



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.723086/2017-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-005.324 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2018
Matéria APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS FICTOS DE IPI
Recorrente AMBEV S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/05/2012 a 31/12/2013

CRÉDITO FICTO DO IPI. AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. INSUMO INDUSTRIALIZADO NO QUAL NÃO FOI UTILIZADA MATÉRIA-PRIMA AGRÍCOLA OU EXTRATIVA VEGETAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Na norma isentiva de que trata o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, o termo "matérias-primas" não se encontra de forma isolada, mas associado e delimitado à uma natureza e origem específicas. Não é, pois, o uso de quaisquer matérias-primas produzidas na região que dá direito ao crédito do IPI, mas apenas aquelas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional". Assim, para fins de gozo ao crédito em questão, os insumos (originados da Amazônia Ocidental) necessitam ser elaborados com matérias-primas de origem vegetal, quer obtidas pelo cultivo (agricultura), quer pela via extrativa (retirados da natureza, da flora nativa).

RFB. COMPETÊNCIA PARA A FISCALIZAÇÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO CONDICIONADO A CRITÉRIOS DEFINIDOS PELA SUFRAMA.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, a despeito de não possuir ingerência quanto aos critérios objetivos e subjetivos de competência da SUFRAMA para a concessão dos incentivos fiscais de sua alçada, pode fiscalizar o fiel cumprimento das condições delineadas pela citada Superintendência necessárias ao gozo de isenção tributária condicionada.

IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA INDUSTRIALIZADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO DE QUE TRATA O ARTIGO 9º DO DECRETO-LEI Nº 288/67. CREDITAMENTO DO IMPOSTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O artigo 9º do Decreto-lei nº 288/67, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.387/91, ressalvadas as exceções legais, prevê unicamente a isenção

do IPI relativamente às mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, não contemplando a apuração de crédito ficto do imposto pela aquisição de produtos da citada região. Ademais, nas operações isentas, como não há cobrança de IPI na saída, então não há direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88, art. 49 do CTN e art. 25 da Lei nº 4.502/1964.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para conceder os créditos referentes às aquisições de filme stretch, vencidos os Conselheiros Semíramis de Oliveira Duro (relatora), Liziane Angelotti Meira e Winderley Moraes Pereira que negaram provimento integral ao recurso. Designado para o voto vencedor o Conselheiro Salvador Cândido Brandão Júnior.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

(assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Júnior - Redator

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

Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, que bem sintetiza os detalhes do litígio:

Trata o presente processo de Auto de Infração referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no valor total de R\$ 65.016.575,84, incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora.

2. A autuação tem como justificativa o aproveitamento indevido de créditos incentivados oriundo de insumos adquiridos de fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus (AM) e foi detalhado em dois relatórios: o “Relatório de Ação Fiscal nº 01 – Inexistência do Direito ao Aproveitamento de Créditos Incentivados do IPI” e o “Relatório de Ação Fiscal nº 02 - Erro de Classificação Fiscal e Alíquota no Cálculo dos Créditos Incentivados”, respectivamente às fls. 243-263 e 265-309.

2.1. De acordo com os mencionados relatórios, a infração foi imputada com base nos seguintes fundamentos:

(i) Aquisições de insumos para elaboração de bebidas da posição 22.02, que não fazem jus à isenção do inc. III do art. 95 do RIPI/20102, posto não utilizarem - ou não terem sido elaboradas a partir de - matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais in natura de produção regional da Amazônia Ocidental, o que inviabilizou o creditamento do IPI com base no art. 237 do citado regulamento.

(ii) Aquisições de insumos para elaboração de bebidas da posição 22.02 com isenção do inc. II do art. 81 do RIPI/2010, para as quais inexistente previsão de crédito presumido na legislação do IPI.

(iii) Aquisições de insumos que não seriam enquadrados no Ex 01 da posição 2106.90.10 da NCM, e sim em outras posições, dentre elas a 2106.90.10, que são tributadas pela alíquota zero e, portanto, não autorizariam o cálculo e a apropriação de créditos presumidos do IPI.

(iv) Parte dos insumos adquiridos refere-se a kits contendo preparações para fabricação de bebidas (concentrados) e foram fornecidos por Pepsi-Cola Industrial da Amazônia e de Arosuco Aromas e Sucos.

(v) Relativamente à Pepsi, no caso de elaboração de componente de sabor Cola, é empregado o corante caramelo (industrializado por DD Williamson do Brasil Ltda), o qual não foi considerado matéria-prima extrativa, e sim um produto intermediário. Além do corante caramelo, a Pepsi também fornece o aditivo “ácido cítrico”, que também não foi considerado matéria-prima extrativa, mas sim um produto industrializado, elaborado com a utilização de açúcar produzido no Mato Grosso.

(vi) Em relação aos kits sabor guaraná, fornecidos pela Arosuco, a Fiscalização entendeu que as preparações acondicionadas em embalagem individual, em cuja elaboração tenha sido utilizado efetivamente extrato de guaraná produzido na Amazônia Ocidental não podem gerar crédito do IPI. Já nos demais kits fornecidos pela Arosuco para fabricação de bebidas pela autuada, a glosa do crédito foi justificada pela constatação que não foi empregado matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal.

(vii) Atinente ao insumo filme stretch, fornecido pela Valfilm Amazônia Indústria Comércio Ltda, a Fiscalização concluiu que a adição de uma pequena quantidade de óleo de dendê (cerca de 2%) no processo produtivo do filme stretch era dispensável e que este fato não autoriza considerar que o bem produzido teria sido "elaborado com" o mencionado aditivo. Além disso, a biodegradabilidade, vantagem alegada quanto a utilização do óleo de dendê no processo produtivo do filme stretch, não se confirma, pois o item produzido (filmes plásticos) não depende e não é influenciado pelo uso de aditivos.

3. Devidamente cientificado da exigência em 19/05/2017, o sujeito passivo apresentou sua defesa em 19/06/2016, com as seguintes justificativas, em resumo:

3.1. Suscitou a nulidade do lançamento, indicando ter ocorrido alteração dos critérios jurídicos, violando o art. 146 do Código Tributário Nacional, haja vista a aplicação retroativa de novos critérios jurídicos para mesmas situações de fato e de direito anteriormente examinadas em face do mesmo contribuinte.

3.2. Sustenta que o Auto de Infração em exame, ao ser confrontado com outro³, anteriormente lavrado contra o mesmo estabelecimento, demonstra ter ocorrido inovação com a alteração da interpretação da Fiscalização da 10ª RF acerca da classificação fiscal dos "kits de refrigerantes" fornecidos pela Pepsi e Arosuco, excluídos do Ex. 01 da posição 2106.90.10 (alíquotas 27% e 20% do IPI), reclassificados na posição 2106.90.10 (alíquota zero do IPI).

3.3. No mérito, aponta equívoco na compreensão do termo matéria-prima, que é definição ampla, e não restritiva, compreensivo de "toda a matéria aplicada na produção de uma nova espécie, pela transformação dela em outra, não importando que já se mostre em um produto não originário da natureza". Neste sentido, o art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, prescreve a aplicação do benefício a toda e qualquer mercadoria que contenha ("elaborado com") matérias-primas de base vegetal, não importando se *in natura*, já processadas, ou com alguma específica quantidade da matéria-prima vegetal que deve integrar o item produzido.

3.4. Justifica que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 1998, que descreve o Processo Produtivo Básico dos concentrados para refrigerantes, reconhece que o benefício alcança os produtos contendo as matérias-primas de origem agrícolas ou extrativas vegetais já submetidos ao processo de industrialização por outras empresas localizadas na ZFM. Ou seja, o que importa é que a mercadoria possua, direta ou indiretamente, conteúdo agrícola ou extrativo vegetal de origem amazônica.

3.5. Aduz que a própria SUFRAMA reconheceu fazerem jus ao incentivo do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, os concentrados para fabricação de bebidas não alcoólicas, adquiridos na forma de kits, fabricados a partir do corante caramelo.

3.6. No que diz respeito à glosa do crédito sobre as aquisições de produtos isentos com fundamento no inc. II do art. 82 do RIPI/2010, disse que embora o STF tenha definido que as aquisições de insumos isentos não conferem ao destinatário dos produtos o direito de apropriar créditos do IPI, tal entendimento não se aplicaria aos insumos produzidos na ZFM. Suscita o tratamento diferenciado assegurado pelo art. 40 do ADCT.

3.7. Justifica que negar o direito ao crédito decorrente de uma aquisição isenta do IPI oriunda de uma região incentivada significa anular os efeitos dessa mesma isenção, extirpando a lógica econômica que determinou a decisão política de instituição do benefício. Indica que a matéria é objeto de reapreciação pelo STF no RE 566.819/RS, sendo que a repercussão geral será apreciada nos autos do RE nº 592.891/SP.

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

3.9. Sustenta que o trabalho da Fiscalização consiste em demonstrar que os kits (extratos concentrados) adquiridos teriam sido classificados incorretamente, tendo em vista a nota explicativa XI da Regra 3 “b”, que prescreve que compostos individuais de bases para preparação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, na forma da RGI/SH 1.

3.10. Acusa que a Regra 3 “b” não se aplica ao caso e que, levando em conta a RGI/SH 1, as notas da posição 2106 são claras no sentido de que os kits contendo extratos ou sabores concentrados para preparação industrial de bebidas estão nela compreendidos, sendo correta a classificação adotada no caso, ex. 01 da posição 2106.9010 da NCM, que é mais específico e voltado justamente às “preparações compostas” (mais de uma substância) não alcoólicas, utilizadas “para elaboração” de refrigerantes/refrescos da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

3.11. Caso superados os argumentos acima expostos, alega ser adquirente de boa-fé e os créditos aproveitados devem ser convalidados, uma vez que a correta classificação fiscal dos produtos, as respectivas alíquotas e os valores do imposto são de responsabilidade do emissor da nota fiscal (RIPI/2010, arts. 407 e 413).

3.12. Ao final, o impugnante propugnou pelo cancelamento da autuação, indicando a improcedência/nulidade do lançamento, nos seguintes termos: (i) violação do art. 146 do CTN;

(ii) direito ao crédito do IPI previsto no inc. III do art. 95 e no inc. II do art. 81, ambos do RIPI/2010; (iii) nulidade e improcedência da reclassificação fiscal; (iv) boa-fé na tomada de créditos do IPI.

Subsidiariamente, requereu a exclusão das penalidades, juros de mora e correção monetária, ante a incidência do inc. III do art. 100 do CTN.

A 2ª Turma da DRJ/REC, acórdão nº 11-59.327, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

PRÁTICAS REITERADAS. EXCLUSÃO DE PENALIDADE. INOCORRÊNCIA. As práticas reiteradas das autoridades administrativas significam uma posição firmada pela administração, antiga, reiterada e pacífica, com relação à aplicação da legislação tributária, e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Assim, o contribuinte que agir em conformidade com a orientação da Administração não fica sujeito a penalidades. Entretanto, não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. MATÉRIA-PRIMA. ESSENCIALIDADE NO PROCESSO PRODUTIVO NÃO PROVADA. GLOSA. É indevido o crédito apropriado com fundamento no §1º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975 (art. 237 do RIPI/2010), quando não comprovada a essencialidade da matéria-prima (óleo de dendê) utilizada na elaboração do produto isento (filme stretch), pressuposto do incentivo previsto no caput art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975 (inc. III do art.95 do RIPI/2010).

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Regra geral, somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto.

GLOSA DE CRÉDITOS. INSUMOS PARA ELABORAÇÃO DE REFRIGERANTES. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DE ALÍQUOTA. Devem ser glosados os créditos com erro de classificação fiscal e de alíquota, concernentes a aquisição de “kits” utilizados na elaboração de refrigerantes, originalmente classificados no Ex 01 da posição 2106.90.10, uma vez que estes são preparações simples e não preparações compostas, sendo correta a alíquota de 0%.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente ratifica todos os argumentos de sua impugnação. Ao final, requer a nulidade e a improcedência do auto de infração, por ter demonstrado que:

(i) O auto de infração viola o art. 146 do CTN e o princípio da segurança jurídica, pela aplicação retroativa de novos critérios jurídicos para as mesmas situações de fato e de direito anteriormente examinadas em face do mesmo contribuinte;

(ii) O direito ao crédito de IPI do art. 85, III, do RIPI/2010 deve ser reconhecido em relação aos insumos adquiridos das empresas Pepsi e Valfilm, pelo fato de que utilizam matérias-primas da Amazônia Ocidental;

(iii) O direito ao crédito de IPI do art. 81, III, do RIPI/2010, deve ser reconhecido em relação a todos os insumos adquiridos pela Recorrente cujos créditos restaram glosados, considerando o regime constitucional de incentivos fiscais que conforma Zona Franca de Manaus;

(iv) A nulidade da reclassificação fiscal empreendida no Auto de Infração, posto que realizada independentemente de prova técnica a contrapor o Relatório Técnico nº 000.130/17 FUNCATE/INT apresentado pelo contribuinte e expressamente referido no Relatório Fiscal;

(v) A improcedência da reclassificação fiscal procedida pela Fiscalização e a correção da classificação adotada pelos fornecedores da Recorrente (Ex 01, da NCM 2106.90.10);

(vi) A boa fé da Recorrente na tomada de créditos, tendo como base a fundamentação legal e NCM constantes das notas fiscais de aquisição.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Da nulidade do lançamento devido à alteração dos critérios jurídicos já adotados

Aduz a Recorrente a nulidade do lançamento, por violação do art. 146 do CTN, em virtude de aplicação retroativa de novos critérios jurídicos para mesmas situações de fato e de direito anteriormente examinadas em face do mesmo contribuinte. Refere-se a uma autuação anteriormente efetuada contra o mesmo estabelecimento (processo nº 11080.727828/2011-43).

Desse modo, a glosa relacionada com os créditos do IPI obtidos das aquisições de insumos isentos, empreendida na autuação anterior, teve como fundamento o inciso III do art. 95 e o inc. II do art. 81, ambos do RIPI/2010, os quais, respectivamente, correspondem ao inciso III do art. 82 e inciso II do art. 69 do RIPI/2002, e não da classificação dos "kits de refrigerantes" fornecidos pela Pepsi e Arosuco, excluídos do Ex. 01 da posição 2106.90.10 (alíquotas 27% e 20% do IPI) e reclassificados na posição 2106.90.10 (alíquota zero do IPI).

O próprio relatório fiscal rebate os argumentos do contribuinte:

79.2 - Nos procedimentos fiscais anteriores, porém, não se verificou a classificação dos chamados "concentrados", assim

como também não foram objeto de análise muitos outros aspectos relativos ao IPI. Por exemplo, a fiscalização não realizou auditoria de estoque ou qualquer outro procedimento que visasse conferir se houve atendimento a um dos requisitos legais para gozo do benefício, que é a efetiva utilização dos insumos na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

79.3 - Em sede de exigência tributária, em que se maneja complexo sistema de normas e conceitos específicos, é difícil imaginar que haveria respeito à legalidade caso se pudesse aceitar a tese desenvolvida pela empresa. Seguindo-se tal tese, seria exigido da fiscalização que se manifestasse sobre todos os pontos possíveis e imagináveis da conduta do contribuinte, porque, se não o fizesse, estaria configurada uma prática de aceitação de tal comportamento e, assim, fixado um critério jurídico. Na prática, a vingar esse entendimento, toda e qualquer ação fiscal acabaria trazendo embutida alteração de critério jurídico.

79.4 - A análise do direito ao crédito do IPI em aquisições de insumos isentos há muito tempo vem sendo efetuada pela Justiça, inclusive em ações judiciais propostas por engarrafadores de refrigerantes. Nestas ações, os “concentrados” são tratados como uma mercadoria única cuja alíquota é de 27%, mas a Justiça não está se avaliando se os insumos são ou não uma mercadoria única, nem seu código NCM. Ainda hoje se aguarda a decisão final do STF sobre o direito ao crédito oriundo de insumos isentos fabricados em Manaus. Na hipótese de que o STF decida adotar entendimento favorável às empresas no que se refere ao crédito oriundo dos insumos isentos, isto não significaria concordância da Justiça com os critérios e formas de cálculo utilizados pelos contribuintes.

79.5 - Observe-se que existem decisões administrativas e judiciais em que não se admitiu que fosse efetuada revisão de lançamento em decorrência de erro de direito. Tais decisões, porém, não se aplicam ao presente caso, em que a fiscalização não efetuou revisão de lançamento, mas sim o lançamento de ofício de imposto devido em períodos de apuração que não haviam sido objeto de cobrança.

Não há razão no argumento, o fato de o Fisco não haver detectado anteriormente uma determinada infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade desta conduta, nem tampouco tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”, que lhe atribua foros de “norma complementar de lei”.

As práticas reiteradas das autoridades administrativas significam uma posição firmada pela administração, antiga, reiterada e pacífica, com relação à aplicação da legislação tributária, e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Assim, o contribuinte que agir em conformidade com a orientação da Administração não fica sujeito a penalidades. Trata-se de normas complementares da legislação tributária e se referem às obrigações tributárias acessórias, visto que a obrigação principal decorre de lei em sentido estrito (princípio da legalidade estrita). Portanto, estas práticas não têm o condão de revogar leis ou de dispensar a

exigência da obrigação tributária principal. Importante destacar que o CTN não traz o critério de determinação do momento em que certa prática pode ser reputada como reiterada.

Nesse sentido, o acórdão nº 3402-004.988, proferido em processo da mesma Recorrente:

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração (art. 146 do CTN), diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso. Não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

Da nulidade da reclassificação fiscal

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

Trata-se de matéria de mérito e não de preliminar, que será analisada a seguir.

Glosa do direito de crédito referente à aquisição de matérias-primas de produção regional

A autuação decorreu da glosa de créditos do IPI, apropriados pelo contribuinte com base no art. 237 do RIPI/2010, que se referem a aquisições de insumos para elaboração de bebidas:

Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).

A autoridade fiscal justificou que não fazem jus à isenção do inciso III do art. 95 do RIPI, cuja base legal é o *caput* do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, os produtos que não utilizem, ou que não tenham sido elaborados a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais in natura de produção regional da Amazônia Ocidental:

Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na

Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 34).

Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o 'caput' deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.

Em contraposição, a Recorrente aduz que, para fins do benefício fiscal, a matéria-prima regional utilizada pode ser *in natura*, processada (isto é, já submetida a processo de industrialização por outras empresas localizadas na ZFM) ou com alguma específica quantidade de matéria-prima vegetal que deve integrar o produto produzido.

São cinco os requisitos a serem cumpridos para que os adquirentes dos bens produzidos possa fazer jus ao benefício fiscal:

(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 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.

As glosas sob os fundamentos citados acima são: kits adquiridos da Pepsi e filmes plásticos adquiridos de Valfilm.

Kits adquiridos de Pepsi – caramelo e ácido cítrico

A acusação fiscal é de que os kits contendo preparações para fabricação de bebidas (concentrados) fornecidos por Pepsi-Cola Industrial da Amazônia, na elaboração de componente de sabor Cola, emprega o corante caramelo (industrializado por DD Williamson do Brasil Ltda). O corante caramelo é resultante de um processo industrial a partir do açúcar. Assim, não haveria comprovação de que o açúcar empregado por DD Williamson do Brasil Ltda é proveniente de fornecedores localizados na Amazônia Ocidental. Logo, não pode gerar direito à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.

Observe-se o relato da fiscalização:

18.1 - Em declaração datada de 09/11/2016, entregue por Pepsi no curso de diligência realizada pelo Fisco, a empresa registrou que “Com relação ao corante caramelo, fomos informados pela empresa D.D. Williamson que ele é produzido, atualmente, com uso de açúcar proveniente de fornecedores localizados nos Municípios de Nova Olímpia e Sonora, no Estado de Mato Grosso, e de fornecedores localizados em Maués, Estado do Amazonas, todos compreendidos pela região amazônica, conforme definida pelo art. 29 da Lei n. 5.173/66 e art. 45 da LC n. 31/772. (grifos nossos)

18.2 - A legislação citada por Pepsi trata do conceito de Amazônia Legal, não se aplicando ao caso em análise. O art. 6º do DL 1435/75 (artigo 95, inciso III, do RI-PI/2010) se refere à Amazônia Ocidental, que é constituída somente por Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, conforme Decretos-Lei nº 291/1967 e nº 356/1968.

18.3 - Vários itens da Exposição de Motivos do DL 1435/75 falam no objetivo de promover o desenvolvimento regional da Amazônia Ocidental, mostrando que a palavra regional não pode ser entendida como relacionada à Amazônia Legal. (...)

19) O corante caramelo é resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos. Resumidamente, o processo de industrialização para a obtenção do corante caramelo é realizado em duas etapas:

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

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

20) O corante caramelo pode gozar da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010), pois a sacarose (açúcar), que é uma matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, foi “incorporada” a ele.

21) Entretanto, o fato do corante caramelo poder gozar da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010 não significa que ele pode gerar direito à isenção para o produto elaborado a partir dele. O benefício fiscal tem um limite concreto e absoluto: é a elaboração do produto a partir do extrato.

22) As empresas alegam que a ausência da palavra "diretamente" no caput do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 indicaria que a legislação não exige que a matéria-prima extrativa regional (açúcar) seja utilizada diretamente no produto que faz jus à isenção.

23) Entretanto, a utilização do termo "matérias-primas", por si só, já determina que deve haver o emprego direto do bem extrativo no processo produtivo do contribuinte beneficiado, pois "matérias-primas" são por definição aqueles bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.

(...)

27) A Lei prevê o direito à isenção para produto que seja “elaborado com** matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”.**

27.1. Caso se considerasse que a legislação permite que a matéria-prima extrativa vegetal seja utilizada em etapas anteriores da cadeia produtiva, o alcance da isenção seria ampliado para uma vasta gama de produtos.

27.2. Para demonstrar a afirmação do parágrafo anterior, elaborou-se o quadro abaixo, que compara dois processos produtivos que começam com a extração de uma matéria-prima vegetal:

Exemplo 1 de Processo produtivo	Exemplo 2 de Processo produtivo	Observação
Vegetal	Vegetal	
Óleo vegetal	Sacarose	MP extrativa
Peça de motor	Corante	Produto intermediário em que usou a MP extrativa
Motor	Preparação para bebidas	Produto final em que se usou o produto intermediário

27.3. No quadro acima, tanto a peça de motor quanto o corante caracterizam-se como produtos intermediários, sendo empregados no processo industrial de produtos cujo direito à isenção está sob análise (um motor no exemplo 1, e uma preparação semelhante à elaborada por Pepsi-Cola no exemplo 2).

27.4. O motor do exemplo 1 não é elaborado com óleo vegetal, assim como a preparação do exemplo 2 não é elaborada com sacarose. Portanto, nem o motor, e nem o chamado “concentrado”, fazem jus à isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, e ambos não podem gerar direito a crédito para os adquirentes.

27.5 - Observe-se que no exemplo 1 não se pode afirmar que a peça de motor foi “elaborada com” óleo vegetal, enquanto que no exemplo 2 o corante caramelo foi elaborado com açúcar. Mas esta diferença não tem qualquer relevância para a avaliação sobre o direito ao benefício fiscal, pois requisito legal é que o produto cujo direito à isenção está sob análise seja elaborado com matérias-primas extrativas.

28) O corante caramelo, mesmo se tratando de produto intermediário, poderia gerar direito a aproveitamento de créditos básicos do IPI, conforme previsto no artigo 226 do RIPI/2010: (...)

28.1 - Isto, porém, não significa que um produto intermediário possa gerar direito à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010 e posteriormente ao crédito incentivado do artigo 237 do RIPI/2010.

28.2 - Esclareça-se que “crédito básico” (Subseção I da Seção II do Capítulo X do RIPI/2002) é qualquer crédito a que tenha direito um estabelecimento industrial ou equiparado que atenda aos requisitos legais. É a forma mais genérica de crédito, distinta dos chamados “créditos incentivados”, objeto da Subseção III da Seção II do Capítulo X do RI-PI 2002.

(...)

28.4 - No caso da isenção do caput do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975, o legislador grafou explicitamente matérias-

primas. Foram excluídos, portanto, os artigos e produtos secundários ou intermediários.

28.5 - Se a expressão “matérias-primas” constante no caput do art. 6º tivesse o teor alargado que deseja a recorrente, não faria sentido logo no § 1º que o sucede se utilizarem as expressões “matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem”. Bastaria que o legislador continuasse a utilizar a expressão já constante do caput. Ou seja, o legislador não utilizou linguagem leigo. Pelo contrário, inseriu as expressões precisas no texto normativo justamente por se tratar de benefício, que demanda interpretação não alargada.

(...)

32) Em relação aos kits sabor cola, além do corante caramelo, Pepsi também cita o ácido cítrico como outro insumo que lhe daria direito ao benefício sob análise.

32.1 - Todo o raciocínio exposto para o corante caramelo deve ser aplicado ao ácido cítrico: tal aditivo não é uma matéria-prima extrativa, mas sim um produto industrializado, elaborado com a utilização de açúcar produzido no Mato Grosso.

32.2 - Foi constatado, ainda, que o ácido cítrico foi fabricado por uma empresa localizada no Estado de São Paulo, o que torna ainda mais óbvio o fato de que ele não pode dar amparo à utilização do benefício..

33) O emprego de ácido cítrico, produto industrializado por empresa de São Paulo com utilização de açúcar do Mato Grosso, é citado por Pepsi como justificativa para a isenção aplicada na saída dos kits H20h!, Gatorade, Lipton e Mountain Dew, sabores que são adquiridos por alguns estabelecimentos de Ambev (não é o caso do estabelecimento fiscalizado).

34) Pepsi-Cola admite que não há emprego de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal nos kits marca Teem.

De fato, entendo que foi comprovado que o corante caramelo e o ácido cítrico não são matérias-primas agrícola ou extrativa vegetal.

Para o gozo do benefício fiscal não é qualquer produto que apenas contenha produto de origem regional. Exige-se que o produto isento e que gera o direito de crédito de IPI para o adquirente, seja elaborado a partir de insumos regionais e não apenas contê-los. A etapa fabril é apenas aquela que ocorra na Amazônia Ocidental.

Como se vê, na norma isentiva referenciada, **o termo “matérias-primas” não se encontra de forma isolada, mas associado e delimitado à uma natureza e origem específicas. Não é, pois, o uso de quaisquer matérias-primas produzidas na região que dá**

direito ao crédito ficto do IPI, mas apenas se restrito a "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional".

Desse modo, para fins de gozo ao crédito em tela, os insumos (originados da Amazônia Ocidental) necessitam ser **elaborados com matérias-primas de origem vegetal**, quer obtidas pelo cultivo (agricultura), quer pela via extrativa (retirados da natureza, da flora nativa), de tal sorte que, nos termos da norma legal isentiva, não há espaço para o gozo decorrente da aquisição de produto intermediário industrializado onde, na sua elaboração, **não foram empregadas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"**, como ocorreu no caso presente.

Não há dúvida de que os produtos fabricados pela Recorrente utilizam matéria-prima produzida na Amazônia Ocidental, mas matéria-prima decorrente de um processo de industrialização, no caso, o **concentrado**, onde **não foram utilizadas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"**, mas sim **"o caramelo e o ácido cítrico"**.

O concentrado em tela somente estaria isento e geraria direito a crédito se, na sua elaboração, tivessem sido utilizados produtos extrativos vegetais, exigência que só foi observada em relação ao concentrado de guaraná, que fora aceito pela fiscalização.

Portanto, a condição em que se enquadra o contribuinte não autoriza a isenção e o creditamento objeto do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, restrito a **"produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"**.

Filmes plásticos adquiridos da Valfilm

Apontou a fiscalização que na industrialização do filme stretch, pela Valfilm, haveria o emprego de óleo de dendê (à proporção de, aproximadamente, 2%). Assim, em função da quantidade e da necessidade da adição do insumo, entendeu que o filme stretch "é elaborado com" óleo de dendê, não assumindo a característica do bem produzido com óleo de dendê.

Confira-se:

40.6 - Pode se dizer que os filmes plásticos sob análise foram produzidos "com utilização de óleo de dendê" ou "com emprego de óleo de dendê, e que "contém óleo de dendê". Entretanto, não se pode dizer que foram "elaborados com óleo de dendê".

41.1 - Os fabricantes de resinas termoplásticas são empresas altamente especializadas, utilizam tecnologia de ponta, e os produtos colocados à disposição no mercado são desenvolvidos para cada aplicação de forma muito específica. Todas as resinas termoplásticas saem do polo petroquímico prontas para serem aplicadas diretamente na fabricação dos produtos como filmes plásticos, sacolas plásticas, etc., na chamada indústria de transformação. Nada impede que esses estabelecimentos industriais acrescentem aditivos para que os produtos adquiram, por exemplo, cores diversas. Assim, o fabricante de película de

polietileno pode produzir seus produtos, com a qualidade desejada, sem a adição de qualquer aditivo, exceto em relação às cores, que nesse item sim, cada fabricante adiciona aquela de sua preferência.

41.2 - Um exemplo disso é a resina DOWLEX 2107G, um polietileno linear de baixa densidade, fabricada pela empresa Dow Chemical Company, da qual a Valfilm é usuária, e que por exemplo, em 2012 adquiriu cerca de 7.150 toneladas, é específica para produzir películas de polietileno sem a necessidade da adição de óleo de dendê. Essa é a resina mais utilizada pela Valfilm. No catálogo de informações técnicas disponível no endereço abaixo, não há qualquer informação pelo fabricante da necessidade de adicionar óleo de dendê para produzir películas de polietileno:

<http://catalog.ides.com/docselect.aspx?I=70673&E=138352&DOC=DOWTDS&DS=123&DK=STD&DC=es>

41.3 - Consoante ainda o mesmo fabricante, “as resinas de polietileno de baixa densidade da DOW oferecem uma excelente estética, qualidade de impressão, força, resistência ao rasgo e elasticidade. Eles podem ser processados em linhas de alta velocidade de hoje para uso como filmes, revestimentos ou laminações e se misturam facilmente com resinas de PEBDL para o desempenho personalizado. Nos mercados de saúde e higiene sensíveis aos custos, as resinas PEBD pode melhorar a eficiência de processamento, e a carteira Dow também inclui produtos para canos e outros bens” (disponível no original em inglês no endereço:

<http://www.dow.com/polyethylene/eu/en/prod/ldpe.htm>

42) 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.

42.1 - 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.

42.2 - 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.

42.3 - A resina termoplástica que ela usa para fabricar seus filmes plásticos nasceu no polo petroquímico como um plástico convencional (não biodegradável) e assim permanecerá por pelo menos um século, ainda que lhe seja misturada alguma quantidade de óleo de dendê ou qualquer outra substância.

42.4 - Os plásticos biodegradáveis, ao contrário dos sintéticos, são materiais biodegradáveis onde os micro-organismos presentes no meio ambiente são capazes de convertê-los em substâncias mais simples, existentes naturalmente em nosso meio e assim sofrem biodegradação com relativa facilidade, se integrando totalmente à natureza (CAN-GEMI et al., 2005).

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

Ficha de dados de segurança do produto em <http://www.dow.com/webapps/msds/ShowPDF.aspx?id=090003e8805baa03>

“12.2 Persistência e degradabilidade

Biodegradabilidade: É esperado que este sólido polimérico insolúvel em água seja inerte no meio ambiente. A fotodegradação da superfície é esperada quando exposta à luz solar. Não é esperada uma biodegradação apreciável.”

44) Segundo a definição da International Union of Pure and Applied Chemists (IUPAC), instituição responsável por estabelecer a nomenclatura oficial aplicável aos compostos químicos, um biopolímero é um polímero produzido por organismos vivos, incluindo proteínas, polissacarídeos e ácidos nucleicos (ADN e ARN). Os biopolímeros são os tijolos base da vida, sendo os componentes mais importantes da infraestrutura de uma célula e desempenhando papéis essenciais na regulação e replicação da mesma. O material testado passa longe dessa definição.

(...)

48) O Fisco realizou diligência em Valfilm, tendo solicitado que a empresa apresentasse esclarecimentos sobre o propósito técnico para ter começado a utilizar óleo de dendê no ano de 2008, e sobre a alegada biodegradabilidade dos filmes plásticos.

48.1 - Em sua resposta, Valfilm citou exemplos de aditivos com custo superior ao do óleo de dendê, mas não negou que existam aditivos de custo inferior (a empresa escreveu: “Necessariamente o processo de produção de plásticos requer o uso de óleo vegetal ou mineral como aditivo, muitas vezes mais caros que o óleo de dendê” - grifo nosso).

48.2 - Valfilm também declarou que “já realizou diversos testes de biodegradação com resultados positivos segundo os testes MEV (microscopia eletrônica de varredura)”, concluindo que “Em resumo, a despeito de não poder determinar um prazo correto, a combinação do óleo de dendê, como um biopolímero, ao polímero sintético, inquestionavelmente, é relevante para o processo de degradação dos plásticos” (grifo nosso).

48.3 - Na realidade, os testes citados apenas mostram que, desde que descartado em meio adequado (o que não é o caso de lixões ou aterros sanitários) o plástico seria "pulverizado" em pouco tempo. Dito de outra forma: ao invés de se ter um filme de plástico teríamos uma certa quantidade de plástico em pó, mas que continua sendo plástico.

48.4 - Portanto, os testes citados **não** demonstram que o plástico seria transformado em algum tipo de composto orgânico inofensivo ao meio ambiente.

48.5 - 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".

(...)

50) Caso tivesse propósito técnico para começar a utilizar óleo de dendê em seu processo produtivo no ano de 2008, é evidente que Valfilm deveria ter condições de apresentar estudos científicos que demonstrassem a vantagem gerada pela mudança no seu processo produtivo.

51) No curso da diligência, Valfilm foi intimada a apresentar "estudos científicos que demonstrem que filmes plásticos semelhantes aos por ela comercializados levam um prazo menor do que plásticos convencionais para serem degradados, ainda que contenham uma pequena quantidade de óleo de dendê ou substância semelhante".

52) Em resposta, a empresa entregou um trabalho de 12 páginas assinado por um graduando em química e um graduando em administração, sem qualquer dado concreto. Tal estudo foi anexado ao presente processo.

53) A fragilidade do "estudo científico" apresentado pela empresa demonstra a total falta de base científica para suas alegações sobre a biodegradabilidade dos filmes plásticos.

Em sentido contrário, o contribuinte aduz que o termo matéria-prima tem caráter amplo e não restritivo e, que não caberia à fiscalização determinar qual o volume do óleo de dendê deve integrar um filme plástico.

O suposto benefício ecológico alegado, ou seja, que com a adição do componente óleo de dendê o bem produzido se tornaria biodegradável, não está devidamente provado. Dessa forma, não há que se considerar para fins de isenção toda e qualquer matéria-prima agregada, há que se ter emprego que seja essencial.

Da competência da Receita Federal para fiscalizar a isenção objeto dos autos

Sustenta a Recorrente que a SUFRAMA teria competência exclusiva para conceder o benefício previsto no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, bem como para determinar e administrar quaisquer questões inerentes ao referido benefício, a teor do disposto no art. 1º, I, "c", do Anexo I do Decreto nº 7.139/2010:

Art. 4º Ao Conselho de Administração da SUFRAMA compete:

I - aprovar:

(...)

c) os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos nos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei no 288, de 1967, e no art. 6º do Decreto-Lei no 1.435, de 16 de dezembro de 1975, bem como estabelecer normas, exigências, limitações e condições para a aprovação dos referidos projetos; e

De fato, a SUFRAMA tem competência para a administração e concessão de incentivos fiscais no âmbito de sua área de atuação. Todavia, a competência atribuída à SUFRAMA, inclusive de fiscalizar os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais não impede a Receita Federal de investigar o fiel cumprimento dos requisitos definidos pela SUFRAMA, no âmbito de sua competência.

A RFB, a despeito de não possuir ingerência quanto aos critérios objetivos e subjetivos de competência da SUFRAMA para a concessão dos incentivos fiscais de sua alçada, tem o dever de fiscalizar o fiel cumprimento das condições delineadas pela citada Superintendência necessárias ao gozo da isenção.

A aprovação de projeto pela SUFRAMA não é o único requisito para utilização do benefício fiscal. Isso porque da redação do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 não se infere que automaticamente todos os produtos cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA podem gozar do favor fiscal.

Nos termos do art. 37, XVIII da Constituição Federal, cabe à "*administração fazendária*" e aos "*seus servidores fiscais*", "*dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei*".

Não se está diante de afastamento pela RFB de benefício concedido pela SUFRAMA, mas apenas do exame da adequação dos fatos aos limites delineados para o gozo da isenção fiscal condicionada, no exercício da competência legítima que tem o fisco para examinar o benefício em tela.

Direito a crédito em função da não-cumulatividade e origem na ZFM

Em relação aos bens que tenham saído da fábrica com a isenção do artigo 81, II, do RIPI/2010:

Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 1991, art. 1º):

(...)

II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de

Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; e

Concordo com a análise da fiscalização no sentido de que a legislação não prevê o direito a crédito nessa hipótese. Ademais, não há falar-se em direito a crédito em função da não-cumulatividade.

O direito ao crédito na aquisição de produtos isentos em geral, incluídos aqueles oriundos da Zona Franca de Manaus é vedado pela legislação. Isso porque o art. 9º do Decreto-lei nº 288/67, ressalvadas as exceções legais, prevê unicamente a isenção do IPI relativamente às mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, não contemplando a apuração de crédito ficto do imposto pela aquisição de produtos da citada região.

A não-cumulatividade estabelecida no art. 153, § 3º, II, da CF, implica que os produtos que tenham sido tributados pelo IPI geram créditos na entrada em estabelecimentos contribuintes para fins de compensação com o que for devido a título desse mesmo tributo em saídas tributadas realizadas num período de apuração, confrontados os créditos e débitos no RAIP. I.

A não-cumulatividade volta-se à quantificação tributária nas várias etapas de processo produtivo plurifásico, com a finalidade de evitar que a última etapa da cadeia (venda ao consumidor final) seja onerada pelo que se agregou em cada fase anterior. Disso decorre que se não houver recolhimento de IPI na operação precedente, não há que se falar em creditamento, assim, se a entrada de matéria-prima for não tributada (alíquota zero, isenção ou não-incidência), então não haverá direito a crédito escritural correspondente à entrada.

O STF, nos RE nº 370.682-SC e nº 353.657-PR, decidiram de modo contrário à pretensão da Recorrente:

*Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido. **RE 370.682-SC, DJ 19/12/2007.***

E

IPI. INSUMO. ALÍQUOTA ZERO. AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada

operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero.

*IPI. INSUMO. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO. EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. **RE 353.657-PR, DJ 07/03/2008.***

Em seguida, o STF, no julgamento do RE nº 566.819, alinhou a negativa da possibilidade de creditamento em relação a insumo adquirido sob qualquer regime de desoneração, assentando que insumo isento não dá direito a crédito de IPI:

IP. CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI. CRÉDITO. INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI - CRÉDITO. DIFERENÇA. INSUMO. ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final. RE 566.819, DJ 10-02-2011.

Por fim, deve-se destacar que o RE nº 566.819 deve ser adotado para os casos em que os produtos sejam provenientes da Zona Franca de Manaus, uma vez que a lógica da desoneração é a mesma.

O STJ, em recurso repetitivo, no REsp nº 1.134.903 - SP, DJ 24/06/2010, consignou a impossibilidade de creditamento nas entradas isentas:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS OU MATÉRIAS-PRIMAS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. A aquisição de matéria-prima e/ou insumo não tributados ou sujeitos à alíquota zero, utilizados na industrialização de produto tributado pelo IPI, não enseja direito ao creditamento do tributo pago na saída do estabelecimento industrial, exegese que se coaduna com o princípio constitucional da não-cumulatividade (Precedentes oriundos do Pleno do Supremo Tribunal Federal: (RE 370.682, Rel. Ministro Ilmar Galvão, julgado em 25.06.2007, DJe-165 DIVULG 18.12.2007 PUBLIC 19.12.2007 DJ 19.12.2007; e RE 353.657, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 25.06.2007, DJe-041 DIVULG 06.03.2008 PUBLIC 07.03.2008) 2. É que a compensação, à luz do princípio constitucional da não-cumulatividade (erigido pelo artigo 153, §

3º, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988), dar-se-á somente com o que foi anteriormente cobrado, sendo certo que nada há a compensar se nada foi cobrado na operação anterior. 3. Deveras, a análise da violação do artigo 49, do CTN, revela-se insindicável ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista sua umbilical conexão com o disposto no artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição (princípio da não-cumulatividade), matéria de índole eminentemente constitucional, cuja apreciação incumbe, exclusivamente, ao Supremo Tribunal Federal. 4. Entrementes, no que concerne às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo não tributado ou sujeito à alíquota zero, é mister a submissão do STJ à exegese consolidada pela Excelsa Corte, como técnica de uniformização jurisprudencial, instrumento oriundo do Sistema da Common Law e que tem como designio a consagração da Isonomia Fiscal. 5. Outrossim, o artigo 481, do Codex Processual, no seu parágrafo único, por influxo do princípio da economia processual, determina que "os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a arguição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário, do Supremo Tribunal Federal sobre a questão". 6. Ao revés, não se revela cognoscível a insurgência especial atinente às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo isento, uma vez pendente, no Supremo Tribunal Federal, a discussão acerca da aplicabilidade, à espécie, da orientação firmada nos Recursos Extraordinários 353.657 e 370.682 (que versaram sobre operações não tributadas e/ou sujeitas à alíquota zero) ou da manutenção da tese firmada no Recurso Extraordinário 212.484 (Tribunal Pleno, julgado em 05.03.1998, DJ 27.11.1998), problemática que poderá vir a ser solucionada quando do julgamento do Recurso Extraordinário 590.809, submetido ao rito do artigo 543-B, do CPC (repercussão geral). 7. In casu, o acórdão regional consignou que: "Autoriza-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos sob o regime de isenção, tão somente quando o forem junto à Zona Franca de Manaus, certo que inviável o aproveitamento dos créditos para a hipótese de insumos que não foram tributados ou suportaram a incidência à alíquota zero, na medida em que a providência substancia, em verdade, agravo ao quanto estabelecido no art. 153, § 3º, inciso II da Lei Fundamental, já que havida opção pelo método de subtração variante imposto sobre imposto, o qual não se compadece com tais creditamentos inerentes que são à variável base sobre base, que não foi o prestigiado pelo nosso ordenamento constitucional." 8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Em seguida, o REsp nº 1.429.525-SP, DJ 20/02/2014, com base no recurso repetitivo acima, expressamente indicou:

TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIAS-PRIMAS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU FAVORECIDOS COM ALÍQUOTA ZERO PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO (ART. 557, CPC).

Do voto do relator Mauro Campbell Marques extrai-se o seguinte trecho:

De observar que, muito embora o item "6" da ementa suso transcrita indique a negativa de conhecimento dos recursos especiais onde se discute o direito ao creditamento relativo às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo isento, mutatis mutandis, tendo já havido o julgamento da matéria pelo STF, deve ser utilizada a mesma lógica para ser conhecido o recurso e aplicada a jurisprudência do Pretório Excelso, prestigiando a uniformização jurisprudencial e a isonomia fiscal, indiferente tratar-se de isenção proveniente da Zona Franca de Manaus, posto que a lógica é a mesma.

Por conseguinte, nas operações isentas, como não há cobrança de IPI na saída, então não há direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação do princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, § 3º, II, da CF/88, art. 49 do CTN e art. 25 da Lei nº 4.502/1964.

Além disso, a Súmula CARF nº 18 prescreve que a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI. Entendo que a alíquota zero e a isenção têm a mesma repercussão de não gerarem recolhimento na entrada, o que veda o creditamento, como acima já se defendeu.

Classificação fiscal dos “kits” de concentrados para preparação de bebidas

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

Apesar de adquirir os kits com isenção do IPI, escriturou no livro Registro de Apuração do IPI créditos calculados mediante aplicação da alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10, que, até 30/09/2012, era de 27%, e após esta data passou a ser de 20%.

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

Assim, o erro de classificação é argumento subsidiário da fiscalização para a glosa dos créditos. Isso significa que ainda que houvesse o direito de aproveitamento de

créditos do IPI na forma prevista no artigo 237 do RIPI/2010, o creditamento é afastado, pois os kits fornecidos por Pepsi e Arosuco tem tributação a alíquota a zero, quando reclassificados. Os kits contendo concentrados para refrigerantes não seriam enquadrados no Ex 01 da subposição 2106.90.10 da NCM, e sim em outras posições, dentre as quais a posição 2106.90.10, tributadas pela alíquota zero e, portanto, não autorizariam o cálculo e a apropriação de créditos presumidos do IPI.

Os Kits são os seguintes:

a) Arosuco:

(...) tais "kits" são compostos por duas partes.

A Parte A, no estado líquido, consiste da reunião de extratos, óleos essenciais, bases aromáticas, corantes, dentre outros itens, que, sendo enviados misturados, formam entre si uma preparação composta (...)

A Parte B, no estado sólido, por sua vez, é composta por sais, ácidos, conservadores químicos, dentre outros itens adicionados ao "kit" para melhorar-lhe "algumas das suas características (apresentação, conservação etc.)", de forma a manter os padrões de qualidade que marcam a bebida que, ao final e a partir do "kit", deverá ser produzida e envasada pela Impugnante em seus estabelecimentos industriais. Tais itens também consistem, individualmente considerados, em preparações compostas de mais de um material.

b) Pepsi-Cola:

— "Kits" PEPSI COLA são compostos por duas partes líquidas, a primeira (A) contendo ácido e cafeína como principais ingredientes e a segunda (B), composta por aroma "sabor Pepsi" adicionado de extratos vegetais (baunilha, noz de cola, coco, canela etc), além de corantes, aromas, acidulantes, emulsificantes e outros aditivos. Ambas as partes, portanto, são preparações compostas.

— "Kits" GATORADE são compostos de partes líquida (A) e sólida (B). A primeira consiste no sabor, adicionado de emulsificantes, estabilizantes de

acidez e outros aditivos, misturados entre si. A segunda, por outro lado, consiste numa mistura homogênea de sais semelhantes à composição do suor humano, adicionada de outros sais, antioxidantes etc., que influenciam nas características físico-químicas da bebida a ser preparada.

— "Kits" LIPTON, composto por duas partes sólidas. Uma delas consistente na mistura do extrato concentrado de "chá" com sabores concentrados compostos e sucos desidratados, misturados entre si. Outra, consistente numa mistura de sais,

acidulantes, antioxidantes etc., que influenciarão nas características físico-químicas da bebida pronta.

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

13) No curso desta fiscalização, constatou-se que as chamadas "partes sólidas" dos kits fornecidos por Pepsi e Arosuco são formadas por diversos aditivos utilizados na indústria alimentícia, acondicionados em embalagem individual.

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

13.2 - Em geral, o conteúdo das embalagens individuais em questão passa somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento do fornecedor de Ambev.

13.3 - Como os ingredientes das "partes sólidas" não estão misturados, tal "parte" não se caracteriza como uma preparação composta, conforme conceitos a serem expostos neste Relatório.

14) Assim, os kits fornecidos por Pepsi e por Arosuco chegam aos estabelecimentos industriais de Ambev divididos em duas ou mais embalagens individuais.

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

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

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

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

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

xarope simples, que é enviado para equipamento conhecido como “tanque de xarope”.

15.3 - O conteúdo de cada “parte” dos kits é inicialmente dissolvido em tanques específicos, e depois enviado para o tanque onde ocorre a mistura com o xarope simples. Com isto, é produzido o xarope composto.

15.4 - A operação industrial mencionada no parágrafo anterior é executada seguindo detalhadas especificações técnicas (para mais detalhes, ver tópico que trata de parecer apresentado por Ambev).

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

16) Em relação a refrigerantes sem açúcar, o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o “xarope simples”.

16.1 - Na primeira etapa do processo industrial ocorre a diluição em água das “partes”, resultando no “concentrado líquido”.

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

16.3 - Observe-se que a empresa sempre emprega a expressão “xarope composto” para identificar o produto resultante da mistura das “partes” dos kits, inclusive quando se refere a bebidas sem açúcar. Para simplificar, neste Relatório também será adotada esta terminologia.

17) Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo final a produção de refrigerantes.

17.1 - Entretanto, em alguns estabelecimentos de Ambev, uma parte da produção de xarope composto é destinada a ser utilizada nas máquinas de Post Mix. Neste caso, a mistura com gás carbônico e a água não ocorre no engarrafador, mas na máquina localizada em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

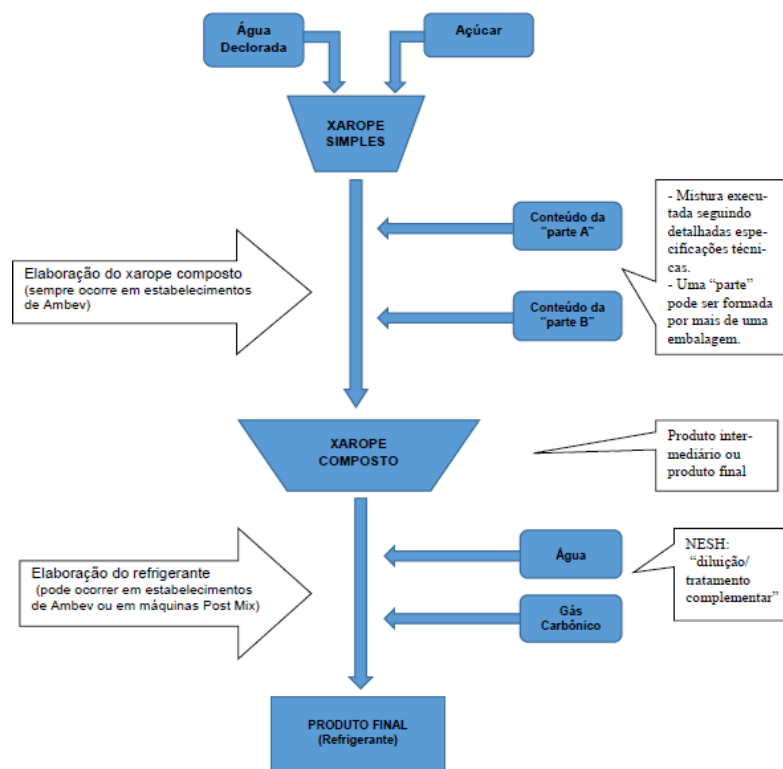
17.2 - Assim, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário (quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento de AmBev), como um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix).

17.3 - Não há diferenças no maquinário utilizado para produção do xarope composto. Qualquer que seja sua utilização, os dois tipos de xarope composto são bastante semelhantes, sendo que, quando há diferenças, elas não alteram a classificação fiscal do produto (no xarope para Post Mix sabor guaraná, é adicionado

antiespumante, aditivo que evita que ocorra formação de espuma no ato de encher o copo com o refrigerante).

18) O fluxograma da página a seguir resume o processo produtivo anteriormente relatado.

Fluxograma simplificado do processo de elaboração de refrigerantes



Em suma, o chamado “xarope simples” é obtido do aquecimento de açúcar cristal e refinado e da respectiva diluição em água. Há a mistura, no tanque de xarope, do conteúdo do “kit sólido”, com o “xarope simples”; depois, entra na mistura o “kit líquido”, dissolvido a frio. O “xarope composto” dá origem ao refrigerante propriamente dito, na linha de envase, mediante a diluição em água carbonatada; este também pode ser enviado em “bag in box” para outras filiais para emprego em máquinas de refrigerantes.

E, os “kits” não são remetidos em invólucros únicos, sendo que, na verdade, são formados por, no mínimo, dois componentes distintos, tais como: extratos vegetais (baunilha, noz de cola, canela etc), além de corantes, bases aromáticas, sais, acidulantes, emulsificantes e outros aditivos. Alguns desses componentes são líquidos, outros compostos por partes sólidas, sendo que estas, por não estarem misturadas, não se caracterizam como uma “preparação composta”, conforme adiante se demonstrará.

Por conseguinte, nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

Os argumentos para a reclassificação foram os seguintes:

II - CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE INGREDIENTES ACONDICIONADOS SEPARADAMENTE, CONFORME O SH, AS RGI e a NESH

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

20) Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do Sistema Harmonizado (SH) referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único.

21) Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente.

22) Observe-se que a venda em conjunto de diversos insumos que terão a mesma finalidade é absolutamente comum entre fornecedores que atuam nos mais diferentes setores da indústria.

(...)

24) A fiscalizada diz se basear na RGI 1 para classificar os kits no Ex 01 do código 2106.90.10.

24.1 - Entretanto, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras "preparação", "concentrado" e "capacidade de diluição", que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único (os conceitos destas palavras serão discutidos posteriormente).

24.2 - Também as Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os kits recebidos de Manaus possa ser classificado em código único.

25) Além das hipóteses previstas nos textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH, as Regras Gerais Interpretativas nº 2 e nº 3 referem-se a situações de exceção em que um conjunto de itens deve ser classificado em código único.

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

26.1 - Por exemplo, os diversos componentes de uma bicicleta, quando vendidos desmontados, devem ser classificados no

código próprio para a bicicleta (produto final), e não em códigos próprios para cada parte da bicicleta.

26.2 - Entretanto, o item VII da Nota Explicativa da RGI 2 a) deixa claro que a regra em questão não pode ser aplicada a insumos do setor alimentício.

26.3 - Além disso, os insumos fornecidos por Pepsi e Arosuco não possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado, o concentrado, e vários componentes servem para outros fins que não seja o uso em bebidas.

27) Já a RGI 3 b) do Sistema Harmonizado trata de hipótese em que obras constituídas pela reunião de artigos diferentes e mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho devem ser classificadas como uma mercadoria única:

(...)

27.2 - Até mesmo produtos finais do setor alimentício destinados a venda a retalho poderiam ser classificados como mercadoria única por aplicação da RGI

3 b). Neste caso, porém, a classificação seria definida em função do artigo individual que confere a característica essencial do conjunto, e não com base nas características do conjunto inteiro (ou seja, para fins de classificação, jamais seria aceita a ficção de que todos os componentes de um sortido estão misturados, formando uma preparação única).

27.3 - Qualquer possibilidade de que um kit contendo insumos destinados à fabricação de bebidas pudesse ser tratado como uma mercadoria única foi eliminada com a inclusão na NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b):

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.

28) Desta maneira, inexistindo qualquer norma legal que permita classificar em código único as embalagens individuais contendo ingredientes para elaboração de bebidas (pelo contrário, como citado no item anterior, existe a previsão expressa de que isto não pode acontecer), a classificação destas mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria.

Aduz a Recorrente que a reclassificação dos “kits” na posição 2106.90.10 é equivocada e que a glosa correspondente é nula e improcedente, além de não ter sido precedida de qualquer laudo elaborado por profissional técnico habilitado. Acusa que a Fiscalização desconsiderou dados técnicos contidos no Relatório Técnico nº 000.130/17 elaborado pelo

Instituto Nacional de Tecnologia por meio da Fundação de Ciência, Aplicação e Tecnologia Especiais (FUNCATE).

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

Da necessidade de laudo técnico

80) Ambev alegou que a fiscalização não poderia ter apontado erro de alíquota sem amparo em laudo técnico que justificasse a nova classificação fiscal imputada de ofício.

80.1 - Na realidade, o laudo técnico é desnecessário, pois a divergência entre o Fisco e a empresa envolve somente matéria de direito, e não questões de fato.

80.2 - Basicamente, o que se discute no caso sob análise é se a legislação permite que kits contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, podem ser classificados como se fossem uma mercadoria única.

80.3 - Não há dúvidas de que no momento da ocorrência do fato gerador os kits são formados por preparações e ingredientes acondicionados individualmente.

80.4 - Observe-se que, quando uma autoridade julgadora determina a realização de perícia, aplica-se o § 1º do artigo 30 do Decreto nº 70.235/72, que diz que não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos:

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

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

(...)

Do “relatório técnico” juntado por Ambev a processos administrativos que discutem a classificação dos kits

81) Em 24/04/2017, Ambev juntou a processos administrativos relativos a Autos de Infração do IPI lavrados em outros estabelecimentos da empresa (dentre eles, o processo nº 10880-727.044/2015-61) um pedido para que fosse anexado parecer sobre os kits.

81.1 - Tal parecer foi elaborado pela Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção – DIEAP, que faz parte da

Fundação de Ciência, Aplicações e Tecnologia Espaciais – FUNCATE.

81.2 - Conforme Portaria Conjunta nº 77/2016 (DOU de 20/09/2016) a FUNCATE foi autorizada, pelo período de 01 (um) ano, para atuar como fundação de apoio ao Instituto Nacional de Tecnologia - INT.

82) Esta fiscalização juntou referido parecer ao presente processo (Relatório Técnico 000.130/17, da Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção – DIEAP).

83) Inicialmente, o parecer descreveu o processo produtivo do estabelecimento de Ambev localizado em Jundiaí e o do estabelecimento de Arosuco localizado em Manaus.

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

83.2 - No que se refere ao processo de elaboração de refrigerantes por AmBev, a Divisão de Engenharia autora do parecer descreveu com mais detalhes aquilo que foi exposto por esta fiscalização no presente Relatório (ver o “fluxograma simplificado” e o texto anterior a ele).

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

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

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

85) Conclui-se que a análise técnica efetuada pela DIEAP sobre os ingredientes que compõem os insumos e sobre processos produtivos do fornecedor dos kits e do engarrafador apenas corroboram fatos e entendimentos já expostos pelo Fisco.

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

87) *Por força do que dispõe o já transcrito § 1º do artigo 30 do Decreto nº 70.235/72, a análise de classificação feita pelo parecer poderia ser completamente ignorada.*

88) *Entretanto, apenas para que não paire qualquer dúvida, o Fisco analisou os argumentos apresentados pela DIEAP, tendo verificado que o parecer cometeu erros primários na análise de classificação fiscal.*

89) *Assim, o texto apresentado mostrou a falta de conhecimento da matéria por parte da DIEAP, que tratou de assunto para o qual não tem competência.*

90) *Aliás, os próprios autores do parecer reconheceram o fato acima, tendo escrito que “a competência do enquadramento do produto é da Coordenação Geral do Sistema de Tributação ou das Superintendências Regionais da Receita Federal, do Ministério da Fazenda”.*

91) *O primeiro quesito formulado por Ambev foi o seguinte:*

“1. Como podem ser definidas as preparações compostas para a elaboração das bebidas de que trata o "ex" 01 da subposição 2106.90.10 da TIPI?”.

92) *Em resposta, o parecer simplesmente transcreveu a nota abaixo, integrante da NESH da posição 2106:*

*B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. **Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas** de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc.) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.). O grifo é desta fiscalização.*

92.1 - *A DIEAP parece desconhecer que a NESH é uma norma internacional, e que as exceções tarifárias são criadas pela legislação brasileira.*

92.2 - *Não se pode conceituar bens que se classificam no Ex 01 do código 2106.90.10 com base em uma definição da NESH que abrange uma grande variedade de produtos classificados na posição 2106.*

92.3 - *Observe-se que, como mostra o trecho grifado, a Nota da NESH citada pelo parecer comprova que preparações são bens constituídos por uma mistura de ingredientes.*

93) *No segundo quesito, Ambev perguntou se “é correto afirmar que só estão compreendidas na descrição contida no*

referido Ex os extratos concentrados ou sabores concentrados prontos e acabados, que estejam aptos para consumo final mediante simples adição de água”.

93.1 - No terceiro quesito, Ambev perguntou se “Estão compreendidos na descrição contida no referido Ex 01 os extratos concentrados ou sabores concentrados que contenham apenas parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizem uma determinada bebida”.

94) Para que o uso das palavras “prontos e acabados” e “consumo final” não venha a gerar interpretações equivocadas, esclareça-se que o entendimento exposto pelo Fisco é o de que os concentrados são bens que devem estar prontos para serem usados pelo adquirente na industrialização da bebida (ou na elaboração da bebida em processo não industrial, como o efetuado pelas máquinas Post Mix). Após a diluição do concentrado, é obtida uma bebida da posição 22.02, que é um produto pronto para consumo final.

95) Em sua resposta ao segundo e ao terceiro quesitos, o parecer cometeu o mesmo tipo de erro da resposta ao primeiro quesito, tendo procurado conceituar o código pretendido pela empresa com base em trechos de NESH da posição 21.06, trechos estes que se aplicam tanto a mercadorias do “caput” do código 2106.90.10 quanto a mercadorias do Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10.

95.1 - Esclareça-se desde já (o assunto será abordado posteriormente neste Relatório) que o Fisco apurou que vários componentes adquiridos por Ambev se classificam no “caput” do código 2106.90.10, estando abrangidos pela NESH da posição 2106, inclusive pela frase que diz que estas preparações contêm “parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizem uma determinada bebida”.

95.2 - O repetido equívoco de conceituar exceções tarifárias da TIPI unicamente com base na transcrição de definições da NESH demonstra bem a fragilidade do “relatório técnico” sob análise, na parte em que pretendeu analisar regras de classificação fiscal.

95.3 - Trata-se de equívoco idêntico ao cometido por Ambev, como será descrito no tópico “Análise da NESH da posição 21.06” deste Relatório, mostrando que a DIEAP, certamente por falta de conhecimento sobre a matéria, simplesmente aceitou argumentos que lhe foram apresentados pela empresa.

96) No quarto quesito, Ambev perguntou se os “conteúdos líquidos que integram, em bombonas, os kits de concentrados” podem ser considerados extratos ou sabores concentrados. No quinto quesito, Ambev repetiu a pergunta

do quesito anterior, agora em relação aos “sais e ácidos que integram os kits de concentrados”.

97) Difícil imaginar como a DIEAP poderia responder corretamente a estes quesitos, quando nos quesitos anteriores não teve condições de apresentar um conceito específico para concentrados.

97.1 - De fato, o parecer, de forma equivocada, concordou com entendimentos defendidos pela empresa.

97.2 - Na resposta aos quesitos 4 e 5, foram citadas características dos insumos em questão, sem que fosse indicado qualquer elemento que amparasse a conclusão de que eles podem ser identificados como extratos ou sabores concentrados.

97.3 - Por exemplo, na resposta ao quesito 5, o parecer relatou:

Os sais e ácidos que integram os kits para fabricação dos refrigerantes, são sabores concentrados e fazem parte, juntamente com os outros ingredientes, dos produtos que caracteristicamente contribuem para a determinação do sabor das bebidas conforme pode ser verificado na Tabela 1.

97.4 - É incontroverso que os sais e ácidos objeto do quesito, que incluem substâncias puras acondicionadas individualmente, são ingredientes indispensáveis dos concentrados produzidos pelo engarrafador, bem como das bebidas resultantes da diluição dos concentrados. Isto não é motivo para que, em vez de se usar códigos de classificação próprios para sais e ácidos acondicionados individualmente, os bens em questão sejam enquadrados pelo fabricante no código adequado para uma preparação composta que só se forma após a realização das operações de industrialização realizadas pelo adquirente.

97.5 - Observe-se que no quesito 4, que tratou de preparações líquidas, o parecer respondeu “Sim” à pergunta formulada por Ambev (se os bens “podem ser considerados preparações compostas”), fato reconhecido por esta fiscalização (reiterando-se que são preparações compostas enquadradas no “caput”, e não no Ex 01, do código 2106.90.10).

97.6 - Já no quesito 5, que tratou das chamadas partes sólidas, a DIEAP, provavelmente percebendo que seria absurdo demais manifestar concordância com o entendimento de que uma substância pura se constitui em uma “preparação composta”, não respondeu “Sim” à pergunta formulada por Ambev. De qualquer maneira, permanece o fato de que a DIEAP também neste quesito indicou que um código próprio para preparações compostas seria apropriado para uma substância adquirida em estado puro por Ambev, mostrando

mais uma vez sua falta de expertise na indicação do enquadramento de mercadorias no Sistema Harmonizado.

97.7 - Observe-se, ainda, que não é correto chamar os insumos recebidos de Manaus como “kits de concentrados”, pois não se pode considerar que o kit corresponde a vários concentrados (como a própria palavra indica, o concentrado corresponde ao produto na forma concentrada, não podendo se falar que há vários concentrados para a mesma bebida). Uma identificação correta seria a de “kits para fabricação de concentrados”.

98) Na resposta ao quesito 6, o parecer concordou com o entendimento da empresa de que os componentes líquidos, sais e ácidos que integram os kits possuem, tanto em conjunto quanto individualmente, capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida pronta para cada parte dos concentrados.

98.1 - Para chegar a tal conclusão, o parecer simplesmente fez uma relação entre o peso do insumo e o peso do produto final.

98.2 - Entretanto, a expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” não pode ser interpretada como o simples fato de um insumo ser objeto de diluição no processo de elaboração da bebida.

98.3 - Se fosse aceito o entendimento acima, qualquer ingrediente utilizado para elaboração de refrigerantes poderia ser identificado como o concentrado a que se refere o Ex 01 e do Ex 02 do código 2106.90.10, pois todos os ingredientes são objeto de diluição pelo engarrafador, inclusive matérias puras como benzoato de sódio e ácido cítrico, que se classificam em outras posições da Nomenclatura que não a 21.06, e que muitas empresas adquirem isoladamente de terceiros. Assim, pela interpretação dada por Ambev e aceita pelo parecer, todos os ingredientes de bebidas se classificariam nas exceções tarifárias do código 2106.90.10, e nenhum deles no “caput” do citado código, ou em outros códigos da Nomenclatura.

98.4 - Na realidade, a expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” só pode ser aplicada ao concentrado, insumo que tem a capacidade de, por diluição, resultar na bebida. A citada expressão não pode ser aplicada a insumo que só resultará na bebida após a realização de uma série de operações de industrialização, sendo que a adição de água é apenas um dos procedimentos efetuados pelo engarrafador.

98.5 - O concentrado é uma preparação composta que contém todos os extratos e aditivos da bebida, o que faz com que sua capacidade de diluição seja determinada em função da quantidade de água que se deve adicionar para obter a

bebida (e não em função da quantidade de água e também de outros extratos e/ou aditivos).

98.6 - Observe-se que, embora Ambev siga exatamente a mesma fórmula para elaborar cada tipo de refrigerante, isto não é a regra no setor. Existem no mercado muitos fornecedores que vendem insumos para diferentes engarrafadores, e estes clientes podem usar fórmulas diferentes para obter bebidas semelhantes, mas não iguais. Tal fato mostra que, salvo por questões contratuais e comerciais, o fornecedor não teria como determinar com precisão a capacidade de diluição de um insumo que não contenha todos os extratos e aditivos, pois os ingredientes a serem adicionados dependem de decisão do cliente.

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

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

O voto condutor da decisão foi preciso na análise do inconformismo da Recorrente quanto à reclassificação e o deslinde da controvérsia, cujas razões adoto:

Assevera a impugnante que o trabalho da Fiscalização consistiu em demonstrar que os “kits” (extratos concentrados) adquiridos teriam sido classificados incorretamente, tendo em vista a nota explicativa XI da Regra 3 “b”, a qual prescreve que compostos individuais de bases para preparação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, na forma da RGI/SH 1.

Ademais, acusa que a Regra 3 “b” não se aplicaria ao caso e que, levando em conta a RGI/SH 1, as notas da posição 2106 são claras no sentido de que os “kits” contendo extratos ou sabores concentrados para preparação industrial de bebidas estão nela compreendidos, sendo correta a classificação adotada, no caso, o Ex 01 da posição 2106.9010 da NCM, visto que é mais específico e voltado justamente às “preparações compostas” (mais de uma substância) não alcoólicas, utilizadas “para elaboração” de refrigerantes/refrescos da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

(...)

O impugnante apoiando-se na RGI/SH 1, defende que as notas da posição 2106 são claras no sentido de que os “kits” contendo extratos ou sabores concentrados para preparação industrial de bebidas estariam nela compreendidos, ainda que necessitem de um processo industrial complementar ou da adição de outros ingredientes, para se tornarem aptos ao consumo. Assevera que o Ex 01 é mais específico, sendo voltado justamente às preparações compostas (mais de uma substância):

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas
2106.90	- Outras
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

Arrematando, o defendente argumenta que a NESH da posição 21.06 determina que se enquadrem no conceito de “preparações compostas” todas as substâncias formadas por um conjunto de ingredientes que lhes confirmam uma propriedade aromática passível de determinar, isoladamente ou mediante combinação com outras substâncias, o sabor característico da bebida.

Consoante apresentado, é incontroversa a utilização da RGI/SH 1. Todavia, cumpre examinar se os insumos fornecidos pela Pepsi e Arosuco são preparações simples ou compostas. Pois bem, sempre que a NCM ou a NESH se referem a preparações, fica claro que estão tratando de uma mistura. A palavra “preparação” denota produto aprontado para uso ou serviço sem ulterior manipulação ou transformação. É possível testificar tal assertiva, por exemplo, nas seguintes passagens da TIPI, referentes a gêneros alimentícios:

Nota de Subposição nº 3 da posição 2104:

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

Itens 13, 14 e 15 da NESH da posição 21.06:

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

14) Os produtos constituídos por uma mistura de plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de espécies diferentes, ou

por plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de uma ou de diversas espécies misturadas com outras substâncias (...)

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

Ocorre, todavia, que os “kits” para preparo de bebidas não são produtos misturados, são formados por componentes acondicionados de forma individual. Essas preparações simples somente adquirem todas as características de preparações compostas (xarope final) após a mistura de extratos ou sabores com o xarope simples (sais dissolvidos em água declorada) realizada no âmbito do estabelecimento industrial da Ambev. Ao tratar especificamente da elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, a NESH menciona a adição de ingredientes como acidulantes, conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais:

Classificam-se especialmente aqui:[...]

*7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas **adicionando** aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc.*

Ao usar o verbo “adicionar”, obviamente que a NESH está se referindo ao processo industrial onde ocorre a mistura dos ingredientes citados, e não a sua remessa em conjunto. Assim, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias, e não de uma preparação formada por diversas partes individuais.

Com efeito, extrai-se dos autos que os componentes dos “concentrados” ou “kits” são recebidos acondicionados de modo estanque, com características muito distintas: aromas (na fase líquida, em bombonas) e sais (na fase sólida, em sacos acomodados em caixas de papelão). Ou seja, o que se tem na realidade são preparações individuais que, dentro do estabelecimento de Ambev, devem ser misturadas a outras preparações individuais e a substâncias puras, além de açúcar e água. A necessidade de adição de preparações e substâncias puras faz com que a operação realizada sobre os bens fornecidos por Pepsi e Arosuco não possa ser considerada como um simples tratamento complementar, a que alude o item 12 da NESH:

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

Conclui-se, assim, que as preparações aludidas no Ex 01 do código 2106.90.10 devem estar prontas para uso por quem irá elaborar bebidas a partir delas, o que não é, como exposto, a hipótese dos “kits” examinados.

Demonstrada a inadequação da classificação dos “kits” no Ex 01 da posição 2106.90.10, reproduz-se, seguir, as conclusões da Fiscalização sobre a classificação, item a item, dos insumos adquiridos:

“139) Conclui-se que, dentre os componentes de kits fornecidos por Pepsi e de Arosuco, aqueles que contêm extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada devem ser classificados no subitem 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero. Essa preparação, porém, não se classifica no Ex 01 do subitem 2106.90.10, pois isoladamente ela não apresenta as características de um extrato concentrado.

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

140.1 - Por aplicação da 1ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI-1/SH, as “Preparações alimentícias diversas” classificam-se no Capítulo 21.

140.2 - Como não se verifica uma posição específica que trate das preparações em questão, resta a posição 21.06, que trata das “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”.

140.3 - Verifica-se da estrutura da posição 21.06, que a mesma se desdobra em apenas duas subposições, estando a subposição 2106.10 reservada aos “Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas”, enquanto a subposição 2106.90 é reservada a “outras” preparações. Assim, a preparação em análise deve ser enquadrada na subposição 2106.90.

140.4 - Tendo em vista que a preparação sob análise é utilizada de forma geral para qualquer tipo de indústria alimentícia e, portanto, não é do tipo específico utilizado para elaboração de bebidas de que trata o código 2106.90.10, nem se enquadra nos códigos 2106.90.21 até 2106.90.60, lhe resta o item residual “Outras” do código 2106.90.90.

140.5 - Face ao exposto, as preparações sob análise (mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia) devem ser classificadas no código residual 2106.90.90, reservado às “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, tributado à alíquota zero do IPI.

141) Outras “partes” de kit são compostas por diversas embalagens individuais, em geral contendo uma substância pura, como benzoato de sódio, sorbato de potássio e ácido cítrico.

141.1 - No caso dos componentes de kits que correspondem a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deve ser utilizado o

código adequado para a respectiva matéria. Com base nas informações disponíveis, os seguintes códigos deveriam ser aplicados:

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

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

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

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

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

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

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

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

142) No caso de preparações próprias para colorir alimentos, deve ser utilizado o código 3204.19.13, tributado à alíquota zero.”

No mesmo sentido, é imperioso transcrever o excelente voto do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, em processo da mesma Recorrente, nº 10830.725247/201516, acórdão nº 3402-004.988, jul. 21 de março de 2018:

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

Aduz a Recorrente que ainda que superadas as questões acima colocadas, não poderia prevalecer a glosa de créditos atinentes aos “kits” oriundos da PEPSI e da AROSUCO ao fundamento de que teria sido equivocada a sua classificação no item 2106.90.10, “Ex. 01”, da TIPI/NCM/SH, pois: (i) a glosa com esse fundamento é nula, por carecer de motivação fática; e, no mérito, (ii) é improcedente. Por outro giro, para o Fisco (fiscalização e DRJ), os “kits” recebidos da PEPSI e da AROSUCO, não poderiam ser classificados no NCM 2106.90.10, “Ex. 01”, pelos seguintes motivos:

(a) não poderem ser tratados como um só produto classificado na referida posição, diante das RGI/SH (IN 807/08) nºs 2(a) e 3(b) e da respectiva Nota Explicativa (XI), no sentido de que ela “não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e

apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo”; e (b) não constituírem “preparações compostas para fabricação de refrigerantes”, já que estas suporiam “mercadoria pronta para uso pelo adquirente”, prévio “processamento, de transformação, podendo ser uma simples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado como cozimento”, não sendo esse o caso dos “kits”, já que é o adquirente, e não o fornecedor, que realiza tal processamento (diluição e gaseificação).

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

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

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

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

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

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

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

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

Pois bem.

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

No Relatório de Fiscalização resta demonstrado que está errado o enquadramento dos concentrados ou “kits”, fornecidos pela PEPSI-COLA ou

AROSUCO, no "Ex 01" do código 2106.90.10, pelo fato de eles não se caracterizarem como preparações compostas. A descrição do Ex 01 diz:

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

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

Afirma que os produtos que a PEPSI ou a AROSUCO chamam de "concentrado" ou "kit" são na realidade conjuntos de matérias-primas e produtos intermediários, que saíram dos seus estabelecimentos embalados separadamente, em bombonas, ou sacos, na forma líquida (lavours ou aromas) ou sólida (sais). Na verdade o concentrado apenas é produzido já na etapa de fabricação dos refrigerantes ou do Gatorade, nas linhas de produção da AMBEV, quando o xarope simples, previamente obtido pela adição dos sais à água, são adicionados os aromas (flavours), quando, aí sim, é obtido concentrado.

14. Da (correta) Classificação Fiscal das Mercadorias adquiridas

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

Essa questão já foi enfrentada por este Colegiado em caso semelhante. É que se observa do voto vencedor elaborado no Acórdão nº 3402-003.803, da lavra deste Conselheiro. Naquela oportunidade, por maioria de votos, esta Turma julgadora afastou as pretensões da Recorrente, nos termos que adoto a seguir, momento que faço algumas adaptações ao presente caso concreto.

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

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

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

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

A recorrente se refere aos insumos em questão como sendo “concentrados”, termo que é tecnicamente incorreto. Tais mercadorias serão identificadas como “kits para fabricação de bebidas”, ou simplesmente “kits”.

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

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

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

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

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

2106.90.10 - Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

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

(...)

16. Do enquadramento no “Ex 01” do código 2106.90.10

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

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

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

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

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

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

A Lei nº 8.918/1994, mandamento válido para qualquer bebida, foi regulamentada pelo Decreto nº 2.314/1994, posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.871/2009. A seguir, estão transcritos artigos do Regulamento vigente que tratam de concentrados:

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

[...].

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

(...)

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

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

Para tanto, a Solução de Consulta SRRF02/DIANA nº 5/2010, de 20/05/2010, ratificada pela Informação COANA/CECLAM nº 8/2015, de

12/03/2015, classificou da seguinte maneira os componentes de kit para preparação de bebida refrigerante, sabor laranja:

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

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

c) NCM 2918.14.00 Ácido cítrico anidro, em embalagem de 67kg. Além de suas embalagens individuais, os componentes do kit também se encontram acondicionados conjuntamente em uma segunda embalagem, formando um único volume.

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

Observe-se que a Solução de Consulta, publicada no Diário Oficial da União de 04/06/2010, foi o primeiro e único ato vinculante da Administração Tributária que definiu a classificação fiscal de "kits" para fabricação de bebidas. Constatasse no caso, que os componentes mais importantes dos "kits para fabricação de bebidas" são aqueles que contêm extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada (por exemplo, componentes que contenham extrato de cola ou extrato de guaraná), devendo ser classificados no código 2106.90.10, como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota do IPI é zero.

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

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

Desta forma, conforme posicionamento adotado no Auto de Infração, correto pelos seus próprios fundamentos, que convergem com o entendimento adotado pela CCA e do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), com o objetivo de uniformizar o tratamento de produtos em idêntica situação, adota-se a classificação individual dos produtos que compõem os

"kits para refrigerantes", como proposto no Relatório da Fiscalização, a partir dos procedimentos realizados no curso da ação fiscal.

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

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

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

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

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Júnior - Redator

Na condição de Redator Designado para o Voto Vencedor, no que se refere exclusivamente à possibilidade de apropriação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de filme plástico produzido pela Valfilm, que utiliza óleo de dendê em sua composição, passo a expor a fundamentação pertinente.

Durante o procedimento fiscalização, o agente fiscal informou que a fabricante deste produto, Valfilm, passou a utilizar óleo de dendê na composição de filmes plásticos para utilização em embalagens, pois, com esta matéria-prima, o plástico passou a apresentar uma característica biodegradável superior aos filmes plásticos fabricados com óleo mineral derivado do petróleo.

Aduz a fiscalização que estes filmes plásticos adquiridos da Valfilm pela Recorrente, no entanto, são produzidos com uma pequena quantidade de óleo de dendê (aproximadamente 2%). Desta feita, no entender da fiscalização, não se pode dizer que o filme *stretch* é produzido com a matéria-prima óleo de dendê, pois, na realidade, é um mero aditivo que representa pequena fração da composição do produto.

A fiscalização insiste em discutir a pertinência desta utilização do óleo de dendê, elaborando arrazoado sobre se há provas científicas desta biodegradabilidade, ou se há outros insumos de igual ou superior potencial ecológico, afirmando que a Valfilm não logrou em comprovar, nem mesmo em contestar, a existência de outros aditivos disponíveis no mercado, de igual ou superior potencial ecológico e com menor custo.

Com este raciocínio, concluiu a fiscalização que a Valfilm apenas passou a utilizar óleo de dendê como matéria-prima para a produção de filmes plásticos tendo como único objetivo a obtenção de vantagem tributária. A fiscalização insistiu nestes argumentos, no sentido desta finalidade ecológica da matéria-prima, afirmando que a Valfilm tinha a responsabilidade de provar que seu produto traz vantagem real ao meio ambiente, principalmente porque, ao se utilizar do óleo de dendê, a produtora passou a se utilizar de benefício fiscal que concede direito ao crédito de IPI, como se tributado fosse, aos seus adquirentes.

Concluiu a fiscalização que a modificação do processo produtivo, passando a utilizar óleo de dendê como matéria-prima na produção de plástico, não teve nenhuma razão técnica, mas sim motivações de geração de créditos de IPI. Peço vênica para transcrever algumas passagens da argumentação da fiscalização:

*40.6 - Pode se dizer que os filmes plásticos sob análise foram produzidos “com utilização de óleo de dendê” ou “com emprego de óleo de dendê, e que “contém óleo de dendê”. **Entretanto, não se pode dizer que foram “elaborados com óleo de dendê”.** (...)*

41) Além disso, a utilização de óleo de dendê na fabricação dos filmes plásticos é absolutamente dispensável. (...)

45) 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. (...)

48.4 - Portanto, os testes citados não demonstram que o plástico seria transformado em algum tipo de composto orgânico inofensivo ao meio ambiente. (...)

*50) Caso tivesse propósito técnico para começar a utilizar óleo de dendê em seu processo produtivo no ano de 2008, **é evidente que Valfilm deveria ter condições de apresentar estudos científicos que demonstrassem a vantagem gerada pela mudança no seu processo produtivo.***

*54.1 - 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 de IPI para os adquirentes com base no benefício fiscal do art. 6º do Decreto-lei 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.***

54.2 - A utilização de quantidade muito pequena do óleo de dendê para gerar o benefício fiscal sob análise se constitui em ofensa ao texto da Lei, pois não se pode afirmar que o filme é “elaborado com” óleo de dendê. (grifei)

Há que se discordar, frontalmente, do raciocínio da fiscalização, endossado pela r. decisão de piso. Isso porque a lei que concede a isenção prescreve que o produto deve ser produzido na Amazônia Ocidental com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, ponto. Irrelevante a intenção, ou o objetivo de usufruir de benefícios fiscais, os aspectos técnicos da produção, finalidade ecológica, energética, saúde, controle de obesidade e que tais.

Assim, a matéria-prima pode ser óleo de dendê, açúcar, extrato de guaraná e tantos outros, desde que seja um produto elaborado com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal produzida localmente. Eis o que diz a lei:

Decreto-lei nº 1.435/1975.

Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967. (grifei)

Preenchida esta hipótese fática, o § 1º do artigo acima transcrito permite ao adquirente deste produto escriturar um crédito de IPI como se tributado fosse:

§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

Consolidando as leis sobre este benefício fiscal, o Decreto nº 7212/2010, RIPI, dispõe sobre o tema em seu art. 95, III:

Art. 95. São isentos do imposto: (...)

III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 34).

Pois bem, verifica-se do texto legal retro, e isto foi argumento da própria fiscalização, que este benefício fiscal possui os 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.

A fiscalização não contesta que a Valfilm atende todos estes requisitos, nem mesmo nega que o filme plástico foi produzido tendo o óleo de dendê em sua composição. No entanto, a fiscalização entendeu que a Valfilm não satisfaz o requisito da alínea "a", ao afirmar que a quantidade de óleo de dendê utilizada na produção do plástico é muito pequena.

Assim, não seria possível afirmar, no entender da fiscalização, que o produto foi elaborado "com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional" - óleo de dendê, não havendo provas de que a motivação para utilizá-lo na composição foi técnica, com respaldo científico, senão unicamente para aproveitar-se do benefício fiscal.

No entanto, a lei não estabelece a quantidade da matéria-prima na composição do produto para fruição do benefício, nem mesmo seus aspectos técnicos para atendimento de uma finalidade biodegradável. O que a lei prevê é uma isenção para produtos produzidos com tais matérias-primas de produção regional, desde este estabelecimento produtor esteja localizado na Amazônia Ocidental.

Neste diapasão, conclui-se que o incentivo é regional e não finalístico, sendo desnecessária a comprovação técnica, ecológica ou o que seja para a decisão empresarial de utilizar-se do óleo de dendê, produzido na região, para a produção do filme plástico e realizar operações com estes produtos industrializados com isenção do IPI, garantindo-se, ainda, o direito ao crédito, como se devido fosse o tributo, ao adquirente deste produto se utilizá-lo em produto com saída tributada, tudo conforme o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975 e artigos 237 e 95, III do RIPI/2010

Isto posto, apenas no que se refere a este ponto da autuação, deve-se dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Júnior, Redator

Processo nº 11080.723086/2017-72
Acórdão n.º **3301-005.324**

S3-C3T1
Fl. 728
