



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.730140/2019-96
ACÓRDÃO	3401-014.203 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015, 2016

MULTA QUALIFICADA. 150%. AUSÊNCIA DO QUALIFICADOR. INAPLICÁVEL.

Não restando caracterizada a sonegação, a fraude ou o conluio, inaplicável a multa qualificada (150%) prevista no inciso II do § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/64.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/02/2015 a 31/12/2016

KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RGI-3 B. NOTA EXPLICATIVA XI.

Nos termos do que foi decidido no âmbito do Sistema Harmonizado, decisão essa que foi expressa na Nota Explicativa XI da RGI-3 (b), a classificação dos kits de refrigerantes deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits, e não como se mercadorias únicas fossem.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/02/2015 a 31/12/2016

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. NOTA FISCAL. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE. LEI 4.502/1964, ART. 62.

A leitura do art. 62 da Lei nº 4.502/1964 demanda ponderação. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, mormente quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE nº 592.891/SP.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/2015 a 31/12/2016

AUTO DE INFRAÇÃO. AUTORIDADE COMPETENTE. AMPLA DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Não comprovada violação das disposições contidas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, especialmente no que diz respeito à lavratura por autoridade incompetente e ao cerceamento do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

DECISÃO JUDICIAL. VARA FEDERAL. NÃO VINCULAÇÃO.

Nos termos do art. 99 do RICARF/2023, as decisões do Poder Judiciário que são de observância obrigatória por parte deste CARF são as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo STF, ou pelo STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, de tal sorte que as decisões das Varas Federais não vinculam este CARF.

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

MATEUS SOARES DE OLIVEIRA – Relator

Assinado Digitalmente

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira (Relator), George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, de Auto de Infração (fls. 1551 e sgs) lavrado pela Fiscalização, onde foram glosados créditos fictos de IPI relativos à aquisição de kits/concentrados para a fabricação de refrigerantes, provenientes da Zona Franca de Manaus, que, na visão da Fiscalização, apresentavam erro de classificação fiscal.

A Fiscalização, entendendo ter havido sobrevaloração indevida no valor tributável relativo à aquisição de kits/concentrados de refrigerantes, agravou a multa de ofício para 150% e trouxe para os autos, como responsável solidária, a empresa fornecedora dos referidos kits/concentrados (AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA).

O crédito constituído no Auto de Infração, decorrente da exclusão dos créditos glosados da escrita fiscal do contribuinte, alcançou o valor de R\$ 57.414.663,14, sendo R\$ 20.203.536,37 relativo ao IPI, R\$ 30.305.304,51 relativo à multa de ofício e R\$ 6.905.882,26 relativo aos juros de mora.

Para fins de descrição dos fatos, a Fiscalização elaborou os seguintes relatórios:

a) Relatório de Ação Fiscal nº 01 (e-fls. 25 a 48): Conclusões sobre o desvirtuamento dos objetivos do incentivo regional e a adoção de procedimentos que tiveram motivação unicamente tributária:

102) No presente tópico, foi demonstrado que os processos produtivos de D.D.WILLIAMSON e VALFILM foram alterados, com a inclusão de quantidades ínfimas de insumos da região amazônica. Objetivamente, é possível afirmar que tais alterações ocorreram sem qualquer propósito técnico, já que o açúcar mascavo e o óleo de dendê têm qualidade inferior e custo superior a alternativas disponíveis no mercado.

103) AMBEV foi a grande interessada nas alterações dos processos produtivos em questão, tendo passado a utilizar o açúcar mascavo e o óleo de dendê como

base para defender o direito ao aproveitamento dos créditos incentivados previstos no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

104) Não pode haver dúvidas sobre a disposição de AMBEV e dos fornecedores de insumos em executar planejamento tributário evasivo que resultasse em um completo desvirtuamento dos objetivos do incentivo regional, considerando-se que:

a) O grupo Ambev se aproveitou da confusão patrimonial, unidade de direção e interesse comum entre AMBEV e AROSUCO para supervalorizar os preços dos kits, gerando uma absurda margem de lucro para a matriz de AROSUCO, ao mesmo tempo em que AMBEV tinha “prejuízo” com a venda de refrigerantes (ver Relatório de Ação Fiscal nº 03-A).

b) AMBEV e PEPSI AMAZÔNIA entraram em conluio para também supervalorizar o preço dos kits e a base de cálculo dos créditos incentivados (ver Relatório de Ação Fiscal nº 03-B).

c) D.D.WILLIAMSON e VALFILM, além de, em sintonia com os interesses de AMBEV, passaram a utilizar quantidades ínfimas de insumos da região amazônica, tentaram ocultar da fiscalização a falta de propósito técnico para a inclusão destes insumos, com o uso de alegações que não expressam à realidade.

105) É legítimo que uma empresa instale estabelecimento industrial na ZFM apenas para se aproveitar de incentivos fiscais – este é o objetivo da Lei. Mas não atende nem ao texto nem aos objetivos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 a inclusão nos processos produtivos de pitadas de insumos que, ao mesmo tempo em que geram renda insignificante para a região, trazem importantes desvantagens técnicas.

106) Na presente ação fiscal, o desvirtuamento descrito no presente tópico não se constitui em fundamento legal para a glosa de créditos incentivados aproveitados por AMBEV, nem para caracterização do conluio definido no artigo 73 da lei 4.502/64. Entretanto, fica aberta a possibilidade de adoção de entendimento diferente em ações fiscais futuras, caso novas circunstâncias venham ao conhecimento da fiscalização.

107) Dito isto, os fatos aqui expostos são mais um elemento a mostrar como os fornecedores de empresas do setor de bebidas atuaram em sintonia com os interesses de AMBEV, tendo adotado uma série de procedimentos que tiveram motivação unicamente tributária, cujo resultado final foi uma renúncia fiscal completamente desproporcional aos benefícios gerados para a Amazônia e para o país.

- b) **Relatório de Ação Fiscal nº 02** (fls. 1595): Utilização indevida de classificação fiscal e alíquota únicos no cálculo dos créditos incentivados.

Conclusão: 272) Os créditos analisados na presente ação fiscal foram calculados pelo adquirente mediante aplicação da uma única alíquota (a do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, que é de 20%) sobre um único valor tributável.

273) AMBEV e seus fornecedores podem realizar suas negociações da forma que considerarem mais conveniente e chamar os produtos pelos nomes que julgarem adequado. Mas não poderiam ter identificado e classificado os kits no Ex 01 do código 2106.90.10, nem em qualquer outro código único da TIPI.

274) Assim, em relação ao assunto objeto do presente relatório, o primeiro passo adotado por esta fiscalização foi glosar a totalidade dos créditos incentivados aproveitados pelo adquirente dos kits, pois foram calculados com utilização indevida da alíquota de 20% aplicada sobre o preço de uma mercadoria que NÃO EXISTE para fins de classificação fiscal.

275) Ou seja, a fiscalização não efetuou a glosa total dos créditos incentivados porque apurou que os kits deveriam ter sido tributados à alíquota zero, mas sim porque constatou que não encontra guarida na legislação a ficção de que kits contendo ingredientes acondicionados separadamente se constituem em uma mercadoria única para fins de classificação fiscal.

276) O segundo passo adotado por esta fiscalização foi verificar se potencialmente existiriam créditos a serem concedidos ao contribuinte.

277) São os componentes individuais dos kits que devem ser submetidos à tributação pelo IPI, e nenhum deles pode ser classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Ficou confirmado, assim, que foi indevida a utilização da alíquota de 20% para calcular os créditos aproveitados pela fiscalizada.

278) Constatou-se que as embalagens individuais que compõem os kits adquiridos pela fiscalizada são tributadas à alíquota zero, o que resulta em crédito do IPI igual a zero.

279) Portanto, não haveria créditos a serem concedidos ao contribuinte, mesmo que se considerassem improcedentes os fundamentos registrados pela fiscalização nos Relatórios de Ação Fiscal n.º 01 e n.º 03.

280) Observe-se que:

280.1 - As notas fiscais recebidas pela fiscalizada não conferem legitimidade aos créditos, pois são inidôneas e sem valor legal, conforme artigos 394 e 427 do Regulamento do IPI - RIPI/2010 (não confundir com a declaração de inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS).

280.2 - Assim, a fiscalizada não cumpriu com a obrigação prevista na Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, tendo recebido mercadorias que estavam acompanhadas de documentos que não satisfaziam as prescrições legais e regulamentares.

281) No tópico VII dos Relatórios de Ação Fiscal nº 03 (“Da impossibilidade de aproveitamento de créditos calculados sobre base ilegítima”), foram colocadas outras considerações sobre a glosa total dos créditos, sobre a determinação do valor tributável dos kits e sobre a cobrança do saldo devedor decorrente dessas glosas.

- c) **Relatório de Ação Fiscal nº 03-A** (Fls. 1661 e sgs): averiguação de Irregularidades no valor tributável utilizado para cálculo dos créditos incentivados Operações entre AMBEV e AROSUCO.

O item VII abordou a solidariedade capitulada no inciso I do artigo 124 do CTN pautada no interesse comum no fato gerador e nos efeitos do suposto planejamento elisivo em que se destaca:

227) Cada uma das responsáveis solidárias deve responder apenas pela parcela das infrações decorrentes das operações em que ficou caracterizado o interesse comum com a fiscalizada. Deste modo, as diferenças do imposto estão sendo cobradas por meio de dois Autos de Infração.

228) Por meio do Auto de Infração formalizado no processo administrativo nº 11080.728498/2020-02, foram lançados de ofício os valores das parcelas de imposto e encargos legais decorrentes da utilização dos créditos fictos, pelo estabelecimento fiscalizado, em virtude da entrada de kits para fabricação de refrigerantes adquiridos do estabelecimento de AROSUCO.

229) E, por meio do Auto de Infração formalizado no processo administrativo nº 11080.728956/2020-03, foram lançados de ofício os valores das parcelas de imposto e encargos legais decorrentes da utilização dos créditos fictos, pelo estabelecimento fiscalizado, em virtude da entrada de kits para fabricação de refrigerantes adquiridos do estabelecimento de PEPSI AMAZÔNIA.

236.4 - Como exposto no presente relatório, o mecanismo utilizado para inflar o valor cobrado dos engarrafadores foi a “transferência” dos lucros da AMBEV para AROSUCO. Por outro lado, a remessa de dividendos de AROSUCO para AMBEV compensou, de forma dissimulada, a elevação artificial nos preços pagos pelos kits.

236.5 - Constatou-se, ainda, que ficou caracterizada a prática de simulação no Acordo celebrado entre as empresas. Tal documento indicou que a política de preços visa a remunerar a AROSUCO também pelo valor intrínseco das fórmulas

utilizadas nos “concentrados”, quando na realidade AMBEV e empresas sucedidas sempre foram detentoras do “segredo industrial”.

236.6 - Lembre-se 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.

236.7 - Assim, o grupo 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 de ARO-SUCO, ao mesmo tempo em que AMBEV tinha “prejuízo” com a venda de refrigerantes.

IX - DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE AROSUCO

243) Segundo definição do art. 121 do Código Tributário Nacional, sujeito passivo da obrigação tributária é gênero que comporta duas espécies: contribuinte, quando mantém vínculo pessoal e direto com o fato gerador da obrigação; e responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorrer expressamente de lei.

249) Na supervalorização do valor tributável dos kits, a fiscalização está diante do ilícito que veio a aumentar artificialmente o crédito incentivado e, assim, aumentar o saldo credor, ou reduzir o saldo devedor do IPI no estabelecimento adquirente.

250) A base de cálculo do IPI deve seguir as regras da legislação sobre o valor tributável do imposto, sem ser manipulada pelos interesses de cada empresa envolvida na operação.

251) Não se trata aqui 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.

252) Observe-se que a cláusula 4.1 do Acordo celebrado entre AMBEV e AROSUCO prevê que “cada Parte deverá arcar com os tributos de sua responsabilidade, incidentes sobre o objeto contratado, de natureza federal, estadual e municipal, bem como se responsabilizar pelas infrações fiscais decorrentes da execução deste Acordo a que tenha dado causa”.

253) Assim, o estabelecimento fiscalizado será o contribuinte do IPI autuado, ao mesmo tempo em que AROSUCO será enquadrada como responsável solidária.

d) **Anexo aos Relatórios de Ação Fiscal** (e-fls. 213 a 220), onde trouxe, de forma resumida, uma visão geral do litígio.

Cientificadas do Auto de Infração a AMBEV (contribuinte) e a AROSUCO (responsável solidária) apresentaram Impugnação conjunta (fls. 1720 e sgs, onde, em síntese, defenderam:

- (a) a tempestividade da Impugnação;
- (b) a nulidade do lançamento por falta de fundamentação legal e ausência e comprovação do pretense ilícito;
- (c) o acerto da classificação fiscal dos kits/concentrados de refrigerantes no código TIPI 2106.90.10 EX 01;
- (d) o direito ao creditamento do IPI nas aquisições provenientes da ZFM;
- (e) a inexistência de sobrevaloração dos preços praticados nas aquisições das preparações compostas junto à AROSUCO;
- (f) a ausência e parâmetros para a aferição das margens de lucros e dividendos pagos;
- (g) a inexistência de qualquer irregularidade no critério de formação do preço;
- (h) a inexistência de simulação na formação dos preços pela inclusão do valor intrínseco das fórmulas utilizadas na fabricação do Guaraná Antarctica;
- (i) a irrelevância dos valores pagos a título de seguro para a aferição dos preços dos concentrados;
- (j) a impossibilidade de comparação dos preços das exportações realizadas pela AROSUCO com os preços praticados no mercado nacional;
- (k) a improcedência do lançamento quanto à exigência de multa, ainda mais qualificada, e juros de mora; e
- (l) a aplicação ao caso do art. 110, parágrafo único, do CTN – inexigibilidade de multas, juros e correção monetária.
- (m) Decadência a fatos geradores anteriores aos cinco anos contados da sua intimação em relação ao Auto de Infração (30/06/2020- fls. 1714).

O julgamento em primeira instância, realizado em 10/11/2020 e formalizado no Acórdão 104-002.139- 2ª Turma da DRJ04 (fls. 2473 e sgs), resultou em uma decisão, por unanimidade de votos, de improcedência da Impugnação, tendo o voto condutor do Acórdão se ancorado nos seguintes fundamentos:

- (a) que a sobrevaloração dos kits/concentrados de refrigerantes não é matéria tributável, sendo uma fiera de indícios robustos tendentes à caracterização de circunstâncias qualificativas, não havendo necessidade de quantificação dos montantes reputados como sobrevalorados;
- (b) que não houve prejuízo ao direito de defesa;
- (c) que a discussão acerca da Ação Ordinária nº 98.0611525-2, impetrada por empresa extinta por incorporação, tem função meramente ilustrativa e não é relevante neste voto;

- (d) que há erro de classificação fiscal cometido pela empresa fornecedora, no caso, a AROSUCO, à luz das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) e das Regras Gerais Complementares da NCM (RGC/NCM);
- (e) que o caso dos autos não se trata de um simples erro de classificação fiscal, mas sim do recebimento de documentos em que o produto não estava identificado com o descrito na nota fiscal, uma vez que os “kits” foram descritos como uma preparação única, quando na realidade consistem em ingredientes (preparações líquidas e aditivos) que deveriam ter sido identificados separadamente;
- (f) que ficou demonstrado que a impugnante não agiu de boa-fé;
- (g) que há indícios robustos de conluio entre a empresa fornecedora, AROSUCO, e a empresa envasadora dos refrigerantes, AMBEV;
- (h) que a AMBEV, em virtude de um artifício doloso (sobrevalorização das vendas de “concentrados” aliada à descrição errônea desses produtos nas notas fiscais), tem os créditos de IPI das aquisições artificialmente inflados;
- (i) que o planejamento tributário de uma entidade empresarial não pode ser levado a cabo mediante fraude (no caso, aquisição de benefício fiscal indevido; ocultação ou alteração de fatos em livros ou declarações; simulação da natureza, do valor ou das partes intervenientes no negócio) e simulação (negócio travado com uma aparência de legalidade, mas que, na realidade, visa a prejudicar terceiros ou burlar a lei);
- (j) que não há a configuração objetiva de práticas reiteradas do Fisco Federal quanto à matéria tributável que autorize a exclusão da inflição de penalidade pecuniária e da incidência dos juros de mora calculados pela taxa Selic;
- (k) que é devida a majoração da multa de ofício (duplicação) por circunstância qualificativa (fraude e conluio) para todas as ocorrências fáticas documentadas;
- (l) que não existe nada de errado na Lei nº 9.065 de 21 de junho de 1995, quando elegeu a taxa Selic para ser aplicada no cálculo dos juros de mora em relação a dívidas tributárias não pagas no vencimento; e
- (m) que não houve, na peça impugnatória, contestação específica pela responsável solidária no que concerne ao enquadramento por sujeição passiva solidária (CTN, art. 124, I), tratando-se, pois, de matéria não impugnada, incontroversa.
- (n) Para fins de computo do prazo decadencial, quando há dolo e fraude, a contagem se dá conforme regra estabelecida no artigo 173, I do CTN, com início do prazo no primeiro dia do exercício seguinte, motivo pelo qual não há como acolher a tese do pleito de decadência parcial do lançamento.

A AMBEV (contribuinte) e a AROSUCO (responsável solidária), tendo sido científicas da decisão da DRJ, respectivamente, em 04/03/2021 e em 01/04/2021 (fls. 2536-2537), interuseram Recurso Voluntário em conjunto (fls. 2539 e sgs) nos termos que se seguem:

- (a) que é acertada a classificação fiscal dos kits/concentrados de refrigerantes no código TIPI 2106.90.10 EX 01;
- (b) que é inquestionável a validade do parecer do Instituto Nacional de Tecnologia – INT;
- (c) que a própria RFB já admitiu no Parecer Normativo CST 863/71 a correção da classificação fiscal de preparação composta para fabricação de refrigerantes constituída por substâncias puras acondicionadas separadamente em código único da TIPI;
- (d) que tem direito ao creditamento do IPI nas aquisições isentas provenientes da ZFM, conforme já reconhecido em repercussão geral pelo STF nos autos do RE 592.891/SP;
- (e) que inexistiu decisão judicial que tenha desautorizado a apropriação dos créditos glosados pela Fiscalização;
- (f) que inexistiu planejamento tributário consistente em sobrevalorização dos preços praticados nas aquisições das preparações compostas junto à AROSUCO;
- (g) que é nulo o lançamento por falta de fundamentação legal e ausência e comprovação do pretensão ilícito;
- (h) que inexistiu qualquer irregularidade no critério de formação do preço dos kits/concentrados de refrigerantes;
- (i) que inexistiu simulação na formação dos preços dos kits/concentrados de refrigerantes pela inclusão do valor intrínseco das fórmulas utilizadas na fabricação do Guaraná Antarctica;
- (j) que é irrelevante os valores pagos a título de seguro para a aferição dos preços dos concentrados;
- (k) que não é possível comparar os preços das exportações realizadas pela AROSUCO com os preços praticados no mercado nacional;
- (l) que é improcedente a imposição da multa qualificada no caso concreto;
- (m) que não houve evasão fiscal; e
- (n) que deve ser aplicado ao caso o art. 110, parágrafo único, do CTN – inexigibilidade de multas, juros e correção monetária.

Ato contínuo a d. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou as respectivas Contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 2636), sustentando as razões pelas quais a DRJ manteve a autuação, pugnano pela improcedência do respectivo recurso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, Relator.

- **DA TEMPESTIVIDADE**

O Recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

- **DA DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO.**

Após a leitura dos autos e de se promover o confronto do que foi lançado e respectiva capitulação para com as matérias impugnadas, observa-se que o pano de fundo de toda a discórdia destes autos reside, basicamente, na análise dos seguintes pontos:

- a) Questões atinentes a nulidade;
- b) Responsabilidade solidária/Legitimidade da parte Arosuco;
- c) Classificação Fiscal do KIT;
- d) Fraude, Conluio e Simulação;
- e) Multas Qualificadas;
- f) Regra aplicável a suposta decadência aos fatos geradores anteriores a 30/06/2015;

Referidos pontos podem ser analisados de forma conjunta, posto que interdependentes em quatro pontos básicos:

- a) Preliminares de nulidade;
- b) Classificação Fiscal;
- c) Multas.

- **DAS PRELIMINARES DE NULIDADE.**

Os pleitos preliminares resumem-se basicamente na preterição de direito de defesa decorrente da falta da apreciação das provas e documentos apresentados, assim como pela inadequada capitulação dos fatos para com a infração e a solidariedade presente no Auto de Infração.

Entende-se que para que a nulidade prevista no artigo 59 do Decreto 70.235/1972 possa ser decretada, é imperioso que a parte demonstre cabalmente o efetivo prejuízo alegado. Não se ignore que a solidariedade, por exemplo, foi capitulada pelo artigo 124, I do CTN. E que a acusação foi do cometimento de uma prática fraudulenta decorrente de prévio ajuste e propósito das partes AROSUCO e AMBEV.

Tal fato, por si só, já poderia resultar em discussões acerca da falta de subsunção dos fatos a norma no tocante a solidariedade, assim entendida de forma isolada. Soma-se a isto a violação do disposto ao artigo 10, IV c.c. 11, III, ambos do Decreto nº 70.235/1972 que, ao estabelecer os pressupostos de validade do Auto de Infração e do lançamento, assim dispõem:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

A fraude tributária possui capitulação própria e não é por acaso. O prazo decadencial, por exemplo, quando constata o conluio na prática delituosa, obrigatoriamente seguirá o rito do artigo 173, I do CTN, mesmo no caso de pagamentos parciais em tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Da leitura dos autos, observa-se que a não estão presentes todos os elementos configuradores da fraude, tema que será discorrido em tópico próprio, motivo pelo qual, com fundamento no artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/1972.

Art. 59, §3º - § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Portanto, entende-se que a parte teve oportunidade de exercer o pleno direito de defesa com amplo acesso ao contraditório, assim como não se verifica incompetência da autoridade fiscal para o desempenho das atividades fiscalizatórias, aliado ao fato de que o mérito da sanção da multa qualificada será provido, motivos pelos quais, nega-se provimento as preliminares de nulidade.

• **APLICAÇÃO DO INSTITUTO DA DECADÊNCIA AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTES DE 30/06/2015.**

Ao discorrer sobre esta matéria, a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, em excelente voto, assim se posicionou acerca da contagem do prazo decadencial no caso do IPI em processo no qual figurava como recorrente a própria AMBEV:

Acórdão nº 9303-015.186 – CSRF / 3ª Turma.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 31/07/2013 a 31/12/2014 DECADÊNCIA. FALTA DE PAGAMENTO. TERMO A QUO. ART. 173, I, DO CTN. O prazo para a Fazenda constituir o crédito tributário de tributos submetidos ao lançamento por homologação é de cinco anos, começando a contagem do quinquênio do fato gerador, regra geral, na forma do art. 150, § 4º, do CTN. Todavia, no caso de inexistência do pagamento antecipado a que se refere o art. 150 do CTN o termo inicial é deslocado para o primeiro dia do ano seguinte, nos termos do art. 173, I, da mesma Lei. E, nos termos do art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010, considera-se pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Da leitura do enunciado observa-se que o para fins de aplicação da contagem do prazo a partir do pagamento parcial a seguir a regra do art. 150, § 4º é preciso que efetivamente exista saldo positivo a cobrir o débito no exercício respectivo do fato gerador. Tal fato é fruto da análise conjunta do CTN e do art. 183, III do RIPI de 2010.

Consoante fls. 2453-2461, de fato o recorrente anexou na impugnação, especificamente anexo nº 12, diversos comprovantes de recolhimentos do IPI do período de apuração anterior a 30/06/2015.

A decisão recorrida, nos termos do voto relator, não aplicou a decadência com base no fato de que no presente caso há fraude, o que deslocaria o rito de contagem do prazo para os termos estabelecidos no artigo 173, I do CTN, qual seja, primeiro dia do exercício seguinte.

Mas no caso, por entender que não há fraude, a priori, deveria aplicar-se a regra do artigo 150, § 4º do CTN para fins de consideração do fato gerador e da própria contagem do prazo decadencial.

No entanto, um fato que chama atenção é que todas as autenticações das guias de pagamento se deram na mesma data, qual seja, 21/07/2020, com pequena variação de minutos entre os pagamentos. Tal fato demonstra que na época dos fatos geradores no exercício de 2015 não havia saldo credor, caso contrário, perderia sentido se promover todos os pagamentos no ano de 2020.

Por conta disto, nega-se provimento ao reconhecimento da decadência.

- DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

No tocante aos riquíssimos debates travados entre os contribuintes e a SRFB no tocante a forma de classificação dos produtos, se como KITS ou de forma individualizados, tal fato restou pacificado no âmbito da administração federal por meio da publicação da Súmula CARF nº 236 na data de 05/09/2025. Eis a sua redação:

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.

Portanto, nega-se provimento ao pleito da forma com que o recorrente classifica seus produtos e, por conseguinte, imposição da multa de ofício. Mas não na modalidade qualificada, o que será abordado no tópico seguinte.

- DO RE 592.891/SP.

Da leitura do Auto de Infração, observa-se que o lançamento efetuado não decorreu do creditamento decorrente dos insumos com tributação suspensa. Por mais que, atualmente esteja pacífico o direito da parte de creditar-se nos termos definidos no respectivo *Leading case*, fato é que o presente lançamento não envolve sua discussão.

Neste sentido, não como conhecer desta discussão neste feito.

- DA INEXISTÊNCIA DE CONLUÍO, FRAUDE E DA ILEGITIMIDADE DA AROSUCO PARA FIGURAR NESTE FEITO.

Em relação a este ponto, adota-se integralmente as razões de decidir do Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles que, com maestria no Acórdão nº , assim se posicionou:

A Fiscalização traz, no início do Relatório de Ação Fiscal nº 03-A (e-fl. 148), um resumo das acusações relacionadas à sobrevaloração dos preços na aquisição de kits/concentrados de refrigerantes (comprador AMBEV e vendedor AROSUCO).....

As Recorrentes, por sua vez, negando a sobrevaloração dos preços, contradizem a Fiscalização e sustentam que ***“não há qualquer disposição legal ou normativa na legislação do IPI fixando “limite” para a apuração do valor tributável, mas apenas do “valor tributável mínimo”, como reconhece a própria fiscalização”***.

Reclamam ainda as Recorrentes que *“a fiscalização não apurou se efetivamente os preços praticados excedem os de mercado, tanto que não indica em momento algum qual seria o suposto preço no mercado interno dos concentrados para refrigerantes adquiridos pela Ambev, tampouco demonstra a parcela do preço praticado nessas operações que corresponderia ao pretense sobrevalor”*.

Dizem que *“a fiscalização alega que não há um preço de mercado que pudesse ter sido utilizado para a sua errônea conclusão de que teria havido no caso supervalorização dos preços dos Kits fabricados pela Arosuco, mas para tentar suportar as suas alegações afirmou que no caso a dita supervalorização seria caracterizada por uma análise dos custos daqueles Kits e do que chamou de uma correlata margem de “lucro normal””*.

Destacam que *“a própria fiscalização conclui que a legislação do IPI não estabelece “um percentual fixo ou um critério rígido para a determinação do que denomina “margem de lucro normal””, e critica que a Fiscalização “insiste em alegar que “93... a verificação da solidez do entendimento da fiscalização da RFB no presente caso dispensa esforço mental mais aprofundado. A anormalidade das margens aplicadas nas operações realizadas entre AMBEV e AROSUCO é ponto óbvio, evidente, bastando observar os dados apresentados neste relatório””*.

Defendem que, para fins de comprovação da alegada sobrevaloração, a *“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, e no caso concreto a própria fiscalização não indicou parâmetro algum, o que invalida todas as suas afirmações”.

Sustentam que “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 Recorrentes, valendo 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, e eventual inconformismo da fiscalização com a isenção estabelecida pelo artigo 10 da Lei 9.249/95 não pode jamais justificar a infundada alegação de prática de planejamento tributário abusivo”.

Na sequência, as Recorrentes sustentam a ausência de qualquer irregularidade no critério de formação do preço dos kits/concentrados e refrigerantes.

Dizem que, apesar de ter causado estranheza à Fiscalização o fato de que os preços dos kits/concentrados e refrigerantes, segundo a cláusula 1.1 do Acordo para Determinação de preço de kit de Refrigerantes, “calculado a partir da “receita operacional líquida” da AMBEV”, não há qualquer ilegalidade nisso.

Acrescentam que, “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 sobrevaloração dos produtos por embutir componentes que não dizem respeito ao ciclo de produção dos refrigerantes é completamente vazia, inválida, e logicamente inconsistente, o que demonstra a fragilidade da argumentação fiscal”.

As Recorrentes ponderam que, se a própria Fiscalização reconhece a relevância das fórmulas utilizadas na fabricação dos refrigerantes, “não há dúvidas acerca do elevado valor que as referidas fórmulas apresentam, justificando sim os preços que são praticados pelas Recorrentes”.

Dizem não haver “sentido na afirmação da fiscalização de que as preparações compostas vendidas pela Arosuco seriam “129... insumos de baixo valor agregado” se neste valor está incluído o principal item daquelas preparações, ou seja, a fórmula, o segredo industrial que lhes garantem que sejam únicas no mercado nacional e inclusive internacional, já que a Ambev exporta também os seus produtos”.

As Recorrentes defendem a irrelevância dos valores pagos a título de seguro no transporte para fins de aferição dos preços dos kits/concentrados de refrigerantes, ponderando ser “indiscutível que as empresas têm ampla liberdade em suas vendas para contratar seguro - que é obrigatório - e constou de todas as

notas fiscais emitidas pela Arosuco - da forma e no valor que melhor lhes convier, conforme os riscos que desejam assumir”.

No tópico relativo aos custos dos produtos vendidos, as Recorrentes buscam desconstruir o raciocínio desenvolvido pela Fiscalização para chegar à conclusão de que *“haveria uma diferença de quase 20 vezes “166... entre o CPV 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 AMAZÔNIA e pela Arosuco”*”, ponderando que *“o CPV informado aos investidores é o consolidado de todas as empresas do grupo Ambev”*, bem como que *“o CPV só evidencia os custos diretos da produção, não servindo assim de parâmetro para confronto com os valores de aquisição dos concentrados da Arosuco”*.

Quanto aos preços praticados pela AROSUCO em suas exportações, as Recorrentes explicam que *“a fiscalização comparou operações que dizem respeito a produtos com volumes diferentes”*, ignorando que *“as exportações desses produtos são feitas em bombonas de 5 (cinco) litros”* e *“as vendas de concentrado no mercado interno são feitas em bombonas de 10 (dez) ou 20 (vinte) litros”*.

Além disso, as Recorrentes acrescentam que *“a fiscalização comparou operações que dizem respeito a produtos com volumes diferentes. Enquanto as exportações desses produtos são feitas em bombonas de 5 (cinco) litros, as vendas de concentrado no mercado interno são feitas em bombonas de 10 (dez) ou 20 (vinte) litros”*.

Por fim, as Recorrentes, referindo parecer elaborado pela empresa de auditoria independente Deloitte Touche Tohmatsu, trazem elementos da legislação que trata de preços de transferência para evidenciar que os preços praticados são compatíveis com preços tratados *at arm's length*.

Antes de passarmos à análise da matéria, convém observar que a sobrevaloração dos kits/concentrados de refrigerantes apontada pela Fiscalização resultaria, a princípio, em um acréscimo do crédito ficto do IPI a que teria direito a AMBEV.

Não obstante, tendo em vista que os kits/concentrados de refrigerantes foram reclassificados pela Fiscalização para códigos da TIPI que preveem a alíquota zero do IPI, reclassificação essa mantida por este relator, conforme exposto nos tópicos precedentes, é de se destacar a impossibilidade de aproveitamento de qualquer crédito ficto sobre essas aquisições, sobrevaloradas ou não, razão pela qual a sobrevaloração a ser discutida no presente tópico passa a ter relevância apenas em relação à qualificação da multa de ofício.

Se identificado que houve sobrevaloração dolosa (fraude, sonegação ou conluio) nas aquisições de kits/concentrados de refrigerantes feitas pela AMBEV junto à AROSUCO, estará justificada a qualificação da multa de ofício imposta pela Fiscalização, caso contrário, se não restar comprovada a sobrevaloração, ou se não restar comprovado que a sobrevaloração se deu de forma dolosa (fraude,

sonegação ou conluio), há que se afastar a referida qualificação da multa de ofício.

Pois bem, analisando os argumentos postos pelas partes, bem como os elementos de prova carreados aos autos, é possível identificar diversos indícios de artificialidade nos preços dos kits/concentrados de refrigerantes.

Mas esses indícios não são aptos o suficiente para demonstrar que houve uma sobrevaloração, quanto mais uma sobrevaloração dolosa (fraude, sonegação ou conluio).

E não me parece que possamos assumir que o dolo (fraude, sonegação ou conluio) se revela a partir dos indícios de sobrevaloração apontados pela Fiscalização.

A artificialidade nos preços não é algo incomum quando lidamos com transações realizadas entre partes interdependentes, como é o caso que envolve a AMBEV e a AROSUCO. Por isso é preciso que a Fiscalização demonstre o preço esperado para o tipo de transação. Em outras palavras, para que se possa concluir que houve sobrepreço (sobrevaloração) em negócios realizados entre partes vinculadas, é preciso que se saiba o limite a partir do qual esse sobrepreço restará caracterizado. E isso não foi demonstrado pela Fiscalização.

Foi por essa mesma razão que a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, ao analisar o lançamento de IRPJ contra a AROSUCO/AMBEV, relativo aos anos de 2015 a 2018, concluiu que o sobrepreço não restou demonstrado nas aquisições de kits/concentrados de refrigerantes da AMBEV junto à AROSUCO.

A seguir, reproduzo excerto do voto condutor do Acórdão 1201-006.249, de 22/02/2024, proferido pelo i. Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, na parte em que enfrenta essa matéria:

82. A autoridade administrativa aponta que a alegada prática do sobrepreço na venda de produtos pela autuada (AROSUCO) à sua controladora integral (AMBEV) seria fruto de um raciocínio simples: *“Quanto maior o preço dos “concentrados”, maior também é o custo de produção dos refrigerantes e a AMBEV tem lucro menor. Em contraposição, a AROSUCO, fornecedora do insumo, tem lucro mais alto: sua receita aumenta sem que haja impacto no custo. Esse lucro “transferido” da AMBEV para a AROSUCO tem tributação 75% inferior. Consequentemente, ao invés de incidir a alíquota plena do IRPJ, de 25%, os lucros “transferidos” sujeitam-se a uma alíquota efetiva de apenas 6,25%”*.

83. O TVF indica diversos cenários econômicos para concluir que os preços são exorbitantes, porém, não aponta qual o critério adequado do preço do produto. Sugere que as margens de lucro auferida pela autuada seria artificial, porém, mais uma vez, não diz qual o critério considerado razoável na consideração do lucro tributável.

84. Essas matérias são controvertidas no Recurso Voluntário, havendo a contribuinte justificado que o concentrado do produto avaliado pelo Fisco – no caso, o insumo adquirido para “concentrado” para a produção do refrigerante Guaraná Antártica – é o principal ativo que compõe o preço no mercado nacional. Explicou, ainda, que as margens de ganhos do concentrado no Brasil são muito superiores às margens do mercado internacional, onde sua atividade demanda redução do preço do insumo para produção destinada ao mercado externo, que não o valoriza tanto.

85. A questão de fundo continua a mesma: qual o preço considerado “correto” pela administração tributária para a venda do referido insumo? Pode o Fisco desconsiderar transações comerciais por pretensa simulação que causa sobrepreço se ele mesmo não indica qual seria o preço considerado adequado?

86. Sobre o assunto, a PGFN aduziu em suas contrarrazões que *“a fiscalização constatou a atipicidade no fato de a precificação dissociar-se em absoluto dos custos de produção, vinculando-se ao faturamento da adquirente”* e que *“**o arcabouço probatório coligido converge para evidenciar a sobrevalorização nas operações intragrupo investigadas**”*. Nesse sentido, conclui ser devida a qualificação da multa porque *“as práticas constitutivas da infração fiscal correspondem a acordo para artificial transferência de receitas entre duas partes relacionadas para obtenção de vantagem fiscal. Trata-se de típico ‘profit shifting’, prática que necessariamente envolve conluio somado a fraude ou simulação. Por consequente, a própria manutenção do lançamento importa o reconhecimento das hipóteses de qualificação da multa de ofício”*.

87. Se a Fazenda Nacional afirma que o arcabouço probatório comprova a sobrevalorização, também não indica qual seria o preço de partida, apenas reitera os mesmos critérios genéricos apresentados pela administração tributária. É dizer: para concluir que algo ultrapassou algum limite, tem-se que indicar o limite; para que algo seja considerado sobrepreço, tem-se que indicar o que considera preço!

88. A falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento. Mais ainda, tratando-se de questões que impliquem na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, a atribuição de artificialidade de operações comerciais não pode ser presumida por critérios genéricos do agente da administração tributária que não aponte em que medida o preço torna-se sobrepreço entre negócios realizados por partes vinculadas.

Também foi nesse sentido o voto condutor do Acórdão 3402-012.354, de lavra do i. Conselheiro Jorge Luís Cabral, proferido em julgamento realizado em 17/10/2024, relativo a processo envolvendo as mesmas partes interessadas no presente processo (AMBEV como contribuinte e AROSUCO como responsável solidária), cujo excerto, na parte em que interessa, reproduzo a seguir:

Entendo particularmente que a relação societária presente entre as Recorrentes faz delas diretamente interessadas no resultado alcançado, no entanto, a alegação da Autoridade Tributária é de que teria havido sobrevaloração de preços, de forma abusiva, com o intuito de aumentar, mediante fraude ou simulação, a base de cálculo dos benefícios tributários pretendidos.

Faltou então determinar qual seria o valor da majoração indevida, de forma a dar materialidade à imputação, de maneira que entendo que a autuação falhou em apresentar as devidas provas da materialidade apontada.

A apresentação de provas concretas e, no caso concreto, o arbitramento do valor devido do benefício caso não tivesse ocorrido as hipóteses necessárias à majoração da multa são exigências mandatórias e inafastáveis.

Apesar de todo o exposto, entendo que para haver a tipificação da fraude ou simulação teria de haver a demonstração do valor da sobre valoração o que não foi efetivado pela Autoridade Tributária por ausência de provas.

Considero com razão às Recorrentes.

Assim, não sendo possível afirmar que tenha havido uma sobrevaloração dolosa (fraude, sonegação ou conluio) nos preços dos kits/concentrados de refrigerantes, é de se afastar a qualificação da multa de ofício (150%) lançada pela Fiscalização, reduzindo-a, no entanto, para seu patamar inicial de 75%, conforme disposto no art. 80, caput, da Lei nº 4.502/1964.

- DO DISPOSITIVO

Diante do exposto, conheço do recurso, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Mateus Soares de Oliveira