



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.728984/2021-46
ACÓRDÃO	3401-014.212 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

CRÉDITOS INCENTIVADOS DE IPI. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. VALOR TRIBUTÁVEL.

A base de cálculo do crédito incentivado de IPI, decorrente de aquisição de insumo isento, é o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial fornecedor do insumo. Estando seu preço supervalorizado de forma indevida, com valores que dizem respeito ao produto final e não ao insumo, não pode essa parcela integrar o “valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial”. Nessa situação, o valor tributável não é igual ao preço registrado na nota fiscal, só podendo ser o custo de fabricação acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação de saída.

MULTA DE OFÍCIO. PROVAS INSUFICIENTES PARA A MULTA QUALIFICADA.

Em razão de provas consideradas insuficientes para evidenciar as circunstâncias de sonegação, fraude e conluio, foi retirada a multa qualificada. Mantida apenas a multa de ofício de 75%.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL PRÓPRIA EM RELAÇÃO A CADA UM DOS COMPONENTES DO KIT.

Nas hipóteses em que a mercadoria denominada “kit concentrado” 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 do adquirente, cada um dos componentes desses *kits* deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDOS E PARECERES TÉCNICOS. COMPETÊNCIA. VINCULAÇÃO.

A classificação fiscal não é aspecto técnico e, desta forma, o laudo de especialistas não tem qualquer vinculação para a autoridade administrativa no que a ela se refere, pois a própria autoridade, considerando as regras aplicáveis à classificação, tem competência para formar seu juízo a respeito. Assim, apenas os aspectos técnicos abordados nos pareceres encomendados pela impugnante podem ser aproveitados na análise levada a efeito no julgamento, mas o juízo acerca da classificação fiscal compete à autoridade julgadora.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

AUTO DE INFRAÇÃO. ALEGAÇÕES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo, nos autos, atos, termos e decisões lavrados por autoridade incompetente, bem como não se verificando preterição ao direito de defesa, não se cogita de nulidade.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considera-se não contestada a matéria que não tenha sido expressamente questionada, não integrando, assim, o objeto da lide.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

EVENTO DE INCORPORAÇÃO. EXISTÊNCIA DE COISA JULGADA EM RELAÇÃO À INCORPORADA. EFEITOS EM RELAÇÃO À INCORPORADORA.

A incorporadora deve se sujeitar aos efeitos da coisa julgada existente em relação à incorporada, no que diz respeito aos direitos e obrigações dela absorvidos. Por ser terceiro, as demais relações jurídicas da incorporadora, senão aquelas absorvidas da incorporada, não estão neste alcance. Nas relações jurídicas tributárias continuadas, o preceito normativo individual e concreto, imposto pela decisão judicial transitada em julgado, vale para o futuro, enquanto não alterados os elementos de fato e/ou de direito formadores dessa relação.

INEXISTÊNCIA DE NORMAS COMPLEMENTARES NOS TERMOS DO ART. 100 DO CTN. APLICAÇÃO DE PENALIDADES E ACRÉSCIMOS LEGAIS. PROCEDÊNCIA.

Não se aplica a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, ao contribuinte que age com estrita observância das normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN. Mas se inexistem normas complementares que respaldem a conduta do contribuinte, não há que afastar as penalidades e os acréscimos legais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade. No mérito, por maioria, em dar parcial provimento para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%. Vencidos os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio e Celso Jose Ferreira de Oliveira que davam parcial provimento para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Giglio, Laércio Cruz Uliana Júnior, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos e Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Leonardo Correia Lima Macedo – Conselheiro

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão 108-038.152 – 27ª TURMA/DRJ08, que julgou improcedente a(s) Impugnação(s) apresentada(s) pelo sujeito passivo, mantendo o crédito tributário de exigência.

Do Relatório da DRJ

O relatório da DRJ resume os fatos da seguinte forma:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para o lançamento de ofício do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, em desfavor da

interessada em epígrafe, constituindo-se os respectivos créditos tributários, cumulados com multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 55.905.945,63 (cinquenta e cinco milhões, novecentos e cinco mil, novecentos e quarenta e cinco reais, e sessenta e três centavos), valor consolidado na data do lançamento conforme exibido no “Demonstrativo do Crédito Tributário” (e-fl. 2358).

Integrando também o lançamento, foi atribuída a AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA, CNPJ 03.134.910/0001-55, a responsabilidade tributária solidária pelo crédito tributário constituído.

Consta na “Descrição dos Fatos” (e-fl. 2361) a seguinte infração à legislação:

CRÉDITOS INDEVIDOS - OUTROS CRÉDITOS

INFRAÇÃO: CRÉDITO INDEVIDO (DEMAIS MODALIDADES DE CRÉDITO) – BEBIDAS

Exercendo as funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, realizamos ação fiscal relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) junto ao estabelecimento do contribuinte acima identificado, abrangendo a verificação da *legitimidade dos créditos fictos do IPI escriturados no período entre janeiro de 2017 a dezembro de 2019*.

Tendo sido constatado que a fiscalizada não poderia ter aproveitado os créditos em questão, foi lavrado Auto de Infração para cobrança do imposto que deixou de recolhido nas saídas.

Os fatos apurados pela fiscalização e a fundamentação para o lançamento de ofício foram detalhados nos seguintes relatórios:

- *RELATÓRIO DE AÇÃO FISCAL nº 01 - Análise de aspectos relativos à isenção do IPI e ao*

direito a aproveitamento de créditos fictos em função de decisões judiciais.

- *RELATÓRIO DE AÇÃO FISCAL nº 02 - Utilização indevida de classificação fiscal e alíquota únicos no cálculo dos créditos fictos.*

- *RELATÓRIO DE AÇÃO FISCAL nº 03-A : Irregularidades no valor tributável utilizado para cálculo dos créditos fictos. Referido relatório descreve em seu tópico VII os*

procedimentos adotados para formalização do lançamento de ofício.

- *ANEXO AOS RELATÓRIOS DE AÇÃO FISCAL: visão geral do litígio.*

Ficou caracterizado o interesse comum entre a fiscalizada e AROSUCO na situação que constituiu os fatos geradores da obrigação principal, e, em consequência, o estabelecimento da responsabilidade solidária deste último.

A respeito dos fatos apurados pela Fiscalização, seguem, em resumo, as informações contidas nos Relatórios de Ação Fiscal e Anexo.

I- RELATÓRIOS FISCAIS

I.1- Relatório de Ação Fiscal nº 01

A fiscalizada apropriou-se de créditos fictos de IPI oriundos dos chamados “kits concentrados”, adquiridos da AROSUCO AROMAS E SUCOS, CNPJ 03.134.910/0001-55, e da PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA, CNPJ 02.726.752/0001-60, empresas situadas na Zona Franca de Manaus (ZFM). Tais kits foram identificados como uma mercadoria única classificada no Ex 01 do código TIPI 2106.90.10.

Nas notas fiscais de saída emitidas pela Arosuco e pela Pepsi Amazônia não houve destaque de IPI, pois os contribuintes entendem que as mercadorias estariam isentas do imposto com base no artigo 81, inciso II, e, em alguns casos, também no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.

Crédito previsto no art. 237 do RIPI/2010

Tratando-se de adquirentes de bens fabricados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, há na legislação do IPI uma espécie de incentivo na forma de crédito quando ocorrer o atendimento dos seguintes requisitos:

- a) Que o produto adquirido seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária.
- b) Que o estabelecimento fornecedor seja localizado na Amazônia Ocidental.
- c) Que os projetos do fornecedor tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa.
- d) Que o produto adquirido não seja o fumo do Capítulo 24 nem as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI.
- e) Que o bem seja empregado pelo adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Dentre as embalagens individuais dos kits recebidos pela fiscalizada de seus fornecedores localizados na ZFM, somente nos extratos de guaraná foi utilizado insumo que se caracteriza como matéria-prima agrícola e extrativa vegetal.

Os componentes que contêm extrato de guaraná fazem parte de kits recebidos da Arosuco e fazem jus à isenção do art. 95, III, do RIPI/2010, mas são tributados à alíquota zero, pois devem ser classificados no *caput* do código 2106.90.10 da TIPI. Os demais componentes de kits recebidos da Arosuco e da Pepsi Amazônia não foram elaborados com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional.

No caso da elaboração de componentes com sabor cola, é empregado o corante caramelo. Alguns outros componentes vendidos pela Pepsi Amazônia e Arosuco

também contém corante caramelo. Entretanto, o corante caramelo não é uma matéria-prima extrativa, e sim um produto intermediário resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos e de açúcar.

De acordo com a fiscalizada, ocorrendo o emprego de açúcar regional na elaboração do corante caramelo, estaria assegurada a isenção do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 e, por consequência, o direito de crédito nele previsto.

Recurso Extraordinário nº 592.891/SP

O STF, apreciando o tema nº 322 de repercussão geral no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, fixou a seguinte tese:

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

De acordo com o STF, cabe o creditamento de IPI apenas em relação a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos da ZFM por empresa situada fora da região, limitando-se o direito às hipóteses de isenção, que não abrangem as demais hipóteses de desoneração (alíquota zero ou não tributação).

Os kits oriundos da ZFM não são produtos isentos (assim como não são produtos sujeitos à alíquota zero ou positiva e nem produtos NT), pois não encontra guarida na legislação a ficção de que um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários acondicionados separadamente se constitui em uma mercadoria única para fins tributários.

São os componentes individuais dos kits que devem ser avaliados para que se defina se são tributados a alíquotas positivas e se fazem jus à isenção decorrente dos incentivos fiscais atinentes à Zona Franca de Manaus. As embalagens individuais que compõem os kits são tributadas à alíquota zero, não podendo gerar os créditos do IPI discutidos no RE nº 592.891.

Em relação às embalagens individuais contendo substâncias puras, nem sequer estes requisitos foram atendidos, configurando motivo adicional a confirmar a ilegitimidade dos créditos do IPI.

Desta maneira, a fiscalizada não pode se beneficiar da decisão do RE nº 592.891.

Decisão judicial transitada em julgado

A Pepsi-Cola Engarrafadora Ltda, CNPJ 73.082.158/0001-21, cuja razão social foi alterada para Ambev Brasil Bebidas S/A e que, em janeiro de 2014, foi incorporada pela Ambev S/A, CNPJ 07.526.557/0001-00, interpôs ação ordinária nº 98.06115252, distribuída à 3ª Vara da Justiça Federal em Campinas, visando “a declaração de inexistência de relação jurídica que obrigue a autora ao recolhimento do IPI sem o aproveitamento dos créditos extemporâneos

decorrentes das aquisições de insumos com imunidade, isenção, não-tributados ou tributados à alíquota zero, para fins de compensação, considerando o prazo decadencial quinquenal, com correção monetária desde os respectivos recolhimentos, a contar de 05.03.89”.

Apesar de obter sentença parcialmente favorável na primeira instância, a decisão transitada em julgado foi desfavorável ao sujeito passivo, no que concerne ao direito de creditamento do IPI na aquisição de insumos isentos, imunes ou tributados à alíquota zero. A decisão judicial definitiva desautorizou expressamente o contribuinte a se creditar de valores que denominou “créditos fictícios” do IPI, sejam extemporâneos ou não.

A prática reiterada de apropriação do crédito ficto relativo à aquisição dos *kits* de insumos, além de não observar os requisitos para utilização da isenção do art. 95, III, do RIPI/2010, desrespeita a decisão judicial em ação impetrada pela empresa incorporada pela fiscalizada.

Desvirtuamento dos objetivos do incentivo fiscal

O emprego de uma pequena quantidade de insumo regional (açúcar mascavo ou óleo de dendê) na elaboração de corante caramelo e de filmes plásticos ocorreu sem propósito técnico, tendo motivação unicamente tributária.

Análise do corante caramelo produzido por D.D. Williamson

O açúcar cristal que serviu de base para a elaboração do corante caramelo utilizado pela Pepsi e pela Arosuco não foi proveniente de fornecedores localizados na Amazônia Ocidental, mas sim do Estado de Mato Grosso e, em determinados períodos, Mato Grosso do Sul ou Goiás.

No ano de 2011, a D.D. Williamson passou a utilizar açúcar mascavo da Amazônia Ocidental no seu processo produtivo.

A maior parcela da produção de D.D. Williamson utilizou açúcar cristal oriundo da Amazônia Ocidental. No corante caramelo em que foi utilizado açúcar cristal oriundo da Amazônia Ocidental, a D.D. Williamson NÃO incluiu açúcar mascavo no processo produtivo.

Outra parcela da produção de D.D. Williamson empregou apenas açúcar cristal produzido fora da Amazônia Ocidental. Neste caso, incluiu em 2011 uma pequena quantidade de açúcar mascavo no processo produtivo. A maior parte do corante caramelo elaborado sem açúcar cristal da Amazônia Ocidental, mas com açúcar mascavo, foi vendida para a Pepsi Amazônia e para a Arosuco.

Em resumo: apenas uma parcela da produção de corante passou a utilizar açúcar mascavo, justamente a parcela destinada a clientes que tinham dificuldade em defender a aplicação da isenção do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, já que não era utilizada matéria-prima da Amazônia Ocidental.

A quantidade de açúcar mascavo empregada no processo produtivo de D.D. Williamson foi ínfima. O valor total de suas compras de açúcar mascavo foi menor do que 7 mil reais em 2014 e 2015, chegando a 14,4 mil reais em 2018.

A inclusão de açúcar mascavo no processo produtivo de D.D. Williamson não só não trouxe vantagens técnicas, como trouxe um risco para qualidade do corante caramelo produzido (para que a qualidade do produto não seja prejudicada, o fabricante precisa cuidar para que a quantidade de açúcar mascavo permaneça em níveis ínfimos).

Face ao exposto, só se pode concluir que a decisão de introduzir o açúcar mascavo no processo produtivo do corante caramelo foi tomada com a intenção de auxiliar fabricantes de bebidas a defenderem o direito ao aproveitamento de créditos fictos do IPI.

Análise dos filmes plásticos adquiridos de VALFILM

A Ambev também calculou créditos fictos de IPI oriundo de aquisições de filmes plásticos fornecidos por VALFILM AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ 03.071.894/0001-07, empresa localizada na ZFM.

Até o ano de 2008, A Ambev não tinha argumentos para defender que na elaboração dos filmes teria sido empregada matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, assegurando a isenção do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 e, em consequência, o crédito incentivado.

A partir do ano de 2008, a Valfilm passou a empregar uma pequena quantidade de óleo de dendê (segundo o fornecedor, aproximadamente 2%), insumo que garantiria o direito ao benefício sob análise.

A utilização de óleo de dendê na fabricação dos filmes plásticos é absolutamente dispensável. A Valfilm afirmou que a utilização do óleo de dendê em substituição ao óleo mineral de

petróleo teria trazido a vantagem de conferir ao produto final maior biodegradabilidade. Essa afirmativa contém um erro crasso: a biodegradabilidade de uma resina termoplástica não depende, e não é influenciada, pelo uso de aditivos na produção dos filmes plásticos. Como a empresa usa resinas termoplásticas convencionais (derivadas do petróleo) e não plásticos biodegradáveis feitos a partir de matérias vegetais, não há absolutamente nada que ela possa adicionar à resina que ela compra para alterar as propriedades dessa resina quanto a sua (in)capacidade de ser biodegradável.

De acordo com Ramalho (2009), plásticos biodegradáveis têm propriedades físicas e químicas semelhantes ao plástico comum, mas levam entre 18 a 20 meses para serem degradados. Isso porque muitos micro-organismos, como bactérias e fungos encontrados no solo, liberam algumas enzimas capazes de decompor os plásticos biodegradáveis, o que é impossível no caso do plástico convencional. A biodegradação pressupõe atividade biológica que transforma material orgânico

em gás carbônico, água e húmus. Ela ocorre na presença de oxigênio, umidade e micro-organismos aeróbicos (que necessitam de ar) em quantidade suficiente.

O fabricante Dow Chemical informa que a resina de polietileno (utilizada pela Valfilm) é insolúvel em água e é inerte no meio ambiente. Em outras palavras, o produto não é biodegradável:

Afirmar que adicionar de uma pequena quantidade de óleo de dendê em uma mistura na qual existe polietileno transforma o resultado em um biopolímero é um absurdo completo.

Não se pode garantir que exista vantagem para o meio ambiente nem mesmo em relação à pequena parte do produto final correspondente a óleo de dendê. O óleo de dendê, quando degradado em ambiente anaeróbico, típico de lixões e aterros sanitários, gera gás metano, o qual é reconhecido pelos cientistas como um grande causador do efeito estufa.

Resumindo, 98% dos produtos que a Valfilm fabrica permanecerão no lixão ou aterro sanitário sem degradação por pelo menos 100 anos, enquanto os 2% restantes terão produzido um dano maior ao meio ambiente do que se tivesse sido utilizado um óleo mineral ao invés de dendê.

Resta apenas como evidente uso para o óleo de dendê na produção de filmes atuar como veículo para tingimento do plástico, dando o colorido desejado no produto final. Como o próprio termo diz é apenas um veículo, função para o qual há uma infinidade de outros óleos, tanto de origem mineral quanto vegetal, e com custo bem mais interessante.

A Valfilm citou exemplos de aditivos com custo superior ao do óleo de dendê, mas não negou que existam aditivos de custo inferior. A Valfilm afirmou, ainda, que “À época em que a Intimada iniciou suas pesquisas com o objetivo de utilizar alguma fonte vegetal, local, no processo produtivo dos seus produtos, existia uma forte pressão do mercado para que produtores de plásticos, como a Intimada, oferecessem aos seus clientes um produto que fosse diferenciado, autossustentável e menos agressivo ao meio ambiente”.

Conclui-se que a Valfilm empregou em seu processo produtivo uma pequena quantidade de aditivo que não traz o alegado benefício ao meio ambiente, e que jamais seria usado se não fosse o interesse em gerar créditos do IPI para os adquirentes com base no art. 6º do Decretolei nº 1.435/75. Assim, a alteração no processo produtivo realizada pela empresa no ano de 2008 ocorreu sem propósito técnico, tendo motivação unicamente tributária.

1.2- Relatório de Ação Fiscal nº 02

Verifica-se que o próprio relatório traz um sumário das constatações levantadas pela autoridade fiscal, o qual, por bem resumir toda a sua exposição, é cabível aqui reproduzi-lo na íntegra, como segue (todos os destaques são do original).

27) *Um dos fundamentos para a tese exposta pela fiscalização no presente relatório é*

o item XI da Nota Explicativa da Regra Geral de Interpretação (RGI) 3 b), criado em função de solução de consulta emitida pelo CCA - Conselho de Cooperação Aduaneira.

27.1 - Observe-se que esta fiscalização não fundamentou sua tese na RGI/SH nº 3 b), mas sim apresentou uma Nota criada com objetivo de impedir a classificação dos componentes em posição única com base nas RGI/SH 3 b) ou 2 a). A decisão do CCA registrou que as Regras 2 a) e 3 b) não deveriam ser aplicadas às bases das bebidas em questão, ou seja, trata-se de uma exclusão, levando à aplicação da RGI/SH nº 1 sobre cada componente individual.

27.2 - É possível se considerar que mencionado fundamento torna desnecessário o aprofundamento de todos os demais fundamentos expostos pela Fazenda e pelas empresas, porque as autoridades brasileiras precisam seguir Convenção Internacional que o Brasil se comprometeu a seguir, conforme artigos 96 e 98 do CTN.

28) *Este relatório demonstrará que a decisão do CCA não poderia ter sido outra, pois existem diversos fundamentos sólidos que amparam o entendimento de que não se pode classificar “kits” de ingredientes em código único.*

28.1 - Salvo nas hipóteses expressamente previstas na legislação (em especial nas RGI/SH 2 e 3), os textos dos códigos de classificação fiscal referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único (para produtos líquidos ou em pó, entende-se como corpo único o conteúdo da sua embalagem primária).

28.2 - A legislação sobre classificação fiscal não permite que bens apresentados em conjunto sejam classificados em posição única com base unicamente na RGI/SH 1 (ou seja, sem aplicação também da RGI/SH 2 ou da RGI/SH 3, e sem aplicação de Nota de Seção/Capítulo).

28.3 - Embora a saída em conjunto de insumos que terão a mesma finalidade seja comum em diversos setores econômicos, a legislação sobre classificação fiscal também não prevê qualquer hipótese em que insumos acondicionados em diferentes embalagens primárias, dos tipos utilizados por indústrias, devam ser enquadrados em posição/código único.

29) *Outro ponto importante a observar é que a posição 2106 o Ex 01 do código 2106.90.10 são próprios para preparações alimentícias. Inexiste na legislação sobre classificação fiscal, inclusive na TIPI e nas NESH, caso em que a palavra “preparação” seja utilizada para se referir a um conjunto de ingredientes que não estejam misturados entre si. Também inexiste base para tal entendimento na literatura técnica e nos dicionários da língua portuguesa.*

30) *Considerando-se o disposto no art. 3º da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado (“Obrigações das Partes Contratantes”), e a previsão da*

RGI/SH 1 de que a classificação fiscal é determinada pelos textos das posições, constata-se que:

30.1 - Para fins de definição sobre a possibilidade de classificação unitária do “kit”, é indispensável que se avalie se a legislação internacional permite que a mercadoria seja classificada em posição única (quatro primeiros dígitos do Sistema Harmonizado). Não é possível iniciar a avaliação em questão pela análise do texto de destaque tarifário criado pelo legislador brasileiro.

30.2 - Não existe norma que autorize que a legislação de cada país signatário da Convenção do SH defina se em seu território um conjunto de insumos industriais acondicionados separadamente pode ou não pode ser classificado em posição única. Ou seja, para este fim são irrelevantes as alegadas “especificidades” ou “peculiaridades brasileiras”.

30.3 - A definição dada pelo legislador brasileiro a “concentrados com determinada capacidade de diluição” é importante para a avaliação da classificação individual das embalagens contendo preparações da posição 21.06, mas o “kit” de ingredientes não poderia ser classificado em código único ainda que todas as especificações constantes do texto do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI descrevessem perfeitamente suas características.

30.4 - A realidade, porém, é que o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI descreve características que os ingredientes da ZFM não possuem. Além do já mencionado conceito da palavra “preparação”, observe-se que a maior parte dos kits incluem matérias puras que estão no seu estado físico natural. Jamais se poderia identificar substâncias que nem sequer estão na forma concentrada como “concentrados”.

31) Ao contrário de que procuram indicar as empresas, o kit não é um “produto único”

que “não teria serventia caso fosse comercializado separadamente”. Trata-se aqui de

questão de fato, pois independe de qualquer interpretação ou avaliação subjetiva.

31.1 - O ácido cítrico e outros aditivos não sofrem qualquer alteração de suas características na ZFM, onde são apenas pesados e reacondicionados. Assim, poderiam

ser utilizados em uma grande variedade de produtos do setor alimentício. Isto não acontece apenas por interesse comercial dos fornecedores de Manaus.

31.2 - Atualmente existem diversos fabricantes de refrigerantes brasileiros (inclusive marcas de alto renome) que adquirem em Manaus apenas uma preparação líquida acondicionada em embalagem individual, recebendo os “componentes sólidos” diretamente do exterior ou de fornecedores localizados fora da região amazônica.

31.3 - Não existem razões físico-químicas que impeçam que a etapa imediatamente posterior à realizada na ZFM (ou seja, mistura entre preparações líquidas e aditivos na forma sólida, etapa que inclui a adição de água e açúcar) seja efetuada na ZFM, tanto que em diversas cidades dos Estados Unidos existem fábricas que comercializam apenas xarope composto. Isto não acontece no Brasil apenas em função de decisão comercial das empresas.

31.4 - O fato que no final do ano de 2018 PEPSI AMAZÔNIA passou a importar do Uruguai os componentes dos kits vendidos para AMBEV de forma individual demonstra a falta de base técnica e legal dos argumentos apresentados pelas empresas. As regras de classificação fiscal são as mesmas para importações e para operações realizadas no mercado nacional. É descabido que acidulantes e conservantes classificados no momento da importação no capítulo 29 da NCM venham depois a ser classificados por PEPSI AMAZÔNIA como integrantes da preparação única referida no Ex 01 do código 2106.90.10, sabendo-se que PEPSI AMAZÔNIA não efetua qualquer operação que altere as características físico-químicas dessas matérias puras.

31.5 - Quanto à alegação de que o kit “não pode ser usado de forma fragmentada pelo cliente”, note-se que isto pode ser dito em relação a qualquer conjunto de ingredientes (nenhuma indústria do setor alimentício elabora produtos sem usar todos os ingredientes da receita). Ou seja, as empresas mencionam uma característica óbvia/comum, que não torna o conjunto um “produto único” para fins de classificação fiscal. Seja tratando de produtos do setor de bebidas, seja de outros produtos, a TIPI apresenta códigos próprios para ingredientes individuais, e códigos próprios para a preparação resultante de sua mistura.

31.6 - Na mesma linha do parágrafo anterior, a afirmação de que “a separação das partes líquidas e sólidas visa apenas resguardar as suas propriedades físicas e químicas” é óbvia e comum a vários insumos destinados a produtos do setor alimentício, nada acrescentando à presente discussão. A “impossibilidade de mistura antecipada” dos ingredientes das bebidas apenas reforça o entendimento da fiscalização, demonstrando que o acondicionamento em embalagens individuais não é um detalhe formal. Para formação do verdadeiro concentrado, é indispensável a realização de uma série de operações de industrialização.

32) Ressalte-se que, independentemente dos pontos expostos no item anterior, a classificação fiscal deve ser efetuada de acordo com as características que a mercadoria apresenta no momento do fato gerador (no caso em análise, saída dos estabelecimentos instalados na ZFM), e não de acordo com características que só aparecerão em etapas futuras da cadeia produtiva.

32.1 - Pela descabida lógica das empresas, as operações de industrialização executadas pelo fabricante de refrigerantes devem ser consideradas irrelevantes para fins de definir a tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados, apenas pelo fato de que, como é normal em qualquer processo produtivo, tal processo precisa seguir determinadas etapas.

32.2 - Para fins de classificação fiscal, não importa definir se a empresa dá saída a mercadorias de baixo grau de transformação em decorrência de vantagens logísticas, de limitações técnicas, de interesse econômico/tributário ou de qualquer outro motivo. De qualquer maneira, um produtor de matérias-primas não pode tributar suas mercadorias como se fossem produtos intermediários, assim como fabricantes de produtos intermediários não podem tributar suas mercadorias como se já se caracterizassem como produtos finais.

32.3 - As empresas têm o direito de definir seu método de negócios, inclusive a forma como seus produtos são comercializados. Mas, tendo AMBEV decidido adquirir na ZFM insumos de baixo grau de transformação, devem ser obedecidas as consequências tributárias da sistemática de atuação que foi escolhida.

33) Tendo ficado demonstrado que o fabricante de bebidas não poderia ter aproveitado créditos fictos gerados por “kits” oriundos da ZFM, justifica-se a glosa da totalidade destes valores. Note-se que a glosa não decorre de simples erro de classificação fiscal, mas sim de escrituração de créditos fictos oriundos de mercadorias que NÃO EXISTEM para fins de classificação fiscal, adquiridas por meio de documentos considerados inidôneos e sem valor legal (artigos 394 e 427 do RIPI/2010).

Resumo das constatações do presente relatório

Tópico III: Análise de Nota Explicativa que determina que os kits de insumos para bebidas não podem ser classificados em posição única:

34) A controvérsia existente no presente processo (se um conjunto de insumos para fabricação de bebidas deve ser classificado em posição/código único ou separadamente) já foi submetida à organização competente para resolver dúvidas sobre a aplicação do Sistema Harmonizado (SH), que é o Conselho de Cooperação Aduaneira – CCA, nome corrente da OMA - Organização Mundial das Aduanas.

35) A organização internacional decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente. A RFB obteve o texto completo da solução dada pelo CCA, tendo providenciado sua tradução juramentada.

36) Em vez de emitir um parecer válido apenas para os conjuntos de insumos objeto de consulta, o CCA optou por oficializar seu entendimento por meio da incorporação nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir:

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.

37) Não procede alegação de AMBEV de que o mencionado item XI não especificaria qual o tratamento a ser dado a tais mercadorias. A tradução juramentada juntada ao presente processo deixa claro que o objetivo da inserção da norma em questão nas NESH foi justamente fixar o entendimento de que insumos acondicionados separadamente devem ser classificados de forma individual. Não se pode atribuir à Nota XI da RGI 3 b) um sentido diferente do que foi detalhadamente explicado pelo CCA.

38) Trabalho que CRIOU um dispositivo legal não pode ser descrito como “estudo preparatório” ou como uma simples “interpretação”, como as empresas já alegaram.

A decisão do CCA pode ser comparada à Exposição de Motivos de uma Lei, com a diferença de que apresenta um grau de detalhamento muito superior ao normalmente apresentado pelo legislador brasileiro.

39) Apenas a posição (4 primeiros dígitos de cada código de classificação) e a subposição (6 primeiros dígitos) são fixados pelo CCA/OMA, mas o art. 3º da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado prevê que os países signatários devem respeitar a posição e a subposição definidas pela OMA.

39.1 - Desta maneira, a decisão do CCA não impediria que, por exemplo, o legislador brasileiro criasse um desdobramento na subposição 2106.90 onde fosse individualmente classificada a preparação líquida integrante do “kit guaraná”.

39.2 - O que o legislador brasileiro não fez, nem poderia, seria criar um desdobramento na subposição 2106.90 próprio para o enquadramento de bases para bebidas, analisadas em conjunto.

40) Parece não haver dissenso de que inexistente norma brasileira que estabeleça restrições ou ressalvas ao disposto no art. 1º do Decreto nº 97.409/1988, segundo o qual “A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apensa por cópia ao referido Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém”.

41) Assim, observado o disposto nos artigos 96 e 98 do CTN, a Nota XI da RGI/SH 3 b) é suficiente, por si só, para determinar a impossibilidade de classificação fiscal dos “kits” em posição única do SH.

Tópico IV: Análise das demais normas do SH que confirmam que os kits não podem ser classificados em posição única:

42) Embora a Fazenda considere ser desnecessário analisar o mérito do entendimento adotado pelo CCA/OMA, já que de qualquer maneira a decisão incorporada no item XI da Nota Explicativa da RGI/SH 3 b) deve ser seguida pelo Brasil e pelos demais países signatários da Convenção sobre o SH, este tópico demonstrará que a conclusão a que chegou a organização internacional não poderia ter sido outra.

43) *Salvo nas hipóteses expressamente previstas na legislação (destacando-se as RGI/SH 2 e 3), os textos dos códigos de classificação fiscal referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Para produtos líquidos ou em pó, entende-se como corpo único o conteúdo da sua embalagem primária.*

43.1 - *Não se encontra nas normas sobre classificação fiscal (aí incluídas as NESH e os pareceres da OMA aprovados pela IN RFB n.º 1.926/2020) nenhum caso em que insumos dos tipos utilizados por indústrias apresentados em conjunto tenham sido classificados em posição/código único da Seção IV do SH (onde estão as preparações alimentícias).*

43.2 - *Os únicos bens do setor alimentício enquadrados em posição única da Seção IV do SH correspondem a produtos destinados diretamente ao consumidor final, que foram classificados no código correspondente à matéria ou artigo que confere ao conjunto sua característica essencial, com base na RGI/SH 3 b). Sobre a matéria, ver neste relatório o subtítulo “Pareceres de classificação da OMA aprovados pela RFB”.*

43.3 - *As empresas reconhecem que as hipóteses previstas nas RGI/SH 2 e 3 não abrangem o caso em análise, e defendem que a classificação dos kits em posição única estaria amparada na RGI/SH 1.*

43.4 - *Entretanto, analisando-se a legislação, não se encontra nenhum caso em que, mesmo sem previsão em Nota de Seção/Capítulo ou no próprio texto da posição, mercadorias apresentadas conjuntamente tenham sido classificadas em posição única com base somente na RGI/SH 1 (ou seja, sem aplicação também da RGI/SH 2 ou 3).*

44) *Dentre as normas que permitem que mercadorias apresentadas conjuntamente sejam classificadas em posição única, destaca-se a RGI/SH 3 b), que mostra qual a posição a ser escolhida quando se analisa sortidos ou um conjunto de matérias/obras.*

A possibilidade de aplicação da RGI/SH 3 b) a bases para bebidas foi completamente eliminada com a criação do item XI da Nota Explicativa da Regra Geral de Interpretação (RGI) 3 b).

45) *Em outros processos administrativos que trataram do assunto aqui discutido, argumentou-se que os kits já possuiriam todas as características essenciais de um concentrado para refrigerantes, e que o transporte em embalagens individuais seria uma condição formal que em nada alteraria a sua condição material de ser um concentrado.*

45.1 - *O argumento de que o kit adquirido pelo fabricante de refrigerantes pode ser tributado como se fosse o concentrado referido nos destaques “Ex” do código 2106.90.10 da TIPI por “já possuir as características essenciais de um concentrado para refrigerantes” se constitui em uma “invenção” de uma regra de interpretação do SH baseada na lógica da RGI 2 a), mas sem obedecer às definições e exclusões da RGI 2 a).*

45.2 - A RGI 2 a) aplica-se a mercadorias de natureza muito diferente de preparações do setor alimentício. As Notas III e IX da RGI 2 a) afastam a aplicação desta regra aos produtos das Seções I a VI da TIPI (onde estão as preparações para bebidas).

46) A RGI/SH 2 b) mostra que um conjunto de matérias ou obras deve ser classificado conforme os princípios enunciados na Regra 3.

46.1 - Como esclarece a alínea X das Notas Explicativas à Regra 2 b), a mencionada RGI diz respeito às matérias associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias.

46.2 - Como esclarece a alínea XI das Notas Explicativas à Regra 2 b), o efeito desta norma é AMPLIAR O ALCANCE de posições que mencionam uma determinada matéria, de modo a incluir naquelas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias.

46.3 - Ao explicar que a RGI/SH 2 “amplia o alcance” de determinadas posições, a citada Nota confirma um dos pontos fundamentais colocados no presente tópico: o “normal” é que os textos dos códigos de classificação fiscal se refiram a mercadorias que se apresentam em corpo único.

46.4 - A alínea X das Notas Explicativas à Regra 2 b) esclarece que as expressões “matérias misturadas ou associadas a outras matérias” e “obras constituídas por duas ou mais matérias” não abrangem as posições que tratam de “preparações”, ou seja, de misturas de substâncias diversas. A última frase da citada alínea explica que nessa situação as “preparações” devem classificar-se apenas por aplicação da Regra 1. Fica assim explicitado que não há que se falar em “ampliar o alcance” do texto das posições que já mencionam “preparações”.

47) Os casos em que bens apresentados conjuntamente são classificados em posição única sem aplicação das RGI/SH 2 ou 3 correspondem a conjuntos claramente descritos nos textos legais da NCM (texto de posição, Notas de Seção ou de Capítulo).

47.1 - Estes conjuntos se constituem em produto final ou são destinados a constituir um produto final em operação simples, geralmente executada por consumidor final.

47.2 - É o caso, por exemplo da Nota 3 à Seção VI, da Nota 1 à Seção VII e da Nota 4 ao Capítulo 95.

47.3 - Note-se que na Seção IV do SH não existe nenhuma Nota de Seção ou de Capítulo com previsão semelhante às Notas mencionadas no parágrafo anterior. Juntamente como o já exposto em relação à alínea X das Notas Explicativas à Regra 2 b), fica demonstrado que no caso de bens do setor alimentício as possibilidades de classificação de conjuntos em posição única são ainda mais restritas do que nas Seções posteriores.

Tópico V: Análise do texto da posição 21.06 e do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI 48) Existe uma clara hierarquia entre os diferentes níveis dos códigos de classificação.

48.1 - Como a legislação internacional não permite a classificação de insumos industriais apresentados separadamente em posição única, autorização para este procedimento jamais poderia ser encontrada no texto do Ex 01 do código 2106.90.10, ainda que se interpretasse que o texto do destaque “Ex” pode ser tecnicamente aplicado à mercadoria em análise.

48.2 - Desta maneira, antes de discutir as características técnicas das mercadorias referidas no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, AMBEV e seus fornecedores deveriam apresentar base legal para classificação dos kits em posição única.

49) De qualquer modo, a realidade é que tanto o texto da posição 21.06 como o do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI indicam características que as mercadorias em análise NÃO possuem.

50) Para que se defina se os textos da posição e do destaque Ex podem ou não ser aplicado aos “kits”, basta que se avalie um único ponto: existe base para que um conjunto de insumos acondicionados separadamente seja identificado como uma preparação alimentícia única? A resposta é NÃO.

50.1 - Seja em dicionários da língua portuguesa, seja na TIPI e nas NESH, a palavra preparação jamais é utilizada para se referir a um conjunto de bens apresentados separadamente. Como o próprio nome indica, preparação é algo que está preparado, misturado.

50.2 - As Notas Explicativas da posição 21.06, ao descreverem as preparações compostas dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, dizem que elas podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como conservantes e acidulantes. Adicionar uma substância à outra significa misturá-las entre si, e não as transportar lado a lado da ZFM até seu destinatário.

50.3 - Observe-se as empresas não foram capazes de citar qualquer caso de mercadoria formada por partes individuais não misturadas que as NESH identifiquem como uma preparação alimentícia única. Fica evidente que esta hipótese não existe na legislação.

50.4 - Quimicamente, a correção do entendimento adotado pela fiscalização da RFB sobre o significado da palavra “preparação” foi confirmada pelo Parecer Técnico 013/2018, emitido pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer.

51) A maior parte dos kits incluem matérias puras que estão no seu estado físico natural. Jamais se poderia identificar substâncias que nem sequer estão na forma concentrada como os “concentrados” a que se refere o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

52) O Ex 01 e o Ex 02 do código 2106.90.10 são próprios para mercadorias que apresentam as mesmas características, exceto pela quantidade de água que precisa ser adicionada para obtenção da bebida pronta para consumo. Não faz sentido a pretensão das empresas de identificar da mesma maneira (ou seja, como um concentrado com capacidade de diluição medida em partes da bebida para cada parte do concentrado) os kits elaborados em Manaus e os concentrados para máquinas postmix (ou o xarope composto utilizado como produto intermediário).

Tópico VI: Identificação das classificações e alíquotas próprias para os componentes dos kits:

53) Tendo ficado amplamente demonstrado que a fiscalizada não poderia ter aproveitado créditos fictos com utilização de alíquota única, o que justifica a glosa da totalidade destes valores, o segundo ponto a analisar é se existem créditos a serem concedidos ao contribuinte.

54) As preparações líquidas recebidas pela fiscalizada, dentre elas as que contêm extrato de cola ou extrato de guaraná e outros ingredientes, devem ser classificadas no caput do código 2106.90.10, tributado à alíquota zero do IPI. A alíquota zero também deve ser aplicada às substâncias que se apresentam em forma pura (capítulo 29 da TIPI).

55) Portanto, o IPI potencialmente incidente sobre os componentes dos kits é igual a zero, inexistindo créditos a serem concedidos ao contribuinte.

56) Esta fiscalização apresentou uma série de evidências para sua conclusão de que as preparações líquidas da posição 21.06 industrializadas na ZFM devem ser individualmente classificadas no caput do código 2106.90.10 da TIPI, e não no seu Ex 01:

56.1 - “1º fundamento”: definições baseadas na legislação brasileira (textos do Ex 01 e do Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI e de artigos do RIPI).

56.2 - “2º fundamento”: definições baseadas na legislação internacional sobre classificação fiscal (em especial, RGI/SH e NESH). Note-se que as NESH da posição 21.06 abrangem as preparações classificadas no caput do código 2106.90.10 da TIPI, que foi o código indicado pela fiscalização para a maior parte das preparações oriundas da ZFM.

56.3 - “3º fundamento”: as mercadorias usualmente chamadas de “concentrados” são soluções prontas para, mediante diluição, resultarem no produto final (o detergente concentrado nada mais é do que a forma concentrada do detergente, assim como o suco concentrado é a forma concentrada do suco). Cada produto pronto para consumo resulta da diluição de um único concentrado.

56.4 - “4º fundamento”: conceito de “concentrado” e de “capacidade de diluição” de acordo com a literatura da química (esta fiscalização juntou ao presente processo pareceres emitidos pelo LA Falcão Bauer). A “capacidade de diluição”

referida no texto do Ex 01 (e também do Ex 02) do código 2106.90.10 é um método de expressão da concentração. Quando a TIPI prevê que o concentrado deve apresentar determinada capacidade de diluição medida em partes da bebida por parte de concentrado, NÃO está indicando que é suficiente uma mera análise da relação entre o peso/volume do insumo e o peso/volume da bebida final. Se assim fosse, a TIPI usaria a palavra “peso” ou “volume”.

56.5 - “5º fundamento”: conceito de “concentrado” de acordo com a legislação técnica brasileira relativa a bebidas (esta fiscalização juntou ao presente processo três Ofícios do MAPA que deixam claro que as definições constantes da legislação técnica podem ser utilizadas na avaliação do tipo de preparação que se caracteriza como um “concentrado”, mesmo que tal preparação seja destinada para uso industrial).

56.6 - “6º fundamento”: análise de trechos retirados de livros técnicos sobre a indústria de bebidas. Um deles descreve procedimentos muito semelhantes aos que são executados no Brasil pelos fornecedores instalados na ZFM, confirmando que a “base da bebida” (“beverage base”) e suas “partes” individuais são consideradas como ingredientes das bebidas, e não como concentrados. Referido livro também define que o concentrado (“concentrate”) e o xarope composto (“final syrup”) são preparações líquidas contendo **TODOS OS INGREDIENTES** da base da bebida.

57) Observe-se que a matéria discutida no presente tópico tem importância secundária no presente processo, já que a fiscalizada e seus fornecedores tratam o kit como uma mercadoria indivisível, ou seja, nem mesmo as empresas defendem a tese de que uma embalagem individual deva ser identificada como o concentrado do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

1.3- Relatório de Ação Fiscal nº 03-A

O próprio relatório traz um sumário das constatações fiscais que bem resume toda a sua exposição, sendo cabível aqui reproduzi-lo na íntegra, como segue (todos os destaques são do original).

Da transferência artificial de lucros para AROSUCO

8) A margem de lucro obtida por AROSUCO com a venda de kits para AMBEV representou em torno de 95% da receita operacional líquida do estabelecimento de CNPJ 03.134.910/0001-55, que é a unidade responsável pela produção destes insumos.

Ou, vendo pelo outro ângulo, o somatório do custo de fabricação dos kits com despesas comerciais e administrativas da matriz de AROSUCO representou pouco mais de 5% de sua receita operacional líquida.

9) Os preços dos kits foram determinados mediante utilização de uma variável denominada “deflator”, baseado na receita obtida pela AMBEV com a venda da

bebida acabada, variável esta que foi “calibrada” para atender aos interesses do Grupo Ambev.

10) Ao mesmo tempo em que os preços pagos por AMBEV geraram enorme margem de lucro para AROSUCO, esta devolveu a maior parte de seus lucros para a controladora, na forma de dividendos, criando um contínuo “vai e vem” de valores.

11) Em geral, altas margens de lucro são obtidas quando há uma marca comercial capaz de propiciar uma percepção de valor muito maior pelo mercado.

11.1 - Todavia, as mercadorias vendidas por AROSUCO nada mais são do que ingredientes para fabricação de bebidas vendidos exclusivamente para empresa do mesmo grupo econômico. Os kits incluem componentes que passam por simples reacondicionamento no estabelecimento de AROSUCO (note-se que em dezembro de 2016 o estabelecimento produtor destes insumos possuía apenas 54 funcionários).

11.2 - A marca atribuída aos “kits concentrados” é completamente irrelevante, e nenhuma despesa com publicidade e propaganda é necessária para aumentar as vendas. Além disso, a propriedade das marcas é de AMBEV.

12) Assim, a anormalidade da obtenção de margens tão elevadas nas operações realizadas entre AROSUCO e AMBEV é ponto óbvio, evidente, que dispensa esforço mental mais aprofundado.

13) Tal anormalidade foi confirmada pela fiscalização da RFB mediante análise de documento datado de 18/11/2020, contendo parecer emitido por Magistrado do Tribunal Tributário dos Estados Unidos (United States Tax Court - USTC), em processo que analisou autuação efetuada pela Receita Federal Americana (IRS). Restou incontroverso no citado processo que a remuneração apropriada para a atividade de fabricação de “concentrados” (bens tangíveis) limita-se a 8,5% acima dos custos, percentual calculado por especialistas contratados pela Coca-Cola.

14) Na tentativa de aparentar alguma razoabilidade aos preços pagos pela fiscalizada, o Acordo celebrado entre AMBEV e AROSUCO registrou que os preços cobrados pelo fornecedor incluíam remuneração pelo “valor intrínseco” das fórmulas utilizadas nos “concentrados”.

15) Inicialmente, note-se que o valor de marcas de alto renome (é o caso da marca Antartica) é maior do que o valor da fórmula dos insumos, fato demonstrado em estudos realizados sobre o assunto e confirmado pela própria Coca-Cola no processo americano anteriormente mencionado. Assim, mesmo que, apenas por hipótese, se aceitasse que cabia a alegada remuneração para AROSUCO, a margem da pessoa jurídica que é a dona das marcas deveria ter sido superior à margem do dono das fórmulas.

16) De qualquer maneira, a realidade é que AMBEV e as empresas por ela sucedidas sempre tiveram pleno conhecimento das fórmulas dos “concentrados”

(este relatório identificará o químico responsável pela guarda e atualização da “fórmula secreta” do Guaraná Antarctica, que trabalhava para AMBEV).

16.1 - O químico mencionado no parágrafo anterior continuou a prestar consultoria para AMBEV por muitos anos depois de 2001.

16.2 - Até hoje a fiscalizada é a responsável pelo desenvolvimento e manutenção das fórmulas (no ano de 2018, a empresa inaugurou um centro de tecnologia e inovação no Rio de Janeiro, no qual não trabalha nenhum funcionário remunerado por AROSUCO). Ou seja, é descabida a tentativa de indicar que AMBEV simplesmente abriu mão do segredo industrial e “esqueceu” a valiosa “fórmula secreta”.

16.3 - Assim, AROSUCO e AMBEV têm se valido do pretense segredo industrial para simular algum propósito aos altos preços atribuídos aos “concentrados”.

17) A “transferência” de segredo industrial fez com que os cofres públicos passassem a sofrer uma renúncia fiscal bilionária. Não faz sentido o aproveitamento de créditos fictos calculados sobre o valor de fórmulas desenvolvidas e atualizadas fora da região que se pretende incentivar.

18) Esclareça-se que o detentor de um segredo industrial pode se abster de requerer a patente, mas essa opção acarreta ao titular o ônus de resguardar o segredo para manter seu valor, haja vista não existir impedimento legal para que um terceiro o utilize.

18.1 - No caso do Grupo Ambev, como a pessoa jurídica que fabrica as bebidas é dona das marcas e conhece o segredo industrial relativo a seus insumos, ela teria condições de manter estabelecimentos que produzissem os concentrados, o que reduziria muito seus custos, já que não teria que pagar por preços que hoje incluem margens de lucro altíssimas. Lembre-se que a remuneração usual de mercado para a atividade de manufatura de concentrados é de no máximo 8,5%, conforme apontado no parecer da USTC.

18.2 - O fabricante de bebidas também teria a opção de encomendar a terceiros a manufatura das preparações, pagando apenas a remuneração usual pela atividade fabril de concentrados entre partes independentes.

19) A fiscalização observou que o custo médio de produção por AROSUCO dos kits destinados a serem utilizados por AMBEV na industrialização do xarope composto para refrigerantes marca Guaraná Chopp Antarctica, representou entre 3 e 4% do preço médio de venda praticado por AROSUCO nos anos de 2017 e 2018.

19.1 - Já o custo médio de produção por AMBEV do concentrado para máquinas post mix marca Guaraná Chopp Antarctica foi significativamente superior ao seu preço de venda.

19.2 - Ou seja, após todas as operações industriais e atividades comerciais executadas por AMBEV, a empresa registrou prejuízo na venda do extrato

concentrado para Guaraná Chopp Antarctica, apesar de ser a dona dessa valiosíssima marca.

20) O preço médio praticado por AROSUCO nas exportações destinadas a empresas que fazem parte do grupo Ambev (ou seja, operações que guardam similaridade com as realizadas com AMBEV, por não incluírem o licenciamento de uso das marcas) foi 12,7 vezes superior ao preço médio praticado nas vendas no mercado interno no período entre 2015 e 2018.

21) A unidade de CNPJ 03.134.910/0002-36 da AROSUCO (estabelecimento que fabrica bebidas e que está localizado em Manaus) recebeu kits concentrados com preços em média vinte vezes inferiores aos consignados nas notas fiscais recebidas pelos estabelecimentos de AMBEV localizados nas demais regiões do país.

22) Verificou-se uma diferença de quase 20 vezes entre o CPV (custo do produto vendido) que seria esperado de acordo com as informações apresentadas por AMBEV aos investidores e o valor constante nas notas fiscais de aquisição dos insumos fornecidos por PEPSI AMAZÔNIA e por AROSUCO.

23) Constatou-se que nas notas fiscais emitidas por AROSUCO foram indicados valores para efeito de averbação de seguro e de responsabilidade muito abaixo do valor das mercadorias transportadas (diferenças de 20, 30 ou até 50 vezes). No mercado da área, sabe-se que seguros parciais somente são feitos em casos de exceção. Em seguros de danos, não faria sentido a contratação de apólices com diferenças tão grandes.

24) O último subtítulo do tópico III deste relatório (“Da participação de AMBEV na sistemática que levou ao aproveitamento de créditos inflados nas compras de PEPSI AMAZÔNIA”) cita elementos comprobatórios irrefutáveis da supervalorização de preços praticada pelo estabelecimento de PEPSI AMAZÔNIA instalado na ZFM. Assim, não podem restar dúvidas sobre o interesse e a disposição de AMBEV em participar de planejamento tributário evasivo que levou ao aproveitamento de créditos inflados.

Similaridades e distinções entre a supervalorização de AROSUCO e a de PEPSI AMAZÔNIA

25) A seguir, citamos três constatações que se aplicam às operações que a fiscalizada realizou com AROSUCO e com PEPSI AMAZÔNIA:

25.1 - Os preços praticados por ambos os fornecedores foram inflados com valores decorrentes de operações posteriores realizadas por AMBEV. Com isto, a maior parte do valor tributável utilizado para cálculo dos créditos fictos correspondeu a parcelas que não dizem respeito aos insumos, e sim ao produto final.

25.2 - Para operacionalizar a “transferência” de valores referentes às bebidas para o preço cobrado pelos insumos, foi criado um “vai e vem” de valores, inflando artificialmente os benefícios fiscais recebidos pelas empresas.

25.3 - A obtenção de vantagens fiscais indevidas só se tornou possível pela atuação em conjunto das duas partes envolvidas.

26) Entretanto, a sistemática adotada nas operações que AMBEV realizou com AROSUCO possui algumas particularidades em relação à utilizada nas operações com PEPSI AMAZÔNIA.

26.1 - Nos negócios entre AMBEV e AROSUCO foi criado um “vai e vem” entre dividendos e preços supervalorizados, cujo principal resultado foi o registro de margens de lucro elevadíssimas por AROSUCO, decorrentes da transferência dos lucros da controladora para sua controlada localizada em Manaus.

26.2 - Como PEPSI AMAZÔNIA, ao contrário de AROSUCO, não faz parte do grupo Ambev, o recebimento de preços inflados foi “compensado” com remessas para pagamento de gastos com marketing das bebidas. Com isto, em relação ao IPI, o principal resultado da sistemática adotada pelas empresas foi a transferência dos gastos com marketing das bebidas para os preços registrados pelo fornecedor de insumos.

26.3 - Embora PEPSI AMAZÔNIA tenha obtido uma elevadíssima margem bruta, não registrou alto lucro líquido (ao contrário do que aconteceu com AROSUCO), em decorrência do fato de ter assumido todas as despesas de marketing das bebidas.

27) A titularidade das marcas comerciais das bebidas elaboradas a partir dos kits de insumos recebidos de PEPSI AMAZÔNIA pertence ao Grupo PepsiCo. Com isto, uma parcela dos valores que este fornecedor recebeu de AMBEV se justifica pela cobrança de licenciamento de uso das marcas.

Diferenças entre o texto do presente relatório e o de relatórios anteriores

28) O presente relatório traz alguns elementos que não foram incluídos em Termos/Relatórios finais juntados pela fiscalização da RFB em autuações realizadas até o início do ano de 2021.

29) Dentre os dados obtidos no curso do presente procedimento fiscal, do procedimento realizado no estabelecimento de CNPJ 07.526.557/0049-54 no ano de 2021, e em diligência executada em AROSUCO no ano de 2021, citamos:

29.1 - Constatação de que, consideradas apenas vendas efetuadas pela unidade responsável pela produção dos kits concentrados, a relação entre o lucro operacional e a receita líquida se aproximou de 100% nos anos de 2017 até 2019. A relação entre o custo médio de produção e o preço médio de venda do kit guaraná vendido no mercado nacional para AMBEV ficou entre 3 e 5%.

29.2 - Demonstração da fragilidade das explicações apresentadas pelo grupo Ambev para as grandes diferenças entre os preços praticados por AROSUCO no mercado nacional e os preços nas exportações para empresas controladas.

29.3 - Demonstração de que AMBEV não consegue explicar a lógica econômica e comercial do pagamento pelo “valor intrínseco” das fórmulas, quando se sabe que as fórmulas foram criadas e atualizadas por funcionários de AMBEV.

29.4 - Demonstração de que a atividade de fornecimento dos “kits concentrados” é mais lucrativa do que a produção/comercialização dos refrigerantes, embora os principais diferenciais dos produtos comercializados por AMBEV em relação aos vendidos por concorrentes de menor porte seja o valor das marcas e a capacidade de logística e distribuição.

29.5 - Demonstração de que o fabricante de bebidas do grupo Ambev localizado em Manaus recebeu notas fiscais com preços em média vinte vezes inferiores aos consignados nas notas fiscais recebidas pelos estabelecimentos de AMBEV localizados nas demais regiões do país.

29.6 - Demonstração de que AMBEV registrou prejuízo na venda do extrato concentrado para Guaraná Chopp Antarctica, apesar de ser a dona dessa valiosíssima marca, ao mesmo tempo em que AROSUCO obteve margem de 95% na venda dos kits sabor guaraná.

29.7 - Análise de parecer emitido pelo Tribunal Tributário dos Estados Unidos, em que fica evidenciado que o lucro normal para a atividade de fabricação dos kits de insumos é de 8,5%.

Conclusões do presente relatório:

30) O Grupo Ambev decidiu produzir na ZFM insumos de baixo grau de transformação, os quais geram reduzida quantidade de empregos e renda na região amazônica, mas realizou planejamento tributário evasivo que buscou fugir das consequências tributárias da sistemática de atuação que foi escolhida.

31) Esclareça-se que o presente relatório não pretende determinar que, por si só, a prática de preços elevados deva ser considerada irregular. Entretanto, é necessário que os valores cobrados pelas mercadorias sejam tributados na forma exigida pela legislação. Além disso, não é admissível a adoção de práticas que visem inflar artificialmente o valor tributável de mercadorias.

32) Cabe a glosa total de créditos fictos calculados sobre valor tributável ilegítimo, resultante de práticas de fraude e simulação. Além disso, a multa de ofício deve ser majorada.

33) Mesmo que não se considerasse que o valor tributável dos kits se tornou totalmente imprestável para cálculo de créditos, ainda assim a maior parte da base de cálculo dos créditos fictos utilizada por AMBEV continuaria irregular, pois correspondeu a lucros artificialmente transferidos decorrentes da venda de outra mercadoria, o refrigerante, o que desatende às regras sobre valor tributável estabelecidas na legislação do imposto (em especial, art. 190, inciso II, do RIR/2010).

33.1 - Por valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial, só se pode entender que o art. 190, inciso II, do RIPI/2010 está se referindo a custos e lucros que dizem respeito à industrialização e comercialização do produto cujo valor tributável está em análise. Decisão do STJ analisada neste relatório registrou: “tratando-se de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo do IPI é o valor da operação. Entende-se por 'operação' o próprio processo de elaboração do bem (industrialização) na fase de sua produção”.

33.2 - Vários outros julgamentos, no âmbito administrativo e judicial, definiram que valores referentes a despesas efetivadas após a fase de produção do bem não compõem a base de cálculo do IPI.

33.3 - Note-se que as regras sobre valor tributável mínimo do IPI foram criadas porque o art. 190, inciso II, do RIPI/2010 não seria suficiente para fixar um “pisão” em algumas situações. Por outro lado, em qualquer circunstância, o art. 190, inciso II, do RIPI/2010 é suficiente para limitar o valor tributável do imposto ao valor total da operação de que decorreu a saída do estabelecimento industrial.

33.4 - Observe-se, ainda, que em situações em que as duas partes executam atividades de industrialização e são contribuintes do IPI, como é o caso da relação entre AROSUCO e a fiscalizada, mesmo quando ocorre subvalorização de preços, não é necessária a aplicação de regras sobre valor tributável mínimo do imposto.

1.4- Lançamento de Ofício Reconstituição da escrita fiscal

A fiscalizada se apropriou indevidamente de R\$ 64.281.918,83 de créditos fictos do IPI durante o período de janeiro de 2017 a dezembro de 2019, relativos às aquisições da Pepsi-Cola da Amazônia e da Arosuco, conforme discriminado na tabela seguinte:

VER RELATÓRIO DRJ

Com as glosas efetuadas, procedeu-se à reconstituição da escrita fiscal. Com isso, o contribuinte passou a apresentar saldos devedores de IPI em todos os períodos de apuração.

Foi atribuída responsabilidade solidária a Arosuco e a Pepsi Amazônia, devendo cada uma responder apenas pela parcela das infrações decorrentes das operações em que ficou caracterizado o interesse comum com a fiscalizada. O lançamento decorrente das aquisições da Arosuco encontra-se formalizado no processo nº 11000.728984/2021-46, e aquele decorrente das aquisições da Pepsi Amazônia, no processo nº 11000.728985/2021-91.

Majoração da multa de ofício

As empresas do Grupo Ambev engendraram um sofisticado mecanismo de evasão de tributos, com evidente intuito de dolo na infração à legislação tributária visando a obtenção de benefícios indevidos. No caso, se verificam simulação, fraude e conluio, além da prática reiterada desses atos.

Foi constatado que empresas localizadas em Manaus fizeram alterações em seus processos produtivos, com a inclusão de quantidades ínfimas de insumos da região amazônica, sem qualquer motivo técnico. O real objetivo destas alterações foi possibilitar que os fabricantes de bebidas, com destaque para a Ambev, citassem as matérias-primas regionais açúcar mascavo e óleo de dendê em sua defesa do direito ao aproveitamento de créditos fictos do IPI. Houve também violação de coisa julgada por parte de Ambev.

Por um lado, a Arosuco emitiu notas fiscais inidôneas e sem valor legal para dar saída a kits de insumos de baixo valor agregado, classificando-os como concentrados para bebidas, bens que na realidade ocupam um estágio mais avançado da cadeia produtiva. A maior parte dos kits incluiu até mesmo substâncias puras que passaram por mero recondicionamento na ZFM. Por outro lado, como insumos de baixo valor agregado gerariam, em condições de negociação normais, baixos créditos fictos do IPI, o fornecedor de Manaus, em conluio com os fabricantes de refrigerantes, supervalorizou os preços dos kits.

Ficou caracterizada a prática de simulação no acordo celebrado entre as empresas. Tal documento indicou que a política de preços visa remunerar a Arosuco também pelo valor intrínseco das fórmulas utilizadas nos “concentrados”, quando na realidade a Ambev e empresas sucedidas sempre foram detentoras do “segredo industrial”.

Vale lembrar que aqui está se tratando de operações realizadas entre duas pessoas jurídicas controladas pelos mesmos sócios e administradas pelo mesmo diretor financeiro, nas quais ambas as empresas recebem benefícios proporcionais aos valores dos bens negociados. A Ambev se aproveitou da confusão patrimonial, unidade de direção e interesse comum entre as

duas pessoas jurídicas envolvidas para supervalorizar os preços dos *kits*, gerando uma absurda margem de lucro para a matriz da Arosuco, ao mesmo tempo em que tinha “prejuízo” com a venda de refrigerantes.

Nos relatórios de ação fiscal, foram mostrados os efeitos tributários e benefícios indevidamente auferidos pelas corporações.

O cálculo do IPI efetuado pela fiscalizada a partir da aplicação de alíquota incorreta sobre base de cálculo supervalorizada teve como resultado direto e imediato a criação de ilegítimo direito de crédito do imposto face à União.

Portanto, as irregularidades apuradas pela Fiscalização justificam a majoração do percentual da multa aplicada sobre o imposto lançado de ofício, com base no art. 80, *caput* e § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502/64, uma vez que, no caso concreto, se verificam simulação e fraude, além da prática reiterada.

Responsabilidade solidária da Arosuco

Deve ser atribuída responsabilidade solidária a Arosuco e a Pepsi Amazônia, devendo cada uma responder apenas pela parcela das infrações decorrentes das

operações em que ficou caracterizado o interesse comum com a fiscalizada. O presente processo trata do lançamento decorrente das aquisições da Arosuco.

Consta no Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10/12/2018, que “os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas) mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes”. Esclarece que a responsabilidade tributária solidária “decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou”.

A supervalorização do valor tributável dos *kits* representa um ilícito com o fim de aumentar artificialmente o crédito ficto e, assim, aumentar o saldo credor, ou reduzir o saldo devedor do IPI no estabelecimento adquirente.

Não se trata de mero interesse econômico em aumentar os lucros e a fatia de participação no mercado, mas, especialmente, o de buscar esses objetivos mediante a fraude tributária. O ponto ressaltado no presente trabalho é a fraude, que não ocorreria sem a participação de uma das duas partes.

I.5- Anexo aos Relatórios de Ação Fiscal

Classificação fiscal das mercadorias

Não existe base legal para se desconsiderar o item XI da Nota Explicativa da RGI/SH 3 b), cujo sentido e objetivo estão claramente explicitados em solução de consulta emitida pelo CCA.

Para avaliar a possibilidade de classificação unitária do *kit*, é indispensável que se verifique se a legislação internacional permite que a mercadoria seja classificada em posição única do Sistema Harmonizado. Concluindo-se por essa impossibilidade, a avaliação do texto do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI é desnecessária para fins de decisão sobre a possibilidade de classificação unitária.

Não existe código de classificação fiscal próprio para um conjunto de ingredientes destinados à elaboração de produtos alimentícios. Existem códigos próprios para os ingredientes individuais e códigos próprios para a preparação resultante da mistura.

A saída em conjunto de insumos que terão a mesma finalidade é comum em diversos setores econômicos. Os “*kits* concentrados” não possuem qualquer particularidade que justifique serem o único caso de conjunto de insumos a ser classificado em posição/código únicos.

O texto das NESH da posição 21.06, ao mencionar preparações resultantes da adição de alguns ingredientes a outros, não abrange substâncias apresentadas em embalagens individuais. Quando cita a “adição” aos extratos vegetais de diversas substâncias, a Nota Explicativa está se referindo a uma operação de mistura.

Valor tributável das mercadorias

O STJ definiu no Recurso Especial nº 207.814/RS que “tratando-se de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo do IPI é o valor da operação. Entende-se por 'operação' o próprio processo de elaboração do bem (industrialização) na fase de sua produção”.

Não ocorreu qualquer mudança na legislação do IPI que justifique a adoção de entendimento diferente daquele definido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF 02- 0.403, segundo o qual despesas de promoção pagas por distribuidoras-adquirentes sob a forma de rateio não se configuram como despesas acessórias do remetente.

Dentre os elementos obtidos no curso de procedimentos fiscais realizados em 2021, cita-se:

- Dados atualizados de lucro operacional, receita líquida, custo médio de produção e preço médio de venda relativos à unidade da Arosuco responsável pela produção dos *kits*, que deixam evidente a margem de lucro completamente anormal nas vendas para a Ambev.
- Demonstração da fragilidade das explicações apresentadas pelo grupo Ambev para as grandes diferenças entre os preços praticados pela Arosuco no mercado nacional e os preços nas exportações para empresas controladas.
- Demonstração de que a Ambev não conseguiu explicar a lógica econômica e comercial do pagamento pelo “valor intrínseco” das fórmulas dos *kits* adquiridos da Arosuco, quando se sabe que as fórmulas foram criadas e atualizadas por funcionários da Ambev.
- Demonstração de que, dentro do grupo Ambev, a atividade de fornecimento dos “*kits* concentrados” é mais lucrativa do que a produção/comercialização dos refrigerantes, embora os principais diferenciais em relação aos produtos aos vendidos pelas concorrentes de menor porte seja o valor das marcas e a capacidade de logística e distribuição.
- Demonstração de que o fabricante de bebidas do grupo Ambev localizado em Manaus recebeu notas fiscais com preços em média vinte vezes inferiores aos consignados nas notas fiscais recebidas pelos estabelecimentos localizados nas demais regiões do país.
- Parecer emitido pelo Tribunal Tributário dos Estados Unidos, em que ficou evidenciado, dentre outros pontos, que o lucro normal para a atividade de fabricação dos *kits* de insumos para fabricação de refrigerantes é de 8,5%.

Cientificadas do lançamento– responsável tributária (Arosuco) em 03/01/2022 e contribuinte (Ambev) em 06/01/2022 – as autuadas apresentaram impugnação conjunta em 02/02/2022 (e-fls. 2580/2664), cujas razões de defesa sumariamente se passa a expor.

II- IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO

II.1- Classificação Fiscal dos Produtos Vendidos pela Arosuco (Impugnação ao Relatório de Ação Fiscal nº 02)

Classificação correta no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI

Inicialmente, é de mencionar que a classificação fiscal dos concentrados adotada pela Ambev foi exatamente aquela que consta das notas fiscais emitidas pela Arosuco, sendo esta empresa a responsável na condição de fornecedora daqueles produtos pela sua correta classificação, cuja observância, portanto, não poderia resultar na lavratura do auto de infração contra a Ambev.

Na intenção de tentar justificar a obrigatoriedade de aplicação do que consta no item XI da Nota Explicativa da RGI 3.b), a Fiscalização afirma que referida Nota é suficiente, por si só, para determinar a impossibilidade de classificação fiscal dos kits em posição única do SH.

Contudo, o fato dessa Nota Explicativa ter se originado de discussão travada em âmbito internacional a respeito da classificação de “bases de bebidas”, não autoriza a Fiscalização a desconsiderar o Direito posto, olvidando-se de que há muito tempo a Tabela de Incidência do IPI contém código específico e único para a classificação dos concentrados para fabricação de refrigerantes, de modo que no Brasil a classificação única desses produtos se resolve justamente pela aplicação da RGI 1.

As regras atinentes à classificação das mercadorias têm caráter excludente e devem ser aplicadas sequencialmente. Com isso em mente, é importante observar que a autoridade fiscal procura justificar a classificação separada das partes que compõem os concentrados com base em raciocínio desenvolvido “a contrário senso” a partir do item XI da Nota Explicativa da Regra 3, mas sem infirmar que na realidade a classificação dos concentrados no código único 2106.90.10 Ex 01 se resolve pela aplicação das regras interpretativas anteriores.

Mediante o Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996, o Poder Executivo introduziu o ex tarifário 01 no código 2106.90.10 da TIPI, que unificou e substituiu os itens e subitens da TIPI aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988.

Observe-se que as preparações para elaboração de refrigerantes há pelo menos duas décadas são tratadas pela legislação do IPI como “preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebidas”, sendo que a sua classificação em código único sempre foi praxe entre as empresas nesse ramo de atividade, não tendo as autoridades fiscais questionado esse procedimento por décadas.

Assim, é inegável que os ex tarifários 01 e 02 do código NCM 2106.90.10, criados na TIPI, são específicos e únicos em âmbito nacional para as preparações compostas em questão, e não podem cair em desuso pela simples vontade do Fisco de que todo e qualquer concentrado deveria ser classificado na regra RG 3 por força da Nota XI, firmada em âmbito internacional.

O Poder Executivo ainda hoje reconhece que os concentrados, principal insumo do refrigerante, são classificados no código 2106.90.10 Ex 01. Tanto isso é verdade que, visando restringir o acúmulo de créditos do IPI decorrente daquela diferença de alíquotas pelos fabricantes de refrigerantes, o Poder Executivo publicou o Decreto nº 9.394/2018, reduzindo a alíquota do IPI incidente sobre os produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01 de 20% para 4% (insumos), constando na Exposição de Motivos do Decreto que “Objetivando corrigir distorções causadas na cadeia de produção dos refrigerantes propõe-se a redução para 4% (quatro por cento) das alíquotas do IPI incidentes sobre um de seus insumos: o produto classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI.

A iniciativa presidencial só faz sentido admitindo-se que a classificação correta do concentrado para elaboração de refrigerante é aquela adotada de maneira uniforme pelo setor de refrigerantes, qual seja o código 2106.90.10 Ex 01 uma vez que, caso contrário, a redução de alíquota dos produtos classificados naquele código seria absolutamente inócua.

Acerca dos concentrados produzidos pela Arosuco, são compostos por partes indissociáveis líquidas e sólidas, vendidos em forma de um único *kit*. As partes líquidas são formadas pela reunião/mistura de extratos, óleos essenciais, bases aromáticas, corantes e outros itens, que podem ser misturados sem que percam suas características próprias e que, agregados, produzam o resultado esperado na fabricação dos refrigerantes, cumprindo assim o requisito para que sejam consideradas “preparações” conforme sustenta a própria Fiscalização, inclusive com base no que se extrai de dicionários que definem o termo. Já as partes sólidas são sais, ácidos e conservadores químicos, dentre outros, que ao contrário das partes líquidas precisam ser vendidas em embalagens plásticas individuais, mas todas em conjunto, sem que sejam misturadas entre si apenas para que não percam suas qualidades físico-químicas individuais.

Os textos dos Ex 01 e 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias, sendo as partes líquidas dos concentrados em questão todas vendidas já devidamente misturadas pela Arosuco. Contudo, a impossibilidade de mistura das partes sólidas, que na realidade se traduz pelo mero acondicionamento separado de cada um de seus ingredientes, em nada descaracteriza o fato de que correspondem a uma efetiva preparação composta uma vez que são todos eles vendidos em conjunto.

Ou seja, ainda que as partes sólidas sejam acondicionadas separadamente, são sempre vendidas em conjunto como uma unidade que, juntamente com as partes líquidas, representa uma preparação composta que resultará em cada uma das bebidas produzidas pela Ambev.

Cabe ainda mencionar que a Consultoria Tributária do Estado de São Paulo manifestou-se a respeito da emissão de notas fiscais para a venda de *kits*,

reconhecendo justamente que as partes de um *kit* podem formar um produto único e com classificação fiscal única, ainda que separadas entre si.

Inaplicabilidade da decisão nos Estados Unidos acerca dos *kits* de alimentos

Há que se reconhecer que a decisão mencionada no Relatório Fiscal nº 2, sob o título “Decisão dos Estados Unidos que trata da classificação fiscal de *kits* de alimentos”, não guarda qualquer semelhança com a situação aqui posta uma vez que se refere a ingredientes que serão utilizados no preparo de sanduíches, cada qual um produto final e acabado na forma de panquecas, hambúrgueres de ovo e salsicha, além de embalagens e etiquetas.

No caso concreto, trata-se de concentrados que são preparações compostas constituídas por partes sólidas e líquidas acondicionadas de forma separada ou misturada, mas que isoladamente não poderiam jamais ser utilizados como produtos finais pela Ambev no preparo dos refrigerantes.

Capacidade de diluição

A Fiscalização alega que deve existir uma relação direta entre o concentrado e a bebida que, mediante diluição, é obtida a partir dele, bem como que no caso dos concentrados em questão tal relação direta não existiria uma vez que são empregados na fabricação do xarope composto, e não das bebidas prontas para consumo.

Porém, o xarope composto é uma das fases indissociáveis do processo de obtenção das bebidas prontas para consumo vendidas pela Ambev a partir das preparações compostas, o que significa então que estas preparações são indiscutivelmente empregadas na produção daquelas bebidas, e não apenas do xarope composto.

O xarope composto é obtido na parte final do processo produtivo, sendo formado por “água + *kit* diluído + água de processo”. Uma vez em condições para ser utilizado, é diluído em água carbonatada, após o que a bebida obtida é refrigerada, estando em condições para sofrer o processo de carbonatação, por meio de injeção em linha de gás carbônico, e após irá para as enchedoras e embalados em latas ou garrafas, conforme o caso.

Como o xarope composto é obtido a partir das preparações compostas, sendo ele parte indissociável das bebidas prontas é imediato inferir que a produção destas bebidas só existe em razão do emprego daquelas preparações compostas.

Tratamento complementar

A alínea “A” das notas explicativas da posição 21.06 é clara ao dispor que se classificam nessa posição preparações destinadas à alimentação humana em qualquer estado em que se encontrem. A alínea “B” prevê simplesmente que na posição 21.06 classificam-se preparações de bebidas constituídas por misturas de produtos químicos com substâncias alimentícias, em momento algum afirmando que tal mistura deveria se dar em um “corpo único”.

Quando a Nota Explicativa 12, atinente à posição 21.06, trata de preparação composta para fabricação de refrigerante, ela nada especifica no sentido de que somente seria como tal considerada se apresentada ou acondicionada em corpo único.

Ademais, não é verdade que o termo “tratamento” indicaria apenas “operações como cozimento” uma vez que esta espécie de tratamento é apenas exemplificativa, e não excludente de qualquer outra.

Engana-se ainda a Fiscalização ao afirmar que o tratamento complementar a que alude a NESH não se aplicaria a qualquer fase do processo produtivo de bebidas porque pressuporia uma mera finalização ou complemento, o que seria incompatível com o xarope composto que ocorre. Diferente do que alegado, as orientações da NESH, ao dispor sobre o tratamento complementar, em momento algum afirmam que este ocorreria, para fins de classificação fiscal, apenas em uma fase final do processo produtivo de fabricação de refrigerantes, admitindo-o, ao contrário, de forma ampla e irrestrita, em todo processo produtivo.

Regulamentação do MAPA

Comprovado que de fato os *kits* produzidos pela Arosuco são preparações compostas, tendo apenas as suas partes sólidas acondicionadas separadamente, não há como se pretender afirmar, sem qualquer embasamento técnico, que se diluídos individualizadamente os componentes daqueles *kits* não apresentariam as mesmas características sensoriais e físicoquímicas das bebidas produzidas.

É certo ainda que a legislação invocada (Lei nº 8.918/94; Decreto nº 6.871/2009; e Instruções Normativas MAPA nº 18 e nº 19, de 19 de junho de 2013) não versa sobre classificação fiscal, mas decorre de Projeto do então Ministro da Agricultura Iris Rezende Machado, apresentado em meados de 1986, que tinha como foco questões de ordem técnica, política e econômica relacionadas à fabricação de bebidas, notadamente refrigerantes de baixa caloria e dietéticos.

A própria Fiscalização reconhece que os insumos fornecidos pela Arosuco não estão sujeitos a registro no MAPA, a despeito de alegar que a legislação brasileira é importante para definir as

características da mercadoria que no país é tecnicamente reconhecida como “concentrado”. **Parecer técnico do INT**

As conclusões do trabalho técnico elaborado pelo INT corroboram a classificação fiscal única dos concentrados para refrigerante na medida em que reconhecem expressamente que todos os componentes desses produtos são imprescindíveis para a determinação das características físicas dos refrigerantes.

A este respeito, pretendendo desmerecer o parecer acima, constou do relatório fiscal que haveria contradições no entendimento do INT e que, nos autos do processo judicial nº 5056605-05.2019.4.04.7100, “a AMBEV indicou como sua assistente técnica a mesma servidora pública que assinou o Relatório Técnico nº

000.130/17: (...)" . É inegável que aquela profissional detém conhecimento técnico e já aprofundado acerca do processo produtivo da Ambev, e isto justificaria perfeitamente a sua indicação para atuar como auxiliar em perícia técnica no processo judicial sem revelar, por si só, a alegada ausência de independência do INT.

Não é verdade que o INT respondeu a uma consulta sobre classificação fiscal. A leitura de seu parecer deixa muito evidente que o seu trabalho consistiu na análise química e física dos componentes dos concentrados adquiridos pela Ambev para, sob esta ótica, emitir a sua opinião acerca de se enquadrarem tecnicamente na descrição contida no referido Ex 01, jamais pretendendo definir de forma efetiva a classificação fiscal aplicável.

A atuação dos profissionais do INT que elaboraram o laudo em nada conflitam com a Norma Técnica ABNT -NBR 14653-1:2001, segundo a qual o profissional técnico deve "assessorar com independência a parte que o contratou, com o objetivo de expressar a realidade".

A resposta do INT ao questionamento de que se uma substância pura como o benzoato de sódio pode ser considerada uma preparação composta, em nada infirma o parecer técnico, pois é inegável que, de forma isolada, tais componentes não constituem uma preparação composta, e o que importa é que não são adquiridos isoladamente e sim justamente em *kits* que representam sim uma preparação composta. Veja-se que não houve qualquer contradição do INT já que este se referiu ao benzoato de sódio ou sorbato de potássio como composto químico.

Em sendo assim, não há qualquer divergência com o Parecer Técnico 13/2018 emitido pelo Centro Tecnológico de Controle e Qualidade Falcão Bauer, já que este também trata o benzoato de sódio como composto químico. Além disso, o indigitado Parecer Técnico 13/2018 não afirmou que o benzoato de sódio em pó, em conjunto com todas as demais partes sólidas que formam os concentrados vendidos pela Arosuco, não poderia ser considerado uma preparação composta pelo simples fato de ser acondicionado separadamente.

A cola epóxi é um típico exemplo não apenas de uma preparação vendida em forma de *kit*, com partes que são individualmente acondicionadas, como também classificada em um código único da TIPI (3506.91.90). À luz da química e engenharia, o INT identificou que a "cola epóxi" e o "*kit* de concentrados" são "conjunto de preparações e/ou substâncias acondicionadas separadamente em embalagens individuais", portanto, são sim preparações, não havendo dúvidas de que o INT é muito mais credenciado a se manifestar quanto ao assunto.

II.2- Direito de Creditamento em Face de Decisões Judiciais (Impugnação ao Relatório de Ação Fiscal nº 01)

Julgamento do RE nº 592.891/SP

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, na conclusão do julgamento do RE nº 592.891/SP, fixando o Tema 322, reconheceu em regime de repercussão geral o direito de crédito nas aquisições em questão: “Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matériaprima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”.

A alegação da Fiscalização de que o Tema 322 não se aplicaria ao caso concreto decorre apenas do que consta no Relatório de Ação Fiscal nº 02, ou seja, de alegado erro de classificação fiscal.

Assim, sendo inegável que as preparações compostas adquiridas pela Ambev sujeitam-se a alíquotas positivas em função do acerto de sua classificação fiscal, tudo o que cabe neste tocante é reiterar a fundamentação que trouxe em oposição ao Relatório de Ação Fiscal nº 02.

Eficácia da decisão transitada em julgado na ação ordinária nº 98.0611525-2

A decisão transitada em julgado nos autos da ação ordinária nº 98.0611525-2, proposta por sociedade incorporada pela Ambev, é absolutamente irrelevante e impertinente para o caso.

A parte autora da ação ordinária nº 98.0611525-2, Pepsi-Cola Engarrafadora Ltda, que posteriormente teve a sua razão social alterada para AmBev Brasil Bebidas S/A, foi extinta em janeiro de 2014, por força de sua incorporação pela Ambev.

Em virtude da extinção da Pepsi-Cola Engarrafadora Ltda, cessaram os efeitos daquela decisão judicial, não havendo qualquer fundamento que autorize a extensão de tais efeitos à Ambev, que na condição de sucessora da empresa incorporada apenas deve observância àquela decisão quanto aos fatos geradores praticados por aquela empresa por ela sucedida.

A Fazenda Nacional se olvidou de que a legislação processual assegura em qualquer hipótese, inclusive de sucessão, a imutabilidade das decisões definitivas apenas em relação às partes litigantes, não beneficiando nem prejudicando terceiros. É o que determina o art. 472 do antigo Código de Processo Civil, vigente nos períodos autuados.

Ainda que por absurdo se entenda aplicável tal decisão às operações próprias da Ambev, de todo modo é ela irrelevante para efeitos da discussão objeto dos presentes autos.

Logo de início se constata que na ação ordinária nº 98.0611525-2, quando se discute o direito ao crédito de IPI nas aquisições de produtos isentos, evidentemente tratava apenas daquelas aquisições para as quais não é reconhecido o direito ao crédito pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não abrangendo as aquisições de produtos para os quais existe previsão legal expressa concessiva do direito creditório, como ocorre aqui.

É importante ter em mente que a causa de pedir daquela ação judicial se restringia ao reconhecimento de seu direito ao crédito do IPI nas aquisições de produtos não onerados por esse imposto, por força do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Como se pode observar, do confronto do fundamento aduzido (causa de pedir) na ação ordinária nº 98.0611525-2 com os fundamentos que autorizam o creditamento nas aquisições isentas da ZFM, verifica-se claramente que inexistente identidade entre tais, tratando-se de causas de pedir distintas, e, conseqüentemente, não há que se falar em coisa julgada quanto a esta matéria (direito ao crédito nas aquisições isentas da ZFM).

Tanto os fundamentos são distintos e, conseqüentemente, distintas são as causas de pedir que o próprio STF reconheceu e já julgou a referida repercussão geral do RE nº 592.891/SP, que trata do direito ao crédito em aquisição de produtos isentos da ZFM, deixando claro que nesse caso é inaplicável a sua jurisprudência acerca do direito ao crédito do IPI nas aquisições de produtos imunes, isentos, não tributados e sujeitos à alíquota zero.

Obviamente cabe ao juiz julgar a lide nos limites em que ela lhe é apresentada, não tendo qualquer obrigação de supor que as partes tenham baseado seu direito em um determinado fundamento A ou B se estes fundamentos não foram expressamente abordados, porque “constitui questão de direito que poderia ter sido alegada, mas não o foi”, sob pena, inclusive, de julgamento *extra petita*.

II.3- Base de Cálculo do Crédito Incentivado (Impugnação ao Relatório de Ação Fiscal nº 03-A)

Inexistência de planejamento tributário

Não há dúvidas de que a legislação do IPI não impõe um limite máximo ao seu valor tributável. Ao contrário do que alegado no relatório fiscal, não há qualquer disposição legal ou normativa fixando “limite” para a apuração do valor tributável, mas apenas do “valor tributável mínimo”.

Enquanto o art. 195 do RIPI/2010 define o valor tributável mínimo, impedindo que sejam fixados preços inferiores aos parâmetros por ele estabelecidos, o inciso II do artigo 190 do mesmo Regulamento cuidou apenas de definir o que vem a ser o valor tributável, ou seja, o total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, acrescido de variantes que não podem ser medidas em valores fixos, quais sejam, o valor do frete e das demais despesas acessórias, o que impede portanto que se tenha de fato um teto estabelecido para a sua fixação.

Além disso, não se pode olvidar de que a sobrevaloração ou supervaloração das operações não é um conceito absoluto. A sobrevaloração de preço é um conceito relativo, dependente de um parâmetro que permita aferir se o preço de fato excede o que seria razoável, segundo as práticas de mercado.

No relatório fiscal, a autoridade textualmente reconhece que não trouxe qualquer indicação acerca de qual seria o preço dos concentrados no mercado nacional atacadista para suportar a alegada supervalorização de preços. Ela própria alega que não há parâmetros para se definir o preço corrente dos concentrados produzidos pela Arosuco no mercado nacional.

Em consequência, não há como se apurar qual seria a margem de lucro a ser considerada normal para a apuração “do valor tributável de cada componente”.

A Fiscalização adotou puro subjetivismo na análise que trouxe aos autos para alegar o que chamou de supervalorização de preços dos concentrados, uma vez que, para tanto, margem de lucro ou valor de dividendos que lhe pareçam elevados não servem por si como elementos de prova já que, frise-se, um dado preço ou margem de lucro somente pode ser considerado supervalorado se existirem parâmetros válidos de comparação.

Não há qualquer relação entre o valor dos preços dos concentrados com os dividendos que são recebidos pela Ambev uma vez que tais preços obedecem apenas os critérios estabelecidos no acordo firmado entre as impugnantes. Vale acrescentar que a liquidação das obrigações de ambas as empresas segue a legislação brasileira e as normas locais e internacionais de contabilidade, sendo livres os sócios para estipular a distribuição daqueles dividendos como melhor lhes convier. Eventual inconformismo com a isenção estabelecida pelo art. 10 da Lei nº 9.249/95 não pode jamais justificar a infundada alegação de prática de planejamento tributário abusivo.

No processo que analisou a autuação efetuada pela Internal Revenue Service (IRS) restou incontroverso que a remuneração apropriada para a atividade de fabricação de “concentrados” (bens tangíveis) limita-se a 8,5% acima dos custos, percentual calculado por especialistas contratados pela Coca-Cola. É óbvio que referida conclusão não tem qualquer caráter vinculante aqui no Brasil, que aliás possui uma realidade econômica e fiscal bem distinta a influenciar diretamente na obtenção de lucros pelas empresas, além de não se sobrepôr a qualquer critério que pode ser livremente observado pelas impugnantes.

Em suma, autoridade autuante não indica o dispositivo legal que ampararia os seus argumentos, mas simplesmente alega ter ocorrido suposta sobrevalorização nas aquisições das preparações compostas para elaboração de refrigerantes sem comprovar a sua ocorrência e sem demonstrar em que medida os preços desses produtos ou mesmo a margem de lucro por eles gerada seriam excessivas, sendo evidente a nulidade do auto de infração.

Inexistência de irregularidades na formação dos preços

A leitura da cláusula 1.1 do “ACORDO PARA DETERMINAÇÃO DE PREÇO DE KIT DE REFRIGERANTES” revela que o preço dos concentrados para elaboração de refrigerantes fabricados pela Arosuco, de fato, é calculado a partir da “receita

operacional líquida” da Ambev. Em que pese a fiscalização “estranhar” esse critério de fixação do preço, não há qualquer ilegalidade que o macule.

Ao tratar do instituto da compra e venda, o Código Civil reconhece textualmente que “é lícito às partes fixar o preço em função de índices ou parâmetros, desde que suscetíveis de objetiva determinação” (art. 487), prevendo também ser nulo “o contrato de compra e venda, quando se deixa ao arbítrio exclusivo de uma das partes a fixação do preço” (art. 489).

Não tendo sido demonstrado que os preços praticados pela Ambev e Arosuco seriam maiores do que os praticados no mercado e em que medida aqueles valores excederiam estes, a mera alegação de que o critério contratual de fixação dos preços levou à sobrevalorização dos produtos por embutir componentes que não dizem respeito ao ciclo de produção dos refrigerantes é completamente vazia, inválida, e logicamente inconsistente.

A própria fiscalização reconhece que o Guaraná Antarctica tem uma fórmula secreta que o diferencia completamente da tubaína, mas também que é muito justa a inclusão daquela fórmula no preço dos concentrados porque agrega maior valor à marca (Guaraná Antarctica), sabidamente mais valorizada no mercado nacional do que a tubaína.

Inexistência de simulação

A própria Fiscalização reconhece a relevância das fórmulas na fabricação das bebidas vendidas pela Ambev.

As empresas são livres para o exercício de qualquer atividade econômica e decidiram, sem qualquer ilicitude ou irregularidade, transferir em 2001 o segredo industrial das fórmulas para a Arosuco. Nada mais lógico e correto do que se pagar o preço que as referidas fórmulas apresentam, já que elas agregam substancial valor ao preço dos concentrados.

Referindo-se especificamente às transferências do Guaraná Baré, a Fiscalização alegou que os preços médios praticados nas transferências para a unidade de CNPJ 03.134.910/0002-36 corresponderam ao valor de custo. Contudo, cabe esclarecer que se trata de transferências entre filiais da mesma empresa (Arosuco), não havendo qualquer irregularidade quanto a isto.

No tópico que intitulou “Das respostas lacônicas e pouco esclarecedoras apresentadas por AMBEV”, a autoridade fiscal pretendeu demonstrar que “AMBEV não tem condições de refutar as conclusões da fiscalização com argumentos minimamente razoáveis”. No entanto, a Ambev sempre respondeu adequadamente aos termos de intimação recebidos, além de ter fornecido todas as demais informações e documentos, a exemplo de DRE e diversas planilhas que inclusive detalham a receita líquida, custos de produção e margem de lucro da Arosuco.

Irrelevância dos valores pagos a título de seguro

Os fretes nas remessas para a Ambev sempre foram suportados pela Arosuco, sendo absurda a pretensão de querer que o valor do seguro contratado sirva de algum parâmetro para reforçar a dita sobrevaloração de preços.

Constata-se que o valor total a título de averbação de seguro varia a valores fixos pré- estabelecidos em função do maior ou menor valor total da nota fiscal. É indiscutível que as empresas têm ampla liberdade em suas vendas para contratar seguro da forma e no valor que melhor lhes convier, conforme os riscos que desejam assumir.

Custo do produto vendido

A Fiscalização concluiu que haveria uma diferença de quase 20 vezes entre o CPV (Custo dos Produtos Vendidos) que seria esperado, de acordo com as informações apresentadas aos investidores, e o valor constante nas notas fiscais de aquisição dos insumos fornecidos pela Pepsi e pela Arosuco. Contudo, a conclusão é inócua por dois motivos distintos.

Em primeiro lugar, porque os valores de CPV que foram divulgados aos investidores na monta de R\$ 1,6 bilhões em 2015 e de R\$ 1,73 bilhões em 2016 são referentes às demonstrações financeiras consolidadas do grupo econômico Ambev como um todo, nos termos do “Pronunciamento Técnico CPC 36 (R3) – Demonstrações Consolidadas”.

De fato, as regras estabelecidas pelo referido Pronunciamento Técnico CPC 36 são claras ao dispor que empresas como a Ambev, controladora de outras empresas, devem apresentar as suas demonstrações consolidadas, deixando claro, inclusive, que qualquer efeito ou saldo de transações realizadas entre as entidades do grupo econômico (intragruppo) devem ser eliminados nos ativos, passivos, receitas e despesas. No Sumário do referido Pronunciamento Técnico é reforçada a necessidade de eliminação de qualquer efeito isolado de transações realizadas entre as empresas do mesmo grupo para fins de consolidação das demonstrações.

Em segundo lugar, a Fiscalização desconsiderou por completo que o CPV, para cuja apuração são considerados os valores das matérias primas, materiais de embalagem, mão de obra direta e todos os demais gastos gerais de fabricação, a exemplo de aluguéis, energia, depreciação, mão de obra indireta e outros aplicados diretamente nos produtos vendidos, não é o único elemento de formação dos preços que constaram nas notas fiscais emitidas pela Arosuco, levando em conta também todas as demais despesas que são suportadas pela empresa na fabricação de seus produtos, ou seja, administrativas, financeiras, de vendas (marketing), mais a margem de lucro que deve ser acrescida.

Comparação entre preços praticados nas exportações e nas vendas no mercado interno

Pretendendo demonstrar que o valor dos preços dos concentrados nas exportações reforçaria suas alegações, a Fiscalização comparou operações que dizem respeito a produtos com volumes diferentes. Enquanto as exportações

desses produtos são feitas em bombonas de 5 litros, as vendas de concentrado no mercado interno são feitas em bombonas de 10 ou 20 litros.

Ou seja, o volume dos produtos vendidos para a Ambev é sempre duas ou quatro vezes maior do que os que são exportados, o que justifica o preço no mercado interno ser maior do que o preço de exportação.

Em relação à constatação de que a quantidade de bebida acabada a partir dos volumes exportados ser idêntica à obtida dos volumes utilizados no mercado interno, deve-se observar que os volumes das caixas e das bombonas influenciam diretamente em fatores logísticos, dentre outros, que conseqüentemente acabam por afetar os preços praticados nas vendas daqueles concentrados.

Além disso, o refrigerante guaraná é um produto tipicamente brasileiro, pouco conhecido e com baixo consumo no exterior, o que também justifica a prática de preços menores na exportação visando à conquista de mercados.

Compatibilidade dos preços praticados com o “at arm’s length”

Verifica-se, como fator comum e elemento essencial à definição de “preço de transferência”, a circunstância de estar consubstanciado o preço de transferência quando duas empresas, valendo-se de seu vínculo especial, realizam operações em condições diversas daquelas que obteriam não fosse a existência deste vínculo, de modo a transferir indiretamente os lucros decorrentes daquela operação para o local que melhor lhes aprouver.

Consiste o princípio *arm’s length* “em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Em consequência, a OCDE define o preço *arm’s length* como aquele que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto.

A relevância dos preços de transferência, como parâmetro para a verificação da regularidade dos preços praticados na aquisição dos concentrados produzidos pela Arosuco, foi reconhecida pelo próprio agente autuante no relatório fiscal, referindo-se ao “registro X300 da ECF”, no qual devem ser registrados os preços de transferência.

Foi expressamente reconhecido pela Fiscalização que uma análise dos preços de transferência relativa aos concentrados seria uma referência hábil a subsidiar de forma mais precisa a adequação dos preços pagos pela Ambev nas suas aquisições junto à Arosuco, e justamente neste intuito a Ambev solicitou à empresa de auditoria independente Deloitte Touche Tohmatsu que analisasse especificamente os preços pagos no período autuado. A conclusão foi taxativa no sentido de que, se a Arosuco estivesse sediada no exterior, os valores pagos pela Ambev na aquisição dos concentrados seriam em sua quase totalidade dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda justamente porque abaixo dos preços considerados como preços de mercado em conformidade àquela legislação.

II.4- Aplicação de Multa e Juros

É absolutamente inválida neste processo a alegação de que serviria de justificativa para a qualificação da multa o fato de as empresas localizadas em Manaus terem alterado seus processos produtivos, com a inclusão de quantidades ínfimas de insumos da região amazônica (açúcar da D.D.Williamson e óleo de dendê da Valfilm), na medida em que a Ambev não possui qualquer participação na formação do processo produtivo daquelas empresas, terceiros sem qualquer vínculo, sendo que as aquisições de insumos fabricados pela empresa Valfilm sequer foram objeto do presente auto de infração.

A Ambev e suas fornecedoras sempre agiram de acordo com as práticas de mercado, que foram legitimadas por ato do Poder Executivo, o que por si só afasta a possibilidade de aplicação de qualquer penalidade e mesmo de juros de mora e correção monetária, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN ou, quando menos, a qualificação da multa no caso, visto que é evidente a inocorrência da situação prevista no inciso II do parágrafo 6º do artigo 80 da Lei nº 4.502/64.

No caso concreto, nenhuma ação ou omissão da Ambev ou de suas fornecedoras revelam eventual intenção de encobrir, ocultar, enganar, fraudar, mentir. Ao contrário, todos os documentos fiscais relativos ao fornecimento de concentrado de refrigerante refletem o entendimento dos fabricantes desse produto quanto à sua classificação fiscal, segundo as práticas de mercado, o que é suficiente para afastar a aplicação da multa qualificada.

A divergência de entendimento da legislação, ainda que venha a prevalecer o entendimento fiscal, não justifica a qualificação da multa se não se comprovar a prática de atos enquadráveis nos artigos 71, 72 e 73 Lei nº 4.502/64.

Quanto ao pretense sobrevalor das aquisições de concentrados, o Fisco não demonstrou, muito menos comprovou que os preços dessas operações superariam os praticados no mercado interno, nem indicou em que medida tais preços ajustados entre as partes seriam excessivos, isto é, em quanto eles ultrapassariam os valores usualmente praticados no mercado.

Com base em parecer de renomada empresa de auditoria, demonstrou-se que se a Arosuco estivesse sediada no exterior, os valores pagos pela Ambev nas aquisições daqueles concentrados seriam em sua quase totalidade dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda justamente porque abaixo dos preços considerados como preços de mercado.

Tendo a classificação fiscal dos concentrados sido efetuada em consonância com as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades fiscais referendadas pelos Decretos nº 9.394, de 30 de maio de 2018, e nº 9.514, de 27 de setembro de 2018, fica afastada a possibilidade de imposição de qualquer penalidade ou exigência de correção monetária e juros nos termos do artigo 100, parágrafo único do CTN.

Ao final, as impugnantes requerem o reconhecimento da improcedência do auto de infração. Alternativamente, requerem o afastamento da multa e demais consectários legais.

É o relatório do essencial

Do Voto da DRJ

O voto da DRJ concluiu pela improcedência da impugnação e manutenção integral do crédito tributário.

Do Recurso Voluntário

Inconformada a empresa apresenta Recurso Voluntário, insurgindo-se contra a decisão da DRJ, que manteve a autuação fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, Relator.

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

O processo trata de auto de infração por utilização indevida de créditos incentivados de IPI decorrente de erro de classificação fiscal e sobrevalorização de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus, com imputação de fraude, conluio e aplicação de multa qualificada.

Das Preliminares de Nulidade

(a) Inexistência de responsabilidade do adquirente pela classificação fiscal

As Recorrentes alegam nulidade do lançamento sob o argumento de que não compete ao adquirente verificar a classificação fiscal atribuída pelo fornecedor, especialmente quando este é o fabricante situado na Zona Franca de Manaus. Sustentam que a imputação de responsabilidade pela fiscalização da NCM viola o devido processo legal, configurando vício material no auto de infração. Citam precedentes da Câmara Superior no sentido de que o adquirente não pode ser penalizado por eventual erro de classificação do fornecedor.

Nesse ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

A exigência não decorreu apenas do erro de classificação fiscal, mas da constatação de aproveitamento indevido de créditos de IPI, com indícios de sobrevalorização e simulação de valores.

Houve interesse comum na operação entre vendedor e comprador, bem como participação ativa na cadeia que deu causa à infração.

Nego provimento.

(b) Inaplicabilidade da Súmula nº 58 do STF

As Recorrentes sustentam que a Súmula nº 58 do STF não se aplica ao caso, pois se refere a operações realizadas fora da Zona Franca de Manaus, sendo, portanto, inadequada para fundamentar a glosa dos créditos. Alegam que a aplicação equivocada da súmula implica vício de fundamentação e nulidade do lançamento.

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

A Súmula nº 58 do STF foi utilizada como reforço argumentativo, e não como único fundamento. A essência da glosa está na ausência dos requisitos legais para fruição dos créditos incentivados.

Nego provimento.

(c) Utilização indevida de decisão judicial anterior

As Recorrentes afirmam que o lançamento se baseou indevidamente em decisão judicial proferida na Ação Ordinária nº 98.0611525-2, proposta originalmente pela empresa Pepsi Cola Engarrafadora Ltda., posteriormente incorporada pela Ambev. Argumentam que tal utilização vicia o lançamento, uma vez que a decisão não poderia produzir efeitos contra as atuais Recorrentes.

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

Entendo que a decisão judicial do TRF da 3ª Região foi mencionada como elemento contextual, sem repercussão direta sobre a materialidade do crédito tributário constituído.

O lançamento se fundamentou, de forma autônoma, nas provas produzidas no procedimento fiscal, não havendo dependência da decisão mencionada.

Nego provimento.

Mérito

No mérito, cabe analisar os seguintes pontos:

(a) Classificação fiscal e Direito ao crédito presumido do art. 95, III, c/c art. 237 do RIPI/2010

As Recorrentes defendem a classificação dos “kits de concentrados” no Ex 01 da NCM 2106.90.10 e o conseqüente direito ao crédito presumido do art. 95, III, c/c art. 237 do RIPI/2010.

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

Os elementos constantes dos autos evidenciam que todas as substâncias puras integrantes dos kits possuem classificação própria na Convenção do Sistema Harmonizado (HS), base da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

De acordo com os autos, bem como fazendo pesquisas de decisões do Customs Rulings Online Search System (CROSS) e, na medida do possível, decisões de Binding Tariff Information (BTI) da União Europeia, para cada item (goma arábica, extrato de guaraná, açúcar refinado, xarope de glicose, caramelo, benzoato de sódio, ácido cítrico, cafeína, corantes artificiais, óleos essenciais e aromas), este julgador confirmou que a classificação individualizada obrigatória vem sendo regularmente utilizada em outros territórios aduaneiros:

Goma arábica	NCM 1301.20.00 (gomas naturais)
Extrato de guaraná	NCM 1302.19.90 (extratos vegetais)
Açúcar refinado	NCM 1701.99.00 (açúcares)
Xarope de glucose	NCM 1702.30.90
Caramelo líquido	NCM 1702.90.00 (açúcares e xaropes)
Benzoato de sódio	NCM 2916.31.29 (benzoatos)
Ácido cítrico	NCM 2918.14.00 (ácidos carboxílicos)
Cafeína	NCM 2939.30.31 (alcaloides, sais e derivados)
Corantes artificiais (tartrazina, amarelo crepúsculo etc.)	NCM, posições 3203 ou 3204
Óleos essenciais (laranja, limão etc.)	NCM 3301.12.90 ou correlatas, conforme a espécie vegetal
Aromas artificiais ou naturais	NCM 3302.10.00 ou correlatas, dependendo da base aromática

Essa diversidade de capítulos (do 13 ao 33) reforça que o kit não constitui mercadoria única nem preparação composta. Trata-se de substâncias puras e insumos com naturezas químicas e funcionais distintas, cada qual enquadrado em capítulo específico, o que afasta a pretensão de classificá-los de forma unitária e de aproveitar crédito presumido como se fossem um só produto. Ademais, apenas alguns componentes poderiam, em tese, se beneficiar de isenção na Zona Franca de Manaus; os demais são tributados à alíquota zero ou enquadrados em capítulos químicos, não gerando crédito presumido.

A matéria já foi debatida exaustivamente neste órgão, tanto assim que o CARF aprovou a Súmula 236, alinhada às orientações da Organização Mundial de Aduanas (OMA), determinando a classificação individualizada de cada componente.

SÚMULA CARF Nº 236

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

Cada um dos componentes da mercadoria descrita como "kit ou concentrado para refrigerantes" deve ser classificado em código próprio da TIPI, quando o kit ou concentrado for constituído por diferentes matérias-primas e produtos intermediários, que apenas após nova etapa de industrialização no estabelecimento adquirente se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas.

Acórdãos Precedentes: 9303-015.185, 9303-015.408, 9303-015.632.

Além disso, fica claro dos autos que os itens passam apenas por operação de reacondicionamento, sem qualquer transformação ou beneficiamento que lhes confira nova classificação ou que configure industrialização geradora de direito ao incentivo.

O simples ingresso das mercadorias pela ZFM, seguido de sua internalização no território nacional, não gera direito a crédito presumido de IPI, sendo certo que, se importadas diretamente para estabelecimentos fabris fora da ZFM, tais substâncias estariam a classificação individualizada e à incidência dos impostos correspondente a cada código NCM.

A alegação das Recorrentes de que o kit, como suposta preparação única, faria jus ao crédito presumido do IPI (art. 95, III, c/c art. 237 do RIPI/2010) não encontra amparo nas classificações acima. Apenas alguns componentes do kit poderiam ser adquiridos sob isenção ou redução na Zona Franca de Manaus, e mesmo assim o direito a crédito dependeria da correta aplicação do Tema 322 do STF (entendimento restrito a insumos isentos).

Produtos tributados à alíquota zero ou enquadrados em capítulos químicos (29, 32, 33) não geram crédito presumido. A classificação individualizada também afasta qualquer tentativa de enquadrar o kit integralmente no subitem 2106.90.10 Ex 01, pois este exige que a mercadoria seja uma preparação composta pronta para consumo ou industrialização, e não um conjunto de insumos puros.

Nego provimento.

(b) Indevida glosa de créditos de materiais intermediários

As Recorrentes aduzem que os materiais intermediários foram efetivamente aplicados na fabricação de produtos tributados, não havendo justificativa para a glosa.

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

A ausência de comprovação documental robusta impede o reconhecimento do crédito. O art. 226 do RIPI/2010 exige a demonstração de que tais insumos sejam consumidos no processo produtivo de produtos tributados, o que não foi atendido.

Nego provimento.

(c) Inexistência de fraude ou dolo para multa qualificada

As Recorrentes afirmam que não houve conduta dolosa e que a fiscalização não apresentou prova inequívoca de fraude, como exige a jurisprudência.

Nesse ponto entendo que assiste razão à Recorrente.

O processo não apresenta provas suficientes para a imputação da multa qualificada. A suposta evidência da variável denominada “deflator” para precificação dos kits, atrelada à receita obtida pela adquirente com a venda da bebida acabada, não parece ser suficiente para justificar o dolo e conseqüentemente a aplicação da multa qualificada.

Nesse ponto dou provimento ao recurso para retirar a multa qualificada, devendo ser mantida apenas a multa de ofício no percentual de 75%.

(d) Afastamento de multas, juros e correção monetária

As Recorrentes sustentam que, à luz do art. 100 do CTN, não caberia cobrança de multas e juros diante da alegada prática administrativa reiterada em sentido favorável.

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

A DRJ afastou a alegação, registrando que não houve ato normativo vinculante que assegurasse a conduta da empresa, sendo legítima a incidência de multas e juros, inclusive sobre o valor da multa, conforme Súmulas CARF nº 4, 5 e 108.

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Nego provimento.

Contrarrazões PGFN

A PGFN apresentou contrarrazões, nas quais sustenta que a adquirente (Ambev) participou ativamente da operação e tinha pleno conhecimento da forma de fornecimento e precificação dos insumos pela Arosuco. Assim, não se trata de mera compradora de boa-fé, mas de agente que integrou o esquema que resultou em créditos indevidos de IPI.

No que tange à classificação fiscal, a PGFN adota integralmente o entendimento da fiscalização de que os “kits” não constituem produto único, mas conjuntos de substâncias com classificação individualizada. Ressalta que a OMA, por meio das Notas Explicativas, afastou a possibilidade de enquadramento dos “kits” no Ex 01 da NCM 2106.90.10. Destaca, ainda, que o simples reacondicionamento realizado na ZFM não é suficiente para caracterizar industrialização apta a gerar direito a crédito incentivado.

Quanto ao crédito de IPI, a PGFN argumenta que o Tema 322 do STF não assegura crédito nas hipóteses em que os produtos saídos da ZFM são tributados à alíquota zero ou não estão abrangidos por isenção. Ressalta que apenas algumas substâncias poderiam, em tese, se beneficiar do entendimento do STF, mas a maior parte dos itens não gera crédito.

A PGFN afirma que a formação dos preços era artificial, baseada em variável denominada “deflator”, vinculada à receita de vendas da Ambev, resultando em superfaturamento dos insumos adquiridos. Alega, ainda, que os recursos transferidos à Arosuco retornavam à Ambev por meio de dividendos, JCP e mútuos, evidenciando o desvirtuamento da política de incentivos da ZFM. Aponta que tais mecanismos configuram fraude, simulação e abuso de forma, caracterizando planejamento tributário abusivo.

No tocante ao art. 100 do CTN, a PGFN rechaça a alegação das Recorrentes de prática administrativa reiterada favorável. Argumenta que não houve ato normativo vinculante capaz de gerar legítima confiança. Defende, assim, a plena incidência de juros e multas, inclusive sobre o valor da própria multa, conforme as súmulas do CARF.

De forma resumida, a PGFN pugna pela improcedência total do recurso voluntário.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e no mérito dar parcial provimento para retirar a multa qualificada, mantendo apenas a multa de ofício no percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo

Conselheiro

ACÓRDÃO 3401-014.212 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11000.728984/2021-46

DOCUMENTO VALIDADO