte que compra produtos da Zona Franca de Manaus, sob pena de tornar cumulativo o tributo não cumulativo, exterminando o objetivo extrafiscal pretendido pela tributação. Seguiram este entendimento divergente trazido por Nelson Jobim o Ministro Maurício Corrêa, o Ministro Sepúlveda Pertence, o Ministro Octavio Gallotti, o Ministro Sidney Sanches, o Ministro Néri da Silveira, expressamente consignando o acompanhamento das

razões trazidas pela divergência. Igualmente votaram pelo não provimento do recurso os Ministros Moreira Alves e Marco Aurélio Mello.

Ao final do julgamento pelo Pretório Excelso, ao acórdão foi atribuída a seguinte ementa:

Destarte, pela análise das peças processuais trazidas aos autos, constato que o tema do direito ao crédito de IPI decorrente de produtos com isenção saídos da Zona Franca de Manaus foi ampla e claramente tratado pelo contribuinte e apreciado pelo Poder Judiciário. É manifesto que a discussão jurídica travada no Mandado de Segurança n. 91.00095524, culminando no acórdão do RE 212.484/RS, beneficia o contribuinte, diferentemente do quanto alegado pela Autoridade Fiscal no item II do Termo de Constatação Fiscal.

Por essas razões, muito embora não haja previsão legal para a tomada de crédito efetuada pelo contribuinte, há decisão judicial que lhe dá esse direito, transitada em julgado na data 10/12/1998, ou seja, anteriormente ao período glosado e cobrado neste auto de infração. Lembre-se que a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão decidida (artigo 467 do Código de Processo Civil).

Assim, o item II do auto de infração, o qual se embasa justamente no argumento de falta de previsão legal para a utilização do crédito de IPI relativo aos insumos advindos de fornecedor da Zona Franca de Manaus com o benefício previsto no artigo 69, inciso II do RIPI/2002, deve ser cancelado."

Importante transcrever excerto do voto do Juiz Convocado Roberto Jeuken proferido no processo n.º 1999.61.00.0144900 (julgado em 02/08/2006 TRF 3ª Região):

"Portanto, no caso daquelas isenções concedidas as empresas situadas na Zona Franca de Manaus, a exemplo do que também ocorreria nas chamadas Zonas livres de Comércio, é preciso ter presente que a desoneração tem objetivos de desenvolvimento regional, colaborando de molde a baratear a aquisição dos insumos, e a obtenção de preço final mais competitivo, nos produtos resultantes do processo de industrialização, na medida em que o adquirente não precisa pagar o valor do imposto.

De fato, se as empresas, adquirindo o produto intermediário a preços mais vantajosos, não pudessem creditar-se do montante que seria devido à título de IPI, que se erigia no diferencial que motivara a aquisição de empresa situada em local distante, se tomado em conta as regiões sul e sudeste, por certo ela acabaria mudando de fornecedor, tendo em vista outras indústrias do mesmo ramo, situadas na mesma região, barateando o transporte.

Portanto, a finalidade buscada com a isenção, barateamento do custo de produção, restaria frustrado e aquelas empresas lá situadas, que fizeram elevados investimentos para iniciar a produção em locais que no muito das vezes, além de distantes, são inóspitos e não possuem mão de obra qualificada, não iriam adiante.

Assim, no dizer do Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, quando do julgamento que proferiu no RE. 212.484, seria o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra.

Destarte, agiu com o costumeiro acerto o Pretório Excelso, vez que resta potencializado o caráter regional da isenção, frente ao princípio da não-cumulatividade, ambos contidos no mesmo patamar constitucional, sendo que aquele se volta ao cumprimento de um dos objetivos fundamentais da nossa República, qual

seja a redução das desigualdades regionais, versada no inciso III do art. 3º, de nossa lei fundamental."

Entendo que o direito ao crédito relativo a produtos isentos nada mais é do que a correta aplicação do princípio da não-cumulatividade, com a consequente desoneração tributária do consumidor final.

A adoção de entendimento contrário, com a devida vênia, implica, na prática, transformar a isenção em espécie de diferimento, com a consequente frustração do princípio da não-cumulatividade do IPI.

Sobre a não-cumulatividade leciona Geraldo Ataliba:

"A 'compensação' é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição. Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do IPI; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível à União pelo contribuinte desse imposto federal. O próprio Texto Constitucional que outorgou à União o poder de exigir o IPI, deu ao contribuinte o direito de abatimento (v. Cléber Giardino, RDT 29/110). Daí anotar Xavier de Albuquerque: "... a técnica jurídico-tributária ferrou o imposto com a marca da não-cumulatividade, que se erige, em nosso Direito, à dignidade constitucional" (DTR 59, p.57)." (Questões, Revista de Direito Tributário 64, pág 168).

É de se consignar decisão monocrática prolatada pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Cezar Peluso, no RE nº 504.423:

"1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu indevida a compensação de créditos de IPI relativamente à aquisição de matérias primas e insumos imunes, isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. A recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, alega ter havido ofensa ao art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

2. Consistente, em parte, o recurso. Esta Corte, a partir do julgamento do RE nº 212.484 (Rel. p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, j. 05.03.1998), reconheceu a existência do direito de crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, como se lhe pode ver da respectiva ementa: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."

A Corte estendeu esse entendimento para o caso de aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, no julgamento do RE nº 350446 (Rel. Min. NELSON JOBIM, DJ de 06.06.2003): "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido." (No mesmo sentido: RE nº 293511AGR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 21.03.2003) Mas, no que toca à aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, a Corte no julgamento dos REs nº 370.682 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO), e nº 353.657 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO), concluído em 25.06.2007, reviu tal entendimento, decidindo ser indevida compensação de créditos

de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

3. Ante o exposto, nos termos do art. 557, § 1ª, do CPC, dou parcial provimento ao recurso extraordinário, para, concedendo, em parte, a ordem, considerar devida apenas a compensação de créditos do IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos. Custas em proporção. Publique-se. Int.. Brasília, 05 de setembro de 2007. Ministro CEZAR PELUSO Relator" (RE 504423, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 05/09/2007, publicado em DJe115 DIVULG 02102007 PUBLIC 03102007 DJ 03/10/2007 PP00069)

Deve ser considerado, também, que por ocasião do julgamento do RE n.º 566.819, em sede de embargos declaratórios, a Suprema Corte de modo expresse consignou que a decisão proferida nos autos não versava sobre situação jurídica regida quer pela Lei n.º 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus, verbis:

"IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA. No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei n.º 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus.

Esta última matéria será apreciada pelo Plenário ante a admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário n.º 592.891/SP, outrora sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje redistribuído à Ministra Rosa Weber." (RE 566819 ED, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe205 DIVULG 15102013 PUBLIC 16102013)

Do voto condutor consta:

"É estreme de dúvidas que o Tribunal ressalvou o exame de controvérsia apanhada quer pela regência da Lei n.º 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial, como é o caso da Zona Franca de Manaus.

Provejo os embargos declaratórios para prestar esses esclarecimentos.

Lembro, como fez o Estado do Amazonas, que a matéria ligada à Zona Franca de Manaus está para ser julgada, em virtude da admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário n.º 592.891/SP, então sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje aos cuidados da Ministra Rosa Weber."

Voto vencido proferido pela Conselheira Érika Costa Camargos Autran no processo n.º 16045.720010/201573 (acórdão n.º 9303008.368, sessão de 21/03/2019) explana bem a questão:

"Quanto ao aproveitamento dos créditos de aquisições de insumos isentos da ZFM, entendo que a mesma é peculiar em relação à sistemática habitual da não cumulatividade, tendo natureza de incentivo regional (benefício fiscal), isto é, norma tributária com função indutora.

Isso foi expressamente reconhecido em obter dictum do julgamento do RE n.º 566.819/RS. A tomada de créditos decorre da finalidade de incentivar a redução de desigualdades regionais, e não diretamente da sistemática da não cumulatividade interpretar essa isenção como qualquer outra é esvaziar a possibilidade dessa técnica de desagramento ser manejada pela União para indução econômica.

É essa a interpretação que nos parece mais consentânea para o teor do art.9º e incisos do Decreto n.º 288/67. Recordo que essa matéria já é conhecida por esse Colegiado – o que exponho que meu entendimento com o voto confortante

manifestado pela ilustre Conselheira Vanessa Cecconello no acórdão n.º 9303004.205.

Eis seu voto:

[...]

A criação e a implementação da Zona Franca de Manaus teve três pilares determinantes: (a) a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia frente à nascente política de internacionalização; (b) a meta governamental de substituição das importações e (c) a busca pela redução das desigualdades regionais. O objetivo da sua idealização pelo Governo Federal foi de criar "no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos" (art. 1º do DL n.º 288/67).

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer um novo ordenamento jurídico, expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos a partir da sua promulgação, nos termos do art. 40 do Ato das

Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Além de preservar a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, a norma transcrita acima recepcionou o Decreto-Lei n.º 288/67, o qual equipara às exportações as vendas efetuadas àquela região.

Importa mencionar ter a Emenda Constitucional n.º 42/2003 prorrogado por mais 10 (dez) anos o prazo fixado no art. 40 do ADCT. Com a Emenda Constitucional n.º 83/2013 referido prazo estendeu-se por mais 50 (cinquenta) anos, até 2073, demonstrando o legislador constitucional que o projeto da Zona Franca de Manaus em desempenhado seu papel para além do desenvolvimento regional, contribuindo para a preservação e fortalecimento da soberania nacional.

Como se depreende da Cartilha de Incentivos Fiscais da SUFRAMA, a política fiscal da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio e da Amazônia Ocidental pauta-se na necessidade de desenvolvimento dessas regiões por meio da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário, in verbis:

1 – CONHECENDO A POLÍTICA FISCAL DA ZFM, ALCs E AMAZÔNIA OCIDENTAL. *A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento regional, através da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram os centros consumidores de seus produtos, conforme estabelecido no art. 1º, do DecretoLei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 1º do DecretoLei n.º 356, de 15 de agosto de 1968, e art. 504 do Decreto n.º 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.*

Assim, o desenvolvimento da região passou a ser orientado para os três setores da economia: primário, secundário e terciário.

Dentro de uma visão focal, o regime especial prevê (didaticamente) quatro situações que implicam na expectativa do recebimento dos benefícios tributários, são eles:

1ª SITUAÇÃO: IMPORTAÇÃO DE BENS PARA A ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs. 2ª SITUAÇÃO: COMPRAS DE PRODUTOS NACIONAIS (NACIONALIZADOS) PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs. 3ª SITUAÇÃO: EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs. 4ª SITUAÇÃO: REMESSA (VENDA) DE PRODUTOS DA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs. (Cartilha de Incentivos Fiscais Um guia para quem deseja investir na Amazônia Ocidental. Disponível em: http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha_Incentivos_Fiscais_PORT_VF_04_10_2014.pdf. Acesso em 05 de agosto de 2016).

O caso dos autos enquadra-se na remessa de produtos (insumos) da Zona Franca de Manaus para empresa situada no território nacional.

Dentre os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, na área de tributos federais, está a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, nas operações internas, para todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, tanto as que se destinam ao seu consumo interno quanto aquelas para comercialização em qualquer parte do território Nacional, com exceção dos seguintes produtos: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros. A isenção está prevista no art. 9º, §1º do Decreto-Lei nº 288/67; no art. 1º da Lei nº 8.387/91 e na Emenda Constitucional nº 42.

Concernente ao IPI imposto sobre produtos industrializados, o art. 153, IV da Constituição Federal/1988 atribui à competência federal a criação e posteriores modificações do referido tributo. Ainda, o §3º do citado dispositivo estabelece critério restritivo para a exação, sendo imprescindível a observância dos atributos da seletividade, em razão da essencialidade dos produtos, e a não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O ordenamento constitucional vigente trouxe também como predicados do IPI a regra da não incidência sobre os produtos industrializados destinados ao exterior e a obrigatoriedade de lei estabelecendo a redução do impacto do IPI, sobre a aquisição de bens de capital.

Demonstra-se ser o IPI um instrumento passível de utilização pelo Poder Executivo no âmbito da extrafiscalidade, como o foi na criação da Zona Franca de Manaus pela necessidade de atrair investimentos para o desenvolvimento regional.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, restou pacificada a jurisprudência com relação ao creditamento de IPI de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero, sendo que anteriormente ao ano de 2007 os julgados eram favoráveis aos contribuintes e, posteriormente, firmaram-se no sentido da impossibilidade do creditamento pleiteado.

Dentre os julgados favoráveis aos contribuintes, destaque-se o recurso extraordinário nº 212.4842/RS, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em cujo julgamento restou assentada a possibilidade de creditamento do IPI sobre insumos adquiridos no regime de isenção, tendo recebido a seguinte ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF

(art. 135, §3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

[...]Pertinente a transcrição de excertos extraídos dos votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal que participaram do referido julgamento, em vista da clareza de fundamentos a dar suporte ao reconhecimento da possibilidade de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos, in verbis:

[...]SR. MINISTRO NELSON JOBIM Sr. Presidente, o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.

A regra, para os impostos de valor agregado, é a não cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior.

Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento.

[...]A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário n.º 94.177, em relação ao ICM:

"havendo isenção na importação de matéria prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto..."

Se não fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto.

[...]O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Senhor Presidente, durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não cumulatividade, dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto decorreu da própria Emenda Constitucional n.º 18/65 e colho este dado do memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrida.

O que houve, de novo, então, sob a óptica constitucional?

Veio à balha a Emenda Constitucional n.º 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou-se unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito que era regra em exceção, dispondo-se que o tributo incidiria sobre "operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá..."

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Continuo a leitura da Emenda:

"... nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado".

Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não incidência não implicará crédito e estou modificando a ordem das expressões "não implicará" é a regra " crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação". O crédito, portanto, tão somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.

Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM.

Ora, isenta-se de algo, de início devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo.

Na contabilidade alusiva a débito e crédito, no campo do ICM, inexistia a especificação da mercadoria. A conta é única, abrangente. Não há como, depois de produzida uma certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria-prima que lá atrás diz-se isenta.

[...]... por isso, deu-se a pacificação da jurisprudência pelo direito ao crédito, na hipótese de isenção.

A Segunda Turma, julgando o Recurso Extraordinário nº 106.844, que versou, é certo, sobre ICM, mas quando o ICM tinha a mesma disciplina do IPI, concluiu, até a edição da Emenda Constitucional 23, que "havendo isenção na importação da matéria prima, há direito ao crédito do valor correspondente à hora da saída do produto industrializado". Aludiu, também, à decisão do Plenário, da lavra do Ministro Djaci Falcão, reportando-se a pronunciamentos reiterados das duas Turmas, no sentido do acórdão atacado mediante este extraordinário.

Em suam, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra.

Dessa forma, sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não cumulatividade é constitucional, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito.

[...]

A discussão retornou ao STF com o reconhecimento da repercussão geral do tema relativo ao creditamento de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero especificamente oriundos da Zona Franca de Manaus, o recurso extraordinário nº 592.891, de relatoria da Ministra Rosa Weber. A Suprema Corte entende tratar-se de questão diversa daquela anteriormente tratada por envolver insumos da Zona Franca de Manaus.

No julgamento do recurso extraordinário, interrompido por pedido de vista do Ministro Teori Zavascki, a Ministra relatora proferiu voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário da União, mantendo decisão favorável à possibilidade de creditamento, acompanhada pelos Ministros Edson Fachin e Luís Roberto Barroso.

Como fundamentado pela Ministra relatora na apreciação do recurso extraordinário, para o caso específico da Zona Franca de Manaus a hipótese desonerativa está amparada constitucionalmente, nos termos do art. 40 do ADCT, que constitucionalizou a precisão daquela área, bem como no princípio da igualdade para redução das disparidades regionais e ainda no pacto federativo. No caso, estase

diante de incentivos fiscais específicos, não cabendo a sua interpretação restritiva que culmine com a sua vedação.

Cumpra observar que o entendimento pelo direito ao creditamento de IPI de insumos isentos provenientes da ZFM, aqui externado, tem por fundamento preceitos legais, constitucionais e o princípio da não cumulatividade do IPI, não tendo o condão de afastar aplicação de dispositivo de lei ou declará-lo inconstitucional, providência expressamente vedada aos julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme disposições Regimentais.

[...]

Prossegue em seu voto a Conselheira indicando precedentes do CARF sobre o tema:

"Em consonância com a jurisprudência do STF sobre a matéria, também o CARF já reconheceu a legitimidade de registro de créditos nessa hipótese, como visto acima:

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fizerem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração

Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n.º 2.346, de 10.10.97. CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF– RE n.º 212.4842, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. (Acórdão CSRF/0201.212. Processo n.º 10640.000666/9575. Recurso RD/2030.379 (203098.534). Recorrente: Companhia Mineira de Refrescos.

Recorrida: Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Interessada: Fazenda Nacional. Matéria: IPI. Data da sessão: 11 de novembro de 2002. Data da publicação: 11 de novembro de 2002); IPI I) CRÉDITO DO IMPOSTO Insumos adquiridos na Zona Franca de Manaus, com isenção do IPI: é de se reconhecer o direito ao crédito do imposto nas referidas operações, atendidas as demais prescrições estabelecidas para o seu exercício, em submissão à decisão do STF nesse sentido no recurso extraordinário n.º 212.4842, tendo em vista as disposições do Decreto n.º 2.346/97, sobre a aplicação das decisões judiciais na esfera administrativa; II) ENCARGO DA TRD Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91; III) RETROATIVIDADE BENIGNA A multa de ofício, prevista no inc. II do art. 364 do RIPI182, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei n.º 9.430/96, art. 45, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN. Recurso provido em parte. (Segundo Conselho de Contribuintes, Processo Administrativo n.º 10875.000380/9671, Acórdão n.º 20211.328, 2ª Câmara, Sessão de 07/07/1999).

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto Constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n.º 2.346, de 10.10.97."

Não se pode omitir que a questão, está submetida perante o Supremo Tribunal Federal STF, sob o rito da repercussão geral, objeto do RE n.º 592.891, o qual foi recentemente julgado e com decisão favorável a tese posta em discussão pela Recorrente.

No julgamento firmou-se a seguinte tese:

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

A Ata de Julgamento n.º 13 foi publicada no DJE n.º 98, divulgado em 10/05/2019.

"Há direito ao creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III (1), da Constituição Federal (CF), combinada com o comando do art. 40 (2) do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Com base nessa orientação, o Plenário, em julgamento conjunto e por maioria, ao apreciar o Tema 322 da repercussão geral, negou provimento a recursos extraordinários interpostos em face de acórdãos de tribunal regional federal que reconheceram o direito ao aproveitamento de créditos de IPI quando oriundos da zona franca da cidade de Manaus, sob o regime de isenção.

Nos recursos extraordinários, a União sustentou que os insumos adquiridos sob regime de isenção não geram crédito para o contribuinte, ainda que oriundos da ZFM, considerada a inexistência de previsão legal expressa nesse sentido, além da ausência de imposto efetivamente cobrado.

O Plenário afirmou que, como regra geral, no caso de tributo não cumulativo, quando a operação anterior é isenta, não existe direito de crédito em favor do adquirente. No entanto, com relação à Zona Franca de Manaus, é devido o aproveitamento de créditos de IPI, porquanto há na espécie exceção constitucionalmente justificada à técnica da não cumulatividade [CF, art. 153, § 3º, II (3)] que legitima o tratamento diferenciado. A regra da não cumulatividade cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

À luz de uma hermenêutica constitucional de índole sistemática, essa exceção se justifica pela conjugação de diversos dispositivos constitucionais que, interpretados no seu conjunto como um sistema e somados com a legislação infraconstitucional admitem tal exceção. Há um arcabouço de múltiplos níveis normativos com vista a estabelecer uma importante região socioeconômica, por razões de soberania nacional, inserção nas cadeias globais de consumo e de produção, integração econômica regional e redução das desigualdades regionais e sociais em âmbito federativo.

A interpretação mais consentânea com a Constituição é a que reconhece esse tratamento favorecido à ZFM, ao lado do princípio que estimula, nas interpretações constitucionais, a redução das desigualdades regionais, por se tratar de uma alternativa econômica dentro de um estado distante, de difícil acesso. Sem algum tipo de incentivo, essa região não teria nenhuma condição de ser competitiva no plano nacional.

A exegese dos benefícios fiscais direcionados para a zona franca deve ser ampla, o mais abrangente possível, para neutralizar as desigualdades existentes e dar máxima efetividade aos incentivos fiscais, como forma de potencializar o desenvolvimento da região. O art. 40 do ADCT não beneficiou a região como uma mera formalidade, mas sim representou um programa que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com seus incentivos fiscais (ADI 2348).

A despeito da ressignificação constitucional da Zona Franca de Manaus no curso de décadas da história republicana, a sua relevância persiste, conforme se depreende das Emendas Constitucionais (EC) 42/2003 e 83/2014. A opção do legislador constituinte em assegurar-lhe um regime jurídico diferenciado até o ano de 2073, perpassando gerações, reflete que o projeto tem desempenhado o seu papel, que vai além do desenvolvimento regional, como centro industrial, comercial e agropecuário, que se soma aos demais parques econômicos do Brasil, verdadeiro motor do crescimento do País.

Cumpra assim à zona franca, por um lado, seu relevante papel de promover a redução das desigualdades regionais e sociais, bem como, por outro, de colaborar com a preservação da soberania nacional, auxiliando na defesa do território brasileiro pela ocupação física diária de sua geografia, cujas riquezas e importância são reconhecidas internacionalmente.

Ademais, a exigência de lei federal específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de que trata o art. 150, § 6º (4), da CF, tem lugar nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. Contudo, não é esse o caso, uma vez que a própria Constituição se adiantou em assegurar a isenção relativamente à Zona Franca de Manaus. Se a incidência do tributo for a regra, a Carta Magna exige a observância de um procedimento por meio de lei específica. Todavia, tal procedimento não tem lugar quando a própria CF exclui determinada hipótese da regra geral. A situação ora apresentada, portanto, está fora do alcance da norma inserta no referido dispositivo constitucional.

Vencidos os ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Marco Aurélio e Luiz Fux (os dois últimos tão somente em relação ao RE 596614), os quais deram provimento ao recurso por entenderem que o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos pressupõe a existência de imposto cobrado na etapa anterior, nos termos da jurisprudência desta Corte, ou a concessão expressa de crédito presumido por meio de lei federal específica. (...)"

Em processos envolvendo a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, tive a oportunidade de externar minha posição de que um órgão administrativo de julgamento não aplicar o decidido em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal STF quando até mesmo o Superior Tribunal de Justiça STJ já não mais aplica o seu entendimento em sentido diverso é verdadeira afronta ao julgado pela mais Alta Corte do país.

Muito embora no caso em apreço, em razão da contemporaneidade do decidido pelo STF, não se tenha notícia de decisões em sintonia com o deliberado pela Corte Suprema, entendo que é de se aplicar o entendimento lá firmado.

Sobre a aplicação do decidido, consigno:

"DIREITO ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. LEGITIMIDADE. POLO PASSIVO. ASSISTÊNCIA À SAÚDE. REPERCUSSÃO GERAL. INSURGÊNCIA VEICULADA

CONTRA A APLICAÇÃO DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO IMEDIATA DOS ENTENDIMENTOS FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL. 1. A existência de precedente firmado pelo Plenário desta Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre o mesmo tema, independente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento." (ARE 930647 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 15/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe066 DIVULG 08042016 PUBLIC 11042016) (nosso destaque)

Sobre a inteira e imediata aplicação do decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, o Superior Tribunal de Justiça STJ assim decidiu:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR). AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra CARMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do Contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

2. A existência de precedente firmado sob o regime de repercussão geral pelo Plenário do STF autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma. Precedentes: RE 1.006.958 AgREDED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Dje 18.9/2017; ARE 909.527/RSAgR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016. 3. Agravo Interno da Fazenda Nacional desprovido." (AgInt no AREsp 282.685/CE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/02/2018, DJe 27/02/2018) (nosso destaque)

Do voto, destaco:

"3. No mais, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que a existência de precedente sob o regime de repercussão geral firmado pelo Plenário daquela Corte autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma (RE 1.006.958 AgREDED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Dje 18.9/2017; ARE 909.527/RSAgR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016.)"

Ainda:

"AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. REPERCUSSÃO GERAL INEXISTENTE. TEMA 660/STF.

1. A Fazenda Pública manejou recurso extraordinário suscitando que "o acórdão que rejeitou os embargos violou os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório (artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal)".

2. E neste contexto, limitando-se o extraordinário a suscitar afronta aos referidos incisos e princípios, legítima a incidência à espécie do entendimento do STF firmado no Tema 660, que expressamente consigna que os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa não apresentam repercussão

geral. ARE 748.371 RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, julgado em 6/6/2013, publicado em 1º/8/2013.

3. **"A existência de precedente firmado pelo Tribunal Pleno da Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma" (RE 1.006.958 AgREDED, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 21/8/2017, processo eletrônico DJe210, divulgado em 15/9/2017, publicado em 18/9/2017.).**

4. Já tendo o STF consignado, no Tema 69/STF, que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins", não subsiste a alegada prematuridade em razão de eventual possibilidade de modulação de efeitos. Agravo interno improvido." (AgInt no RE nos EDcl no REsp 1214431/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, CORTE ESPECIAL, julgado em 15/08/2018, DJe 22/08/2018) (nosso destaque)

Nestes termos, é de se prover o Recurso Voluntário parcialmente para reconhecer 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, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891.

Neste cenário, adoto as razões da decisão citada para reconhecer 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, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891.

Ressalta-se que a decisão proferida no RE 592.891 é definitiva e, a teor do artigo 62, do RICARF, é de observância obrigatória dos Conselheiros deste Tribunal Administrativo, devendo ser aplicada ao presente caso em favor da Recorrente.

III.2 Dos créditos dos produtos adquiridos e a ausência de erro de classificação fiscal dos "Kits" adquiridos junto à empresa Arosuco

Segundo o fundamento da autuação fiscal, a classificação fiscal adotada pelo contribuinte (Ex 01 do código 2106.90.10) estaria equivocada, pois "preparações" deve ser entendida apenas como produtos prontos para uso

Em sede recursal, a Recorrente alega:

2. *Reitera-se, por oportuno, que consequência da reclassificação dos "kits" para a fabricação de bebidas no NCM 2106.90.10, "caput", e nas outras posições da TIPI apontadas pelo Fisco, é que as alíquotas do IPI aplicáveis são iguais a zero, do que resulta a inexistência de créditos presumidos passíveis de apropriação.*

(...)

4. *Um primeiro ponto que deve ser enfatizado é o de que a reclassificação fiscal que a Fiscalização levou a efeito não foi precedida de qualquer laudo elaborado por profissional técnico habilitado a pronunciar-se sobre os aspectos necessários à correta identificação e enquadramento dos produtos nos códigos fornecidos pela NCM/SH. Ou seja, no lançamento tributário – pela alegação de que o art. 30, § 1º, do Decreto 70.235/72 prescreve que "não se considera aspecto técnico a classificação fiscal de produtos", a Autoridade Fiscal sentiu-se habilitada a, mediante meros conhecimentos empíricos, justificar nova classificação fiscal que contradiz Autos de Infração lavrados historicamente sobre o tema.*

(...)

5. *Acontece que o referido art. 30, § 1º, do Decreto 70.235/72, não tem o alcance que pretende impor à Fiscalização, devendo ser interpretado em acordo com princípios e garantias fundamentais dos contribuintes. Nesse sentido, incumbia à Fiscalização colher amostras e solicitar perícia com o objetivo de determinar a real natureza de cada um de seus componentes dos preparados de refrigerantes para, em função do laudo expedido, verificar a correta classificação dos produtos, permitindo ao contribuinte contraditar tal laudo, como preconiza a legislação aduaneira (que rege a classificação fiscal de mercadorias inclusive para fins de IPI) e em prestígio à legalidade e ao princípio da ampla defesa.*

6. *E tal circunstância ganha especial relevo no caso presente, tendo em conta que a Fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal 01 do Auto de Infração nº 11624.720043/2017-41, contradita as conclusões do Relatório Técnico nº 000.130/17, elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia por meio da Fundação de Ciência, Aplicação e Tecnologia Especiais – FUNCATE, estudo juntado a este processo e que também foi apresentado por outros estabelecimentos atuados da Ambev em casos similares.*

7. *Com efeito, o que se verifica na espécie é a desconsideração de dados técnicos elaborados por órgão plenamente habilitado para tal fim (como é o caso da FUNCATE/INT) com base na simples premissa de que não cabe a peritos classificar mercadorias, posto que tal atribuição seria de competência exclusiva da Receita Federal do Brasil. A premissa, data vênia, é falsa, já que o Relatório da FUNCATE/INT a fl. 01 refere expressamente que seu escopo é “um estudo sobre as características técnicas e químicas acerca dos Concentrados para fabricação de refrigerantes com a finalidade de possibilitar seu correto enquadramento quanto a sua classificação fiscal, em consonância com a legislação em vigor.” Ou seja, o Laudo tem como objeto aspectos de ordem técnica.*

.Com razão à Recorrente.

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

De acordo com os arts. 16 e 17 do RIPI/2002 (art. 10 da Lei 4.502/1964), a classificação deverá ser feita de acordo com as Regras Gerais para Interpretação RGI, Regras Gerais Complementares RGC e Notas Complementares NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL NCM, integrantes do seu texto.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão lusobrasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (IN RFB 807/2008), constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

Os fundamentos para a classificação fiscal, extraídas do Termo de Verificação Fiscal processo administrativo nº 11624.720043/2017-41, anexado ao presente processo, trazem as seguintes justificativas:

“166.1 – A Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1, prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Salvo raras exceções, o Sistema Harmonizado (SH) refere-se a mercadorias que se apresentam em corpo único.

(...)

166.3. Como nenhuma das regras que preveem exceções pode ser aplicada aos kits adquiridos pela fiscalizada, não há base legal para que os insumos sob análise sejam classificados em código único.

Pelo contrário, existe expressa previsão legal de que os ingredientes para bebidas acondicionados separadamente e apresentados em conjunto devem ser classificados separadamente, conforme consta do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).

157.2. O Conselho de Cooperação Aduaneira – CCA, analisando a classificação fiscal de bens com características muito semelhantes às dos insumos adquiridos pela intimada, decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, tendo **oficializado** tal entendimento por meio da **incorporação da NESH** do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b). Considerando o que dispõe o art. 98 do CTN, não é possível aceitar entendimento oposto ao que o CCA oficializou na NESH.

Em resumo, temos que todo o trabalho da Fiscalização passa por demonstrar que os “kits” teriam sido classificados incorretamente, tendo em vista que a Nota Explicativa XI da Regra 3 b), cuja origem remonta à decisão da CCA, atual OMA, prescreve que compostos individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, na forma da RGI/SH 1.

Esse entendimento, parte da presunção de que a não aplicação da RGH/SH 3 b) para bebidas demandaria que a RGI/SH 1 devesse ser aplicada por itens isolados, quando, diversamente, o que a RGI/SH nº 1 determina é que a classificação de uma mercadoria é “determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”, enfatizando, portanto, que a posição mais específica há de prevalecer em relação a posição mais genérica.

Assim, a Fiscalização, não obstante ter entendido adequadamente que a RGI/SH 1 deve ser aplicada para os “kits” para fabricação de bebidas, fundamentou seu entendimento na RGI/SH 3 b), que, diz expressamente que não é aplicada aos ingredientes para fabricação de bebidas.

Todavia, tendo a própria fiscalização aplicado a RGI/SH 1 ao caso presente, tem-se por correta a classificação adotada pela Recorrente, conforme dispõe a NCM 2106.90.10, Ex 01:

“21.06 Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

.....

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas.

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

Isto porque, as posições transcritas revelam que, enquanto o código 2106.90.10, “*caput*”, designa apenas as preparações destinadas à fabricação de bebidas, o seu Ex 01 é mais específico, sendo voltando justamente 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.

A distinção utilizada na especificação da NCM, portanto, é **finalística**, sendo seu ponto fundamental o fato de uma determinada preparação, 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.

Para que se afastem quaisquer dúvidas sobre a correção da classificação dos insumos adquiridos pela Recorrente na Ex 01, as notas da posição 2106 são claras no sentido de que os extratos concentrados ou sabores para a preparação industrial de bebidas estão nela compreendidos, ainda que necessitem de processo industrial complementar ou da adição de outros ingredientes, para se tornarem aptos ao consumo:

“(…) a presente posição compreende:

As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcólicas ou alcólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.092 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de fruta, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, álcool, etc. Tal como se apresentam estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.”

O fato é que a NESH da posição 2106 determina que se enquadram 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 uma propriedade aromática passível de determinar, isoladamente ou mediante combinação com outras substâncias, o sabor característico de determinada bebida. Afinal, são preparações compostas aquelas que “*contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida.*”

Portanto, é incontestável que os “kits” contendo concentrados e sabores para a fabricação de refrigerantes devem ser classificados no Ex 01 da subposição 2106.90.10, pois se enquadram perfeitamente na definição constante das Notas Explicativas da referida subposição.

Corroborando com tudo o que foi dito até aqui, cita-se o Relatório Técnico nº 000.130/17 FUNCATE/INT trazido pela Recorrente sobre os Kits de concentrados:

(i) Que os conteúdos líquidos que integram, em bombonas, os kits de concentrados utilizados pela Consulente são preparações composta, cujas

composições são obtidas através da mistura de extratos e bases de frutas diversas (mix de frutas).”

(ii) “Após concentração, tais preparações são combinadas com outros elementos (por exemplo, caramelo) e solução diluente para obtenção do concentrado final utilizado na determinação do sabor das bebidas.”

(iii) “Os aromas garantem as características da bebida, tornando-a única em relação ao sabor e odor.”

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

Nos termos do Relatório Técnico temos que todos os ingredientes dos “kits” são preparações e da circunstância de que todos eles são utilizados como insumos para a fabricação de refrigerantes, após tratamento complementar no engarrafador, é forçoso concluir pela sua inclusão no âmbito do Ex 01 da posição 2106.90.10 da TIPI/NCM.

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

Ademais, os ingredientes que integram os “kits” fazem parte de um todo composto pela reunião de várias substâncias em quantidades exatas para a formação do aroma dos refrigerantes, o que justifica a sua classificação no Ex. 01 da subposição 2106.90.10 da NCM, já que, no engarrafador, são sujeitos apenas a tratamentos complementares (adição de açúcar, diluição/mistura e água carbonatada).

Em resumo os “kits” não se tratam 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.

Desta forma, entende-se a classificação adotada pela Recorrente é a correta, devendo, ser revertida a glosa.

III.3 – Dos demais argumentos

Os demais argumentos apresentados pela Recorrente, já foram devidamente analisados no PA 11624.720043/2017-41, razão pela qual, adoto suas razões como causa de decidir:

III.4 – Da boa-fé da Recorrente e o direito aos créditos glosados

Argumenta a Recorrente:

1. Finalmente, mesmo que superados os argumentos expostos nos itens antecedentes, que bem demonstram a ilegalidade da autuação, seria de rigor a convalidação dos créditos apropriados em conformidade com as informações prestadas pelos fornecedores, já que os artigos 407 e 413 do RIPI/10 deixam claro

que a correta classificação fiscal dos produtos e a sua sujeição ou não ao IPI é de responsabilidade do emissor da nota fiscal.

2. Dessa maneira, não se pode admitir que a autuada seja punida por ter observado a classificação fiscal e o regime tributário indicado nas notas fiscais emitidas por seus fornecedores, em relação a tomada de créditos de boa-fé.

3. No tópico, igualmente, há de ser considerado que a classificação fiscal dos produtos adquiridos e a respetiva isenção do IPI encontram guarida Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n. 8/98 e atos da SUFRAMA, as quais reforçam a justa expectativa da adquirente acerca da legalidade das informações constantes nos documentos fiscais de aquisição.

4. Dessa forma, deve ser convalidado o crédito apropriado com base nas informações relativas à classificação fiscal apostas pelos fornecedores das mercadorias nas respectivas notas fiscais.

Mais uma vez razão não assiste a Recorrente, Isto porque, deveria a Recorrente verificar, antes de apurar o crédito indevidamente escriturado, se os dados constantes nas Notas Fiscais estavam corretos ou não. Havendo qualquer indício de erro, deveria a Recorrente informar ao fornecedor.

Dessa forma, constatado a apuração incorreta, com a tomada de crédito indevido, cabe à autoridade proceder às glosas e constituição da exigência fiscal, por imperativo do art. 142 do CTN.

III-5 – Do Direito ao crédito de IPI sobre materiais intermediários de produção indevidamente qualificados pela fiscalização como de uso e consumo do estabelecimento

A Fiscalização entendeu que as aquisições pela Recorrente de peças e partes de máquinas, aparelhos, equipamentos, óleos, lubrificantes, produtos utilizados para assepsia, limpeza e tratamento de água, não gera direito a crédito do IPI, por força do Parecer Normativo da COSIT n.º 65, de 06/11/1979 e art. 25, da Lei 4.502/64, tendo em conta tais itens que não tiveram contato físico direto e/ou não sofreram/exerceram diretamente ação no produto industrializado durante o processo industrial.

Para a Recorrente, essa visão é equivocada porque:

3. É que o art. 226, I, c/c art. 610, II, do RIPI de 2010, assegura créditos em relação a materiais de embalagem, matérias-primas e produtos intermediários, inclusive aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos no processo de industrialização, desde que não fossem parte do ativo permanente. Senão vejamos:

(...)

6. Desta forma, inexistindo qualquer outro limite legal ao gozo de tal direito, resta claro que a Impugnante estava juridicamente autorizada a creditar-se em relação a todos os produtos modificados ou consumidos na industrialização, mesmo aqueles que não integrassem o produto final, sendo, portanto, totalmente lícito o creditamento de IPI.

(...)

9. Faz prova do exposto os documentos em anexo (DOC. 04), onde descrito, para cada um dos itens objeto da glosa pelo Fisco, a sua participação dentro do processo produtivo da Recorrente, o patente e integral desgaste/consumo sofrido, bem como a imprescindibilidade dos mesmos no referido processo.

14. Assim sendo, no caso em exame, conforme está demonstrado no Laudo Técnico juntado, não há dúvida de que os produtos cujo crédito foi reputado como indevido atenderam aos requisitos previstos no RIPI/2010, já que se constituem em elementos imprescindíveis ao processo produtivo desenvolvido pela Impugnante, perdendo suas características essenciais ou até mesmo deixando de existir depois de finalizado o processo produtivo.

(...)

17. Assim, por tudo quanto exposto, notadamente pela prova que acompanha esta defesa, fica evidente que os produtos consumidos e desgastados no processo produtivo, nos termos do art. 226 do RIPI/2010, dão direito ao creditamento do IPI, pelo que não há como prosperar a autuação fiscal em apreço.

18. Por fim, sobre os créditos glosados referentes a perdas, quebras e prejuízos também está equivocado o Auto de Infração, uma vez que tal crédito está fundamentado no art. 254, IV, do RIPI/2010, devendo ser cancelado o lançamento também neste ponto.

A respeito do assunto, insta tecer que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508), cujos termos vincula este colegiado consoante regra prevista no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, definiu que o crédito de IPI será admitido quando produto, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98. 1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

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

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

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

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

Outro não é o entendimento manifestado no Pareceres Normativos CST n.º 65/79 e o n.º 181/74 que:

[Parecer Normativo CST n.º 65/79]

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

[Parecer Normativo n.º 181/1974]

(...)

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

Analisando aos autos, não localizei nenhum documento capaz de comprovar que os produtos/bens foram utilizados e/ou consumidos no processo de industrialização, impedindo este relator de proceder uma averiguação pormenorizado de cada item. A própria Recorrente deixa de apresentar em seu recurso elementos concretos sobre o emprego desses itens em seu processo produtivo, visto que o documento informado no recurso não foi localizado. Esse inclusive, foi um dos fundamentos utilizados pela DRJ para manter a glosa, a saber:

A Impugnante defende, genericamente, que os insumos ora sob análise participam do processo produtivo, inclusive se desgastando nesse processo. Ocorre que adota uma visão por demais ampla dos atos normativos de regência para defender o direito ao crédito de insumos utilizados apenas indiretamente, mas que não exercem, diretamente, ação sobre o produto industrializado. Não logra demonstrar de forma específica as razões pelas quais seria cabível o direito ao crédito de IPI em relação a cada um dos insumos apontados pela Fiscalização cujos créditos foram objeto de glosa.

IV - Conclusão

Diante do exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas em relação a aquisição de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário n.º 592.891, bem como dos créditos presumidos relativos às aquisições de "kits".

É como voto.

José Renato Pereira de Deus

(documento assinado digitalmente)

Voto Vencedor

Conselheira Denise Madalena Green, Redatora Designada

Na condição de Redatora Designada para o Voto Vencedor, no que se refere exclusivamente sobre a correta classificação fiscal dos kits concentrados para a fabricação de refringentes, passo a expor a fundamentação pertinente.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 144/183), o motivo do lançamento em apreço foi o equivocado enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, tributados à alíquota de 20% (Decreto n.º 7742, de 31/05/2012), dos produtos denominados “kits” e “concentrados”, utilizados na fabricação de refrigerantes, adquiridos da pessoa jurídica AROSUCO (estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental/ZFM), que resultou na glosa de créditos fictos do IPI apropriados pela recorrente.

De outra parte, a recorrente alega que os referidos produtos consistem em “preparações compostas” para a fabricação de bebidas, logo, correto o enquadramento tarifário deles no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

Tratando especificamente do caso em análise, reporto-me ao Acórdão n.º 3301-005.953, referente ao processo n.º 10510.722539/2017-73, de relatoria da Ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, em que também figura como recorrente a empresa AMBEV S/A. Trata-se de autuação que em tudo se assemelha à presente, de modo que a peça recursal lá analisada guarda identidade com a peça aqui submetida a julgamento.

Deste modo, ante a identidade dos feitos e das partes envolvidas e por entender que a decisão proferida seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto n.º 9.830, de 10 de junho de 2019, *in verbis*:

Da correta classificação fiscal dos kits concentrados para a fabricação de refrigerantes

A maior parte dos créditos incentivados do IPI, escriturados pela Recorrente, foram oriundos de “kits” contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de Pepsi-Cola Industrial da Amazônia e de Arosuco Aromas e Sucos, empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

Apesar de adquirir os kits com isenção do IPI, escriturou no livro Registro de Apuração do IPI créditos calculados mediante aplicação da alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10 de 20%.

Conforme já tratado, os produtos fornecidos por Pepsi e Arosuco não geraram direito ao aproveitamento dos créditos na forma prevista no artigo 237 do RIPI/2010, salvo aqueles componentes elaborados com extrato de guaraná.

Logo, ainda que houvesse o direito de aproveitamento de créditos do IPI na forma prevista no artigo 237 do RIPI/2010, o creditamento é afastado, pois os kits fornecidos por Pepsi e Arosuco tem tributação a alíquota a zero, quando reclassificados. Os kits contendo concentrados para refrigerantes não seriam enquadrados no Ex 01 da

subposição 2106.90.10 da NCM, e sim em outras posições, dentre as quais a posição 2106.90.10, tributadas pela alíquota zero e, portanto, não autorizariam o cálculo e a apropriação de créditos presumidos do IPI.

A fiscalização descreve o processo de elaboração das bebidas e as constatações, nos seguintes termos:

6.11 Constatou-se que as chamadas partes sólidas dos kits fornecidos por Pepsi e por Arosuco são formadas por diversos aditivos utilizados na indústria alimentícia, acondicionados em embalagem individual.

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

6.13 Várias das embalagens individuais que formam as chamadas "partes sólidas" correspondem a substâncias puras que passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento do fornecedor. Portanto, tais matérias não fazem jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010.

6.14 Os kits fornecidos por Pepsi e por Arosuco chegam aos estabelecimentos industriais de Ambev divididos em duas ou mais embalagens individuais.

6.15 Pelo menos uma das embalagens contém ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada. No kit sabor Cola, o componente em questão contém extrato de noz de cola, aroma "sabor Pepsi", corante caramelo e outros ingredientes. No kit sabor guaraná, tal componente contém extrato vegetal de guaraná e outros ingredientes. Nos kits para fabricação de bebidas sabor laranja, limão, uva e tônica, o componente contém o aroma natural.

6.16 Ao menos uma das embalagens contém ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes.

6.17 O processo produtivo dos refrigerantes nos estabelecimentos industriais da Ambev (exceto as bebidas sem açúcar) pode ser resumido da seguinte forma:

_ Os componentes, recebidos dos fornecedores em embalagens individuais, são encaminhados a uma sala de estocagem.

_ A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, alimenta um equipamento conhecido como "dissolvedor", onde é adicionado açúcar, insumo que não faz parte dos kits oriundos de Manaus.

Desta maneira, é obtido o xarope simples, que é enviado para o misturador.

_ O conteúdo de cada "parte" dos kits é separadamente colocado no misturador, ocorrendo a mistura com o xarope simples. Com isto, é produzido o xarope composto.

_ O xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição. Por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada. Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida.

_ Em relação a refrigerantes sem açúcar, o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o "xarope simples".

_ Na primeira etapa do processo industrial ocorre a diluição em água das "partes", resultando no "concentrado líquido".

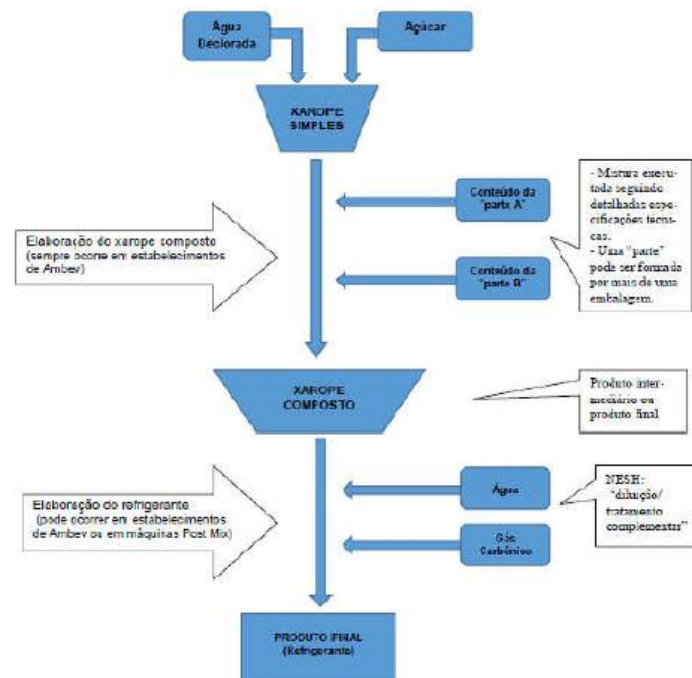
_ Na segunda etapa do processo industrial, o concentrado líquido é diluído em água carbonatada para obtenção do refrigerante.

6.18 Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo a produção de refrigerantes. Entretanto, em alguns estabelecimentos de Ambev, uma parte da produção de xarope composto é destinada a ser utilizada nas máquinas de Post Mix. Neste caso, a mistura com gás carbônico e a água não ocorre no engarrafador, mas na máquina localizada em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

6.19 Assim, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário (quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento de Ambev), como um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix). Não há diferenças no maquinário utilizado para produção do xarope composto.

Qualquer que seja sua utilização, os dois tipos de xarope composto são bastante semelhantes, sendo que, quando há diferenças, elas não alteram a classificação fiscal do produto (no xarope para Post Mix sabor guaraná, é adicionado antiespumante, aditivo que evita que ocorra formação de espuma no ato de encher o copo com o refrigerante).

6.20 O fluxograma abaixo mostra o processo produtivo descrito anteriormente:



Em suma, o chamado “xarope simples” é obtido do aquecimento de açúcar cristal e refinado e da respectiva diluição em água. Há a mistura, no tanque de xarope, do conteúdo do “kit sólido”, com o “xarope simples”; depois, entra na mistura o “kit líquido”, dissolvido a frio. O “xarope composto” dá origem ao refrigerante propriamente dito, na linha de envase, mediante a diluição em água carbonatada.

E, os “kits” não são remetidos em invólucros únicos, sendo que, na verdade, são formados por, no mínimo, dois componentes distintos, além de corantes, bases aromáticas, sais, acidulantes, emulsificantes e outros aditivos. Alguns desses componentes são líquidos, outros compostos por partes sólidas, sendo que estas, por não estarem misturadas, não se caracterizam como uma “preparação composta”.

Por conseguinte, nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de

industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

Diante disso, os argumentos para a reclassificação foram os seguintes:

6.22 A Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”, conforme a Regra Geral Complementar (RGC) nº 1 e a RGC/TIPI1.

6.23 Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do Sistema Harmonizado (SH) referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Por isto, em geral cada componente de um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos deve ser classificado separadamente.

6.24 Existem casos excepcionais em que o texto do SH traz a previsão de classificação em código único de produtos apresentados separadamente, como aqueles objetos da Nota 3 à Seção VI (“produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas”), e aqueles objeto da Nota 4 ao Capítulo 95 (“Brinquedos, jogos, artigos para divertimento ou para esporte; suas partes e acessório”).

6.25 A fiscalizada diz se basear na RGI/SH nº 1 para classificar os kits/concentrados no Ex 01 do código 2106.90.10. Entretanto, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de que o produto se apresente na forma de kits. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que, como será demonstrado posteriormente, deixam claro se tratar de um produto único.

6.26 Também as Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os kits para fabricação de bebidas possa ser classificado em código único. A única outra possibilidade de enquadramento de um conjunto de itens em código único seria a aplicação das Regras Gerais Interpretativas nº 2 ou nº 3.

6.27 A RGI 2, a) refere-se a artigos que se apresentem desmontados ou por montar e que já possuam as características essenciais do artigo completo ou acabado.

Como exemplo, temos os diversos componentes de uma bicicleta, que, quando vendidos separadamente, devem ser classificados no código próprio para bicicleta (produto final) e não em códigos próprios para cada item/parte.

6.28 Ocorre que o item VII da Nota Explicativa da RGI 2, a) deixa claro que a regra em questão não pode ser aplicada a produtos do setor alimentício. Além disso, ao contrário do exemplo anterior, os insumos fornecidos por Pepsi e Arosuco não possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado, e vários componentes servem para outros fins que não o uso em bebidas.

6.29 Já a RGI 3, b) do Sistema Harmonizado trata de hipótese de exceção em que obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes se classificam como uma mercadoria única, de acordo com a matéria ou artigo que lhe confira a característica essencial. Por exemplo, os conjuntos de desenho, constituídos por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador (posição 82.14), apresentados em um estojo de folha de plástico (posição 42.02). Este kit deve ser classificado como uma mercadoria única enquadrada na posição 90.17, própria para régua

6.30 Entretanto, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3, b), transcrito a seguir, exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado: (...)

6.31 Dessa forma, inexistindo qualquer norma legal que permita classificar em código único as embalagens individuais contendo ingredientes para elaboração de bebidas (pelo contrário, como citado nos itens anteriores, existe a previsão expressa de que isto não pode acontecer), a classificação destas mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria.

6.32 O item XI da nota explicativa RGI 3, mencionado no tópico 6.29, foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) 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.

6.33 A análise foi realizada em função de consulta sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas a dos insumos adquiridos pela fiscalizada, inclusive bases para elaboração de refrigerante marca PepsiCola.

6.34 Foi anexada ao presente processo documentação referente à análise efetuada pelo CCA. O texto em questão equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).

(...)

6.45 Para que uma mercadoria se enquadre no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ela deve se caracterizar como uma preparação composta. Sempre que a NCM ou a NESH se referem a preparações, fica claro que estão tratando de uma mistura, inexistindo qualquer menção a preparação formada por diversas partes individuais.

6.46 Por exemplo, na NCM, a Nota de Subposição nº 3 diz:

3. Na aceção da posição 21.04, consideram-se “preparações alimentícias compostas homogeneizadas” as preparações constituídas por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas (...)

6.47 Os itens 13, 14 e 15 da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) da posição 21.06 mencionam:

13) As misturas de extrato de ginseng com outras substâncias (por exemplo, lactose ou glicose) utilizadas para preparação de “chá” ou de outra bebida à base de ginseng.

14) Os produtos constituídos por uma mistura de plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de espécies diferentes, ou por plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de uma ou de diversas espécies misturadas com outras substâncias (...)

15) As misturas constituídas por plantas, partes de plantas, sementes ou frutas (inteiras, cortadas, trituradas ou pulverizadas) de espécies incluídas em diferentes Capítulos (...)

6.48 Ao tratar especificamente da elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, a NESH menciona a adição de ingredientes como acidulantes, conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais:

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.

6.49 Ao usar o verbo “adicionar”, obviamente que a NESH está se referindo ao processo industrial onde ocorre a mistura dos ingredientes citados, e não a sua remessa em conjunto. Assim, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao ser referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias. Não é esse o caso dos kits/concentrados fornecidos por PEPSI COLA E AROSUCO! Com efeito, tais produtos se apresentam como diferentes componentes, acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum).

6.50 Analisados individualmente, os componentes de kits adquiridos pela fiscalizada não apresentam as características de um extrato concentrado. Para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve se caracterizar como extrato concentrado ou sabor concentrado, produto que, quando diluído em líquido, passa a apresentar as mesmas características do alimento na concentração normal (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).

(...)

6.52 A utilização no Ex 01 e no Ex 02 do código NCM 2106.90.10 da expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” demonstra que as citadas exceções tarifárias estão tratando de uma preparação composta que é capaz de, por simples diluição, resultar na bebida. Prova disso é que a diferenciação entre o Ex 01 e Ex 02 é a capacidade de diluição. Enquanto o primeiro trata de preparação com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida, o segundo trata de diluição igual ou inferior a 10 partes. Assim, se a preparação diluída não resultar na bebida final não há como se definir sua capacidade de diluição em “partes da bebida por cada parte do concentrado.

6.53 Não se pode usar a expressão “capacidade de diluição” simplesmente em decorrência do fato de uma preparação ser submetida à diluição dentro do processo produtivo do engarrafador. Afinal, qualquer ingrediente do tipo utilizado para elaboração de refrigerantes e outras bebidas é submetido a diluição no estabelecimento do engarrafador, inclusive matérias puras como benzoato de sódio e ácido cítrico, que nem sequer se classificam no Capítulo 21 da TIPI.

6.54 Para que ficasse caracterizado um produto chamado de “extrato concentrado”, o conteúdo das diversas partes que compõem um kit deveria estar reunido numa única parte, tanto que as empresas criaram a ficção de que para fins de classificação fiscal os kits formam uma mercadoria única.

6.55 Como demonstrado anteriormente, os assim chamados kits/concentrados, adquiridos das empresas Arosuco e Pepsi são apresentados de forma fracionada. Ainda, cada parte isoladamente, se diluída, não forma o produto final. Para se chegar ao refrigerante é necessário a mistura dos diferentes componentes, além do açúcar e água carbonada.

6.56 Assim, não é possível aceitar o entendimento de que, para fins de classificação fiscal nas exceções tarifárias do código 2106.90.10, é irrelevante o fato dos ingredientes que compõem os chamados “kits/concentrados” estarem acondicionados separadamente!

6.57 A mistura do conteúdo dos componentes dos “kits/concentrados” fornecidos por Pepsi e Arosuco, etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador (Ambev), em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, caracteriza-se como a operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010: (...)

6.58 Só depois da mistura mencionada no tópico anterior é que se forma uma preparação, conhecida como xarope composto, que deve ser enquadrada em exceção tarifária do código NCM 2106.90.10. O xarope composto classifica-se

no Ex 02 do código 2106.90.10 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), pois possui capacidade de diluição inferior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

6.59 Nos termos do artigo 3º do RIPI/2010, a elaboração do xarope composto, quando destinado a receber tratamento adicional em etapa posterior do processo produtivo da fiscalizada, é uma operação de transformação intermediária:

(...)

6.60 Em alguns estabelecimentos de Ambev, além de produto intermediário, o xarope composto é também um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix).

6.61 De acordo com a legislação do IPI, qualquer mistura de ingredientes se caracteriza como uma operação de industrialização, independentemente de sua complexidade, e toda operação de transformação importa na obtenção de produto novo, com enquadramento diferente na TIPI.

6.62 Cabe observar, porém, que a operação industrial efetuada pelo engarrafador para elaborar o xarope composto só pode ser executada seguindo detalhadas especificações técnicas. Se não for seguido rigorosamente o procedimento, ocorrerá desestabilização da bebida, resultando num produto totalmente diverso do pretendido.

6.63 Dentre as operações executadas no estabelecimento do engarrafador, a etapa em que ocorre a mistura dos componentes é a de maior importância e complexidade.

Já a etapa em que é realizada a diluição do xarope composto em água carbonatada, resultando no refrigerante, é de execução bastante simples, podendo ser realizada até mesmo fora do estabelecimento do engarrafador, em simples máquinas Post Mix.

6.64 Assim, embora a AMBEV se apresente como uma empresa engarrafadora, os seus estabelecimentos industriais executam dois processos distintos de industrialização:

_ Primeiro são misturados os componentes dos chamados “kits/Concentrados”, obtendo o concentrado do Ex02 do código 2106.90.10;

_ Depois (exceto nos casos em que estes concentrados são destinados a detentores de máquinas “postmix”) o concentrado resultante da mistura é levado para outro equipamento, onde é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante.

6.65 Considerando que 100% dos chamados “kits/Concentrados”, fornecidos por Pepsi e Arosuco, são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10, os “kits/concentrados” não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de substâncias destinadas à industrialização de extratos concentrados.

6.66 Os itens 7 e 12 das notas explicativas da posição 21.06 são importantes para se classificar os produtos adquiridos e industrializados pela fiscalizada. Nesse diapasão, é útil analisar o item 12 em conjunto com a parte final do item 7:

Item 7: “Em conseqüência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono.”

Item 12 “Estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar.

6.67 Como se vê, as duas frases integrantes da NESH da posição 21.06 falam exatamente a mesma coisa ao descrever o processo de obtenção da bebida a ser consumida, explicando que a bebida pode ser obtida por uma simples diluição da preparação.

6.68 Ao tratar dos casos em que não basta a simples diluição da preparação, o item 7 da NESH da posição 21.06 esclarece o que seria o tratamento complementar referido no item 12: correspondem a operações em que, além de diluição, ocorre a adição de açúcar ou de dióxido de carbono.

6.69 No caso de refrigerantes, o chamado tratamento complementar corresponde à adição de gás carbônico, procedimento que ocorre na última etapa do processo, a qual pode acontecer até mesmo fora do estabelecimento industrial do engarrafador (nas máquinas Post Mix).

6.70 Tratando dos chamados “Kits/Concentrados”, o que se tem são preparações individuais que, dentro do estabelecimento de Ambev, devem ser misturadas a outras preparações individuais e a substâncias puras, além de açúcar e água. A necessidade de adição de preparações e substâncias puras faz com que a operação realizada sobre os bens fornecidos por Pepsi e Arosuco não possa ser considerada como um simples tratamento complementar.

(...)

8.1 Conforme já relatado, os chamados Kits/Concentrados chegam aos estabelecimentos industriais de Ambev divididos em dois ou mais componentes ou “partes”, sendo que o conteúdo de cada embalagem individual deve ser classificado separadamente.

8.2 Pelo menos uma das embalagens contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada. Dada a ausência de uma posição mais específica, uma preparação que contenha a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida se classifica 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, já referidas no presente Relatório.

8.3 Verifica-se da estrutura da posição 21.06, que a mesma se desdobra em apenas duas subposições. Como a subposição 2106.10 está reservada aos “Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas”, a preparação sob análise deve ser enquadrada na subposição 2106.90, destinada a “outras” preparações. Aplicando-se o disposto na Regra Geral Complementar Nº 1 – RGC1 para determinação da classificação ao nível de item e subitem, verifica-se que a preparação sob análise tem como classificação mais específica o código NCM 2106.90.10, correspondente às “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”, cuja alíquota de IPI é zero.

8.4 Além do componente acima analisado, os Kits/Concentrados são formados por pelo menos uma outra embalagem que contém ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia. Alguns destes ingredientes são comercializados já misturados pelo fornecedor.

8.5 Por aplicação da 1ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado – RGII/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”.

8.6 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”, enquanto a subposição 2106.90 é reservada a “outras” preparações. Assim, a preparação em análise deve ser enquadrada na subposição 2106.90.

8.7 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 código 2106.90.10, nem se enquadra nos códigos 2106.90.21 até 2106.90.60, lhe resta o item residual “Outras” do código 2106.90.90, tributado à alíquota zero.

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

8.9 No caso dos componentes dos Kits/Concentrados que correspondem a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deve ser utilizado o código adequado para a respectiva matéria. Com base nas informações disponíveis, os seguintes códigos deveriam ser aplicados:

– O código 2916.31.21, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente benzoato de sódio.

– O código 2916.19.11, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente sorbato de potássio.

– O código 2918.12.00, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente ácido tartárico.

– O código 2918.14.00, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente ácido cítrico.

– O código 2918.15.00, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente citrato de sódio.

– O código 2922.49.20, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente EDTA Cálcio Dissódico.

– O código 2924.29.91, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente aspartame.

– O código 2934.99.99, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente acessulfame de potássio.

– O código 3204.19.13, tributado à alíquota zero, deve ser utilizado nas preparações próprias para colorir alimentos.

Aduz a Recorrente que a reclassificação dos “kits” na posição 2106.90.10 é equivocada e que a glosa correspondente é nula e improcedente, além de não ter sido precedida de qualquer laudo elaborado por profissional técnico habilitado. Acusa que a Fiscalização desconsiderou dados técnicos contidos no Relatório Técnico nº 000.130/17 elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia por meio da Fundação de Ciência, Aplicação e Tecnologia Especiais (FUNCATE).

Não lhe assiste razão, ao passo que o autuante analisou o referido Laudo, discorrendo sobre seu conteúdo no relatório fiscal:

7.1 Em 24/04/2017, Ambev juntou a processos administrativos relativos a Autos de Infração do IPI lavrados em outros estabelecimentos da empresa (dentre eles, o processo nº 10880727.044/201561) um pedido para que fosse anexado parecer sobre os kits/concentrados.

7.2 Tal parecer foi elaborado pela Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção – DIEAP, que faz parte da Fundação de Ciência, Aplicações e Tecnologia Especiais – FUNCATE. Conforme Portaria Conjunta nº 77/2016 (DOU de 20/09/2016) a FUNCATE foi autorizada, pelo período de 01 (um) ano, para atuar como fundação de apoio ao Instituto Nacional de Tecnologia INT.

7.3 Inicialmente, o parecer descreveu o processo produtivo do estabelecimento de Ambev localizado em Jundiá e o do estabelecimento de Arosuco localizado em Manaus.

Nesta parte, que envolve aspectos técnicos da área de competência do INT / FUNCATE, esta fiscalização, pelo menos nesta primeira análise, não observou pontos improcedentes.

7.4 No que se refere ao processo de elaboração de refrigerantes por Ambev, a Divisão de Engenharia autora do parecer descreveu com mais detalhes aquilo que foi exposto por esta fiscalização no presente Termo (tópicos 6.18 a 6.21).

7.5 Assim, o parecer confirmou a complexidade do processo de fabricação do xarope composto (concentrado), como pode se observar nos trechos transcritos a seguir: (...)

7.6 A descrição detalhada do processo produtivo do engarrafador torna ainda mais clara, se é que isto é possível, a falta de procedência do entendimento da empresa, que argumenta ser irrelevante para fins de classificação fiscal o fato de que os chamados “kits/concentrados” correspondem a um conjunto de ingredientes apresentados separadamente.

7.7 Não pode ser ignorado o fato de que os componentes recebidos de Pepsi e Arosuco precisam passar por todas as operações de industrialização detalhadas no parecer, para só então resultarem em um concentrado, produto corretamente classificado pela própria Ambev no Ex 02 do código 2106.90.10.

7.8 Conclui-se que a análise técnica efetuada pela DIEAP sobre os ingredientes que compõem os insumos e sobre processos produtivos dos fornecedores dos kits/concentrados e do engarrafador apenas corroboram fatos e entendimentos já expostos nesse Termo.

7.9 Os grandes equívocos do parecer surgem quando passa a se pronunciar sobre a classificação fiscal dos insumos analisados, em resposta a quesitos preparados por Ambev.

7.10 Por força do que dispõe o § 1º do artigo 30 do Decreto nº 70.235/72, a análise de classificação feita pelo parecer poderia ser completamente ignorada. Entretanto, apenas para que não pare qualquer dúvida, o Fisco analisou os argumentos apresentados pela DIEAP, tendo verificado que o parecer cometeu erros primários na análise de classificação fiscal.

(...)

7.33 Por fim, cabe registrar que, apesar de pretender identificar a correta classificação de ingredientes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, o parecer elaborado pela DIEAP não fez uma única menção às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e às respectivas notas explicativas, dentre elas o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b). Não se sabe se os autores desconhecem a existência desta legislação, ou se avaliam que ela é irrelevante. Em qualquer hipótese, mais uma vez fica demonstrada sua falta de conhecimento da matéria, pois os pontos citados devem se constituir no foco qualquer de análise que pretenda definir o enquadramento dos insumos em questão.

Logo, a reclassificação fiscal das preparações recebidas dos fornecedores foi perfeitamente motivada pela autoridade fiscal autuante, com a exata subsunção dos fatos às normas tributárias que cuidam da classificação fiscal de mercadorias.

No mesmo sentido, é imperioso transcrever o excelente voto do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, em processo da mesma Recorrente, nº 10830.725247/201516, acórdão nº 3402004.988, julg. 21 de março de 2018:

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

Aduz a Recorrente que ainda que superadas as questões acima colocadas, não poderia prevalecer a glosa de créditos atinentes aos “kits” oriundos da PEPSI e da AROSUCO ao fundamento de que teria sido equivocada a sua classificação

no item 2106.90.10, “Ex. 01”, da TIPI/NCM/SH, pois: (i) a glosa com esse fundamento é nula, por carecer de motivação fática; e, no mérito, (ii) é improcedente. Por outro giro, para o Fisco (fiscalização e DRJ), os “kits” recebidos da PEPSI e da AROSUCO, não poderiam ser classificados no NCM 2106.90.10, “Ex. 01”, pelos seguintes motivos:

(a) não poderem ser tratados como um só produto classificado na referida posição, diante das RGI/SH (IN 807/08) n.ºs 2(a) e 3(b) e da respectiva Nota Explicativa (XI), no sentido de que ela “não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo”; e (b) não constituírem “preparações compostas para fabricação de refrigerantes”, já que estas suporiam “mercadoria pronta para uso pelo adquirente”, prévio “processamento, de transformação, podendo ser uma simples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado como cozimento”, não sendo esse o caso dos “kits”, já que é o adquirente, e não o fornecedor, que realiza tal processamento (diluição e gaseificação).

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

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

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

Alega que além de partir de premissas equivocadas, o suposto “erro” não foi comprovado pelo Fisco, o que implica a nulidade do trabalho fiscal calcado neste fundamento.

Para que seja válido, todo ato administrativo depende dos seguintes fatores:

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

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

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

Pois bem.

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

(...)

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

Verifica-se também que do pronunciamento da DRJ esse posicionamento é perfeitamente detectado.

(...)

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

Mesmo considerando o entendimento acima exposto, porém levando-se em conta as alegações efetuadas no recurso e ainda pelo conhecimento da Petição apensada aos autos (Laudo/Parecer do INT), essa matéria também será analisado junto com os tópicos seguintes. No entanto, há que se deixar claro que ao contrário do alegado pela Recorrente, não houve violação ao art. 142 do CTN e ao princípio da verdade material (necessidade de Laudo), uma vez que restou demonstrado nos autos que a classificação fiscal adotada pela fiscalização foi realizada com base em diligências efetuadas junto a empresa e não em meras elucubrações. A classificação indicada pelo Fisco foi alicerçada no exame da legislação que rege a matéria e em provas devidamente colacionadas neste processo.

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

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

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

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

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

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

Afirma que os produtos que a PEPSI ou a AROSUCO chamam de “concentrado” ou “kit” são na realidade conjuntos de matérias-primas e produtos intermediários, que saíram dos seus estabelecimentos embalados separadamente, em bombonas, ou sacos, na forma líquida (lavouras ou aromas) ou sólida (sais). Na verdade o concentrado apenas é produzido já na etapa de fabricação dos refrigerantes ou do Gatorade, nas linhas de produção da

AMBEV, quando o xarope simples, previamente obtido pela adição dos sais à água, são adicionados os aromas (flavours), quando, aí sim, é obtido concentrado.

14. Da (correta) Classificação Fiscal das Mercadorias adquiridas

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

Essa questão já foi enfrentada por este Colegiado em caso semelhante. É que se observa do voto vencedor elaborado no Acórdão nº 3402003.803, da lavra deste Conselheiro. Naquela oportunidade, por maioria de votos, esta Turma julgadora afastou as pretensões da Recorrente, nos termos que adoto a seguir, momento que faço algumas adaptações ao presente caso concreto.

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

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

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

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

A recorrente se refere aos insumos em questão como sendo "concentrados", termo que é tecnicamente incorreto. Tais mercadorias serão identificadas como "kits para fabricação de bebidas", ou simplesmente "kits". Primeiramente, como relatado pelo Fisco, cite-se que um dos bens de produção regional citado pela empresa PEPSI para tentar justificar o aproveitamento de créditos é o corante caramelo, matéria-prima usada na elaboração de componentes de kits para refrigerantes sabor Cola. O corante caramelo é um produto industrializado (pela D.D. Wilkinson do Brasil Ltda), que não é resultado de processo de extração de um vegetal, e por isto não atende ao requisito previsto na legislação. Vários outros insumos relacionados nos autos (Álcool 96 Hidratado Refinado, Aromas, Ciclamato de sódio, etc.) cujo emprego no processo industrial não pode gerar direito à isenção do inciso III do art. 95 do RIPI/2010, bem como o óleo de dendê (aditivo que entra em quantidades ínfimas na fabricação de filmes plásticos para embalagem (filme stretch da VALFILM). É cediço que para fins da aplicação da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, deve haver o emprego direto do bem extrativo no processo produtivo do contribuinte beneficiado, pois matérias-primas são por definição aqueles

bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.

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

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

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

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

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

Ex 02 Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado Ressalta-se que a alíquota da citada exceção tarifária era de 27% até 30/09/2012, passando a ser de 20% a partir de 01/10/2012. Entretanto, diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de "kits para fabricação de bebidas", não se caracterizam como uma mercadoria única.

(...)

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

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

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

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

composta. Tais preparações, porém, não atendem às condições citadas nas letras “c” e “e”, acima.

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

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

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

A Lei n.º 8.918/1994, mandamento válido para qualquer bebida, foi regulamentada pelo Decreto n.º 2.314/1994, posteriormente revogado pelo Decreto n.º 6.871/2009. A seguir, estão transcritos artigos do Regulamento vigente que tratam de concentrados:

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

[...].

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

(...)

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

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

Para tanto, a Solução de Consulta SRRF02/DIANA n.º 5/2010, de 20/05/2010, ratificada pela Informação COANA/CECLAM n.º 8/2015, de 12/03/2015, classificou da seguinte maneira os componentes de kit para preparação de bebida refrigerante, sabor laranja:

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

b) NCM 2916.31.21 Benzo ato de sódio, em embalagem de 15kg, e;

c) NCM 2918.14.00 Ácido cítrico anidro, em embalagem de 67kg. Além de suas embalagens individuais, os componentes do kit também se encontram

acondicionados conjuntamente em uma segunda embalagem, formando um único volume.

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

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

Constata-se no caso, que os componentes mais importantes dos "kits para fabricação de bebidas" são aqueles que contêm extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada (por exemplo, componentes que contenham extrato de cola ou extrato de guaraná), devendo ser classificados no código 2106.90.10, como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota do IPI é zero.

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

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

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

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

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

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

Por conseguinte, os kits estão submetidos à alíquota zero na operação de saída do estabelecimento fornecedor (Pepsi e Arosuco), logo não há previsão legal para a apropriação de créditos do IPI, correta a glosa efetuada pela fiscalização.

Da necessidade da convalidação dos créditos apropriados em virtude da aquisição dos kits concentrados pela Recorrente em função de sua boa-fé

Sustenta a Recorrente que devem ser convalidados os créditos glosados em razão da sua boa-fé, uma vez que o erro de classificação fiscal é exclusivo dos fornecedores.

Não há razão no argumento, pois houve apuração indevida de crédito de IPI, que reduziu indevidamente a base de cálculo do imposto devido pela empresa.

Dessa forma, constatado a apuração incorreta, com a tomada de crédito indevido, cabe à autoridade proceder às glosas e constituição da exigência fiscal, por imperativo do art. 142 do CTN.

Dessa forma, constatado a apuração incorreta, com a tomada de crédito indevido, correta a glosa efetuada pela fiscalização.

Ademais, as alegações de mérito trazidas pela recorrente no presente processo já foram enfrentadas pelo CARF em mais de uma oportunidade, a exemplo dos Acórdãos n.º 3302-005.415, 3401-007.043, 3301-005.324, 3302-007.496, 3401-006.747 e 3401-005.943, dentre outros.

Assim, pelos fundamentos acima expostos, nega-se provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green