



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.722674/2016-00
ACÓRDÃO	3402-012.884 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2011

RELAÇÃO DE PREJUDICIALIDADE. GLOSA DE CRÉDITOS DE IPI. DECORRÊNCIA DE AUTO DE INFRAÇÃO. RECOMPOSIÇÃO DA ESCRITA FISCAL DE IPI.

A prejudicialidade é a relação entre duas ou mais situações jurídicas, consubstanciada na influência que o julgamento da causa prejudicial poderá ter sobre o da prejudicada. No caso, trata-se de processo relativo ao crédito exigido em consequência da reconstituição da escrita fiscal do IPI, tendo em vista auto de infração lavrado. Dada a prejudicialidade existente entre os dois processos administrativos, há de se aplicar a decisão definitiva no processo administrativo original do auto de infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para aplicar ao presente processo o resultado alcançado no processo 10880.727044/2015-61, em razão da prejudicialidade identificada.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente


Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Jose de Assis Ferraz Neto, Laercio Cruz Uliana Junior (substituto[a] integral), Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo fiscal, peço vênha para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Em 05/07/2016, foi emitido Despacho Decisório (fls. 374/378), com fulcro no termo de descrição dos fatos e de encerramento parcial da ação fiscal (fls. 281/370), parte integrante do auto de infração (fls. 266/280) processado sob o nº 10880.727044/2015-61, pelo qual o pedido de ressarcimento no montante de R\$ 2.735.663,72 referente ao 2º trimestrecalendário de 2011, foi indeferido (saldo credor informado no PER/DCOMP nº 21721.69928.180711.1.1.01-1632, fls. 02/85) por insuficiência de crédito e as compensações declaradas no PER/DCOMP nº 41179.40538.220811.1.7.01-1793 (fls. 86/91) não foram homologadas. Trata-se de PER/DCOMP transmitido em 2011 pelo estabelecimento matriz com CNPJ 02.808.708/0001-07, anteriormente à incorporação (2014) realizada pelo estabelecimento com CNPJ 07.526.557/0001-00 (sujeito passivo quanto à exigência fiscal do processo nº 10880.727044/2015-61). Reprodução parcial do Despacho Decisório:

 Receita Federal		MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL CURITIBA (PR)
DESPACHO DECISÓRIO	PROCESSOS n°:	
Curitiba/PR, 05/07/2016	10980.722.674/2016-00	
INTERESSADO:	CNPJ/CPF:	
Companhia de Bebidas das Américas Ambev	02.808.708/0001-07	

Assunto: Imposto s/ Produtos Industrializados - IPI**Período de apuração: 2º trimestre/2011****SALDO CREDOR DO IPI. PEDIDO DE RESSARCIMENTO (PER).**

O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acumulado em cada trimestre-calendário, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996. (Art. 11 da Lei 9.779, de 1999).

PEDIDO INDEFERIDO**COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA**

“Relatório 01. Em cumprimento ao disposto no Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 09.1.01.00-2015-01191, o Serviço de Fiscalização da DRF/CTA, realizou a fiscalização de IPI do período de janeiro a dezembro de 2011, para verificação dos indícios de irregularidade apontados na filial 02.808.708/0081-83, da pessoa jurídica Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV, incorporada pelo sujeito passivo, Ambev S/A – CNPJ 07.526.557/0001-00. Foram objeto de análise da fiscalização:

- 1) os créditos gerados pela aquisição de mercadorias oriundas da Amazônia Ocidental, escriturados como Outros Créditos. São créditos indevidos e não de ser glosados os decorrentes das aquisições de concentrados para refrigerantes, que não os de sabor guaraná, da pessoa jurídica AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA (CNPJ nº 03.134.910/0001-55 - matriz), a qual declarou que a falta de destaque do IPI nas vendas dos desses concentrados estava amparada na isenção prevista no atual art. 81, II, do Regulamento do IPI de 2010, em razão de não haver previsão legal para o creditamento de valores de IPI na aquisição desses produtos por parte da fiscalizada. Também são indevidos e não de ser glosados, os créditos fictos calculados e escriturados em decorrência das aquisições de concentrados para refrigerantes, que não os de sabor guaraná, da pessoa jurídica AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA (CNPJ nº 03.134.910/0001-55 - matriz), porque a alíquota prevista na TIPI (Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006) para os produtos fornecidos por esta pessoa jurídica é 0% (ZERO), em razão da classificação fiscal correta, de acordo com o art. 16, do Regulamento do IPI de 2010, e com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais

Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto, ser o subitem 2106.90.10, inexistindo créditos incentivados em função disso. São créditos indevidos e não de ser glosados os decorrentes das aquisições de concentrados para refrigerantes de sabor guaraná e/ou de açaí, da pessoa jurídica AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA (CNPJ nº 03.134.910/0001-55 - matriz), porque a alíquota prevista na TIPI (Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006) para os produtos fornecidos por essa pessoa jurídica é 0% (ZERO), em razão de a classificação fiscal correta, de acordo com o art. 16, do Regulamento do IPI de 2010, e com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto, ser o subitem 2106.90.10, inexistindo créditos incentivados em função disso. Em relação aos insumos filmes plásticos produzidos pela VALFILM AMAZÔNIA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, CNPJ sob o nº 03.071.894/0001-07, informou essa que, a partir de 05/2010, fez uso, na saída de seus produtos, da isenção prevista no art. 81, II do RIPI de 2010, por conseguinte, nos períodos de apuração a partir de junho de 2010, não havia previsão legal para o creditamento de valores de IPI na aquisição desses produtos por parte da fiscalizada, logo, são esses créditos indevidos e não de ser glosados. Já, a RAVIBRAS EMBALAGENS DA AMAZÔNIA LTDA, CNPJ sob o nº 08.658.519/0001-73, apresentou declaração confirmando que suas vendas eram isentas por se enquadrarem no art. 81, II do RIPI de 2010, ou seja, não havia previsão legal para o creditamento de valores de IPI na aquisição desses produtos por parte da fiscalizada, portanto, são esses créditos indevidos e não de ser glosados.

E por fim, a fiscalizada creditou-se indevidamente das aquisições de janeiro de 2011 a dezembro de 2011, dos KIT PEPSI COLA 350050602 PEPSICO, KIT PEPSI COLA TWIST, KIT PEPSI COLA LIGHT, KIT PEPSI TWIST LIGHT PADRÃO, KIT H20H LIMÃO, KIT PTWZERO, da Pepsi INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA., pois que a saída dos "kits" deu-se com a isenção do art. 9o do Decreto-lei nº 288, de 1967, que não gera crédito ficto, bem como, porque a alíquota prevista na TIPI (Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006) para os produtos fornecidos por essa pessoa jurídica ser 0% (ZERO), em razão de a classificação fiscal correta, de acordo com o art. 16, do Regulamento do IPI de 2010, e com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto, ser o subitem 2106.90.10, inexistindo créditos incentivados em função disso.

2) os créditos básicos indevidos: - Créditos oriundos da aquisição de Bens de uso ou consumo:

A fiscalização constatou que a fiscalizada creditou-se de valores de IPI referentes a aquisições de itens de manutenção e material intermediário de

produção como se fossem créditos básicos. De acordo com o parecer Normativo CST nº 65/1979, nem todo insumo consumido ou utilizado na produção pode ser considerado matéria prima ou produto intermediário com o fim de gerar crédito de IPI. Não existe amparo legal que dê direito ao crédito na compra de peças e partes de máquinas, produtos para higienização do maquinário ou de embalagens, produtos utilizados na manutenção das máquinas, inclusive lubrificantes e óleos.

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

Constatou-se, ainda, que a fiscalizada creditou-se do IPI destacado em notas fiscais de entrada de refrigerantes oriundos de estabelecimento pertencente ao mesmo grupo econômico: CNPJ 73.082.158/0049-76. As industrializações destes produtos não o foram sob encomenda e a fiscalizada deu saída às referidas bebidas por meio de notas fiscais de venda destinadas a terceiros (com destaque de IPI) ou de notas fiscais de transferência a outras filiais (com suspensão de IPI). A matriz da empresa é optante pelo Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (Refri), previsto nos art. 58-A à 58-U da Lei nº 10.833/03, regulamentados pelo Decreto nº 6.708/08, e assim a opção é válida para todos os seus estabelecimentos.

No regime especial, além do valor do IPI ser calculado por litro de bebida, determina-se a incidência única na saída de produtos nacionais do estabelecimento industrial, observando-se que, quando a industrialização se der por encomenda, o produto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos. Ora, os refrigerantes adquiridos pela fiscalizada são produtos acabados e destinados à comercialização.

Em consequência, o IPI correspondente a tais produtos já havia sido pago uma vez e não era mais devido na operação seguinte. E por certo não poderiam ser objeto de creditamento, carecendo de base legal para o aproveitamento dos créditos. Concluindo, o creditamento em razão da entrada de refrigerantes (produtos acabados) para comercialização, no estabelecimento da fiscalizada foi indevido. - Aquisição de insumos para a industrialização com erro de classificação fiscal:

A fiscalizada se creditou de IPI destacado em notas fiscais relativas a entrada de kits de refrigerantes, cujos documentos fiscais foram emitidos por estabelecimento de firma pertencente ao mesmo grupo econômico: CNPJ 73.082.158/0049-76. Ocorre que os kits foram classificados incorretamente como Ex 01 do código 2106.90.10, quando o enquadramento correto, de acordo com as

regras do Sistema Harmonizado, seria na posição da NCM 2106.90.10, para qual a Tabela de Incidência de IPI, à época dos fatos, previa alíquota de 0% (zero).

Foi solicitado a comprovação do pagamento realizado pela aquisição destes insumos, mas em resposta a empresa informou que a transferência de recursos ao emitente é realizada via encontro de contas. Desta forma não restou comprovado que a fiscalizada tenha arcado com o ônus financeiro do imposto na entrada dos produtos e, considerando que tais créditos são indevidos, não que ser glosados. Considerando todo o exposto, conclui-se que os créditos relacionados acima foram indevidamente escriturados e utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados, o que ocasionou a falta de recolhimento de IPI, devendo ser glosados.

02. Em decorrência dos trabalhos de fiscalização, foi lavrado um Auto de Infração para exigência das contribuições para o IPI, formalizado no processo nº 10880.727.044/2015-61, para o período compreendido entre os meses de janeiro a dezembro de 2011, conforme o Termo de Verificação Fiscal, que detalha e fundamenta todos os créditos glosados e os cálculos dos créditos e débitos das contribuições para o IPI. E a escrita fiscal para o período de janeiro a dezembro de 2011 passa a ser a descrita no Auto de Infração, não havendo saldo credor ao final do período e sim tributo a pagar.

03. Em 01/02/16, através do processo 10980.720.424/2016-27, o SEFIS/DRF/Curitiba, formalizou representação ao SEORT dando conta da irregularidade do pedido de ressarcimento de IPI, uma vez que não houve saldo credor disponível ao final de cada trimestre e sim, tributo a pagar em razão das glosas de crédito realizadas no bojo do Auto de Infração lavrado.

04. O Pedido de Ressarcimento ora analisado, foi transmitido em julho de 2011 - nesta data o saldo apurado pela fiscalização foi negativo (DEVEDOR) em R\$ 754.784,84.

Conclusão

05. Posto isso, PROPONHO o INDEFERIMENTO do Pedido de Ressarcimento nº 21721.69928.180711.1.1.01-1632 referente ao saldo credor de IPI no 2º trimestre/2011 por insuficiência de crédito; e a NÃO HOMOLOGAÇÃO da DCOMP nº 41179.40538.220811.1.7.01-1793 a ele vinculada, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, do art. 11 da Lei nº 9.779/1999 e da IN RFB nº 1.300/2012. Grace Pinheiro Costa AFRFB – Matr. 0953707 Decisão 06. De acordo. No uso da competência a mim delegada pela Portaria GAB/DRF/CTA nº 217, de 23 de dezembro de 2015, e com base nas informações prestadas neste Despacho Decisório, com as quais concordo, DECIDO INDEFERIR o Pedido de Ressarcimento nº 21721.69928.180711.1.1.01-1632 referente ao saldo credor de IPI no 2º trimestre de 2011, por insuficiência de crédito; e NÃO HOMOLOGAR a DCOMP nº 41179.40538.220811.1.7.01-1793, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, do art. 11 da Lei nº 9.779/1999 e da IN RFB nº 1.300/2012 (...). (destaques do original)

A interessada teve ciência do ato decisório em 13/07/2016, conforme o “termo de ciência por abertura de mensagem” (fl. 381). Inconformada com a decisão administrativa, a requerente apresentou, em 10/05/2011, conforme “termo de solicitação de juntada” (fl. 382), manifestação de inconformidade (fls. 384/435) subscrita pelos patronos constituídos pelos instrumentos hábeis (procurações, fls. 439/449), em que, em síntese, sustenta que: 1) Em caráter preliminar: 1.1) Despacho Decisório:

a) Deve ser assegurada à requerente a apresentação presencial da manifestação de inconformidade, por meio de protocolo SVA (“read”), sob pena de indevida vedação ao exercício do direito de petição constitucionalmente garantido;

b) o crédito tributário constituído em auto de infração, que motivou o indeferimento do PER/DCOMP no Despacho Decisório, está com a exigibilidade suspensa em virtude de contestação administrativa, conforme o CTN, art. 151, III; ademais, as glosas do auto de infração não podem ser consideradas definitivas porque este ainda não foi julgado;

c) devem ser, no mínimo, sobrestados o julgamento e a execução do Despacho Decisório até o deslinde da controvérsia relativa ao auto de infração, consoante precedentes do CARF; o sobrestamento se justifica até por economia processual, pois, tendo prosseguimento a cobrança dos débitos compensados, pode ser que as glosas da peça de autuação sejam posteriormente canceladas.

1.2) Auto de Infração:

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

b) Iliquidez e Incerteza do Lançamento: o lançamento é ilícido e incerto, portanto nulo, em virtude de erros cometidos na quantificação do crédito tributário; por exemplo, na “planilha de reconstituição de escrita do IPI” (fl. 14) os valores da coluna “débitos escriturados”, que deveria corresponder aos “dados do

livro do IPI”, não são condizentes com os valores dos débitos escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI (doc. 6) nos meses de março, junho e setembro de 2011 (fl. 589):

a) período: 03/2011, planilha de reconstituição: R\$ 4.573.934,09; Livro Registro de Apuração do IPI: R\$ 844.277,65;

b) período: 06/2011, planilha de reconstituição: R\$ 3.536.540,92; Livro Registro de Apuração do IPI: R\$ 800.877,20;

c) período: 09/2011, planilha de reconstituição: R\$ 3.953.041,72; Livro Registro de Apuração do IPI: R\$ 1.167.712,06; devem ter sido utilizados como saldos devedores do IPI, para esses meses, os montantes dos saldos credores do imposto, provocando distorção na reconstituição da escrita fiscal; houve também outros erros: glosas de créditos a maior quanto às aquisições para comercialização de produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação (item 3.2.1.2.2 do TDF, fl. 86), conforme notas fiscais (doc. 8), e também no tocante à aquisição de insumos para industrialização (item 3.2.1.2.3 do TDF), conforme notas fiscais (doc. 8); os equívocos contaminaram a apuração do valor final exigido, sendo caracterizada a nulidade da exigência como um todo, conforme precedente do CARF;

c) Alteração dos Critérios Jurídicos: houve violação do art. 146 do CTN, uma vez que não pode haver modificações abruptas nos critérios jurídicos adotados pela Administração Tributária; no caso concreto, houve mudança de entendimento pela fiscalização quanto aos motivos de vedação ao aproveitamento de créditos referentes a aquisições de produtos da PEPSI-COLA, da AROSUCO e da VALFILM:

a) erro de classificação fiscal dos insumos;

b) matérias primas regionais submetidas a processamento industrial anterior; em autos de infração lavrados anteriormente sobre operações semelhantes, a causa das glosas foi a falta de cumprimento de requisitos do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, e nunca a classificação fiscal dos “kits”; assim como, anteriormente eram aceitas matérias primas com processamento industrial prévio; tudo conforme amostra de autuações anteriores (processos nº 10980.729815/2012-83 e 10480.721667/2015-32), a classificação fiscal adotada para os “kits” e a apropriação de créditos referentes a produtos elaborados na ZFM com insumos industrializados foram homologadas expressamente em atos oficiais, sendo que a previsibilidade (segurança jurídica) deve reger o sistema tributário e a retroação de normas mais gravosas é expressamente vedada pela Constituição Federal (art. 150, III), em harmonia com os arts. 144 e 146 do CTN, de acordo com doutrina e jurisprudência; de qualquer modo, a aceitação em ações fiscais anteriores do tratamento fiscal dado pelo sujeito passivo às questões caracterizaria prática reiteradamente adotada pela Administração Tributária e, portanto, norma complementar à legislação tributária (art. 100, III, do CTN), o que motivaria, na pior das hipóteses, o afastamento da multa, dos juros e da correção monetária exigidos;

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

2) No mérito – Direito aos créditos glosados:

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

a.1) A correta interpretação do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, impõe que seja aceita, além da utilização de matéria prima regional in natura (matéria prima bruta), a utilização de matéria prima processada: a noção de matéria prima empregada pela lei é ampla e genérica, sendo que qualquer produto pode funcionar como matéria prima de outro produto;

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

a.3) São legítimos os créditos referentes a aquisições da PEPSI-COLA, pois os insumos utilizados por esta nos produtos são reconhecidos pela SUFRAMA como oriundos de matérias primas agrícolas e extrativas vegetais da região amazônica; no caso, para a produção do corante caramelo, empregado na fabricação dos “kits”, é utilizada cana de açúcar proveniente do Estado do Mato Grosso, que faz parte da Amazônia Legal; as fornecedoras, PEPSI-COLA e AROSUCO, agiram

conforme as orientações da SUFRAMA e a contribuinte de boa-fé, adquirente dos produtos, não pode ser penalizada pelo “entendimento oficial” da Administração, sendo que a SUFRAMA detém a competência exclusiva para aprovar e fiscalizar os projetos beneficiados com o crédito incentivado, conforme precedente do CARF;

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

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

c.1) O trabalho fiscal é nulo porque não houve comprovação do “erro” pelo Fisco, sendo crucial a subsunção correta do fato à norma para a validade do ato administrativo; sendo auto de infração, os requisitos do art. 142 do CTN devem estar presentes; não há elementos técnicos para embasar a reclassificação fiscal, esta empreendida “com base em alegações calcadas em conhecimentos empíricos, sem amparo em laudo técnico que justificasse a nova classificação fiscal imputada de ofício”; a classificação fiscal dos produtos é de responsabilidade dos respectivos fornecedores, e a fiscalização deveria ter aprofundado a investigação, colhendo informações dos fornecedores e submetendo-as a órgão técnico especializado, inclusive com a colheita de amostras e solicitação de perícia, não só meras fotografias de embalagens dos “kits”; há precedentes do CARF de nulidade absoluta para situações de reclassificação fiscal sem prova técnica; a motivação fática da glosa também é insuficiente, além de deficiente, porque a NCM 2106.90.10 Ex 01 contempla, além dos concentrados, os sabores: seria necessário também comprovar que nenhum dos componentes dos “kits” corresponde ao conceito de “sabores” para a fabricação de bebidas;

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

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

“21.06 Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições. 2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas. Ex 01 (IPI) Preparações compostas, não

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

A mera leitura das normas transcritas revela que o código 2106.90.10 designa apenas as preparações destinadas à fabricação de bebidas e o seu "ex. 01", mais específico, restringe-se às "preparações compostas" (mais de uma substância) não alcoólicas, utilizadas "para a elaboração" de refrigerantes/refrescos (posição 22.02), com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. O discrimen utilizado na especificação da NCM, portanto, é finalístico, sendo a sua pedra de toque o fato de uma determinada preparação composta, sem teor alcoólico e com determinada capacidade de diluição, ser remetida para a fabricação de refrescos/refrigerantes. É esta a especificidade do "ex" em relação à descrição contida no "caput" da subposição. De outro lado, as notas da posição 2106, universo no qual se insere a NCM n. 2106.90.10, inclusive o respectivo "ex. 01", são claras no sentido de que os extratos concentrados ou sabores para a preparação industrial de bebidas estão nela compreendidos, ainda que necessitem de processo industrial complementar ou da adição de outros ingredientes, para se tornarem aptos ao consumo:

"(...) a presente posição compreende: A) As preparações para utilização na alimentação humana, quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.).
..... • Classificam-se especialmente aqui:

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

12) As preparações compostas para fabricação de refrescos ou refrigerantes ou de outras bebidas, constituídas por exemplo, por: - xaropes aromatizados ou corados, que são soluções de açúcar adicionadas de substâncias naturais ou artificiais destinadas a conferir-lhes, por exemplo, o gosto de certas frutas ou plantas (framboesa, groselha, limão, menta, etc.), adicionadas ou não de ácido

cítrico ou de agentes de conservação; - um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, uma preparação composta da presente posição (ver o nº 7, acima), contendo, por exemplo, quer extrato de cola e ácido cítrico, corado com açúcar caramelizado, quer ácido cítrico e óleos essenciais de frutas (por exemplo, limão ou laranja); - um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, sucos de frutas adicionados de diversos componentes, tais como ácido cítrico, óleos essenciais extraídos da casca da fruta, em quantidade tal que provoque a quebra do equilíbrio dos componentes do suco natural; - suco de fruta concentrado adicionado de ácido cítrico (em proporção que determine um teor total de ácido nitidamente superior ao do suco natural), de óleos essenciais de frutas, de edulcorantes artificiais, etc. Estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar. Algumas preparações deste tipo servem para se adicionar a outras preparações alimentícias.”

Como se vê, diferentemente do que sustenta a Fiscalização, enquadram-se no conceito de "preparações compostas", a que se refere o ex 01 da subposição 2106.90.10 da NCM, todas as substâncias formadas por um conjunto de ingredientes que lhes confira um propriedade aromática passível de determinar, isoladamente ou mediante combinação com outras substâncias, o sabor característico de determinada bebida. Portanto, conclui-se que "kits" contendo concentrados e sabores para a fabricação de refrigerantes podem ser classificados no ex 01 da suposição 2106.90.10, desde que cada um de seus componentes individuais sejam preparações compostas, conforme definição constante das Notas Explicativas da referida suposição. O que não se admite, por força do item XI da RGI 3b) da NESH, é que diversas preparações simples sejam acondicionadas separadamente e classificadas como se fossem a preparação composta resultante de sua mistura". Mas isso nada tem a ver com o acondicionamento, em separado, de várias preparações compostas que devam passar por etapa complementar de industrialização para serem transformadas na bebida pronta, ou mesmo na bebida concentrada a ser diluída em água.

Afinal, como explicam as notas da posição 2106, as preparações compostas para a fabricação de bebidas podem conter apenas "parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida" para utilização "depois de tratamento complementar", inclusive com a eventual "adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono", ou mesmo de "outras preparações alimentícias". Acentue-se que a segregação de tais preparações se justifica para "evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc", justamente porque elas "não se destinam a ser consumidas como bebidas", mas sim como insumos para a fabricação das bebidas. Diante disso, cai por terra a tese da Fiscalização de que só poderiam ser consideradas como "preparações compostas", nos termos do ex 01 da subposição 2106.90.10 da NCM, aquelas que já estivessem de tal maneira processadas que permitissem a obtenção da bebida mediante mera diluição em água. Nitidamente, o Fisco confunde a bebida pronta

em estado concentrado (como as da posição 20.09 da NCM) com os diversos tipos de concentrados e sabores utilizados como insumos para a fabricação de bebidas (posição 2106.90.10, ex 01, da NCM). Prova disso é a utilização, como argumento de acusação, da Lei 8.918/94 e seu regulamento, os quais tratam da "padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas". Os arts. 13, §4º, e 30 do Decreto 6.817/200931, transcritos no TDF, tratam justamente do produto concentrado, isto é, da bebida pronta concentrada (e não de concentrados ou sabores para a fabricação de bebidas). Aliás, o caput do art. 13 diz serem inaplicáveis suas previsões ao "xarope" e ao "preparado sólido para refresco", o que realça o equívoco do Fisco. Assim, na medida em que o próprio Fisco reconhece "que os componentes dos kits para refrigerantes adquiridos por AMBEV" consistem em "mistura do extrato com outros aromatizantes/saborizantes_(extrato vegetal de guaraná e/ou de açaí; líquido natural dos concentrados: natural limão diet Fe 1403kit, natural limão Fe 1403 kit, natural s tônica Fé 1401 kit, natural laranja rm kit, h2oh limão, e os destinados à preparação dos refrigerante (sic) SUKITA; extrato noz de cola ou Flavours)", é evidente que todos eles caracterizam, no seu conjunto ou individualmente, preparações compostas para a fabricação de bebidas abrangidas pelo ex 01 da subposição 2106.90.10 da NCM. Certo, alega a Fiscalização que "as partes dos kits fornecidos que não contém extrato vegetal de guaraná, nem líquido natural dos refrigerantes sabor limão ou laranja, ou Sukita ou extrato de noz de cola, são formadas por acidulantes, conservantes e outros ingredientes, como edulcorantes e/ou sequestrantes", sendo que "a mistura de pelo menos dois desses ingredientes resulta numa preparação para uso em diversos alimentos, mas não especificamente para aplicação em bebidas." (destacamos) Ocorre que tais ingredientes, ainda que não tenham sabores específicos, são formados pela reunião de várias substâncias e cada kit contém a quantidade exata para mistura com os extratos e outros aromatizantes característicos de cada bebida. Dessa maneira, os itens adicionais contribuem para formação do aroma do produto final, o que justifica a sua classificação no ex 01 da subposição 2106.90.10 da NCM. De qualquer forma, ainda que, para argumentar, se entendesse que as partes dos kits com acidulantes, conservantes e outros itens que não contém extratos ou aromatizantes específicos, deveriam ser classificadas em outro código da NCM, não haveria qualquer valor de IPI a ser glosado pelo Fisco no caso concreto. De fato, os documentos fiscais juntados aos autos demonstram que todos os "kits" contemplam os sabores específicos das bebidas respectivas (sabor "Pepsi", sabor "guaraná", "sabor Sukita" etc.), bem como as substâncias adicionais que os modificam, sendo comercializados por preços compreensivos do todo (cujo dimensionamento se dá pela fórmula de cada bebida, objeto de segredo industrial) sem qualquer tipo de separação realizada "por item" (vide fl. 49). Isso se explica porque a aquisição dos sabores em conjunto com as substâncias adicionais dá-se por questões industriais e logísticas, sendo certo que estas últimas, isoladamente consideradas, não possuem valor econômico para os fins da operação praticada. Assim, ainda que houvesse a segregação dos itens

adicionais do kit que não constituem extratos ou outros aromatizantes, nem assim haveria crédito tributário a constituir, pois eles não têm valor econômico, no contexto da operação. Em face do exposto, conclui-se que não houve erro de classificação fiscal nas notas de aquisição dos "kits" de concentrados e sabores destinados à fabricação de bebidas e, mesmo que parte dos itens devesse ser classificada em outra subposição da NCM, não haveria valor econômico individual que possibilitasse a glosa do IPI".

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

e) Ademais é improcedente a glosa de créditos relativos a bens de uso e consumo (matérias primas, materiais de embalagem e materiais intermediários intermediários de produção como aditivos, detergentes, graxas, lubrificantes, sanitizantes, solventes, óleos, etc.), pois todos estes são necessários e foram utilizados diretamente na atividade produtiva, não sendo destinados ao ativo permanente; o disposto no RIPI/2010 e no PN/CST nº 65/1979 sofre distorção na interpretação da fiscalização, porque não há necessidade do contato direto com o produto final, mas deve haver a aplicação dos bens, de alguma maneira, na produção; alguns itens são imprescindíveis ao processo produtivo, consoante laudo técnico anexado (doc. 15); em alguns julgados, há posição do CARF favorável ao direito ao crédito em situações similares;

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

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

Por fim, requer que a manifestação de inconformidade seja acolhida com o reconhecimento do direito creditório, ou então que o julgamento permaneça sobrestado até que sobrevenha decisão final no âmbito do processo nº 10880.727044/2015-61 que abarca questão prejudicial à análise do PER/DCOMP; se o entendimento for diverso quanto ao sobrestamento do julgamento, que seja apreciado o mérito da glosa à luz da argumentação constante da impugnação, devendo ser considerado o respectivo teor como se estivesse integralmente transcrito na manifestação de inconformidade.

A 2ª Turma da DRJ/POR, em 31 de janeiro de 2018, mediante Acórdão nº 14-75.965, decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO. GLOSA DE CRÉDITOS. ISENÇÃO DO IPI POR FORÇA DOS ARTS. 81, II, E 95, III, DO RIPI/2010. INSUMOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO PARA O ADQUIRENTE. PROCEDIMENTO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. O adquirente de insumos isentos do IPI por força dos arts. 81, II, e 95, III, do RIPI/2010, industrializados na Zona Franca de Manaus, não tem direito a crédito do imposto, nas referidas aquisições, consoante elementos probatórios que informam o auto de infração lavrado em procedimento fiscal, cuja apreciação configura antecedente lógico ao exame do PER/DCOMP.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

SOBRESTAMENTO DE JULGAMENTO DE PROCESSO. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. Inexiste previsão legal para o sobrestamento de julgamento de processo, sendo que, à luz do princípio da oficialidade, os processos administrativos devem ser sempre impulsionados de ofício; no máximo, sendo o caso de auto de infração anterior, o processo relativo a PER/DCOMP deve aguardar o deslinde da análise do mérito daquele.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, o contribuinte apresentou tempestivo recurso voluntário, no qual afirma, em síntese: i) Os créditos decorrentes da glosa dos créditos de IPI do estabelecimento autuado estão todos com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, III, do CTN; ii) No mínimo, o presente feito deve permanecer sobrestado até que sobrevenha decisão final no PA 10880.727044/2015-61; iii) Mérito: Ilegitimidade das glosas de créditos e lançamentos de ofício que resultaram no indeferimento dos PER/DCOMPs objeto da presente; iv) Nulidade do AIIM que deu origem à não homologação da compensação pleiteada - Ilegitimidade passiva. Erro na

determinação do sujeito passivo. Precedentes - Iliquidez e incerteza do lançamento - Alteração dos critérios jurídicos adotados pelas autoridades fiscais em relação aos “kits” para a produção de refrigerantes fornecidos pela PEPSI/AROSUCO e aos materiais de embalagem fornecidos pela VALFILM. Violação ao art. 146 do CTN - Falta de motivação da glosa relativa aos produtos da VALFILM; v) Direito aos créditos glosados pelo Fisco - Ilegitimidade da glosa dos créditos relativos aos insumos e materiais de embalagem para fabricação de refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus - Direito ao crédito presumido de IPI relativamente aos insumos para a fabricação de bebidas e materiais de embalagem da Zona Franca de Manaus – ZFM - Improcedência das glosas de créditos relativos aos itens adquiridos junto à PEPSI e à AROSUCO - Ilegitimidade da glosa de crédito amparada no suposto erro de classificação fiscal dos “kits” adquiridos junto à PEPSI e à AROSUCO - A reclassificação fiscal das mercadorias pretendida pelo Fisco não está respaldada por laudo técnico. Motivação (acervo probatório) deficiente. Violação ao art. 142 do CTN (verdade material) - Improcedência da glosa de crédito amparada na alegação de que os insumos adquiridos junto à PEPSI e à AROSUCO seriam tributados à alíquota zero de IPI, por ser inaplicável a NCM n. 2601.90.10, “ex. 1” - Os estabelecimentos situados na ZFM são titulares de incentivo fiscal que lhes asseguram tratamento diferenciado. Impossibilidade de interpretá-los como as isenções aplicáveis às demais unidades industriais em outras regiões - Crédito de IPI na aquisição de produtos isentos. Natureza não cumulativa do imposto que deflui da Constituição Federal, não podendo sofrer alterações ou restrições - . Ilegitimidade da cobrança do IPI relativo aos produtos sujeitos ao regime especial de que trata o art. 58-N da Lei n. 10.833/03. O imposto foi recolhido na saída das mercadorias. Haveria, no máximo, postergação no seu pagamento - Ilegitimidade da glosa de créditos oriundos da aquisição de bens de uso ou consumo pela Recorrente (matérias primas, materiais de embalagem e materiais intermediários de produção); vi) Ilegitimidade da glosa de créditos oriundos da aquisição de insumos tributados de empresa do mesmo grupo econômico.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia na glosa de créditos de IPI, oriunda do Despacho Decisório (fls. 374/378), com fulcro no termo de descrição dos fatos e de encerramento parcial da ação fiscal (fls. 281/370), parte integrante do auto de infração (fls. 266/280) processado sob o nº 10880.727044/2015-61, pelo qual o pedido de ressarcimento no montante de R\$ 2.735.663,72 referente ao 2º trimestre calendário de 2011, foi indeferido (saldo credor informado no PER/DCOMP nº 21721.69928.180711.1.1.01-1632, fls. 02/85) por insuficiência de crédito e as

compensações declaradas no PER/DCOMP nº 41179.40538.220811.1.7.01-1793 (fls. 86/91) não foram homologadas.

Em que pese o esforço retórico da defesa pelos argumentos apresentados em combate às controversas razões pelas quais foi lavrado o auto de infração, e conseqüentemente, foram negados os créditos relativos ao período autuado, entendo que o presente processo administrativo fiscal comporta relação de prejudicialidade externa com o processo administrativo fiscal relativo ao auto de infração – Processo nº 10880.727044/2015-61.

Na consulta realizada sobre o status do processo, foi identificada decisão proferida em 26 de novembro de 2024, sob Acórdão nº 3102-002.770, relatoria do Conselheiro – e Presidente, Pedro Sousa Bispo, com o seguinte resultado:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

A íntegra do voto corresponde a:

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator. O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos previstos em lei, motivo pelo qual deve ser conhecido. Conforme consignado no relatório, o processo em análise versa sobre as seguintes matérias remanescentes da autuação: i) Créditos fictícios do imposto apropriado como se devido fosse na aquisição de insumos (concentrados, filmes

“stretch” e artefatos como rolhas e tampas plásticas) de estabelecimentos situados na Amazônia Ocidental; ii) Erro de classificação fiscal e a alíquota zero dos “concentrados de refrigerantes; iii) Responsabilidade do adquirente pela infração à legislação tributária; iv) Créditos indevidos referentes a artigos adquiridos para uso e consumo; v) Créditos indevidos de bebidas adquiridas para comercialização; e vi) Créditos indevidos de concentrados para refrigerantes adquiridos de outro estabelecimento da mesma empresa com erro de classificação fiscal; A empresa atua no ramo de fabricação de bebidas como engarrafadora dos refrigerantes do grupo Ambev. Na fabricação dos refrigerantes, a empresa adquire concentrados não alcoólicos de fornecedor situado na Amazônia Ocidental sob o regime de isenção de IPI e se credita do IPI, como se devido fosse, com base nos seguintes fundamentos: a) Art. 81, II, do decreto nº7.212, de 05/06/2010-Regulamento de IPI-RIPI/2010, que tem base legal no art.9º do Decreto-lei nº288, de 28/02/67, por serem produzidas na Zona Franca de Manaus, cujo crédito de IPI foi assegurado pela recorrente, expressa e especificamente pela coisa julgada formada em mandado de segurança coletivo (MSC) nº91.0047783-4 e no mandado de segurança individual nº95.0009470-3; e b) A do art.95, III, do RIPI/2010, que tem base legal no art. 6º do DL nº1.455/75, a qual não foi objeto do referido MSC nº91.0047783-4 e no mandado de segurança individual nº95.0009470-3, mas cujo crédito de IPI para o adquirente decorre do próprio dispositivo legal (art.6º, §1º, do DL nº1.435/75) porque o referido insumo foi elaborado com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental.

Nas razões do Recurso Voluntário, a recorrente abordou os seguintes aspectos visando cancelar o auto de infração: Preliminares - Ilegitimidade Passiva; - Iliquidez e Incerteza do Lançamento; - Alteração de critério jurídico; e - Falta de motivação de parte das glosas relativa aos produtos da VALFILM. Mérito - Ilegitimidade da glosa dos créditos relativos aos insumos e materiais de embalagem para fabricação de refrigerantes oriundos da ZFM, uma vez atendidos os requisitos do art. 6º do DL 1.435/75 para fruição dos créditos de IPI e inexistente o suposto erro na classificação fiscal das mercadorias de que se cuida; - Ilegitimidade da glosa dos créditos relativos aos produtos prontos adquiridos para revenda e sujeitos ao regime especial de que trata o art. 58-N da Lei nº10.833/03, por implicar bis in idem, visto que houve o recolhimento do imposto na saída desses produtos; - Ilegitimidade da glosa de créditos oriundos da aquisição de bens de uso ou consumo pela Recorrente (matérias primas, materiais de embalagem e materiais intermediário de produção), pois inexistente fundamento legal a sustentar os requisitos impostos pela Fiscalização; - Ilegitimidade da glosa de créditos oriundos da aquisição de insumos tributados de empresa do mesmo grupo econômico, seja porque o valor glosado não condiz com os documentos fiscais pertinentes, seja porque o IPI creditado pela Recorrente foi debitado pelo remetente dos produtos; e - Ilegitimidade da glosa de créditos, por ser dirigida contra adquirente de boa-fé e que somente efetuou o creditamento em vista de informações prestadas pelo fornecedor das notas fiscais de aquisição. Feitas as

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

Preliminares

Ilegitimidade Passiva

Nesse tópico, a Recorrente alega que é parte ilegítima para figurar no polo passivo desta ação fiscal, uma vez que o auto de infração foi lavrado com indicação do estabelecimento matriz da Recorrente (CNPJ 07.526.557/0001-00 e sediado na Rua Doutor Renato Paes de Barros, em São Paulo/SP), por erro, quando deveria indicar a pessoa jurídica sucessora do estabelecimento responsável pelas operações que ensejaram a apropriação dos créditos tida como indevida pelo Fisco, qual seja, a filial com CNPJ nº 07.526.557/0034-78. Explica que o estabelecimento que efetuou os créditos de IPI questionados pela Fiscalização era, quando do início do procedimento fiscal, uma filial localizada na Rodovia dos Minérios, Km. 9, nº 99, no Município de Almirante Tamandaré (PR) e registrada no CNPJ sob o nº 02.808.708/0081-83. Após a incorporação ocorrida em janeiro de 2014, o referido estabelecimento filial (CNPJ 02.808.708/0081-83) continuou sendo explorado pela empresa sucessora, recebendo o CNPJ nº 07.526.557/0034-78, conforme se verifica do cartão do CNPJ, dos atos de incorporação e das cópias do RAIPI de dezembro/2013 e janeiro/2014 (doc. 2 da impugnação). Tendo isso em vista e considerando o disposto no art. 51, parágrafo único, do CTN, c/c art. 24, parágrafo único do RIPI/2010, que consideram sujeitos passivos autônomos do IPI cada um dos estabelecimentos da pessoa jurídica, para fins de cumprimento das obrigações tributárias decorrentes dos fatos por eles praticados) e art. 132 do CTN, que prevê a responsabilidade do sucessor pelos tributos relativos ao estabelecimento adquirido, afirma a recorrente que o auto de infração só poderia ter sido lavrado contra o estabelecimento que sucedeu aquele ao qual foram imputadas as infrações, e não contra o estabelecimento matriz da pessoa jurídica, como fez a Fiscalização. A minha antiga turma colegiada (3402) já debateu essa matéria da própria recorrente concernente aos mesmos fatos, oportunidade na qual o Conselheiro Waldir Navarro analisou detalhadamente os diversos aspectos que envolvem essa questão para concluir que o caso aqui discutido, trata-se de responsabilidade por sucessão, a qual não é disciplinada pelo art. 51, do CTN, como alega a Recorrente, e sim, conforme o previsto no arts. 128 a 133 do CTN e arts. 207 e 209 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999), e foi com base nesses dispositivos legais que o Fisco procedeu à autuação em nome da matriz da sucessora, a qual corresponde à pessoa jurídica responsável pelos tributos devidos como um todo. Assim, peço vênia para transcrever trecho do voto condutor constante no acórdão nº 3402006.313, por entender que foi dada a melhor solução a questão e, desde já, adoto aqui os seus fundamentos como as minhas razões de decidir:

Como se vê a Recorrente alega que o lançamento foi lavrado com indicação do estabelecimento matriz da Recorrente e, no seu sentir, houve erro porque a

legitimidade seria da pessoa jurídica sucessora do estabelecimento responsável pelas operações que ensejaram a apropriação dos créditos glosados. Sobre essa questão, cabe frisar que a DRJ/RPO já se pronunciou no PAF nº 10880.727044/2015-61 (Acórdão nº 14-62.996, de 28/09/2016, da mesma empresa AMBEV S/A, CNPJ nº 07.526.557/0001-00), cujo Auto de Infração tratava dos créditos fictos escriturados nos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2011, estabelecimento filial da pessoa jurídica COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV, inscrita no CNPJ sob o nº 02.808.708/0001-07, lançamento constituído em nome da matriz da incorporadora AMBEV S.A, inscrita no CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00, que desta forma restou consignado (que adoto todos os seus fundamentos, que tenho por bom e conforme a lei, forte no art. 50, § 1º, da Lei no 9.784, de 1991): "(...) Não se trata de auto de infração lavrado com a indicação do estabelecimento matriz da empresa como sujeito passivo das obrigações tributárias principais inadimplidas, em detrimento do princípio da autonomia dos estabelecimentos (CTN, art. 51, § único; RIPI/2010, art. 24), ou seja, com os fatos geradores ocorridos, na realidade, no âmbito do estabelecimento filial. Em tal hipótese, ficaria caracterizado erro na identificação do sujeito passivo. Assim é o teor do art. 132 do CTN: Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Em janeiro de 2014, houve a superveniência de evento sucessório (incorporação). A empresa AMBEV, CNPJ 07.526.557/0001-00, é a pessoa jurídica de direito privado que incorporou a COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV, CNPJ 02.808.708/0001-07 e todos os respectivos estabelecimentos filiais. A rigor, é o estabelecimento matriz da AMBEV (CNPJ 07.526.557/0001- 00) responsável pelos tributos devidos pela COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV (estabelecimento matriz e filiais), até a data do ato sucessório. O estabelecimento filial situado na cidade de Almirante Tamandaré, PR, outrora com CNPJ 02.808.708/0081-83, deu continuidade à produção de refrigerantes mesmo depois da incorporação, já portador do CNPJ 07.526.557/0034-78. Independentemente disso, o estabelecimento matriz da AMBEV (CNPJ 07.526.557/0001-00) corresponde à pessoa jurídica responsável pelos tributos devidos como um todo. A ação fiscal foi encetada no estabelecimento filial da AMBEV de Almirante Tamandaré, PR, atualmente com CNPJ 07.526.557/0034-78, que é o estabelecimento que mantém a documentação fiscal e os livros fiscais concernentes aos fatos geradores de interesse, ocorridos previamente à incorporação. A impugnante não esclarece a que capítulo da publicação da Receita Federal do Brasil denominada “Perguntas e Respostas” se refere a aludida “resposta nº 29”. (citado à fl. 1.039, recurso voluntário). Na verdade, há a seguinte questão, e respectiva resposta, a ser destacadas, concernente ao “Capítulo IV – Responsabilidade na Sucessão” do “Perguntas e Respostas”: “036 Quem responde pelos tributos das pessoas jurídicas nos casos de transformação,

incorporação, fusão, extinção ou cisão ? Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, incorporadas, fundidas, extintas ou cindidas: (...)

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

No caso aqui discutido, trata-se de responsabilidade por sucessão, a qual não é disciplinada pelo art. 51, do CTN, como alega a Recorrente, e sim, conforme o previsto no arts. 128 a 133 do CTN e arts. 207 e 209 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999), e foi com base nesses dispositivos legais que o Fisco procedeu à autuação em nome da matriz da sucessora, a qual corresponde à pessoa jurídica responsável pelos tributos devidos como um todo. Na informação sobre a Diligência solicitada, a Fiscalização deixou claro que, " (...) A pessoa jurídica COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV, CNPJ sob o nº 02.808.708, foi incorporada em janeiro de 2014 pelo sujeito passivo da presente autuação, a pessoa jurídica AMBEV S.A, inscrita no CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00. E, em sendo a sucessora, em todos os atos desse procedimento fiscal, teve ciência e atendeu às intimações em nome da sucedida". E o Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade tributária, determina que há sempre que decorrer de previsão expressa em lei, nos termos da norma trazida em seu art. 128, e o mesmo diploma legal prevê, em seu art. 132, que, em caso de incorporação, a responsabilidade é da incorporadora na qualidade de sucessora. Veja-se: Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual. (Grifei) Em resumo, a pessoa jurídica COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV, CNPJ sob o nº 02.808.708/0001-07, foi incorporada em janeiro de 2014 pelo sujeito passivo desta discutida autuação (a PJ AMBEV S.A, inscrita no CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00). E, durante o curso do Procedimento Fiscal (MPF nº 09.1.01.00- 2014-00159-8), em sendo a sucessora, em todos os atos desse procedimento fiscal, teve ciência e atendeu às intimações em nome da sucedida e a Fiscalização lançou o crédito tributário em nome da sucessora, em atendimento às citadas normas tributárias (arts. 128, 129 e 132 do CTN, bem como nos arts. 207 e 209 do RIR/2009). Frise-se que o Fisco informa também que "em razão de incorporação, sua situação cadastral encontra-se baixada perante o CNPJ, desde janeiro de 2014", e que: "(...) em análise da documentação juntada pela Recorrente, tem-se que a responsabilidade da matriz fica evidenciada também do Extrato da Ata de "Reunião do Conselho de Administração da Ambev S.A." (de CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00), realizada no dia 2 de dezembro de 2013, lavrada em forma sumária, na qual se deliberou, e aprovou de forma unânime, a incorporação da Companhia de Bebidas das

Américas –Ambev (CNPJ sob o nº 02.808.708/0001- 07), nos termos e condições da minuta do PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DA COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV PELA AMBEV S.A.: tem-se que fica a cargo da matriz da incorporadora (CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00) a sucessão integral, sem quaisquer menções a responsabilidade tributária ou sucessão em nome de filial". 4. A Incorporação será procedida de forma a que a Ambev receba – pelos seus respectivos valores contábeis – a totalidade dos bens, direitos e obrigações da Companhia de Bebidas (incluindo os imóveis indicados em lista específica arquivada na sede da Ambev), que se extinguirá, sucedendo-a nos termos da lei, tomando como base os elementos constantes do balanço auditado levantado em 31 de dezembro de 2012.

A Fiscalização sustenta ainda que uma das razões de existir o procedimento fiscal foi a indicação para ação fiscal pelo Sistema de Controle de Créditos e Compensações dos Pedidos de Ressarcimento de IPI apresentados. Nesses pedidos de ressarcimento de IPI, foi informado que os créditos seriam da fiscalizada (CNPJ nº 02.808.708/0081-83), e que a sucessora dos direitos a tais créditos seria a matriz, cujo CNPJ tem a inscrição sob o nº 07.526.557/0001-00 (vide os pedidos de ressarcimento colacionados às fls. 4.197/4.200). Por outro lado, a Recorrente destaca que "(...) trata-se de determinação da legislação de que o pedido seja efetuado pelo estabelecimento matriz, ainda que se o estabelecimento que gerou o crédito continue em regular funcionamento, como se extrai do art. 40 da Instrução Normativa n. 1.717/2017, especificamente aplicável à hipótese dos autos. No mesmo sentido previa a Instrução Normativa n. 1.300/2012, em seu art. 21, § 2º (...)" . A Recorrente reforça em sua manifestação de diligência (fls. 4.221/4.222), que não é a mera indicação descontextualizada e limitada operacionalmente pelo PER/DCOMP que faz com que o estabelecimento de Almirante Tamandaré/PR tenha deixado de existir ou de responder por créditos e débitos de IPI decorrentes de suas operações. Tanto o estabelecimento autuado continuou a existir (com o CNPJ. 07.526.557/0034-78) e a ser responsável pelas suas obrigações que os RAIPs e as cópias das CTPS de colaboradores lotados nesses estabelecimentos (incorporado e incorporador - docs. juntados nos autos) são claros em demonstrar o quanto alegado no Recurso Voluntário, atestando sua responsabilidade tributária e trabalhista respectivamente. No entanto, conforme verificado pela Fiscalização, no PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO da COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV PELA AMBEV S.A., tem-se que fica a cargo da matriz da incorporadora (CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00) a sucessão integral, sem quaisquer menções a responsabilidade tributária ou sucessão em nome de filial e nos Pedidos de Ressarcimento elaborado pela empresa informa à RFB que a sucessora é a matriz de CNPJ nº 07.526.557/0001-00, portanto não há razão para o lançamento, relativo à glosa dos créditos aqui discutidos (do qual resultou a negativa dos pedidos de ressarcimento), ser em nome de estabelecimento diverso da Matriz sucessora, como corretamente efetuou a Fiscalização.

Portanto, conclui-se que a empresa AMBEV, CNPJ 07.526.557/0001-00, é a pessoa jurídica de direito privado que incorporou a COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV, CNPJ 02.808.708/0001-07 e todos os respectivos estabelecimentos filiais. Assim, a Recorrente é responsável pelos atos praticados pela Companhia incorporada e o lançamento tem que ser direcionado à matriz justamente porque a referida Companhia não tem mais existência. Outrossim, os fatos geradores do IPI foram praticados pela sociedade extinta e o estabelecimento filial da AMBEV de Almirante Tamandaré/PR, apenas mantém a documentação fiscal e os livros fiscais concernentes aos fatos geradores de interesse, ocorridos previamente à incorporação. Posto isto, à luz das regras de responsabilidade tributária, notadamente o art. 132 do CTN, a Recorrente é a responsável pelos fatos geradores praticados pela COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV, outrora incorporada pela Recorrente. (negritos nossos)

Dessa forma, nego provimento nesse ponto.

Iliquidez e incerteza do lançamento

Pugna a recorrente pela nulidade da autuação, uma vez que foram identificados diversos erros na quantificação do crédito tributário que tornam o lançamento ilíquido e incerto. A “Planilha de Reconstituição da Escrita de IPI” de e-fls.14 contém erros que comprometem irremediavelmente o cálculo do imposto e seus consectários. Nesse sentido, cita que os valores dos “Débitos Escriturados” que deveriam corresponder aos “Dados do Livro do IPI” não são condizentes com os valores dos débitos escriturados no RAIPI, nos meses de março, junho e setembro de 2011 (doc.4 da impugnação):

Período	Planilha de Reconstituição	RAIPI
03/2011	R\$ 4.573.934,09	R\$ 844.277,00
06/2011	R\$ 3.536.540,92	R\$ 800.877,00
09/2011	R\$ 3.953.041,72	R\$ 1.167.712,00

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

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

nos vários períodos de apuração contaminaram irremediavelmente o valor final exigido (IPI e acréscimos).

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

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

Cabe ressaltar quanto à reconstituição da escrita fiscal, que por ter sido objeto de Perdcomp analisadas e deferidas, houve alteração da escrita fiscal realizada pelo próprio sistema da RFB. Considerando-se que ao iniciar o presente procedimento de fiscalização, a escrita fiscal do contribuinte era a definida pelo SCC-Sistema de Controle de Créditos e Compensações – Módulo ressarcimento de IPI, em razão de pedidos de ressarcimentos efetuados pela autuada, utilizou-se essa escrita fiscal definida pelo SCC, já modificada, como sendo a escrita fiscal do período fiscalizado. A partir dessa escrita, é que se realizou a reconstituição em função das glosas e demais lançamentos da autuação.

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

Conforme as cópias do Livro Registro de Apuração do IPI fornecidas pela impugnante (fls. 692/706), há o seguinte a destacar: a) março de 2011: o saldo credor é de R\$ 3.729.657,34 e o débito total do período enfeixa o estorno desse saldo credor com solicitação de ressarcimento em PER/DCOMP (R\$ 3.729.657,34) e o débitos por vendas tributadas (R\$ 844.277,65), no importe de R\$ 4.573.934,99; b) junho de 2011: o saldo credor é de R\$ 2.735.663,72 e o débito total do período enfeixa o estorno desse saldo credor com solicitação de ressarcimento em PER/DCOMP (R\$ 2.735.663,72) e o débitos por vendas tributadas (R\$ 800.877,20), no importe de R\$ 3.536.540,92; c) setembro de 2011: o saldo credor é de R\$ 2.785.329,66 e o débito total do período enfeixa o estorno desse saldo credor com solicitação de ressarcimento em PER/DCOMP (R\$ 2.785.329,66) e o débitos por vendas tributadas (R\$ 1.167.712,06), no importe de R\$ 3.953.041,72.

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

No que se refere ao erro apontado na glosa de créditos indevidos oriundos da aquisição de bebidas para comercialização (aquisição para comercialização de produtos sujeitos ao regime monofásico de tributação - item 3.2.1.2.2. do TDF – fl.

86), a recorrente, a fim de comprovar o erro alegado, juntou na impugnação as planilhas de e-fls.708 e 709 a 725. Uma planilha apresenta uma suposta apuração feita pela empresa referente a glosa desses créditos e compara com os valores apurados pela Fiscalização, obtendo a diferença de créditos glosados a maior, sendo que não apresentou qualquer explicação na impugnação e recurso voluntário de como esses dados foram obtidos. A segunda planilha traz uma relação de notas fiscais que se refere ao imposto incidente em entradas para as quais consta como “destinatária” a empresa AMBEV BRASIL BEBIDAS LTDA. – F. JUND., CNPJ 73.082.158/0049-76. Além disso, na referida planilha não consta qualquer totalização dos dados listados que tenham identidade com os valores mensais da planilha anterior. Como é entendimento predominante neste Colegiado, questionamentos a respeito de cálculos de diferenças de tributos exigem que sejam demonstrados com a elaboração de planilha pela Interessada com a indicação de sua metodologia de cálculo adotada e a especificação dos pontos de divergência com os cálculos realizados pela Autoridade Julgadora. A Recorrente limitou-se a afirmar a existência de diferenças por meio da apresentação de planilhas que sequer explicou a origem dos dados consolidados, a metodologia utilizada e os pontos de divergência. Destarte, as suas argumentações sobre as diferenças de créditos apuradas sem essa demonstração do erro alegado, por meio de planilha ou memórias de cálculo e indicação precisa da metodologia e dos pontos de divergência, passam a ter um caráter de generalidade e imprecisão, o que leva ao seu não acolhimento no julgamento. Em seu Recurso Voluntário, nada de novo a empresa apresentou, limitando-se mais uma vez a fazer referência as suas planilhas de cálculo sem indicar explicações sobre a metodologia de cálculo utilizada ou a especificação dos pontos de divergência com os cálculos efetuados pela RFB. Por fim, quanto ao erro indicado na glosa de créditos referentes a aquisições de insumos (“kits” para refrigerantes), de empresa do mesmo grupo econômico, para industrialização, com erro de classificação fiscal (item 3.2.1.2.3 do TDF), a impugnante apresentou uma planilha (e-fls.727). que coincide com a da Fiscalização (e-fls.562 a 564), exceto quanto a nota 266.915, abaixo indicada:

CIA DE BEBIDAS DAS
08/2011 266911 AMERICAS - AMBEV 02.808.708/0011-70 KIT H2OH LIMA0 21011110 2151 30.455.35 27.689.42 27.6

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

Como se sabe, se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco. Desta feita, a recorrente nada trouxe aos autos com potencial para infirmar o lançamento quanto a referida nota fiscal. Não se identificou, assim, qualquer inconsistência na apuração das glosas e do IPI devido

apurado pela Fiscalização, devendo, por isso, ser afastada qualquer pretensão de declarar a nulidade da autuação.

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

Aduz a recorrente que no lançamento fiscal restaria configurado uma “alteração de critério jurídico”, uma vez que em procedimentos fiscais anteriores foi reconhecida de forma implícita que os concentrados e sabores para refrigerantes estariam com classificação fiscal correta, bem como quanto a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional que sofreram prévio processo industrial. Diz que diante do que dispõe o art. 146 do CTN, são vedadas alterações abruptas nos critérios jurídicos adotados pela Administração Tributária, motivo pelo qual é inaplicável ao caso concreto o entendimento manifestado pelas autoridades fiscais quanto à impossibilidade de apropriação de créditos de IPI em relação aos produtos adquiridos da Pepsi-Cola da Amazônia Ltda. (PEPSI) e da Arosuco Aromas e Sucos Ltda. (AROSUCO), em decorrência de suposto erro na classificação fiscal dos insumos (concentrados e sabores) destinados à fabricação de bebidas, e da Valfilm Amazônia Indústria e Comércio Ltda. (VALFILM), por utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional regionais que sofreram prévio processo industrial. Segundo a recorrente, em autos de infração lavrados anteriormente a respeito das mesmas operações (com períodos diferentes), os agentes da Receita Federal do Brasil – RFB se detiveram na análise das mercadorias em causa, glosando os créditos apropriados nas respectivas aquisições pela Recorrente unicamente por suposto não atendimento aos requisitos do art. 6º do DL n. 1.435/75, em virtude do local de origem dos insumos empregados pelos fornecedores. JAMAIS houve qualquer tipo de discordância quanto ao enquadramento dos “kits” para a fabricação de bebidas no código NCM n. 2106.90.10, “ex. 01”. E foram aceitos, para fins de geração do crédito de IPI, inclusive os insumos utilizados a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional previamente processadas. Dessa forma, tendo sido expressamente homologadas, no âmbito dos lançamentos prévios acima referidos (atos oficiais), tanto a classificação fiscal dos “kits” de concentrados em questão, quanto a possibilidade de apropriação de créditos em relação a produtos elaborados na ZFM com insumos industrializados (e não in natura), não poderia a Fiscalização, agora, simplesmente modificar o seu entendimento e aplicá-lo de forma retroativa, em prejuízo do contribuinte. Não prospera a pretensão da recorrente. Equivoca-se a recorrente com esse entendimento, pois o fato da Fiscalização não ter detectado essas infrações em procedimentos anteriores, nos quais sequer foi verificada a correção da classificação fiscal adotada ou quanto a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional que sofreram prévio processo industrial, não significa que a Autoridade Fiscal legitimou esse erro de conduta, tampouco isso pode ser tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas

autoridades administrativas”. Ao identificar o erro na interpretação até aquele momento adotado, deve a autoridade fiscal promover a alteração do seu posicionamento, dali para frente resguardando o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados.

Como informa a recorrente, a classificação fiscal do kits adquiridos pela recorrente não foi objeto de discussão nas autuações anteriores (PAS nº10980.729815/2012-83 e nº 10480- 721.667/2015-32), pois nos acórdãos de julgamentos desses procedimentos, resta evidente que o motivo do lançamento naqueles procedimentos foi o não atendimento aos requisitos do art. 6º do DL n. 1.435/75, em virtude do local de origem dos insumos empregados pelos fornecedores, não sendo abordadas as questões do erro da classificação fiscal dos kits de concentrados e insumos utilizados a partir de matérias-primas agrícola e extrativa vegetal de produção regional previamente processadas. Tais atos administrativos, assim, não são hábeis para demonstrar o entendimento do Fisco sobre a correção da classificação fiscal ou quanto a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. E ainda que se tivesse discutido essas temáticas nesses procedimentos fiscais anteriores, não há qualquer vedação legal à aplicação de nova interpretação em outro lançamento fiscal, pois a alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro auto de infração deve ser considerada a um mesmo lançamento, e não a lançamentos distintos, conforme preconiza o art.146 do CTN. Assim, em discordância ao defendido pela recorrente, entendo que o lançamento fiscal ora analisado não afrontou o art.146 do CTN, estando em conformidade com a legislação tributária. Por consequência, não merece provimento o pleito de nulidade.

Falta de motivação da glosa relativa aos produtos da VALFILM Segundo a recorrente, a Fiscalização glosou os créditos apropriados em relação ao filme plástico adquirido da VALFILM, pois “informou essa que, a partir de 05/2010, fez uso, na saída de seus produtos, à isenção prevista no art. 81, II, do RIPI de 2010, por conseguinte, nos períodos de apuração a partir de junho de 2010, não havia previsão legal para o creditamento de valores de IPI na aquisição desses produtos por parte da fiscalizada”. A DRJ, ao justificar a glosa de referidos créditos, reafirmou que “o fundamento para a glosa é a falta de previsão legal de aproveitamento de créditos na isenção do art. 81, II, do RIPI/2010” (e-fl. 37 do acórdão). Ocorre que tanto a fiscalização quanto a DRJ não examinaram a informação prestada pelo referido fornecedor de que “a Valfilm utiliza Óleo de Dendê como matéria prima na produção de FILME STRETCH. Tal matéria prima é extrativo vegetal de produção Regional enquadrado no art. 82, inciso III do RIPI/02” (e-fl. 16 - destacamos). No entanto, entendo que não procede a alegação da recorrente de falta de motivação para a glosa das aquisições de filme plástico, pois, como esclarecido pela própria recorrente, esta se deu por falta de previsão legal de aproveitamento de créditos na isenção do art. 81, II, do RIPI/2010. O fato alegado da empresa fazer jus ao crédito, porque o fornecedor utiliza óleo de dendê como matéria-prima regional na produção dos filmes plásticos, deve ser

decidido na análise do mérito como se verá mais adiante. Não há, portanto, falta de motivação para a glosa operada.

Mérito No mérito, conforme se contata nos autos, a fiscalização glosou os créditos atinentes aos insumos para a fabricação de bebidas e materiais de embalagem, adquiridos dos fornecedores AROSUCO, PEPSI, RAVIBRÁS e VALFILM, utilizando-se de dois fundamentos, quais sejam: i) Os insumos isentos em questão não preenchem os requisitos elencados no art. 6º do DL n. 1.435/75, não sendo permitido à Recorrente, por tal razão, apurar crédito presumido do imposto “como se devido fosse” na operação praticada por seus fornecedores; e ii) Ainda que preenchidos os requisitos do art. 6º do DL n. 1.435/75, não haveria direito ao crédito presumido na aquisição de concentrados e sabores para a produção de bebidas adquiridos junto à AROSUCO e PEPSI, pois os fornecedores desses produtos teriam se utilizado de uma classificação fiscal incorreta (NCM 2106.90.10, “ex. 01”), com alíquota positiva de IPI, sendo que a classificação indicada pela Fiscalização (códigos 2106.90.10- “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas” ou o código residual 2106.90.90- “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”) possui tributação pela alíquota zero do imposto, o que levaria a impropriedade dos créditos calculados sobre essas aquisições.

A recorrente, por sua vez, entende que a fiscalização teve uma interpretação errônea dos dispositivos legais que fundamentaram as glosas de créditos do imposto no que tange aos insumos oriundos da Zona Franca de Manaus-ZFM, conforme passa-se a discutir nos tópicos seguintes.

Direito ao crédito presumido de IPI relativamente aos insumos para a fabricação de bebidas e materiais de embalagem da Zona Franca de Manaus – ZFM De plano, percebe-se que a Fiscalização entende que a apropriação dos créditos relacionados à aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM, nos termos do art. 6º do DL n. 1.435/75, estaria sujeita a dois requisitos, quais sejam: – A mercadoria deveria ser produzida a partir da transformação de matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de origem regional; e – Tais matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais deveriam ser originárias da Amazônia Ocidental, e não da região amazônica legal, como alega a recorrente. Por oportuno, reproduz-se o dispositivo citado: Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967. § 1º Os produtos a que se refere o “caput” deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto. § 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos

industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA. A recorrente, por sua vez, entende que o dispositivo legal prescreve dois requisitos simples para um produto se alcançado pelo referido benefício, distintos daqueles indicados pela interpretação incorreta da legislação efetuada pela fiscalização, quais sejam: i) ser “elaborado com” matérias-primas agrícolas e/ou extrativas “de produção regional”; e ii) ser produzido por estabelecimentos com projeto aprovado pela SUFRAMA e instalados na Amazônia Ocidental, assim definida pelo art. 1º, §4º, do DL n. 291/67; A recorrente defende que, como o art.6º do DL nº1.435/75 não fala em “matériaprima bruta” ou “provinda da natureza”, reportando-se ao termo genérico “matérias-primas”, a única interpretação válida do dispositivo é aquela que conduz à aplicação do benefício a toda e qualquer mercadoria que contenha “elaborado com” matérias-primas de base vegetal, não importando se in natura ou já processadas. Para confirmar esse entendimento, cita a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n. 8/98 (doc.na impugnação), que descreve o processo produtivo básico dos concentrados para refrigerante, prevê que é “admitida a realização, por terceiros, na Zona Franca de Manaus, de atividades ou operações inerentes ao atendimento às etapas de produção” estabelecidas para esses itens. Ou seja, a norma reconhece que o benefício alcança os produtos contendo as matérias primas de origem agrícola ou extrativas vegetais já submetidas a processo de industrialização por outras empresas localizadas na Zona Franca de Manaus. Assim, para a recorrente o que importa para efeito da fruição do benefício previsto no art. 6º DL nº 1.435/75 é que a mercadoria possua, de forma direta ou indireta, conteúdo agrícola ou extrativo vegetal de origem amazônica, sendo indiferente se in natura ou previamente processado/industrializado, diferentemente do que alega o Fisco. No que concerne a segunda exigência para usufruir do benefício fiscal, aduz que a interpretação sistemática dos dispositivos transcritos revela que o incentivo de que trata do DL nº 1.435/75 contempla dois critérios geográficos (espaciais) distintos: 1º) industrialização dos produtos por estabelecimentos localizados na “área” da Amazônia Ocidental; 2º) elaboração de tais produtos com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da “região” da Amazônia, delimitada pelo art. 2º da Lei n. 5.173/19669 c/c art. 45 da Lei Complementar n. 31/197710, corresponde à chamada “Amazônia Legal” e compreende os Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Maranhão (parte oeste do meridiano de 44º), Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins. Com razão a Fiscalização. Ao meu sentir, a expressão em debate “produção regional” se refere à Amazônia Ocidental. Entendo também que a norma instituidora do benefício citado visou fomentar a produção de produtos agrícolas e extrativas da Amazônia Ocidental, exclusive de origem pecuária, posto que serão os estabelecimentos localizados nessa região os beneficiários da isenção. Essa questão já foi enfrentada por diversas vezes na minha antiga turma colegiada (3402), em casos envolvendo a mesma recorrente, sempre mantendo o entendimento de que o termo “produção regional” se refere à Amazônia Ocidental, como exemplificado pelo acórdão nº 3402002.933, de relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 10/01/2007 a 31/12/2009 ISENÇÃO. IPI. CRÉDITO. AMAZÔNIA OCIDENTAL. No artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei n. 291/67 (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), não se confundindo com a Amazônia Legal (Lei nº 5.173/66). (...). Recurso Voluntário provido em parte. (negrito nosso).

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

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI Ano calendário: 2008 (...). ISENÇÃO. AMAZÔNIA OCIDENTAL. No art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental. (...). Recursos voluntário provido em parte.

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

(...). O contribuinte entende que o objetivo do Decreto-Lei nº1.435/75 foi o de fomentar a expansão econômica da região com menor desenvolvimento econômico do país e de propiciar a ocupação dessa região. Por tal motivo, o termo "regional" deveria ser entendido como Amazônia Legal. A argumentação do contribuinte é improcedente. Os Decretos-Leis nº 288/67 e 1.435/75 estabeleceram um tratamento fiscal privilegiado para industrializar as áreas da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental. A industrialização dessas áreas traria o desenvolvimento econômico e como consequência a ocupação populacional daqueles territórios. Exatamente por essa razão é que o vocábulo "regional" contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 abrange apenas e tão somente as matérias-primas vegetais e extrativas produzidas na Amazônia Ocidental. No Decreto-Lei nº 1.435/75 o vocábulo "regional" só foi empregado uma única vez no art. 6º. Esse mesmo artigo 6º remete o leitor à área definida no § 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 291/67.

O Decreto-Lei nº 291/67 estabeleceu incentivos para o desenvolvimento da Amazônia Ocidental da Faixa de Fronteiras abrangida pela Amazônia. E o § 4º do art. 1º do Decreto-Lei nº291/67, estabelece que a Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima. Tendo em vista que se trata de isenção, deve incidir o comando do art. 111, II, do CTN, que determina que as normas sobre isenção devem ser interpretadas de forma literal. Se o próprio art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 remete à delimitação de Amazônia Ocidental contida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei nº 291/67, não há como sustentar que "regional" se refere à Amazônia Legal.

O conceito de Amazônia Legal foi criado apenas para os fins da Lei nº 5.173/66 (que instituiu o plano de valorização econômica da Amazônia) e abrange praticamente a metade do território brasileiro. Tanto que o art. 2º da referida lei já inicia a definição de Amazônia Legal da seguinte forma: "A Amazônia, para os efeitos desta lei, abrange a região compreendida pelos Estados do Acre, Pará e Amazonas, pelos Territórios Federais do Amapá, Roraima e Rondônia, e ainda pelas áreas do Estado de Mato Grosso a norte do paralelo de 16º, do Estado de Goiás a norte do paralelo de 13º e do Estado do Maranhão a oeste do meridiano de 44º. (...)". Quisesse o legislador do Decreto-Lei nº 1.435/75 se referir à Amazônia Legal, teria remetido o leitor do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 à Lei nº 5.173/66 e não ao Decreto-Lei nº 291/67. A interpretação pretendida pelo contribuinte é inadmissível, não só em face do art. 111, II, do CTN, mas também por não ser crível que ao instituir uma isenção voltada especificamente ao desenvolvimento e à ocupação das áreas mais inóspitas do território nacional, o legislador tenha pretendido incluir no incentivo metade do território nacional, onde se localizam Estados como Mato Grosso e Goiás, verdadeiros celeiros da produção nacional de grãos. Assim, é evidente que o termo "regional" contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 se refere às matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais produzidas na Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei nº 291/67 e não na Amazônia Legal, que é um conceito meramente político criado exclusivamente para os fins da Lei nº 5.173/66. Reforça esta interpretação o texto da exposição de motivos do Decreto-Lei nº 1.435/75, onde se nota claramente que sua edição teve por objetivo corrigir falhas e distorções constatadas nos benefícios concedidos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental. É evidente que no caso concreto não foi respeitada a condição estabelecida na Resolução CAS nº 356/2002, pois não foram empregados na fabricação do concentrado matérias-primas de produção regional, uma vez que o açúcar que deu origem ao corante caramelo foi produzido no Mato Grosso e não na Amazônia Ocidental, o que justifica a glosa dos créditos no estabelecimento adquirente para o fim de exigência do IPI. Além disso, cabe acrescentar que o açúcar produzido no Estado do Mato Grosso e o próprio corante caramelo não se enquadram no conceito de matéria-prima, pois são na verdade produtos intermediários industrializados e não "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional" referidas no art. 6º do DL nº 1.435/75. A exigência legal é clara no sentido de que os produtos beneficiados pela isenção devam ser produzidos com matérias-primas vegetais provenientes de cultivo ou de extrativismo na região da Amazônia Ocidental. A lei não se referiu a produtos intermediários, mesmo que sejam produzidos com matérias-primas extraídas ou cultivadas na região, como parece ser o entendimento da recorrente. Reforça essa interpretação a redação do § 1º do mesmo art. 6º, na parte em que estabelece que os produtos mencionados no caput gerarão crédito ficto do IPI quando forem empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem na industrialização de produtos tributados. No âmbito do IPI, quando o legislador quer abranger os insumos em geral ele menciona as

três espécies (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem). Sendo assim, se o caput do art. 6º só mencionou "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", não há espaço para a interpretação mais alargada pretendida pela recorrente, para o fim de incluir produtos intermediários fabricados na região, ainda que esses produtos intermediários tenham sido produzidos com matérias-primas de origem vegetal. Decorre daí que não têm nenhuma valia para a pretensão da recorrente a declaração emitida pela Pepsi-Cola Industrial do Amazonas (fl. 2114/2115); a informação de que a SUFRAMA validou Laudo Técnico de Auditoria Independente, que teria demonstrado a conformidade da fornecedora com os requisitos legais (fls. 372/380), pois a competência para fiscalizar o IPI e as respectivas isenções é da Receita Federal. Também não tem nenhuma valia para o deslinde do caso concreto as disposições da Portaria MDIC/MCT nº 842/2007, pois além desta portaria se referir ao processo produtivo básico estabelecido para produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos, o açúcar supostamente produzido no Estado do Mato Grosso e o corante caramelo não podem ser enquadrados como "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", mas sim como produtos intermediários industrializados, os quais não atendem ao requisito estabelecido no art. 6º do DL nº 1.435/75.

(...). (negritos constantes no original)

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

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

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

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

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

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

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

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

(...) A legislação do IPI traz duas situações distintas sobre o direito ao crédito de IPI relativo a produtos da região amazônica, quais sejam: (i) o artigo 9º do

Decreto-lei n. 288/67, regulado pelo artigo 69, incisos I e II do RIPI/2002, que concede a isenção porém não traz previsão expressa para o aproveitamento do crédito presumido; (ii) o artigo 6º do Decreto n. 1.435/75, regulado pelo artigo 82, inciso III do RIPI/2002, o qual expressamente estabelece o direito ao aproveitamento do crédito de IPI “calculado como se devido fosse” (sob condição de cumprimento de seus requisitos, como discutido no tópico acima).

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

No que se refere às alegações de que para fruição dos benefícios fiscais seria suficiente apenas estar em consonância com os atos administrativos expedidos pela SUFRAMA, citados em seu recurso, pois esse órgão é que detém competência exclusiva para aprovar “os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos... no art. 6º do Decreto-Lei no 1.435, de 16 de dezembro de 1975, bem como estabelecer normas, exigências, limitações e condições para a aprovação dos referidos projetos” (art. 4º, I, “c”, anexo ao Decreto nº7.139/2010), entendo que essa questão foi bem esclarecida no acórdão nº 3402006.313, do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, que na oportunidade defendeu que a competência da SUFRAMA não se sobrepõe e nem concorre com a competência de fiscalizar o IPI da Secretaria da Receita Federal. Assim, com as vênias habituais, adoto os seus fundamentos como as minhas razões de decidir quanto a essas questões colocadas:

Sobre a questão da fruição dos benefícios fiscais (isenção), a Recorrente também argumenta que - fl. 1050, "(...) Aliás, esse é o entendimento oficial da SUFRAMA, órgão que detém competência exclusiva para aprovar “os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos... no art. 6º do Decreto-Lei no 1.435, de 16 de dezembro de 1975, bem como estabelecer normas, exigências, limitações e condições para a aprovação dos referidos projetos” (art. 4º, I, “c”, anexo ao Decreto n. 7.139/2010). E prossegue afirmando que "(...) Esses os motivos pelos quais a SUFRAMA manifestou-se no sentido de que os concentrados de “cola” da PEPSI, contendo corante caramelo fornecido por DD WILLIAMSON (indústria instalada na ZFM) fabricado a partir do açúcar (produto industrializado) de cana (matéria prima bruta) originário do Mato Grosso (Amazônia Legal), dão direito ao benefício de que trata o art. 6º do DL n. 1.435/75, como é o caso dos créditos apropriados pela Recorrente. Observa-se que a defesa entende que esse vocábulo “regional” tem o significado e interpretação que já teria sido cancelada pela própria SUFRAMA. Corroborando neste sentido, a própria Recorrente cita Resolução SUFRAMA, Parecer Técnico de projeto e Ofício resposta (atos administrativos citados em seu recurso), que

reconhece aos fornecedores do concentrado para bebidas não alcoólicas, o direito à isenção do art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75, condicionado a uma série de requisitos, entre os quais, "a utilização de matéria prima regional na fabricação do produto, no mínimo conforme termos do projeto aprovado." No entender da Recorrente os referidos ATOS da SUFRAMA, era suficiente e bastante para a aprovação do projeto para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, a utilização de açúcar e/ou álcool e/ou corante de caramelo, etc, na produção do concentrado produzidos a partir de cana de açúcar, adquiridas de produtores localizados na Amazônia Ocidental. Argumenta em seu recurso que, "(...) A esse respeito, destaque-se que a SUFRAMA manifestou entendimento em estrita conformidade com o conceito de matéria-prima regional constante da LEI e da Portaria Interministerial MDIC/MCT n. 842/2007. Tal orientação deve ser acolhida por esse E. CARF, pois, do contrário, seria necessário declará-la ilegal. Entretanto, a anulação de ato administrativo por vício de ilegalidade há de ser feita de forma expressa e com observância do devido processo legal, não se podendo órgão vinculado ao Ministério da Fazenda fazê-lo por via interpretativa. Isso implicaria comportamento contraditório (contra factum proprium), vedado pelo ordenamento, em homenagem aos princípios da boa-fé objetiva e da confiança legítima na Administração". Como abordado pela Recorrente, é cediço que o Decreto Lei nº 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139/2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, consoante o art. 176 do CTN.

Decreto nº 7.139/2010, Anexo I: "Art. 4º- Ao Conselho de Administração da SUFRAMA compete: I - aprovar: (...) c) os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 1º e no art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, e estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação, fiscalização e acompanhamento dos referidos projetos; e (...)" Resolução do CAS nº 202/2006: "Art. 1º Os incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA, concedidos a projetos industriais que objetivem a industrialização de produtos na Zona Franca de Manaus (ZFM), são os seguintes: (...)

No entanto, existem outras condições a serem consideradas conjuntamente na elaboração dos concentrados de refrigerantes a empresa PEPSI (concentrados) e à AROSUCO (corante caramelo) e VALFILM (filme stretch), que como já de conhecimento, não utiliza matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, condição essencial para fruição do benefício fiscal previsto no dispositivo legal em questão. Portanto, não resta dúvidas quanto as competências da SUFRAMA. Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, cabe à Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da Administração Fazendária, a fiscalização do IPI - Imposto

sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido no art. 91 da Lei nº 4.502/64 e nos arts. 505 e 507 do RIPI/2010. Desse modo, ao contrário do alegado, não há impedimento algum para que a fiscalização e os órgãos administrativos de julgamento fazendários, no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, interpretem o alcance do vocábulo "regional" contido no art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75, uma vez que a Resolução CAS nº 298/2007, não se pronunciou a respeito disso. É importante ressaltar que a fiscalização não desconsiderou, nem questionou, a competência da SUFRAMA para aprovar projetos de empresas que desejem usufruir dos benefícios fiscais de instituídos pelo DL nº 1.435, de 1975. Também não desconsiderou os atos dela emanados, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam. Quanto aos Atos expedidos pela SUFRAMA e suas posições referidas no recurso, para melhor esclarecimentos sobre essa matéria, me filio as considerações feitas no voto do Acórdão nº 3402-002.993, de 26/04/2016, de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que faço algumas adaptações ao caso presente. Analisando o conteúdo da Resolução CAS nº 298/2007, verifica-se que em momento algum a SUFRAMA concedeu a isenção à Recorrente, não havendo que se falar em isenção concedida em caráter individual mediante Despacho, conforme preceitua o art. 179 do CTN. O que a Resolução CAS nº 298/2007 fez, foi aprovar o projeto industrial de atualização da RECOFARMA, com base no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, para a produção de concentrado para bebidas não alcoólicas, com a finalidade de gozo dos incentivos previstos nos arts. 7º e 8º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Portanto, o objeto dessa Resolução não foi o reconhecimento do direito subjetivo às isenções mencionadas. O Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) reconheceu apenas que a empresa cumpriu os requisitos formais que a habilitam a se instalar na região para usufruir daquelas isenções, mas isso de forma alguma significa que existe um despacho administrativo que reconheceu o direito subjetivo à isenção dos produtos. Note-se que a análise da ZFM no mencionado Parecer Técnico atenta-se à importância econômica quanto aos investimentos proposto pela empresa seu processo produtivo básico, os benefícios sociais aos trabalhadores, assim como análise dos propostos reinvestimentos de lucros na região. Ou seja, sua análise, decorrente de lei, é quanto ao aspecto do potencial de geração de renda e emprego da Zona Franca, dotando-a “de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos” (art. 1º do DL 288/1967). Assim, a Resolução da SUFRAMA nada mais significa do que um ato administrativo complexo, lastreado em Parecer Técnico, que aprova um projeto industrial. Desta forma, desde já afasta-se a competência daquela autarquia para conceder ou não incentivos fiscais, ou mesmo fiscalizar sua escorreita aplicação, pois estes decorrem de lei, e muito menos interpretar sua aplicação ou interpretar a legislação fiscal, na qual se inserem os incentivos fiscais *latu sensu*, matéria reservada à Administração Tributária. O texto da Resolução

CAS nº 298/2007, desautoriza a alegação da recorrente no sentido de que se trata de uma isenção individual concedida por despacho, conforme definido no art. 179 do CTN. A SUFRAMA não reconheceu a priori o direito subjetivo à isenção, pois esse direito depende de uma conduta futura da requerente, consistente no cumprimento de requisitos legais, os quais não poderiam ser aferidos pelo CAS no momento da emissão da Resolução. Assim, afasta-se a competência daquela autarquia para conceder ou não incentivos fiscais, ou mesmo fiscalizar sua escorreita aplicação, pois estes decorrem de lei, e muito menos interpretar sua aplicação ou interpretar a legislação fiscal, na qual se inserem os incentivos fiscais *latu sensu*, matéria reservada à Administração Tributária. No âmbito do IPI, a competência da Secretaria da Receita Federal encontra-se prevista no art. 91 da Lei nº 4.502/64, combinado com o art. 2º da Lei nº 11.457/2007. E, no que se refere a competência da fiscalização do IPI, veja o que reproduz os arts. 505 e 506, do RIPI atual (Decreto nº 7.212. de 2010) - grifou-se: Art. 505. A fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 91, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 2º). Parágrafo único. A execução das atividades de fiscalização compete às unidades centrais, da referida Secretaria, e, nos limites de suas jurisdições, às suas unidades regionais e às demais unidades, de conformidade com as instruções expedidas pela mesma Secretaria. Art. 506. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142 e 194, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 94).

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

No que concerne a aplicação da Portaria Interministerial MDIC/MCT n. 842/2007 ao caso concreto, a recorrente informa que a SUFRAMA manifestou entendimento em estrita conformidade com o conceito de matéria-prima regional constante da LEI e da Portaria Interministerial MDIC/MCT n. 842/2007. Tal orientação deve ser acolhida por esse E. CARF, pois, do contrário, seria necessário declará-la ilegal. Entendo que as disposições da referida portaria não têm potencial para infirmar as conclusões da fiscalização, isso porque ela se refere ao processo produtivo básico (PPB) estabelecido para produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos. Assim, o açúcar, supostamente produzido no Estado do Mato Grosso, e o corante caramelo não podem ser enquadrados como “matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”, mas sim como produtos intermediários industrializados, os quais não atendem ao requisito estabelecido no art. 6º do DL nº 1.435/75. Por fim, a recorrente alega que as glosas não devem prosperar diante do conteúdo do art.40 do ADCT1 da CF/88.

Com efeito, embora o Supremo Tribunal Federal tenha definido que as aquisições de insumos isentos, em regra, não conferem ao destinatário do produto o direito de apropriar créditos do IPI, tal entendimento não se aplica às aquisições de insumos produzidos na ZFM. A distinção justifica-se para proporcionar o equilíbrio regional e social desejado pela Constituição (arts. 3º, I e III; 43, § 2º, II; 151, II, 170, VII e 174). Assim, defende que os insumos adquiridos de fornecedores localizados na ZFM tenham tratamento tributário mais benéfico do que aqueles já isentos e provenientes de outras regiões, é necessário que, além de não incidir o imposto, seja concedido, ao adquirente, o crédito do valor correspondente ao IPI sobre a operação. Não assiste razão à recorrente. Como se sabe, o regime fiscal previsto no art. 40 do ADCT (Atos das Disposições Constitucionais), é regulado em lei própria referente aos benefícios estabelecidos para essa região. Nesse sentido, qualquer previsão legal de novo benefício fiscal, atinente a créditos incentivados, deverá ser previsto em nova legislação ou então em decisão judicial que reconheça a inconstitucionalidade dos dispositivos do art. 6º do DL nº 1.435/75 aqui discutidos.

Cabe a Autoridade Administrativa a aplicação da legislação tributária então vigente e a este Colegiado é vedado se pronunciar a respeito de inconstitucionalidade de lei tributária, inclusive a questão da análise de constitucionalidade de lei também já foi sumulada pelo CARF, in verbis: Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

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

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

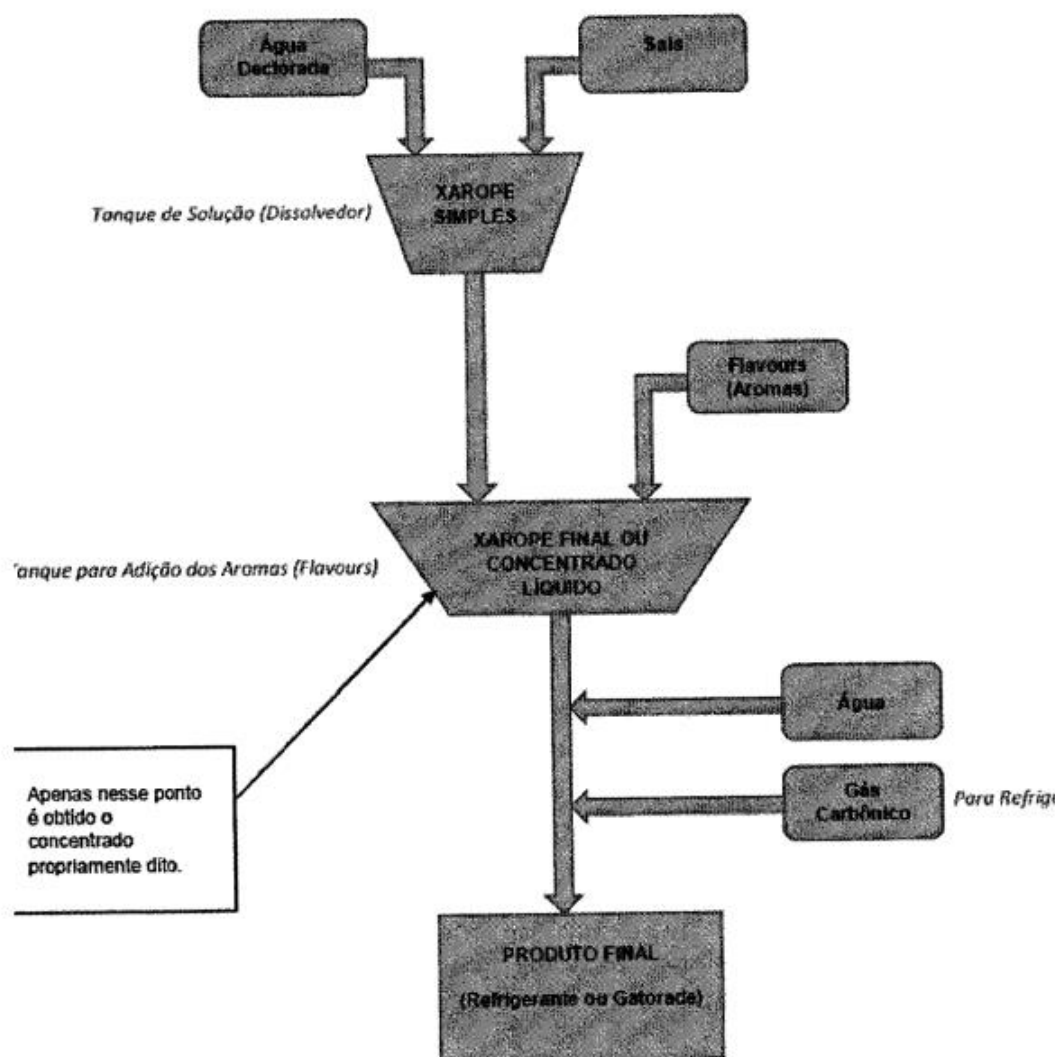
A Fiscalização, por sua vez, alega que os kits de concentrados não seriam de fato um composto concentrado, pois os produtos adquiridos são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido. Conclui, afirmando que os referidos componentes adquiridos pela Fiscalizada não são compostos concentrados, mas sim produtos intermediários utilizados na formação do concentrado, após mistura

e adição de outras substâncias, tais como conservantes, acidulantes, antioxidantes e corantes. Portanto, o composto concentrado somente é obtido em etapa posterior, quando a engarrafadora realiza a mistura entre as preparações adquiridas e outras substâncias. Tais fatos constatados implicam, de acordo com as regras de interpretação do sistema harmonizado, na classificação fiscal individual de cada componente do kit, não podendo ser aceita uma classificação única como fez a empresa.

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

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

Quanto a necessidade de laudo técnico para embasar a classificação fiscal operada pela Fiscalização, nos termos do §1º do art. 30 do Decreto nº 70.235/72, "não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos", o que não impede que a Fiscalização tenha um entendimento pela prescindibilidade de elaboração de laudo para fundamentar o lançamento, desde que fundamentado pelo uso das regras de classificação fiscal. Assim, não restou comprovada nos autos a ausência de fundamentação ou motivação cometida pela Autoridade Tributária que possa ter causado cerceamento do direito de defesa da recorrente nesse aspecto ora analisado. Por oportuno, apresenta-se um fluxograma simplificado de produção de refrigerante e Gatorade para identificação do uso dos insumos em cada etapa de produção:



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

Para melhor esclarecer este assunto, em 13/03/2015, 01/06/2015 e 15/09/2015 realizamos diligências nas salas de estocagem de matérias-primas da AMBEV e no início das linhas de produção de Gatorade e refrigerantes, em companhia do gerente de fábrica Fábio Henrique Cardoso de Souza. 225) A pessoa citada acima esclareceu que: a) Quanto ao processo produtivo básico de refrigerantes e Gatorade i) Recebimento de matérias-primas- As matérias-primas, basicamente aromas e sais, são recebidos dos fornecedores, e então encaminhados a uma sala de estocagem, antes do preparo propriamente dito. ii) Tratamento de água-A água utilizada para a fabricação dos refrigerantes é “decolorada” após tratamento. (...) iii) Adição dos sais- Essa água decolorada alimenta um equipamento (tanque de solução) conhecido como “dissolvedor”, onde lhe são adicionados os sais

industrializados; iv) Adição de Aromas- A solução resultante é então encaminhada aos tanques onde serão adicionados os aromas (flavours), de acordo com a formulação do refrigerante a ser fabricado; v) Enchimento- A mistura é então dirigida às linhas de enchimento, onde é feita uma diluição. No caso dos refrigerantes é adicionado o gás, e finalmente segue para envase. b) Quanto ao recebimento das matérias-primas i) Os aromas chegam da AMBEV acondicionados em bombonas e os sais acondicionados em sacos, conjunto esse convencionalmente chamado de “kit” para fabricação de refrigerante. ii) Os aromas, chamados flavours, são os componentes que contém os aromas das bebidas a serem fabricadas, p. ex. laranja, tangerina, limão, guaraná. Vêm embalados em bombonas, e se apresentam na fase líquida. iii) Os sais vêm embalados em sacos, na fase sólida, e são basicamente acidulantes e conservantes. iv) No caso dos refrigerantes, os sais são ácido cítrico, sorbato e benzoato. [...] v) Tais componentes do kit não podem ser misturados já no fornecedor e transportados, já na forma do concentrado pronto, porque as misturas para cada produto tem dosagens e sequências diferentes, e se o concentrado já viesse pronto, o volume do produto seria maior. vi) Os kits, quando são recebidos do fornecedor, não apresentam ainda as características essenciais do concentrado pronto. Para que isso aconteça é necessário que eles sejam misturados apenas durante o processo de preparo das bebidas, na AMBEV. 226) Fomos então às salas de estocagem de matérias-primas e registramos fotos de kits básicos para elaboração de Gattorade, Guaraná Antarctica, Sukita Laranja e Soda Limonada.

Feitas essas considerações iniciais para melhor compreensão da matéria em debate, passa-se à análise da classificação fiscal adequada dos kits, objeto da glosa. As fornecedoras e a recorrente entendem que cada kit é uma mercadoria única, identificada como uma preparação composta destinada à fabricação de bebidas da posição 2202, por isso, enquadrando-se perfeitamente no EX.01 do código 2106.9010 da TIPI, cujo texto abaixo transcrevemos, com a aplicação da correspondente alíquota de 27% sobre o valor das notas fiscais de compras a fim de obter o montante do crédito ficto:

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas
2106.90	- Outras
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

O que se observa é que os kits da Pepsi Industrial da Amazônia e Arosuco não se identificam como “extratos concentrados ou sabores concentrados” prontos para diluição na fabricação de refrigerante, constante no Ex 01 do código 2106.9010 da TIPI, pois não possuem as características próprias dessa classificação,

entendimento esse lastreado nas diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias). A empresa diz se basear na RGI 1 para classificar os kits no Ex 01 do código 2106.90.10, entretanto, como bem colocado pela Fiscalização, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único. Assim, para um produto se enquadrar no EX.01 do código 2106.90.10 deve apresentar as seguintes características: (a) Que seja uma preparação composta; (b) Que não seja alcoólica; (c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado; (d) Que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02, (e) Que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. Como se verá adiante, as mercadorias em análise não se enquadram em alguns desses itens.

Primeiramente, a Fiscalização discorreu sobre o que vem a ser o termo “preparações” na NCM/TIPI e NESH, utilizando-se de vários exemplos obtidos das Notas do Sistema Harmonizado, para concluir que esta expressão sempre se refere a uma mistura, que no caso “composta” trata-se de matérias de Capítulos distintos da NCM/TIPI. A contrário sensu, preparação “simples” diz respeito aquelas misturas de substâncias constantes do mesmo capítulo da NCM/TIPI. Com efeito, o chamado “kit concentrado”, considerado o conjunto dos componentes que vem embalados separadamente no kit, não pode ser caracterizado como preparação composta, isso porque essa última é constituída por uma mistura de diversas substâncias que se apresentam em corpo único e, em sentido contrário, restou comprovado que esse produto (kit) foge ao conceito de preparação composta, haja vista que são formados de partes individualizadas, sem corpo único, cada qual possuindo características próprias, o que demanda uma classificação em separado de cada uma delas. Nesse sentido, vale citar o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), abaixo transcrito, que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado, que não foi observada pela recorrente:

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

Além disso, a fiscalização lembrou, oportunamente, que o dispositivo acima mencionado foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a classificação de produtos com as mesmas características dos “kits para fabricação de bebidas” produzidos no Brasil. Acrescenta, ainda, que o texto da análise do CCA, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os

componentes dos kits para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles. Como se sabe, o Sistema Harmonizado é cogente, pois foi introduzido no Brasil por meio de uma convenção internacional, que, uma vez introduzida no ordenamento jurídico pátrio, revoga ou modifica a legislação tributária interna e será observado pela que lhe sobrevinha, conforme estabelece art.98 do CTN. Outro aspecto que vale ser ressaltado é que, de acordo com a legislação do MAPA que dispõe sobre concentrados, o produto concentrado é definido como aquele que contém todos os extratos e aditivos da bebida, o que permite, quando diluído, apresentar os mesmos padrões de identidade e qualidade do produto final. Essas são as prescrições contidas nos arts. 13 e 30 da Lei nº 8.918/1994, in verbis:

Art. 13. A bebida deverá conter, obrigatoriamente, a matéria-prima vegetal, animal ou mineral, responsável por sua característica sensorial, excetuando o xarope e o preparado sólido para refresco. [...] § 4º O produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal. [...] Art. 30. O preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refrigerante.

Observando-se o processo produtivo da empresa anteriormente apresentado, percebe-se que as partes dos kits são, em verdade, matérias-primas na produção do xarope composto (concentrado), não podendo ser confundido de forma alguma com o próprio concentrado, isso porque as “partes” que compõem os kits não são elementos prontos e completos, que, se diluídos individualmente, sejam capazes de resultar em um refrigerante com todos os seus aspectos de sabor, cheiro, cor e demais características físico-químicas. Como antes demonstrado, o concentrado somente é obtido em fase posterior de industrialização na modalidade transformação, ocorrida na engarrafadora, quando então há mistura (a adição dos ingredientes deve ocorrer de forma lenta e cuidadosa e seguir certa sequência, conforme a formulação de cada sabor) das partes contendo os ingredientes com outros elementos (água, açúcar, etc), resultando em produto intermediário para a produção do refrigerante, denominado xarope concentrado, esse sim classificado nas Ex. 01 ou 02 do código 2106.9010 da TIPI, dependendo da capacidade de diluição. Por fim, esse xarope concentrado sofre tratamento complementar com a diluição em água carbonatada, dando origem ao refrigerante. Essa última etapa pode ser realizada tanto no estabelecimento da engarrafadora, como no estabelecimento de um produtor final (bares e restaurantes), nesse último caso utilizando-se as máquinas de post mix. Não se nega que algumas das partes dos kits se caracterizam como preparações, mas essas preparações não podem ser consideradas “extratos concentrados ou sabores concentrados2”, pois, embora sejam destinadas à produção de bebidas ou alimentos em geral, não se encontram prontas para, somente por diluição, produzir a bebida, exigindo-se, pois, outras etapas de industrialização pela

mistura das substâncias contidas nas partes adquiridas dos fornecedores e outros ingredientes para se chegar ao “concentrado” propriamente dito e este, por fim, ser diluído em água carbonatada, dando origem à bebida pronta, que no caso é o refrigerante. Para essas partes constituídas de preparações, mas sem identidade com os “concentrados”, a fiscalização atribuiu os códigos 2106.90.10- “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas” ou o código residual 2106.90.90- “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, cujas alíquotas do IPI são zero, por aplicação da RGI-1 e RGC-1. Restando comprovado que as partes individuais de cada kit não são aptas para a fabricação direta das bebidas da posição 2202 por meio de diluição, pois isoladamente não apresentam as características próprias de um extrato concentrado, não podem ser enquadrados no Ex.01 do código 2106.90.10. Os referidos kits se constituem, na verdade, em matérias-primas para a produção do extrato (xarope) concentrado, que somente é obtido após etapas de industrialização ocorridas na engarrafadora. Assim, como a classificação da mercadoria é definida pelas características intrínsecas e extrínsecas da mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador (aquisição dos kits dos fornecedores), e não na utilização a ser conferida pelo destinatário, os componentes dos kits adquiridos devem ser classificados de acordo com as suas características consideradas individualmente e as regras de interpretação do SH e NESH. Nesse mesmo sentido, temos várias decisões do CARF, dentre as quais destacamos as seguintes ementas parciais:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013 "KITS" PARA BEBIDAS. CLASSIFICAÇÃO INDIVIDUALIZADA. POR COMPONENTE. Os denominados "kits" para produção de bebidas no estabelecimento do comprador, por não serem misturados, não podem ser classificados como uma única preparação sob o código NCM/SH 2106.90.10 "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas", devendo ser classificados individualmente, por cada componente. A classificação de produtos não misturados sob um único código de preparação somente é autorizada quando haja previsão nos textos das posições e das notas de seção e de capítulo ou nas respectivas notas explicativas ou regras gerais do Sistema Harmonizado, o que não ocorre no caso das preparações a que se referem o código NCM/SH 2106.90.10. Em face da classificação individualizada por componentes do denominado "kit" resta prejudicado o enquadramento no Ex tarifário 01 código NCM/SH 2106.90.10 pleiteado pela contribuinte, o que também não se revelou adequado para nenhuma das partes componentes do "kit", conforme devidamente motivado pela fiscalização.

(Acórdão nº3402004.073 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de relatoria da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, sessão de 26 de abril de 2017) ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015 IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. Nas hipóteses em que a

mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI. (Acórdão nº3201005.720 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de relatoria do Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, sessão de 25 de setembro de 2019) ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010 IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI. (Acórdão nº 3402003.799 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, redator designado o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, sessão de 26 de janeiro de 2017)

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

Classificação fiscal correta dos kits de refrigerantes Dentre os componentes dos kits para refrigerantes adquiridos pela AMBEV no período abrangido pela ação fiscal, são de maior importância: - As partes que contém extrato de noz de cola, além de outros aromatizantes /saborizantes e de corante caramelo, dos kits destinados à preparação dos refrigerantes PEPSI Cola;

- As partes que contém extrato vegetal de guaraná e/ou de açaí, com outros aromatizantes/saborizantes dos kits sabor guaraná; - As partes que contém o líquido natural, além de aromatizante, estabilizantes e corante dos concentrados natural limão diet fe1403 kit; concentrados natural limão fe1403 kit; concentrados natural s tônica fe1401 kit; concentrados natural rm kit; kit h2oh limão; e dos kits destinados à preparação dos refrigerantes Sukita. Prosseguindo-se a análise na análise da classificação fiscal mais acertada para as partes dos kits de refrigerante, faz-se importante observar o disposto na RGI 3A do SH, que assim versa: Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte: a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma

delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria. Dada a ausência de uma posição mais específica, um produto que contenha extrato que é ingrediente fundamental no aroma ou no sabor da bebida, além de outras substâncias, classifica-se no escopo da posição 21.06, a qual trata das “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”, conforme esclarecem as Notas Explicativas dessa posição: Classificam-se especialmente aqui: [,,,] Classificam-se especialmente aqui: As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também freqüentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

Verifica-se da estrutura da posição 21.06 que a mesma se desdobra em apenas duas subposições, estando a subposição 21.06.10 reservada aos “Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas” que por certo não se trata dos produtos em comento. Assim, as partes dos kits de refrigerante que contenham extrato de noz de cola, extrato vegetal de guaraná, de açaí, ou líquido natural (concentrados natural limão diet fe1403 kit; concentrados natural limão fe1403 kit; concentrados natural s tônica fe1401 kit; concentrados natural laranja rm kit; kit h2oh limão e dos kits destinados à preparação dos refrigerantes Sukita) e outros aromatizantes/saborizantes devem ser enquadrados na subposição 2106.90 da NCM, destinada a “outras” preparações. Já a subposição 2106.90 só se desdobra em um único item 2106.90.10 da NCM “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”, que é correta, e cuja alíquota do IPI é zero. [...] Tais componentes não se enquadram no Ex 01 do referido código, uma vez que para ser extrato concentrado, que é uma preparação composta, deverá conter o extrato vegetal de sua origem e todos os demais aditivos necessários, a fim de apresentar, quando diluído, as mesmas características de identidade presentes na bebida elaborada a partir dele. Entende-se, portanto, com base na RGC-1, estrutura basilar da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprova pelo Decreto 6.006, de 28 de dezembro de 2006 e,

subsidiariamente, nos esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº435, de 28 de janeiro de 1992, com seu texto consolidado pela IN RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008, com alterações da IN RFB nº1.072, de 2010, e da IN RFB nº 1.262, de 2012, que os componentes dos kits para refrigerantes adquiridos por AMBEV, mistura do extrato com outros aromatizantes/saborizantes (extrato vegetal de guaraná e/ou de açaí; líquido natural dos concentrados: natural limão diet fe1403 kit, natural limão fe1403 kit, natural limão fe1403 kit, natural s tônica fe1401 kit, natural laranja rm kit, h2oh limão, e destinados à preparação dos refrigerantes Sukita; extrato de noz de cola ou Flavours), classificam-se no código 2106.90.10 da NCM: “Preparações dos tipos utilizadas para elaboração de bebidas”, cuja alíquota conforme TIPI é 0% (zero). Nos itens a seguir, trata-se da classificação fiscal dos demais componentes de kits para refrigerantes adquiridos por AMBEV. As partes dos kits fornecidos que não contém extrato vegetal de guaraná, nem líquido natural dos refrigerantes sabor limão ou laranja, ou Sukita ou extrato de noz de cola, são formados por acidulantes, conservantes e outros ingredientes, como edulcorantes e/ou sequestrantes. As matérias-primas utilizadas nos kits fornecidos pela Pepsi ou pela Arosuco não se caracterizam como óleos essenciais da posição 33.01. A mistura de pelo menos dois desses ingredientes resulta numa preparação para uso em diversos alimentos, mas não especificamente para aplicação em bebidas. Por aplicação da Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado-RGI1/SH, as “Preparações alimentícias diversas” classificam-se no Capítulo 21.

Como não se verifica uma posição específica que trate das preparações em questão, resta a posição 21.06, que trata das “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”. Verifica-se da estrutura da posição 21.06, que a mesma desdobra-se em apenas duas subposições, estando a subposição 2106.10 reservada aos “Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas”, enquanto a subposição 2106.90 é reservada a “outras preparações”. Assim, a preparação em análise deve ser enquadrada na subposição 2106.90. Tendo em vista que a preparação sob análise é utilizada de forma geral para qualquer tipo de indústria alimentícia e, portanto, não é do tipo específico utilizado para elaboração de bebidas de que trata o item 2106.90.1, e igualmente não é do tipo utilizado para fabricação de pudins do item 2106.90.2, nem é um complemento alimentar do item 2106.90.3, mas também não é uma mistura à base de ascorbato de sódio referido no item 2106.90.3, nem se enquadra como goma de mascar do item 2106.90.5, e muito menos como caramelos do item 2106.90.6, resta-lhe o item residual “Outras” do código 2106.90.9. Diante desse fato, dentre os componentes fornecidos pela Pepsi e pela Arosuco, aqueles formados por uma mistura de acidulantes, conservantes e outras matérias que não o extrato vegetal de guaraná nem o líquido natural refrigerantes sabor limão ou laranja, ou Sukita, ou extrato de noz de coloa, devem ser classificados no código residual 2106.90.90, reservado às “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições-Outras-

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

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

Glosa de créditos oriundos da aquisição de bebidas para comercialização

Conforme informado no TVF, a fiscalização constatou que a fiscalizada se creditou de IPI destacado em notas fiscais relativas a entradas de refrigerantes destinados a revenda cujos documentos fiscais foram emitidos por estabelecimento de firma pertencente ao mesmo grupo econômico (Ambev Brasil Bebidas Ltda, CNPJ nº73.082.158/0049-76). Também constatou a fiscalização que as industrializações desses produtos não o foram sob encomenda, sendo que a fiscalizada deu saída à referidas bebidas por meio de notas fiscais de vendas destinadas a terceiros em que o IPI foi destacado, ou por meio de notas fiscais de transferência para outras filiais em que foi utilizada suspensão do imposto.

Por oportuno, esclarece-se que, à época, existiam dois sistemas de tributação do IPI para esse ramo de atividade de fabricantes de bebidas: ad rem (REFRI) e o regime geral. No regime especial ad rem, denominado de regime do REFRI-Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias, as fabricantes de bebidas tinham que fazer opção por essa modalidade e a sua tributação se dá pela quantidade produzida de bebidas, por marca de produto e embalagem, aplicando-se um valor fixo por unidade de produto. No tocante ao regime comum ou geral, a tributação do IPI se dá por meio da aplicação de alíquotas previstas na Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI), conforme prevê o art.222 do RIPI/2010 e nos arts. 3º a 13º do Decreto nº6.707/2008. Consta nos autos que a matriz do estabelecimento fiscalizado é optante do Regime Especial (REFRI-Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias) e, uma vez que a matriz tenha optado pelo regime especial de tributação do IPI, a opção é válida para todos os seus estabelecimentos, nos termos do §1º do art.58-J da Lei nº10.833/2003. Quanto a tributação do IPI, o regime tributário (REFRI) das bebidas em questão era previsto, para os fatos geradores ocorridos no período analisado, pela Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, com a redação dada pelos arts. 58-A a 58-U da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e com as modificações de redação introduzidas pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 (RIPI/2010, art. 204)), in verbis:

Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008) I - uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do

estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008) II - (...) Parágrafo único. Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no parágrafo único do art. 58-A desta Lei. (negritos nossos)

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

A recorrente não contesta nos autos que as operações ora analisadas se trata de produtos acabados (refrigerantes) adquiridos pela fiscalizada e destinados à comercialização. Por consequência, tem-se que o IPI correspondente a tais operações já havia sido pago de uma vez pelo estabelecimento fabricante da bebida, não cabendo o destaque de IPI, tampouco o seu creditamento em operação seguinte. Como se sabe, nas operações de revenda de produtos acabados, a Recorrente atua meramente como comerciante, diferentemente do que acontece na revenda de bens de produção (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem), em que o estabelecimento que faz a revenda é obrigatoriamente equiparado a industrial (RIPI/2002, art. 9º, § 4º; RIPI/2010, art. 9º, § 6º). O creditamento ocorrido pela entrada de produtos acabados para comercialização efetuado pela recorrente foge da lógica da sistemática de apuração do IPI e não possui qualquer respaldo legal. Desta feita, não há direito ao crédito nas operações ora analisadas, sendo que a recorrente deveria ter agregado ao custo das mercadorias vendidas o valor do IPI destacado nas notas fiscais de transferência, vez que inexistente previsão legal para creditamento do imposto nessa situação. Em sua defesa, a recorrente explica que posteriormente à entrada e ao registro dos créditos sobre as bebidas recebidas, houve a saída destes mesmos produtos com débito do imposto. Tal fato é constatado a partir dos demonstrativos e documentos exemplificativos juntados aos autos (doc. 08 da impugnação), que demonstram claramente que as mercadorias revendidas pelo estabelecimento autuado saíram com débito do IPI, ao passo que as mercadorias transferidas a centros de distribuição foram por eles tributadas quando da ulterior saída a terceiros. Portanto, em ambas as situações, certo é que o imposto creditado na entrada foi posteriormente debitado e pago nas saídas dos produtos a terceiros, nada havendo a ser exigido da Recorrente. Aduz ainda que se o registro do crédito fosse vedado em função de as mercadorias se sujeitarem ao regime monofásico, jamais poderia haver o lançamento do tributo, tendo ele sido, ao final, recolhido pela própria Recorrente antes do início do procedimento de fiscalização. Haveria, quando muito,

pagamento a destempo do IPI (mera postergação), não estando autorizado o procedimento adotado pela fiscalização, qual seja, a glosa dos créditos acompanhada da cobrança de tributo já liquidado. Afinal, desse procedimento resultaria bis in idem vedado pelo ordenamento. Por isso, entende que nesse tipo de caso, em que, de acordo com a acusação, configura-se o cumprimento da obrigação tributária principal, mas após a data em que o crédito tributário deveria ser adimplido, a legislação prevê o lançamento apenas de juros de mora e multa isolados (Lei nº 9.430/96, art. 43). Aliás, diz que é esse o entendimento da Administração Tributária Federal, expresso no Parecer Normativo nº02/1996, em matéria de IRPJ e CSLL, perfeitamente aplicável ao caso:

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

Inicialmente, entendo que o caso não se amolda ao instituto da postergação do tributo, em decorrência da inobservância do regime de competência, uma vez que não houve antecipação de um creditamento de IPI, nem a postergação da escrituração de um débito de IPI. O que ocorreu nas operações ora analisadas foi a escrituração indevida tanto de crédito quanto de um débito, conforme antes demonstrado. Não obstante, sobre essa matéria o colegiado resolveu baixar o processo em diligência para que a autoridade fiscal adotasse os seguintes procedimentos: a) intimar o autuado a fazer prova cabal de sua alegação de lançamento indevido de débitos nas saídas de mercadorias recebidas para revenda, sobretudo com a segregação entre as saídas dos produtos fabricados daqueles comercializados; b) com base na prova produzida nesses termos pelo contribuinte, reconstituase a escrita fiscal dos períodos de apuração alvo, excluindo-se os débitos porventura indevidamente lançados; e c) repercutir a reconstituição da escrita no lançamento de ofício ora analisado, em parecer circunstanciado, em que se mencionem também quaisquer outras informações pertinentes; Em atendimento ao solicitado, a fiscalização juntou aos autos o seguinte relatório, no qual consta as conclusões sobre as informações solicitadas:

Tendo-se em vista a conversão do julgamento em diligência conforme Resolução nº 3402 003.480 do CARF, à fl. 1615, a fim de se excluir os débitos de IPI relativos aos produtos sujeitos ao regime monofásico, recebidos de outros estabelecimentos para revenda, procedemos à análise da documentação apresentada no processo de AI nº 10880.727044/2015-61 e elaboração do presente relatório (documentação apresentada em resposta à Intimação realizada no DCC nº 10906.104306/2023-99 com ciência em 14/03/2023). Inicialmente, do laudo acostado à fl. 1659, verificou-se que o levantamento realizado pelo interessado objetivou demonstrar o lançamento do imposto na saída dos produtos recebidos pelo estabelecimento para simples revenda. Por se tratarem

de produtos sujeitos ao regime monofásico quando da sua saída dos estabelecimentos industriais remetentes, os créditos apurados pelo fiscalizado restaram glosados no procedimento fiscal formalizado no processo acima. A partir da relação de notas fiscais de entrada anexada ao Auto de Infração, demonstrando a glosa de créditos no valor de R\$ 744.027,99, foi elaborado pelo interessado o Anexo 1.1 do laudo técnico (fl. 1681), que se trata basicamente da mesma relação de notas fiscais, porém com a indicação de algumas notas em duplicidade, produtos recebidos em devolução e produtos não enquadrados no regime monofásico. Nessa apuração o interessado chegou ao valor de R\$ 736.906,64 de créditos de IPI referentes à 1.706.113 produtos que entraram no estabelecimento para revenda, portanto muito próximo ao montante obtido pela fiscalização. A partir daí foi elaborado o Anexo 1.1.3 que se trata da própria relação do Anexo 1.1, porém ordenada por produto. Nos demais anexos foram apenas conferidos o regime de tributação dos diversos produtos (regime monofásico) e a devida escrituração dos documentos fiscais nos correspondentes livros fiscais. A partir dos produtos do Anexo 1.1.3 foram obtidos os documentos fiscais de saída correspondentes, contendo códigos de operação fiscal (CFOP) indicadores de operações com mercadorias recebidas de terceiros, quais sejam, os CFOPs 5403, 6403, 5152 e 6152. O interessado também considerou as notas fiscais de produtos saídos em bonificação (CFOPs 5910 e 6910), uma vez que não seria possível fazer a distinção entre produtos que foram industrializados no próprio estabelecimento daqueles recebidos de terceiros para revenda. A relação de notas fiscais de saída dos respectivos produtos obtida foi acostada à fl. 2221 (Anexo 2.1) concluindo que o IPI lançado sobre os mesmos seria da ordem de R\$ 1.551.479,18. Esse valor, em bases mensais, seria o valor dos débitos a serem estornados na reconstituição da escrita fiscal, conforme determinado em Resolução do CARF, uma vez que se tratam de produtos anteriormente tributados pelo regime monofásico, cujos créditos restaram glosados pela fiscalização (no valor de R\$ 744.027,99 conforme acima). Entretanto, depreende-se que a apuração realizada pelo interessado levou em consideração apenas o CFOP constante dos documentos fiscais, conforme acima. Ademais, foram considerados todos os produtos saídos em bonificação, que o próprio interessado admite compreender tanto os produtos industrializados no estabelecimento quanto os recebidos de terceiros. Ocorre que a relação de notas fiscais de saída apresentada no Anexo 2.1 pelo interessado traz uma quantidade muito superior de produtos (3.216.510 produtos) comparada à quantidade verificada através da relação de notas fiscais de entrada do Anexo 1.1 (1.706.113 produtos). Do que se conclui que a maior parte dos produtos da relação de saídas, em realidade, corresponde a produtos industrializados no estabelecimento, saídos em bonificação ou mesmo com CFOP informado de forma equivocada nos documentos fiscais correspondentes. Assim sendo, a partir dos Anexos 1.1.3 e 2.1.2 (que se tratam das relações de notas de entrada e saída dos Anexos 1.1 e 2.1 ordenados por produto) foram identificados 4 produtos que apresentaram maior divergência

entre as quantidades que entraram e que saíram do estabelecimento, conforme o quadro abaixo:

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

O quadro acima demonstra que na apuração do interessado 1.246.003 unidades dos produtos relacionados foram revendidos ou transferidos pelo estabelecimento, enquanto que apenas 16.176 foram recebidos para revenda. Portanto, uma diferença de 1.229.827 produtos, ou R\$ 725.367,99 em termos de valores de IPI, que devem ser descontados do montante de R\$ 1.551.479,18 apurado pelo interessado a fim de que possam ser estornados na escrita fiscal. Assim sendo, as notas fiscais dos produtos acima foram relacionadas no arquivo ApuraçãoDébitos.xlsx em planilhas nomeadas conforme os códigos de produto, com os valores de IPI correspondentes consolidados mensalmente. Os valores mensais foram então transportados para a planilha "Anexo 2.1- ajustado" do mesmo arquivo para serem descontados do montante apurado pelo interessado, de R\$ 1.551.479,18, do seu Anexo 2.1. Nas demais planilhas foram apurados, para cada produto, os períodos que se encontravam disponíveis para revenda/transferência pelo estabelecimento, conforme as datas de entrada e quantidades de produtos recebidos. A planilha "Anexo 2.1 ajustado" foi reproduzida abaixo.

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

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

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

IPI a serem estornados na escrita fiscal, até dezembro/2011, somaram R\$ 751.658,25, ou seja, da mesma ordem dos créditos glosados pela fiscalização, de R\$ 744.027,99 (ou R\$ 736.906,64 na apuração do interessado), como esperado, uma vez que se tratam de produtos acabados recebidos, e posteriormente destinados, pelo estabelecimento (ou seja, sem agregação de valor através de novo processo industrial). No arquivo ReconstituiçãoEscrita.xlsx foram reproduzidas a escrita fiscal original (Livro RAUPI) e a escrita fiscal reconstituída pela fiscalização, constantes do Auto de Infração, bem como uma nova versão da escrita fiscal reconstituída com maior detalhamento dos valores glosados do crédito. Na planilha "RAUPI Reconstituído Diligência" foram estornados os valores obtidos do quadro acima chegando-se a uma diferença a recolher do IPI de R\$ 17.796.332,53 (no lançamento original a diferença a recolher era de R\$ 18.555.112,13). Foram também realizadas as devidas correções no valor do crédito glosado pela fiscalização, de R\$ 744.027,99 para R\$ 736.906,64, conforme apurado no Anexo 1.1 do interessado. Na mesma planilha foi realizada a atualização dos valores da multa de ofício e dos juros moratórios do Auto de Infração sobre as novas diferenças a recolher apuradas (crédito tributário total atualizado de R\$ 40.670.509,79 para R\$ 39.012.351,64). Assim sendo, em cumprimento ao item 'd' da Resolução do CARF à fl. 1615, encaminhe-se ao Recorrente para manifestação no prazo de 30 dias, nos termos do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011. (negritos nossos)

Como se observa, a fiscalização reconheceu que parte do IPI lançado era indevido, apurando-se uma diferença a recolher do IPI de R\$ 17.796.332,53 (no lançamento original a diferença a recolher era de R\$ 18.555.112,13). Foram também realizadas as devidas correções no valor do crédito glosado pela fiscalização, de R\$ 744.027,99 para R\$ 736.906,64. Por fim, foi realizada a atualização dos valores da multa de ofício e dos juros moratórios do Auto de Infração sobre as novas diferenças a recolher apuradas (crédito tributário total atualizado de R\$ 40.670.509,79 para R\$ 39.012.351,64). A recorrente se manifestou sobre o resultado da diligência concordando integralmente com os seus termos. Desta feita, não havendo mais controvérsia sobre essa matéria, entendo que o resultado da diligência deve ser acolhido no presente voto.

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

A Fiscalização constatou que a empresa se creditou indevidamente de valores de IPI referentes a aquisições de bens de uso e consumo (itens de manutenção e material intermediário de produção), uma vez que tais itens não se subsomem ao conceito de insumo no âmbito do IPI. Não foram aceitos, assim, os valores referentes a gastos com combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, equipamentos de segurança, filtros e retentores, material de limpeza e higienização, material elétrico e hidráulico, peças de reposição e uniformes dos empregados, para gerar créditos básicos, uma vez que esses bens não se incluem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, consumidos no processo de industrialização, únicos insumos admitidos por lei,

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

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25): I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (negrito nosso).

A recorrente alega que a glosa fundada no PN COSIT nº65/1979, segundo o qual necessário que o consumo desses itens intermediários decorra de contato direto com o produto final equivale a criar um novo requisito ao creditamento que não tem amparo em lei. O sentido do termo “consumidos” previsto na lei refere-se à perda de características inerentes aos itens necessários à industrialização decorrentes das sucessivas transformações ocorridas na industrialização, à perda de suas propriedades à qual corresponde acréscimo no valor do produto final. Assim, o que se exige é que o bem seja de algum modo aplicado na produção e que, sem ele, a fabricação da mercadoria não seja possível, tal como se dá com os materiais envolvidos no caso. Essa questão já tinha sido enfrentada por minha antiga turma colegiada (3402) em caso da mesma Recorrente (AMBEV) no acórdão nº 3402-003.227, de lavra da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula. Naquela oportunidade, por unanimidade de votos, a turma julgadora, em composição bem diferente da atual, afastou as pretensões da recorrente nos seguintes termos:

(...). No que concerne às demais glosas, de itens de manutenção e reparação de máquinas (gaxetas, mangueiras, anéis de vedação, selo mecânico, disco separador, retentor, etc.), elas foram efetuadas pela fiscalização pelo fato de os produtos adquiridos não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Não obstante a técnica da não cumulatividade do IPI tenha amparo no art. 153, §3º da Constituição Federal, esse dispositivo, por si só, não assegura o direito ao crédito do IPI sobre os produtos adquiridos, havendo a necessidade de lei ordinária, regulamento e normas complementares (art. 100 do CTN) que tragam as condições e as formas para que esse crédito possa ser aproveitado pelo contribuinte, conforme já decidido no Acórdão nº 3302002.127 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, j. 22/05/2013, Rel. Gileno Gurjão Barreto. Nesse contexto é que dispõe o art. 226, I do Regulamento do IPI/2010, e dispunha o art. 164, I do RIPI/2002, vigente à época dos fatos geradores, que os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados podem creditar-se do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na

industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. Também os Pareceres Normativos CST nº 65/79 e nº 181/74, que são atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, nos termos do art. 100, I do CTN, auxiliam na determinação do sentido e alcance das normas legais e do regulamento acerca de quais insumos ensejam aproveitamento de créditos do IPI.

Com efeito, dispõem o item 11 do Parecer Normativo CST nº 65/79 e o item 13 do Parecer Normativo nº 181/74 que: [Parecer Normativo CST nº 65/79] 11. Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, material de embalagens), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente. [Parecer Normativo nº 181/1974] (...) 13. Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, não geram direito ao crédito do imposto os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.” [grifos da Relatora] Assim, em consonância aos dispositivos e atos normativos acima mencionados, o aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa. De forma que não há como acolher a pretensão da recorrente de ter reconhecido o direito ao crédito do IPI sobre tudo aquilo que contribui para o processo produtivo. Neste mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508), cujos termos vincula este colegiado consoante regra referida acima contida no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. O RECURSO ESPECIAL Nº 1.075.508 SC (2008/01532905), representativo de controvérsias, nos termos do artigo 543C do CPC, traz a seguinte ementa: EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003). 2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se 'aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'. 3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos 'que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final', razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (...). No caso, a recorrente não discorda que os produtos adquiridos para manutenção e reparação não tenham tido contato físico direto, nem sofreram ou exerceram diretamente ação no produto industrializado. No entanto, o desgaste geral das peças e equipamentos, decorrentes de sua utilização normal, e não por ação direta no produto em fabricação, não dá o direito ao creditamento do IPI, conforme se depreende as normas acima transcritas. De outra parte, a glosa não se deu em face de tais bens integrarem o ativo permanente, sendo desnecessária tal comprovação pelo Fisco, como sustentado pela recorrente. (grifos constantes no original, sublinha nossa).

Percebe-se que no presente caso há coincidência de parcela dos bens glosados e aqui debatidos daqueles que foram objeto de glosa e análise no citado acórdão. Os bens abrangidos pelo voto são (conforme informado na coluna "uso pelo estabelecimento autuado" à fl. 425): as partes, peças de máquinas, aparelhos e equipamentos, produto para assepsia, manutenção máquinas e equipamentos, etc. Dessa forma, com a devida vênia, adota-se aqui nestes autos os fundamentos transcritos do voto, a fim de indeferir o creditamento do IPI referente aos citados

bens, nos termos do art. 50, § 1o da lei nº 9.784/99. Diante do exposto, entendo como pertinente a glosa operada pela Fiscalização.

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

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

No período de janeiro a dezembro de 2011, houve também o aproveitamento de créditos de IPI na entrada de “kits” para refrigerantes acompanhados de notas fiscais emitidas por estabelecimento de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico: AMBEV Brasil Bebidas Ltda., CNPJ 73.082.158/0049-76. Consoante a argumentação alinhavada em tópico precedente, a classificação fiscal dos “kits” para refrigerantes não deve ser no código 2106.90.10 Ex 01, pois não se trata de preparações compostas, mas de preparações simples para elaboração de bebidas, acondicionadas em bombonas (2106.90.10, 0%). São os seguintes os “kits”: - CONC NAT S GUARANÁ DIET FE1431 KIT - CONC NAT LIMÃO DIET FE1403 KIT - CONC NAT S TONICA FE 1401 KIT - CONC NAT S LARANJA BR KIT - SUKITA MIX BAG IN BOX 18L - KIT H2OH LIMÃO - KIT PEPSI COLA 35005 06 02 PEPSICOLA - CONC NAT FE1430 ACAI KIT - CONC NAT S GUA ACAI FE1430 PARTE - CONC NAT LIMAO FE1403 BOMBONA - CONC NAT S GUARANÁ FE1430 BOMBONA Por outro lado, sendo o caso de destaque do imposto nas notas fiscais, não há provas de que a impugnante tenha assumido o ônus financeiro do imposto na internação dos produtos, a despeito de intimação lavrada em 28/12/2015 (fls. 377/381) nos seguintes termos: “Esclarecer a origem e comprovar a regularidade dos créditos escriturados, inclusive, informando a base legal que os justificaria e demonstrando a transferência de recursos ao emitente pelo destinatário, constantes de sua Escrituração do ano de 2011, conforme planilha em Anexo”; (g.m.) Segundo a resposta encaminhada (fls. 382 e 383), a transferência de recursos à empresa emitente das notas fiscais, pertencente ao mesmo grupo empresarial, teria sido levada a cabo mediante encontro de contas; porém não houve a comprovação inequívoca da alegação, apesar da documentação apresentada referente a registros contábeis (fls. 393/411). Assim, mantém-se a glosa.

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

atualizado de R\$ 40.670.509,79 para R\$ 39.012.351,64). É como voto. (documento assinado digitalmente) Pedro Sousa Bispo

Isto posto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para aplicar ao presente processo o resultado alcançado no processo 10880.727044/2015-61, em razão da prejudicialidade identificada.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro