



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11274.720211/2023-63</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-014.564 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AMBEV S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2020

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS ISENTOS. STF. REPERCUSSÃO GERAL.

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

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente nas seguintes hipóteses são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a ingressos da ZFM: 1) aquisições de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem utilizados na produção dos bens finais; 2) hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação; 3) necessidade de que o bem final tenha tributação positiva na TIPI; 4) os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.

CONCENTRADOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DE ALÍQUOTA. INDUSTRIALIZAÇÃO DE BEBIDAS REFRIGERANTES.

À luz da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), para efeito da classificação fiscal de componentes individuais destinados à industrialização de bebidas, é incorreto considerar os concentrados para bebidas refrigerantes adquiridos na ZFM como se mercadorias únicas fossem, em vez de individualmente

atribuir a cada qual dos componentes estanques os códigos de classificação fiscal apropriados.

**MULTA DE OFÍCIO. PROVAS INSUFICIENTES PARA A MULTA QUALIFICADA.**

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

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2020

**NULIDADE. SOBREALORAÇÃO DE INSUMOS. FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DAS DIFERENÇAS. CAUSA AUSENTE.**

É descartada a arguição de nulidade no caso, porque a sobrevaloração de insumos pela empresa fornecedora consiste em uma série de indícios, fáticos e contábeis, que caracterizam circunstâncias qualificativas como a sonegação, a fraude e o conluio, indispensáveis à majoração da multa de ofício, sendo desnecessária a determinação quantitativa das diferenças.

**NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. CAUSA AUSENTE.**

A alteração de estratégia de fiscalização, com o aprofundamento das investigações acerca da legitimidade de créditos incentivados relativamente a procedimento fiscal anterior, não corresponde a modificação de critérios jurídicos (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo) ou inobservância de práticas reiteradas pela Administração Tributária, e, destarte, inexistente nulidade.

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA**

A matéria não especificamente impugnada é incontroversa, sendo insuscetível de invocação posterior no âmbito de órgão de julgamento administrativo *ad quem*.

**IMPUGNAÇÃO. PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.**

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça impugnatória.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2020

**JUROS SOBRE MULTA. LEGALIDADE.**

A legislação vigente determina que os juros incidam sobre o débito existente em relação à União, este obviamente decorrente de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil e que inclui também a multa de ofício no caso de lançamento de ofício.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2020

**PRÁTICAS REITERADAS. EXCLUSÃO DE PENALIDADE. CAUSA AUSENTE.**

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 Tributária não fica sujeito a penalidades. Entretanto, não se pode considerar que o silêncio da Administração Tributária quanto ao posicionamento adotado pela contribuinte, em procedimento de fiscalização, tenha o condão de caracterizar essa prática como reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. PRESENÇA DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO FÁTICA.**

Há sujeição passiva solidária se estiver configurado que as pessoas jurídicas, no caso, possuam interesse comum na situação que consubstancie o fato gerador da obrigação tributária principal.

**MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE PROVA INEQUÍVOCA DE FRAUDE. DESCLASSIFICAÇÃO.**

A aplicação da multa qualificada exige demonstração inequívoca de dolo, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Não comprovada de forma robusta a conduta dolosa do contribuinte, deve ser afastada a qualificação da penalidade.

**MULTA DE OFÍCIO. MANUTENÇÃO.**

Mantém-se a multa de ofício no percentual de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (a) afastar a multa qualificada aplicada, mantendo-se a multa de ofício no percentual de 75%, bem como os demais termos da exigência fiscal; (b) dar direito ao crédito de IPI na aquisição de concentrados de estabelecimentos não localizados na ZFM, desde que não contabilizados em duplicidade nesses estabelecimentos (vencidos os conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior, Mateus Soares de Oliveira e Laura Baptista Borges que não faziam essa ressalva quanto a duplicidade); (c) reconhecer a limitação da responsabilidade solidária as operações de fornecimento da Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda., conforme individualizado no TVF. Vencidos os conselheiros Celso Jose Ferreira de Oliveira e Ana Paula Pedrosa Giglio que mantinham a qualificação da multa de ofício, reduzindo de 150% para 100% conforme aplicação da Lei nr. 14.689/2023. Vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira e Laura Baptista Borges que davam provimento em maior extensão para excluir a responsabilidade solidária da Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda.

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Correia Lima Macedo** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Celso Jose Ferreira de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Laura Baptista Borges e Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente). Ausente a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio, substituída pelo conselheiro Marco Unaian Neves de Miranda.

## RELATÓRIO

Leonardo Correia Lima Macedo – Conselheiro

Trata-se de Recurso(s) Voluntário(s) interposto em face do Acórdão 108-042.398 – 21ª TURMA/DRJ08, que julgou procedente em parte a(s) Impugnação(s) apresentada(s) pelo sujeito passivo, mantendo em parte o crédito tributário de exigência.

### **Do Relatório da DRJ**

O relatório da DRJ resume os fatos da seguinte forma:

Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2010), aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010; consoante capitulação legal consignada à fl. 08, foi lavrado auto de infração (fls. 02/03), em 08/05/2023, para exigir R\$ 18.640.907,02 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 4.459.660,56 de juros de mora calculados até 31/05/2023, e R\$ 27.961.360,44 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 51.061.928,02.

As empresas AROSUCO Aromas e Sucos Ltda., CNPJ 03.134.910/0001-55, e PEPSI-COLA Industrial da Amazônia Ltda., CNPJ 02.726.752/0001-60, foram imputadas por responsabilidade solidária de fato (fls. 03/06) com fulcro no art. 124, I, do CTN, e no Parecer Normativo COSIT nº 04, de 10/12/2018.

Consoante a descrição dos fatos (fls. 07/08) e os relatórios de ação fiscal (fls. 30/338), o estabelecimento industrial deixou de recolher o imposto em razão do aproveitamento de créditos fictos (incentivados ou presumidos) indevidos, escriturados no Livro Registro de Entradas e no Livro Registro de Apuração do IPI, relativos à aquisição de “kits” de concentrados oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM) com isenção, sem destaque do IPI, no período de janeiro de 2018 a dezembro de 2019.

O “relatório fiscal – geral” (fls. 30/67) traz, além da legislação pertinente, aspectos gerais acerca da atividade da epigrafada, o processo industrial, a escrituração fiscal digital e sua reconstituição, as aquisições e as saídas de produtos.

Assim consta do relatório de ação fiscal nº 01 (fls. 25/49):

*“1) A fiscalizada apropriou-se de créditos fictos (também chamados de créditos incentivados ou presumidos) oriundos dos chamados “kits concentrados”, adquiridos de AROSUCO AROMAS E SUCOS, CNPJ 03.134.910/0001-55 (“AROSUCO”) e de PEPSICOLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA, CNPJ 02.726.752/0001-60 (“PEPSI AMAZÔNIA”), empresas situadas na Zona Franca de Manaus (ZFM).*

*2) Tais kits foram identificados como uma mercadoria única classificada no Ex 01 do código 2106.90.10, cuja alíquota no período abrangido pela ação fiscal era de 4%, 8%, 10% e 12% a depender do período.*

*3) Nas notas fiscais de saída emitidas por AROSUCO e por PEPSI AMAZÔNIA não houve destaque de IPI, pois os contribuintes entendem que as mercadorias estariam isentas do imposto com base no artigo 81, inciso II, e, em alguns casos, também no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, instituído pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010.*

*4) A fiscalizada aplicou a alíquota prevista para o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI sobre o preço registrado nas notas fiscais de saída emitidas pelos fornecedores da ZFM, escriturando o resultado no livro Registro de Apuração do IPI.*

*5) No presente relatório serão analisados aspectos que dizem respeito à possibilidade de aproveitamento de créditos fictos oriundos dos “concentrados” adquiridos na ZFM.*

*5.1. No título II deste relatório, será demonstrado que a fiscalizada não poderia ter utilizado como base legal para aproveitamento de créditos o art. 237 do RIPI/2010 (exceto no caso de preparações elaboradas com extrato de guaraná).*

*5.2. Entretanto, em função do Tema 322 fixado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), analisado no título I deste relatório, no presente processo o art. 237 do*

*RIFI/2010 não se constitui em fundamento para a glosa dos créditos aproveitados pela fiscalizada.*

*5.3. Também no tópico II deste relatório, será demonstrado que tal decisão não abrange o crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos oriundos da ZFM sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis.*

*5.4. O tópico III deste relatório demonstrará que o aproveitamento de créditos de IPI pelo contribuinte violou coisa julgada.*

*5.5. O tópico IV deste relatório demonstrará que ocorreram mudanças nos processos produtivos de determinados fornecedores que tiveram motivação unicamente tributária, contribuindo para que tenha havido uma renúncia fiscal completamente desproporcional aos benefícios gerados para a Amazônia e para o país.*

*6) Constatou-se que cabe a glosa total dos créditos oriundos dos ingredientes recebidos de AROSUCO e PEPSI AMAZÔNIA, aqui incluído os estabelecimentos fora da ZFM, como será demonstrado nos seguintes relatórios:*

*6.1. O Relatório de Ação Fiscal nº 02 descreverá a utilização indevida de classificação fiscal e alíquota únicos no cálculo dos créditos fictos em questão.*

*6.2. Os Relatórios de Ação Fiscal nº 03-A e nº 03-B, anexos ao presente processo descreverão que a fiscalização constatou a ocorrência de supervalorização no valor tributável sobre o qual foi aplicada a alíquota prevista para o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Tais relatórios mencionam os procedimentos adotados para formalização dos lançamentos de ofício". (sublinha do original)*

No que concerne à nova realidade trazida pelo julgamento no STF do RE nº 592.891 e pelo Tema nº 322 de repercussão geral, assim é expendido (fls. 28/30):

*"7) Por meio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, submetido à sistemática dos arts. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, o STF, apreciando o tema nº 322 de repercussão geral, fixou a seguinte tese "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".*

*8) De acordo com o Tema 322 fixado pelo STF, cabe o creditamento de IPI quando a mercadoria (insumos, matéria-prima e material de embalagem) isenta é oriunda da ZFM, observando-se que:*

*8.1. O precedente não abrange os produtos finais adquiridos junto às empresas localizadas na ZFM, mas apenas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados para a produção dos bens finais.*

*8.2. É necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI, para fins de aplicação do creditamento.*

8.3. Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.

8.4. O julgamento está limitado às hipóteses de isenção, não estando abrangidas demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação.

9) O ponto mencionado no último parágrafo do item anterior foi expressamente confirmado em Acórdão do STF disponível no endereço <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752208921>, no qual os Ministros rejeitaram embargos de declaração opostos pela União ao decidido no RE 592.8912:

9.1. A União alegou haver necessidade de explicitação de que o julgado não autoriza o creditamento de IPI pela aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero.

9.2. Decidiu-se, porém, que a sentença já tinha deixado claro este ponto (ver, por exemplo, o seguinte trecho de voto:

“Nesse sentido, entendo, tal como a Relatora, não haver necessidade de se explicitar que o julgado não autoriza o creditamento de IPI pela aquisição, junto à ZFM, de insumos, matérias primas e material de embalagem não tributados ou tributados à alíquota zero”).

10) Desta maneira, a fiscalizada não poderá se beneficiar com a decisão do RE n.º 592.891.

11) Como será detalhado no Relatório de Ação Fiscal nº 02, kits de insumos para bebidas são mercadorias que NÃO EXISTEM para fins de classificação fiscal. Os kits oriundos da ZFM não são produtos isentos (assim como não são produtos sujeitos à alíquota zero ou positiva e nem produtos NT), pois não encontra guarida na legislação a ficção de que um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários acondicionados separadamente se constitui em uma mercadoria única para fins tributários.

12) São os componentes individuais dos kits que devem ser avaliados para que se defina se são tributados a alíquotas positivas e se fazem jus à isenção decorrente dos incentivos fiscais atinentes à Zona Franca de Manaus. No Relatório de Ação Fiscal nº 02 constam outros detalhes sobre embalagens individuais que compõem os kits adquiridos na ZFM.

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

14) As notas fiscais recebidas pela fiscalizada são inidôneas e sem valor legal, conforme artigos 394 e 427 do RIPI/2010 (não confundir com a declaração de inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS).

15) Constatou-se que, salvo exceções, as preparações compostas que compõem os kits adquiridos pela fiscalizada são tributadas à alíquota zero.

16) A decisão do RE n.º 592.891 não autoriza o creditamento de IPI pela aquisição, junto à ZFM, de produtos tributados à alíquota zero, ainda que tais bens atendam aos requisitos isentivos mencionados no artigo 81, inciso II, do RIPI/2010.

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

17.1. As substâncias puras que integram os kits, tais como ácido cítrico e benzoato de sódio, passam apenas por operação de reacondicionamento nos estabelecimentos da ZFM.

17.2. Bens industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento não fazem jus à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010, que prevê:

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 (...) - grifo nosso

18) Conclui-se que:

18.1 - O decidido no Recurso Extraordinário nº 592.891 não se aplica a mercadorias (“kits”) que não existem para de classificação fiscal, e nem aos componentes de kits tributados à alíquota zero, dentre eles matérias puras que somente passaram por operação de reacondicionamento na ZFM, não fazendo jus a isenção do IPI.

18.2 - Além disso, obviamente que o decidido no Recurso Extraordinário nº 592.891 não altera a impossibilidade de aproveitamento de créditos fictos calculados sobre valor tributável ilegítimo, assunto do Relatório de Ação Fiscal nº 03”.

Em seguida, o relatório fiscal em tela discorre sobre o tratamento fiscal adotado preteritamente quanto ao crédito previsto no art. 237 do RIPI/2010 (fls. 26/28). O aproveitamento do crédito dependia dos seguintes requisitos:

“a) Que o produto adquirido seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária.

b) Que o estabelecimento fornecedor seja localizado na Amazônia Ocidental.

c) Que os projetos do fornecedor tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa.

*d) Que o produto adquirido não seja o fumo do Capítulo 24 nem as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI.*

*e) Que o bem seja empregado pelo adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto”.*

O relatório fiscal discorre também sobre a ação judicial interposta por PEPSI-COLA Engarrafadora Ltda., CNPJ 73.082.158/0001-21, com o nome empresarial alterado para AMBEV Brasil Bebidas S/A e posteriormente incorporada por AMBEV S/A, CNPJ 07.526.557/0001-00, cujo estabelecimento de CNPJ 07.526.557/0021-53 foi objeto da ação fiscal: ação ordinária nº 98.06115252, na origem, e nº 2002.03.99.046402-2 no âmbito do TRF da 3ª Região. Ademais, há a análise da PGFN sobre a matéria *sub judice* (fls. 75/82).

Com resultado parcialmente favorável na 1ª instância, a impetrante foi derrotada no julgamento do recurso de apelação oposto pela União (fl. 74).

Na sequência, o relatório fiscal traz elementos sobre o desvirtuamento dos objetivos do incentivo fiscal, especificamente no que concerne à utilização de insumos regionais (açúcar mascavo ou óleo de dendê) na produção de corante caramelo e de filmes plásticos, efetuada sem objetivos técnicos e sim com motivação tributária, com a participação da AMBEV nas modificações dos processos produtivos de terceiros (fls. 82/90).

São as seguintes as conclusões sobre o desvirtuamento do incentivo regional, marcado por motivos meramente tributários (fls. 90/48):

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

*79) AMBEV foi a grande interessada nas alterações dos processos produtivos em questão, tendo passado a utilizar o açúcar mascavo e o óleo de dendê como base para defender o direito ao aproveitamento dos créditos fictos previstos no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975.*

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

*a) O grupo Ambev se aproveitou da confusão patrimonial, unidade de direção e interesse comum entre AMBEV e AROSUCO para supervalorizar os preços dos kits, gerando uma absurda margem de lucro para a matriz de AROSUCO, ao mesmo*

*tempo em que AMBEV tinha “prejuízo” com a venda de refrigerantes (ver Relatório de Ação Fiscal nº 03-A).*

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

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

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

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

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

O relatório de ação fiscal nº 02 (fls. 92/203) traz os seguintes pontos:

*“1) A fiscalizada apropriou-se de créditos fictos, oriundos dos chamados “kits concentrados”, adquiridos dos estabelecimentos da empresa AROSUCO AROMAS E SUCOS, CNPJ 03.134.910/0001-55 (“AROSUCO”) e de estabelecimentos da empresa PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA, CNPJ 02.726.752/0001-60 (“PEPSI AMAZÔNIA”), empresas situadas na Zona Franca de Manaus (ZFM), e de estabelecimentos da própria AMBEV S.A. CNPJ 07.526.557/0001-00.*

*2) O presente relatório trata da utilização indevida da alíquota única de 4%, 8%, 10% ou 12% a depender do período, prevista para o Ex 01 do código 2106.90.10 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) no cálculo dos créditos fictos aproveitados pela fiscalizada.*

3) Os Termos lavrados no curso do presente procedimento, bem como as respostas apresentadas pela fiscalizada, serão mencionados ao longo do presente relatório.

4) Destaque-se que, sempre que questionadas sobre pontos fundamentais relativos à tese exposta no presente relatório, as manifestações do grupo Ambev e de PEPSI AMAZÔNIA não enfrentaram tais questionamentos de maneira direta. Esta fiscalização sugere que, em eventual fase litigiosa do presente processo, sejam avaliadas as questões apresentadas para PEPSI AMAZÔNIA mostradas no subtítulo "Das respostas lacônicas e pouco esclarecedoras apresentadas para a fiscalização da RFB" (tópico I deste relatório), bem como os pontos levantados em "ANEXO AOS RELATÓRIOS DE AÇÃO FISCAL: Visão Geral do Litígio".

O sumário desse relatório é o seguinte:

"5) O texto do presente relatório está subdividido nos tópicos e subtítulos especificados a seguir:

**Título I - VISÃO GERAL E RESUMO DO PRESENTE RELATÓRIO I-A Da controvérsia objeto do presente relatório**

**I-B Das respostas lacônicas e pouco esclarecedoras apresentadas para a fiscalização da RFB**

**I-C Diferenças entre o texto do presente relatório e o de relatórios anteriores I-D "Resumo do resumo"**

**I-E Resumo das constatações do presente relatório**

**Título II - ANÁLISE DOS KITS FORNECIDOS POR AROSUCO E PEPSI AMAZÔNIA**

**I-A Descrição dos insumos que geraram créditos fictos**

**II-B Volume das embalagens e da bebida obtida a partir dos kits**

**II-C Descrição do processo produtivo dos refrigerantes**

**II-D Análise dos kits fornecidos por Pepsi a partir do ano de 2019**

**II-E Fluxograma simplificado do processo de fabricação do refrigerante**

**Título III - ANÁLISE DE NOTA EXPLICATIVA QUE MOSTRA QUE OS KITS NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS EM POSIÇÃO ÚNICA**

**III-A Da obrigatoriedade do cumprimento das normas internacionais sobre o Sistema Harmonizado**

**III-B Da decisão do CCA**

**III-C Alegações apresentadas pelas empresas para tentar invalidar a decisão do CCA**

**Título IV – ANÁLISE DAS DEMAIS NORMAS DO SH QUE CONFIRMAM QUE OS KITS NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS EM POSIÇÃO ÚNICA**

**IV-A Hipóteses em que mercadorias apresentadas separadamente são classificadas em posição única**

*IV-B Impossibilidade de que conjuntos de insumos industriais sejam classificados em posição única*

*IV-C Impossibilidade de aplicação da RGI 2 a)*

*IV-D Do uso das NESH da posição 21.06 para tentar justificar a classificação dos kits como preparações alimentícias*

*IV-E Decisão dos Estados Unidos que trata da classificação fiscal de kits de alimentos*

*IV-F Pareceres de classificação da OMA aprovados pela RFB*

*Título V – ANÁLISE DO TEXTO DA POSIÇÃO 21.06 E DO EX 01 DO CÓDIGO 2106.90.10 DA TIPI*

*V-A Da hierarquia entre os diferentes níveis dos códigos de classificação*

*V-B Impossibilidade de identificação de um conjunto de ingredientes como uma preparação alimentícia única*

*V-C Esclarecimentos sobre a diferença entre "preparação simples" e "preparação composta"*

*V-D Análise do texto do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI*

*- Diferença entre "extrato concentrado" e "sabor concentrado"*

*V-E Da similaridade das características do concentrado referido no Ex 01 e no Ex 02 do código 2106.90.10*

*Título VI – IDENTIFICAÇÃO DAS CLASSIFICAÇÕES E ALÍQUOTAS PRÓPRIAS PARA OS COMPONENTES DOS KITS*

*VI-A Classificação fiscal das "partes líquidas"*

*VI-B Observações sobre preparações líquidas à base de substâncias odoríferas VI-C Classificação fiscal das "partes sólidas"*

*VI-D Requisitos para classificação de uma preparação individual no Ex 01 do código 2106.90.10*

*VI-E Fundamentos para a impossibilidade de classificação das preparações individuais no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI*

*VI-E1 "1º Fundamento" - análise dos textos do Ex 01 e do Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI e de artigos do RIPI*

*VI-E2 "2º fundamento": falta de amparo na legislação internacional sobre classificação fiscal*

*VI-E3 "3º fundamento": características das mercadorias usualmente chamadas de "concentrados"*

*VI-E4 "4º fundamento": conceitos retirados da literatura da química*

- Do significado da “capacidade de diluição medida em partes da bebida por parte de concentrado”

VI-E5 “5º fundamento”: definições de concentrado conforme a legislação técnica brasileira

- Ofícios enviados pelo MAPA que confirmam o entendimento da fiscalização da RFB

VI-E6 “6º fundamento”: definições de concentrado conforme livros técnicos sobre a indústria de bebidas

Título VII - ANÁLISE DE ARGUMENTOS UTILIZADOS PELAS EMPRESAS E DE PARECER EMITIDO PELO INT

VII-A Da impossibilidade de aplicação das RGI/SH nº 2 e nº 3 para determinação da forma de classificação dos componentes dos kits

VII-B Alegação de que a TIPI contém código específico e único para concentrados

VII-C Argumentos apresentados por PEPSI AMAZÔNIA

VII-D Alegação de que o adquirente agiu de boa-fé, não sendo responsável pelo erro de classificação fiscal

VII-E Das alegadas “razões físico-químicas” para a comercialização na forma de kits

VII-F Do não cabimento da análise caso a caso da finalidade e destinação da mercadoria

VII-G Análise de Decretos que alteraram a alíquota do Ex 01 do código 2106.90.10

VII-H Alegação de que a fiscalização deveria ter providenciado laudo técnico VII-I Considerações relativas a parecer do INT requisitado por AMBEV

- Do conteúdo do Relatório Técnico nº 000.130/17 e de Ofícios enviados pelo INT

- Da “contratação” da autora do parecer do INT como assistente de AMBEV”

Documentação relativa à análise de classificação fiscal juntada ao processo

6) Foi juntada ao presente processo a seguinte documentação relativa à análise da classificação fiscal e alíquota utilizada pelo contribuinte para cálculo de créditos fictos:

- Análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira referente à classificação fiscal de bases de bebidas (tradução juramentada e texto original em inglês).
- Decisão dos Estados Unidos que trata da classificação fiscal de kits de alimentos (tradução juramentada e texto original em inglês).
- Pareceres técnicos emitidos por requisição da RFB

*o Pareceres Técnicos 011/2018, 013/2018 e 014/2018, emitidos pelo LA Falcão Bauer no ano de 2018*

*o Manifestação apresentada pela ABNT sobre perícias técnicas*

- *Relatório Técnico nº 000.130/17, emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) a pedido de AMBEV.*

- *Documentação sobre aspectos técnicos emitida por e para o MAPA.*

*o Ofício 2013 - respostas técnicas*

*o Ofício 2014 para fabricante ZFM*

*o Ofício com solicitação da RFB*

*o Ofício 2017 - resposta ao Ofício com solicitação da RFB*

- *Apêndice de livro técnico sobre a indústria de bebidas*

- *Documentos relativos a procedimentos fiscais realizados nos estabelecimentos de AMBEV de CNPJ 07.526.557/0040-16, 07.526.557/0039-82 e 07.526.557/0049-54 e no fornecedor dos kits”.*

Detalhamentos dos Títulos I a VII no relatório fiscal nº 02 (fls. 96/202). Ao final desse relatório fiscal, são articuladas as seguintes considerações acerca da glosa integral dos créditos apropriados na escrita fiscal:

*“Título VIII – DA GLOSA DA TOTALIDADE DOS CRÉDITOS FICTOS*

*458) Os créditos analisados na presente ação fiscal foram calculados pelo adquirente mediante aplicação da uma única alíquota (a do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI) sobre um único valor tributável.*

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

*460) Assim, em relação ao assunto objeto do presente relatório, o primeiro passo adotado por esta fiscalização foi glosar a totalidade dos créditos fictos aproveitados pelo adquirente dos kits, pois foram calculados com utilização indevida da alíquota única aplicada sobre o preço de uma mercadoria que não existe para fins de classificação fiscal, conforme exposto nos títulos III a V deste relatório.*

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

*462) O segundo passo adotado por esta fiscalização foi verificar se potencialmente existiriam créditos a serem concedidos ao contribuinte, mediante identificação das*

*classificações e alíquotas próprias para os componentes dos kits, analisados individualmente (título VI deste relatório).*

*462.1 - Constatou-se que nenhum componente pode ser classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Ficou confirmado, assim, que foi indevida a utilização da alíquota prevista para este destaque tarifário.*

*462.2 - As embalagens individuais que compõem os kits adquiridos pela fiscalizada são tributadas à alíquota zero, o que resulta em crédito do IPI igual a zero.*

*463) Observe-se que:*

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

*463.2 - Utilizando um dos exemplos colocados na parte final do subtítulo “Da controvérsia existente no presente processo”, a situação aqui analisada se equivale a de uma nota fiscal que identificasse como “pólvora” um kit contendo as substâncias necessárias para fabricação de pólvora, acondicionadas em embalagens individuais, na exata proporção necessária para a produção de pólvora. Na realidade, este kit não existe para fins tributários, e a nota fiscal deveria ter especificado separadamente cada uma das substâncias que o integram.*

*463.3 - Assim, a fiscalizada recebeu documentos em que o produto não estava identificado com o descrito na nota fiscal, ou seja, recebeu mercadorias que estavam acompanhadas de documentos que não satisfaziam as prescrições legais e regulamentares, em completo desatendimento à obrigação prevista na Lei nº 4.502, de 1964, art. 62.*

*400) Nos Relatórios de Ação Fiscal nº 03-A e 03-B (título “Da impossibilidade de aproveitamento de créditos calculados sobre base ilegítima”), foram colocadas outras considerações sobre a glosa total dos créditos, sobre a determinação do valor tributável dos kits e sobre a cobrança do saldo devedor decorrente dessas glosas. (...)”*

Também foi elaborado o relatório de ação fiscal nº 03-A (fls. 204/271) que aborda as irregularidades atinentes ao valor tributável utilizado no cálculo créditos fictos nas operações entre a epigrafada, AMBEV, e a AROSUCO.

Assim o relatório pode ser sumariado em seus pontos principais, com as transcrições necessárias:

*1) Conforme exposto nos Relatórios de Ação Fiscal nº 01 e nº 02, a fiscalizada apropriou-se de créditos fictos (também chamados de créditos incentivados ou presumidos) oriundos dos chamados “kits concentrados” adquiridos de dois fornecedores localizados em Manaus, sendo um deles AROSUCO AROMAS E*

*SUCOS LTDA, CNPJ 03.134.910/0001-55 ("AROSUCO"), empresa situada na Zona Franca de Manaus (ZFM).*

*2) A base de cálculo dos créditos fictos, sobre a qual foi aplicada a alíquota de prevista para o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, correspondeu ao preço registrado nas notas fiscais emitidas pelo fornecedor.*

*3) A conjugação dos diversos benefícios fiscais usufruídos pelas empresas do setor resultou numa condição em que quanto maior o preço atribuído aos "concentrados", maiores também são as "vantagens" tributárias obtidas por AMBEV e por AROSUCO, o que levou à prática das irregularidades descritas no presente relatório.*

*4) Além dos Relatórios e do Anexo juntados ao presente processo, esta fiscalização elaborou o Relatório de Ação Fiscal nº 03-B, que descreve a ocorrência de supervalorização (ou sobrevalorização, outro termo que a fiscalização da Receita Federal do Brasil – RFB emprega com o mesmo sentido) do valor tributável utilizado para cálculo dos créditos fictos oriundos das compras de kits que AMBEV efetuou de PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA, CNPJ 02.726.752/0001-60 ("PEPSI AMAZÔNIA").*

*5) Serão utilizados no presente relatório elementos obtidos no curso de diligências realizadas em AROSUCO, e informações obtidas no curso de procedimentos fiscais realizados em outros estabelecimentos de AMBEV.*

*6) Destaque-se que, sempre que questionadas sobre pontos fundamentais relativos à tese exposta no presente relatório, sintetizados nas páginas a seguir, as manifestações do grupo Ambev não enfrentaram tais questionamentos de maneira direta.*

*(...)*

*9) A margem de lucro obtida por AROSUCO com a venda de kits para AMBEV representou em torno de 95% da receita operacional líquida do estabelecimento de CNPJ 03.134.910/0001-55, que é a unidade responsável pela produção destes insumos. Ou, vendo pelo outro ângulo, o somatório do custo de fabricação dos kits com despesas comerciais e administrativas da matriz de AROSUCO representou pouco mais de 5% de sua receita operacional líquida.*

*10) Os preços dos kits foram determinados mediante utilização de uma variável denominada "deflador", baseado na receita obtida pela AMBEV com a venda da bebida acabada, variável esta que foi "calibrada" para atender aos interesses do Grupo Ambev.*

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

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

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

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

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

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

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

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

17) De qualquer maneira, a realidade é que AMBEV e as empresas por ela sucedidas sempre tiveram pleno conhecimento das fórmulas dos “concentrados” (este relatório identificará o químico responsável pela guarda e atualização da “fórmula secreta” do Guaraná Antarctica, que trabalhava para AMBEV).

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

17.2 - Até hoje a fiscalizada é a responsável pelo desenvolvimento e manutenção das fórmulas (no ano de 2018, a empresa inaugurou um centro de tecnologia e

*inovação no Rio de Janeiro, no qual não trabalha nenhum funcionário remunerado por AROSUCO). Ou seja, é descabida a tentativa de indicar que AMBEV simplesmente abriu mão do segredo industrial e “esqueceu” a valiosa “fórmula secreta”.*

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

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

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

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

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

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

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

*20.2 - Ou seja, após todas as operações industriais e atividades comerciais executadas por AMBEV, a empresa registrou prejuízo na venda do extrato concentrado para Guaraná Chopp Antarctica, apesar de ser a dona dessa valiosíssima marca.*

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

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

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

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

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

A linha central do que consta do relatório em pauta é a de que a AMBEV e a AROSUCO engendraram um planejamento tributário evasivo consistente na incorporação ao custo dos ingredientes elaborados na Zona Franca de Manaus (ZFM) de parcelas, que não correspondem ao ciclo de produção de mercadorias e que não compõem a base de cálculo do IPI, referentes à transferência de lucros da controladora (AMBEV) para a controlada (AROSUCO) em Manaus. Tópicos do relatório fiscal ora esquadriado:

*“Título I – VISÃO GERAL E RESUMO DO PRESENTE RELATÓRIO Título II – ATOS E PROCEDIMENTOS FISCAIS*

*o Ações fiscais realizadas em AROSUCO e em outros estabelecimentos de AMBEV*

*o Das respostas lacônicas e pouco esclarecedoras apresentadas por AMBEV*

*Título III – A RELAÇÃO ENTRE AMBEV E AROSUCO*

*o Da determinação dos preços dos kits com base em operações posteriores*

*Título IV - EVIDÊNCIAS DA SUPERVALORIZAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS FICTOS*

*o Esclarecimento inicial: da inexistência de valores de mercado*

*o Considerações sobre a anormalidade da margem de lucro atribuída a AROSUCO*

*o Do lucro decorrente de tangíveis e de intangíveis: fatos constatados por Tribunal dos Estados Unidos*

*o Da simulação de que os preços dos kits incluíam remuneração pelo “valor intrínseco das fórmulas utilizadas”*

*o Análise do custo de fabricação e da receita operacional líquida de AROSUCO*

*o Relação entre valores pagos pelos kits, lucros de AROSUCO e remessas de dividendos*

*o Dos lucros artificialmente transferidos para a ZFM*

*o Valor declarado dos kits para efeito de averbação de seguro e de responsabilidade*

*o Custos dos kits sob o ponto de vista de AMBEV*

*o Comparação entre os preços praticados nas exportações e nas vendas para AMBEV*

*o Dos preços praticados nas transferências dos “concentrados Guaraná Baré”*

*o Redução dos preços cobrados por PEPSI AMAZÔNIA quando os insumos deixaram de gerar créditos fictos*

*Título V – ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO DO IPI E DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS*

*o Legislação sobre valor tributável do IPI*

*o Decisões administrativas e judiciais*

*Título VI - DA IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE BASE ILEGÍTIMA*

*o Considerações sobre a determinação do valor tributável dos componentes dos kits*

*o Cobrança do saldo devedor decorrente das glosas de créditos*

*Título VII - EFEITOS DO PLANEJAMENTO EVASIVO Título VIII - DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO*

*Título IX - DA MAJORAÇÃO DA MULTA*

*Título X - DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE AROSUCO”*

Detalhamentos dos Títulos I a X no relatório fiscal nº 03-A (fls. 206/271).

Devem ser salientados os efeitos do planejamento tributário totalmente voltado à evasão fiscal. Nos seguintes termos é vazada a parte do relatório fiscal que trata disso (Título VII):

*“264) Em seu artigo 153, a Constituição brasileira determina que a tributação do IPI deve ser baseada no nível de essencialidade do produto. É o chamado princípio da seletividade.*

265) *Por este motivo, os cigarros sofrem uma alta carga de IPI (em média, 30% do preço do produto). Já alimentos e remédios são tributados à alíquota zero deste imposto.*

266) *AMBEV é importante participante de um setor da economia cujo nível de tributação pelo IPI foge completamente ao que seria esperado em função do princípio constitucional da seletividade.*

267) *Nos últimos anos, em função do aproveitamento de créditos fictos (ou presumidos) pelos fabricantes de refrigerantes e outras bebidas açucaradas, dentre eles a fiscalizada, os mencionados produtos foram tributados a uma alíquota efetiva NEGATIVA do IPI.*

268) *Conforme levantamento efetuado pela RFB, até maio de 2018, o percentual da alíquota negativa de IPI era em torno de 4%. Assim, se determinado fabricante obtinha uma receita de 100 milhões de reais com a venda de refrigerantes, além de não recolher IPI aos cofres públicos, ainda acumulava quatro milhões de reais em créditos, que pedia para compensar com débitos de outros tributos ou outros tipos de bebidas, como as cervejas fabricadas por AMBEV.*

269) *A cada ano, o valor do IPI que deixou de entrar nos cofres públicos foi próximo a dois bilhões de reais.*

270) *Assim como os engarrafadores, os fornecedores de insumos localizados em Manaus, dentre eles AROSUCO, também recebem valores significativos de benefícios fiscais, em decorrência da aplicação de alíquotas reduzidas de IRPJ, PIS/COFINS, ICMS e Imposto de Importação. No caso do PIS e COFINS, a legislação prevê incidência de alíquota zero nas saídas de produtos classificados no Ex 01 do código 2106.90.10.*

271) *Com isto, além dos dois bilhões de reais de créditos do IPI aproveitados anualmente pelos engarrafadores espalhados pelo país, em torno de 1,9 bilhão de reais beneficiou os fornecedores de insumos de Manaus, totalizando uma renúncia fiscal de quase quatro bilhões de reais por ano.*

272) *Tudo isto acontece em afronta aos objetivos e condições para usufruto dos incentivos das atividades da ZFM e Amazônia Ocidental. Com vistas ao desenvolvimento regional, ao conceder incentivos fiscais, o legislador buscou compensar o fato de que as empresas localizadas em Manaus são muitas vezes obrigadas a arcar com custos mais elevados do que os de outras áreas do país, especialmente de transporte, em função da longa distância entre a região e os principais centros econômicos do país.*

273) *Apenas uma ínfima parcela do valor das operações realizadas entres as empresas em questão cumpre com o objetivo de gerar renda e empregos para a região amazônica. Juntamente com documento datado de 26/04/2021, AROSUCO apresentou uma planilha (“DOC 04”) contendo dados de faturamento, valor total pago por insumos utilizados na fabricação dos concentrados e valor pago por insumos da Amazônia Ocidental. Os dados foram os seguintes:*

274) Portanto, nos anos de 2017, 2018 e 2019 o valor pago por insumos da Amazônia Ocidental representou 1,08%, 1,53% e 1,77%, respectivamente, do faturamento de AROSUCO.

(...)

279) Cabe aqui repetir dados que mostram a baixa representatividade dos gastos totais de AROSUCO com insumos vindos da Amazônia Ocidental: em 2015, estes gastos corresponderam a R\$ 22.554.995,82 (1,18% do faturamento), enquanto que em 2016 corresponderam a R\$ 20.546.916,24 (0,94% do faturamento).

280) Assim, há enorme diferença entre os valores dos incentivos fiscais decorrentes da classificação dos kits no Ex 01 do código 2106.90.10 e a renda gerada para a região amazônica.

281) Tal desproporcionalidade está diretamente ligada às irregularidades apuradas pela fiscalização da Receita Federal. No caso de AMBEV e AROSUCO, verificou-se que:

281.1 - Por um lado, o fornecedor de Manaus deu saída a insumos de baixo valor agregado (os kits incluem até mesmo componentes que passam por simples reacondicionamento na ZFM), classificando-os como os concentrados para bebidas referidos nos Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, bens que na realidade ocupam um estágio mais avançado da cadeia produtiva.

281.2 - Por outro lado, como insumos de baixo valor agregado gerariam, em condições de negociação normais, baixos créditos fictos do IPI (além de não permitirem o aproveitamento de altos valores de benefícios relativos a outros tributos), o grupo Ambev se aproveitou da confusão patrimonial, unidade de direção e interesse comum entre as duas pessoas jurídicas envolvidas para supervalorizar os preços dos kits”.

Ademais, foi confeccionado o relatório de ação fiscal nº 03-B (fls. 272/338) que aborda as irregularidades atinentes ao valor tributável utilizado no cálculo créditos fictos nas operações entre a epigrafada, AMBEV, e a PEPSI AMAZÔNIA.

Assim o relatório pode ser resumido nos pontos principais, com as devidas transcrições:

“1) A base de cálculo dos créditos fictos, sobre a qual foi aplicada a alíquota prevista para o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, correspondeu ao preço registrado nas notas fiscais emitidas por PEPSI AMAZÔNIA até novembro de 2018.

2) A conjugação dos diversos benefícios fiscais usufruídos pelas empresas do setor resultou numa condição em que quanto maior o preço atribuído aos “concentrados”, maiores também eram as “vantagens” tributárias obtidas, tanto pela PEPSI AMAZÔNIA quanto por AMBEV, o que levou à prática das irregularidades descritas no presente relatório.

3) Além dos Relatórios e do Anexo juntados ao presente processo, esta fiscalização elaborou o Relatório de Ação Fiscal nº 03-A, que descreve a ocorrência de

*supervalorização (ou sobrevalorização, outro termo que a fiscalização da Receita Federal do Brasil – RFB emprega com o mesmo sentido) do valor tributável utilizado para cálculo dos créditos fictos oriundos das compras de kits que AMBEV efetuou de AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA, CNPJ 03.134.910/0001-55 (“AROSUCO”).*

*4) Serão utilizados no presente relatório elementos obtidos no curso de diligências realizadas em PEPSI AMAZÔNIA, e informações obtidas no curso de procedimentos fiscais realizados em outros estabelecimentos de AMBEV.*

*5) Destaque-se que, no curso de diligência realizada no ano de 2021, foram entregues para PEPSI AMAZÔNIA os Termos de Intimação Fiscal n° 02 e n° 03, os quais questionaram a empresa sobre pontos fundamentais relativos à tese exposta no presente relatório. Assim com AMBEV (ver no título II o subtítulo “Das respostas lacônicas e pouco esclarecedoras apresentadas por AMBEV”), as manifestações de PEPSI AMAZÔNIA não enfrentaram tais questionamentos de maneira direta.*

***6) Esta fiscalização sugere que tais questionamentos, bem como os pontos levantados em “ANEXO AOS RELATÓRIOS DE AÇÃO FISCAL: Visão Geral do Litígio”, sejam avaliados em eventual fase litigiosa do presente processo.***

*(...)*

*8) A fiscalização da RFB verificou que AMBEV e PEPSI AMAZÔNIA executaram planejamento tributário evasivo que resultou na incorporação aos preços dos ingredientes produzidos na Zona Franca de Manaus (ZFM) de valores relativos a despesas de marketing que não dizem respeito aos insumos, mas sim aos produtos finais industrializados fora da área incentivada.*

*9) Constatou-se que o núcleo do negócio instalado pelo Grupo PepsiCo na ZFM não era fornecer os “concentrados”, e sim explorar comercialmente as marcas do seu portfólio (dois terços da receita líquida da PEPSI AMAZÔNIA foram investidas em publicidade e propaganda). Os preços dos kits em nada dependiam de variações nos seus custos de produção.*

*10) AMBEV e PEPSI AMAZÔNIA ocultaram que significativa parte dos preços pagos pelos kits correspondeu a remuneração por intangíveis pertencentes ao Grupo PepsiCo, em especial as marcas das bebidas.*

*11) Em função de benefícios fiscais irregularmente aproveitados, na prática o contribuinte brasileiro “subsidiou” o marketing dos refrigerantes e remunerou a exploração de intangíveis cuja titularidade final está em outro país.*

*12) Constatou-se que no ano de 2019, quando as compras de kits deixaram de gerar créditos fictos do IPI para AMBEV, a margem bruta de PEPSI AMAZÔNIA diminuiu significativamente, embora tenha continuado a incluir remuneração cobrada por intangíveis.*

13) Para que se possa melhor entender a mudança exposta no parágrafo anterior, os preços cobrados pelos kits podem ser divididos em três parcelas:

13.1 - Custos/despesas que dizem respeito aos insumos, e margem de lucro normal do fornecedor decorrente da venda de bens tangíveis de baixo grau de transformação, elaborados em processo rotineiro que exige baixa quantidade de mão-de-obra e equipamentos.

13.2 - Parcela decorrente de despesas de marketing artificialmente transferidas para os preços por meio de “reembolsos” enviados para AMBEV. Foi criado um “vai e vem” de valores que inflou os preços cobrados pelos insumos, a receita incentivada e a receita total do fornecedor, pois em situações normais tal fluxo financeiro não existiria.

13.3 - Parcela dos preços decorrente de intangíveis (ou seja, royalties). Tal remuneração foi ocultada e atribuída indevidamente à venda de bens tangíveis, inflando os preços cobrados pelos insumos e a receita incentivada de PEPSI AMAZÔNIA.

14) Esclareça-se que o presente relatório não está afirmando que parte das receitas de PEPSI AMAZÔNIA devem ser glosadas (esta fiscalização está ciente de que as empresas têm liberdade para fixar os preços que desejarem). O que está se expondo é que os valores cobrados pelas mercadorias devem ser tributados na forma exigida pela legislação. Assim, tanto a parcela decorrente das despesas de marketing como a correspondente a rendimentos por intangíveis não podiam fazer parte da base de cálculo dos créditos fictos”. (destaque do original)

A linha central do que consta do relatório em pauta é a de que a AMBEV e a PEPSI AMAZÔNIA engendraram um planejamento tributário evasivo consistente na incorporação ao custo dos ingredientes elaborados na Zona Franca de Manaus (ZFM) de parcelas, que não correspondem ao ciclo de produção de mercadorias e que não compõem a base de cálculo do IPI, referentes a: a) despesas de marketing (fls. 275/276); b) remuneração pelas marcas das bebidas (royalties, fls. 276/278). Tópicos do relatório fiscal ora esquadrinhado:

*“Título I – VISÃO GERAL E RESUMO DO PRESENTE RELATÓRIO Título II – ATOS E PROCEDIMENTOS FISCAIS*

*o Ações fiscais realizadas em PEPSI AMAZÔNIA e em outros estabelecimentos de AMBEV*

*o Das respostas lacônicas e pouco esclarecedoras apresentadas por AMBEV para a fiscalização da RFB*

*Título III – A RELAÇÃO ENTRE AMBEV E O GRUPO PEPSICO*

*o Método de fixação dos preços conforme Carta de Franquia Alterada e Consolidada*

*o Despesas de marketing conforme Carta de Franquia Alterada e Consolidada*

*o Conclusões sobre o conteúdo da Carta de Franquia Alterada e Consolidada*

*Título IV - ANÁLISE DA MARGEM BRUTA, PREÇOS NAS EXPORTAÇÕES E PREÇOS EM 2019*

*o Esclarecimento inicial: da inexistência de valores de mercado*

*o Análise da margem bruta de PEPSI AMAZÔNIA*

*o Custos dos kits sob o ponto de vista da própria AMBEV*

*o Comparação entre os preços praticados nas exportações e nas vendas para AMBEV*

*o Redução dos preços cobrados por PEPSI AMAZÔNIA no ano em que os insumos deixaram de gerar créditos fictos*

*Título V –ANÁLISE DAS DESPESAS COM REEMBOLSOS DE MARKETING*

*o Do “vai e vem” de valores com o objetivo de inflar a base de cálculo dos créditos fictos*

*o Da anormalidade do fluxo financeiro adotado pelas empresas*

*o Da negativa de que os reembolsos estariam embutidos nos preços dos concentrados*

*Título VI - SIMULAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE REMUNERAÇÃO PELAS MARCAS DAS BEBIDAS*

*o Da diferenciação entre os “concentrados” e intangíveis vinculados a outra mercadoria*

*o Considerações sobre royalties*

*o Do processo americano que confirma que a maior parte dos preços pagos pelos “concentrados” consiste em remuneração decorrente de propriedade intangível*

*o Considerações sobre as fórmulas de fabricação dos “concentrados”*

*o Da caracterização de simulação*

*Título VII – ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO DO IPI E DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS*

*o Legislação sobre valor tributável do IPI*

*o Decisões administrativas e judiciais*

*Título VIII - DA IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE BASE ILEGÍTIMA*

*o Considerações sobre a determinação do valor tributável dos componentes dos kits*

*o Da participação de AMBEV na sistemática que levou ao aproveitamento de créditos indevidos e inflados*

*o Cobrança do saldo devedor decorrente das glosas de créditos Título IX - EFEITOS DO PLANEJAMENTO EVASIVO*

*Título X – DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO Título XI - DA MAJORAÇÃO DA MULTA*

*Título XII - DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE PEPSI AMAZÔNIA”*

Detalhamentos dos Títulos I a X no relatório fiscal nº 03-B (fls. 274/338).

Devem ser salientados os efeitos do planejamento tributário totalmente voltado à evasão fiscal. Nos seguintes termos é vazada a parte do relatório fiscal que trata disso (Título IX):

*“265) Em seu artigo 153, a Constituição brasileira determina que a tributação do IPI deve ser baseada no nível de essencialidade do produto. É o chamado princípio da seletividade.*

*266) Por este motivo, os cigarros sofrem uma alta carga de IPI (em média, 30% do preço do produto). Já alimentos e remédios são tributados à alíquota zero deste imposto.*

*267) AMBEV é importante participante de um setor da economia cujo nível de tributação pelo IPI foge completamente ao que seria esperado em função do princípio constitucional da seletividade.*

*268) Nos últimos anos, em função do aproveitamento de créditos fictos (ou presumidos) pelos fabricantes de refrigerantes e outras bebidas açucaradas, dentre eles a fiscalizada, os mencionados produtos foram tributados a uma alíquota efetiva NEGATIVA do IPI.*

*269) Conforme levantamento efetuado pela RFB, até maio de 2018, o percentual da alíquota negativa de IPI era em torno de 4%. Assim, se determinado fabricante obtinha uma receita de 100 milhões de reais com a venda de refrigerantes, além de não recolher IPI aos cofres públicos, ainda acumulava quatro milhões de reais em créditos, que pedia para compensar com débitos de outros tributos ou outros tipos de bebidas, como as cervejas fabricadas por AMBEV.*

*270) A cada ano, o valor do IPI que deixou de entrar nos cofres públicos foi próximo a dois bilhões de reais.*

*271) Assim como os engarrafadores, os fornecedores de insumos localizados em Manaus, dentre eles PEPSI AMAZÔNIA, também recebem valores significativos de benefícios fiscais, em decorrência da aplicação de alíquotas reduzidas de IRPJ, PIS/COFINS, ICMS e Imposto de Importação. No caso do PIS e COFINS, a legislação prevê incidência de alíquota zero nas saídas de produtos classificados no Ex 01 do código 2106.90.10.*

*272) Com isto, além dos dois bilhões de reais de créditos do IPI aproveitados anualmente pelos engarrafadores espalhados pelo país, em torno de 1,9 bilhão de reais beneficiou os fornecedores de insumos de Manaus, totalizando uma renúncia fiscal de quase quatro bilhões de reais por ano 273) Com vistas ao*

*desenvolvimento regional, ao conceder incentivos fiscais, o legislador buscou compensar o fato de que as empresas localizadas em Manaus são muitas vezes obrigadas a arcar com custos mais elevados do que os de outras áreas do país, especialmente de transporte, em função da longa distância entre a região e os principais centros econômicos do país.*

*274) Como demonstrado neste relatório, uma significativa parcela do valor das operações decorre de atividades que não tem qualquer relação com custos amazônicos, e não geram renda e empregos para a região amazônica.*

*275) Convalidar o planejamento evasivo descrito no presente relatório significaria:*

*275.1 - Admitir que o Estado brasileiro subvencionasse a realização de propaganda e publicidade de bebidas cujo consumo é desaconselhado pelo Ministério da Saúde.*

*275.2 - Admitir uma renúncia fiscal que em boa parte decorre da exploração de marcas comerciais de refrigerantes cuja titularidade final está em outro país, o que nada tem a ver com as atividades econômicas que se quis de fato incentivar, quais sejam: aquelas consideradas prioritárias para o desenvolvimento regional da Amazônia.*

*276) Em relação a empregos diretos, constatou-se que:*

*276.1 - Em dezembro de 2017, conforme dados da SUFRAMA, os fabricantes de concentrados de Manaus tinham um total de 571 funcionários. O somatório dos gastos com salários, encargos trabalhistas e benefícios foi de aproximadamente R\$ 11,7 milhões, ao passo que o faturamento destas empresas foi de R\$ 8,7 bilhões.*

*276.2 - De acordo com o informado por PEPSI AMAZÔNIA em documento datado de 03/05/2021, o número de funcionários empregados no estabelecimento de Manaus em agosto de 2017 era de 56, que receberam remuneração de R\$ 445.792,91. Em agosto de 2018 eram 57 funcionários, que receberam remuneração de R\$ 476.653,18.*

*277) Em relação a empregos indiretos, é difícil se apurar o número exato, mas os fatos descritos no Relatório de Ação Fiscal nº 01 sobre o uso de açúcar mascavo e óleo de dendê deixam claro que os “concentrados” pouco contribuem para a criação de empregos na área rural da Amazônia Ocidental.*

*278) A enorme diferença entre o tamanho da renúncia fiscal e o número de empregos gerados na Amazônia está diretamente ligada às irregularidades apuradas pela fiscalização da Receita Federal:*

*278.1 - Por um lado, como exposto no Relatório de Ação Fiscal nº 02, PEPSI AMAZÔNIA emitiu notas fiscais inidôneas e sem valor legal para dar saída a kits de insumos de baixo valor agregado, classificando-os como concentrados para bebidas, bens que na realidade ocupam um estágio mais avançado da cadeia*

*produtiva. Alguns dos kits incluíram até mesmo substâncias puras que passaram por mero recondicionamento na ZFM.*

*278.2 - Por outro lado, como insumos de baixo valor agregado gerariam, em condições de negociação normais, baixos créditos fictos do IPI (além de não permitirem o aproveitamento de altos valores de benefícios relativos a outros tributos), PEPSI AMAZÔNIA, em conluio com AMBEV, supervaloriza os preços dos kits”.*

Os totais mensais de créditos fictos indevidos glosados estão consignados no “demonstrativo de apuração do IPI: créditos indevidos”, sendo resumidos da seguinte maneira em valores totais no período de outubro/2018 a dezembro/2020:

VER TABELA RELATÓRIO DRJ

O saldo credor apurado para o 2º e 4º trimestres-calendário de 2019, no montante de R\$ 10.281.421,10, objeto do PER nº 32762.65500.230719.1.1.01-0018 e do PER nº 17660.92211.230120.1.1.01-0559, deve ser indeferido porque é anulado pela glosa dos créditos em razão da reconstituição da escrita fiscal, conforme o “demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal e apuração das diferenças a cobrar”. Para evitar a duplicidade de valores passíveis de cobrança, os valores correspondentes aos estornos dos pedidos de ressarcimento dos trimestres mencionados (no total, R\$ 10.281.421,10) foram reintegrados à escrita fiscal na reconstituição. As diferenças de IPI a lançar são as seguintes:

VER TABELA RELATÓRIO DRJ

A responsabilidade solidária, por interesse comum, alcança as empresas AROSUCO e PEPSI AMAZÔNIA conforme a seguinte distribuição percentual:

VER TABELA RELATÓRIO DRJ

Assim é arrematado no relatório fiscal quanto ao lançamento de ofício:

*“295) A fundamentação legal das infrações e da multa aplicada encontra-se no presente relatório, nos Relatórios de Ação Fiscal nº 01 e nº 02, no Auto de Infração e em seus anexos: “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e “Demonstrativo de Multa e Juros de Mora”.*

*296) Observe-se que, de acordo com o art. 188 do RIPI 2010, por ter ocorrido dolo, fraude e simulação, o direito de constituir o crédito tributário somente se extingue após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o sujeito passivo já poderia ter tomado a iniciativa do lançamento do IPI”.*

A majoração da multa de ofício, por circunstâncias qualificativas, é inevitável, segundo o que a seguir pode ser reproduzido do relatório fiscal (Título XI), em eficaz sumário:

*“297) Por todo o exposto neste relatório, evidencia-se que o grupo AMBEV engendrou um sofisticado mecanismo de evasão de tributos.*

298) *Os fatos relatados não deixam margem a que possa atribuir mera culpa às práticas evasivas da fiscalizada e de sua fornecedora, pois demonstram, de forma cabal, o evidente intuito de dolo na infração à legislação tributária, para a obtenção de benefícios indevidos por meio da evasão fiscal.*

299) *Dentre as práticas descritas pela fiscalização, destaca-se:*

299.1 - *Como exposto no Relatório de Ação Fiscal nº 01, foi constatado que empresas localizadas em Manaus fizeram alterações em seus processos produtivos, com a inclusão de quantidades ínfimas de insumos da região amazônica, sem qualquer motivo técnico. O real objetivo destas alterações foi possibilitar que os fabricantes de bebidas, com destaque para os estabelecimentos de AMBEV, citassem as matérias-primas regionais açúcar mascavo e óleo de dendê em sua defesa do direito ao aproveitamento de créditos fictos do IPI. Referido relatório também mostrou a violação de coisa julgada por parte de AMBEV.*

299.2 - *Por um lado, como exposto no Relatório de Ação Fiscal nº 02, PEPSI AMAZÔNIA emitiu notas fiscais inidôneas e sem valor legal para dar saída a*

*kits de insumos de baixo valor agregado, classificando-os como concentrados para bebidas, bens que na realidade ocupam um estágio mais avançado da cadeia produtiva. Alguns dos kits incluíram até mesmo substâncias puras que passaram por mero recondicionamento na ZFM.*

299.3 - *Por outro lado, como insumos de baixo valor agregado gerariam, em condições de negociação normais, baixos créditos fictos do IPI, o fornecedor de Manaus, em conluio com os fabricantes de refrigerantes, supervalorizou os preços dos kits.*

299.4 - *No presente relatório foi explicado que as empresas inflaram artificialmente o preço dos kits mediante repasses/créditos efetuados por PEPSI AMAZÔNIA a título de “reembolsos de despesas de marketing”, procedimento que, de forma dissimulada, compensou o engarrafador pela supervalorização. Tais remessas, efetuadas de forma contínua e generalizada, jamais ocorreriam em condições normais de mercado e de tributação.*

299.5 - *Ao indicar que o direito ao uso das marcas seria cedido gratuitamente a AMBEV, o contrato assinado pela fiscalizada não representa fielmente a essência dos negócios realizados pelas partes, o que implica a existência de simulação.*

300) *Ao assinar instrumentos contratuais que estabeleceram regras para envio das remessas de PEPSI AMAZÔNIA e que omitiram a cobrança de valores correspondentes às marcas das bebidas, AMBEV teve participação ativa na criação de sistemática que teve por objetivo aumentar os benefícios fiscais aproveitados pelas duas partes.*

301) *Cabe lembrar que também nas operações realizadas entre AMBEV e sua controlada AROSUCO ocorreu um contínuo “vai e vem” de valores que inflou a*

*base de cálculo dos créditos fictos. Ou seja, não pode haver dúvidas sobre a disposição de AMBEV em executar planejamento tributário evasivo.*

*302) A prática de atos dolosos visando à neutralização da incidência do IPI, por meio da utilização indevida dos incentivos fiscais destinados à ZFM não foi decidida apenas no âmbito da pessoa jurídica fiscalizada. Foi decidida e autorizada pela direção dos dois grupos econômicos envolvidos no planejamento fiscal evasivo. Configura-se, portanto, a prática de conluio, conforme definido no artigo 73 da lei 4.502/64:*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

*303) A Lei nº 4.502/64, no seu artigo 72, define a fraude como "toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."*

*304) As práticas simulatórias da fiscalizada e suas fornecedoras, acompanhadas do creditamento indevido do IPI a partir de base de cálculo supervalorizada, têm como resultado direto e imediato a criação de montante negativo de imposto devido, ou seja, em ilegítimo direito de crédito face à União.*

*305) Ainda que, apenas por hipótese, viesse a se julgar que algumas das atitudes citadas no presente título não se caracterizam como circunstâncias qualificativas, elas no mínimo se caracterizariam como circunstâncias agravantes, confirmando a duplicação do percentual de multa (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, § 6º, inciso II, e Lei nº 11.488, de 2007, art. 13)*

*(...)*

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

*Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*(...)*

*II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Por fim, conforme já referido no início deste relatório, a responsabilidade tributária solidária, pelas circunstâncias narradas, envolve as empresas fornecedoras AROSUCO e PEPSI AMAZÔNIA, com supedâneo no art. 124, I, do CTN, e no PN Cosit nº 4 (fls. 270/271 e 337/338).

As empresas AMBEV e AROSUCO, esta responsável solidária, tomaram ciência da exação em 16/05/2023 por “termos de ciência por abertura de mensagem” (fls. 7.244 e 7.248).

Em 15/06/2023, conforme o “termo de solicitação de juntada” (fl. 7.257), o sujeito passivo e o responsável solidário apresentaram impugnação conjunta (fls. 2.303/2.391), subscrita pelos patronos das pessoas jurídicas (procurações, fls. 7.406/7.461) e instruída com documentação (fls. 7.463/7.7717), em que aduz, em síntese, por tópicos, que:

1) Relatório de ação fiscal nº 02: classificação fiscal dos concentrados – NCM

2106.90.10:

- não adquire diferentes insumos de Arosuco, mas preparações compostas para elaboração de refrigerante;

- a separação em partes líquidas e sólidas resguarda as propriedades físicas e químicas das preparações;

- pelas RGI e NESH, as preparações compostas devem ser classificadas no código 2106.90.10 Ex 01

- o Poder Executivo, mediante os Decretos nº 9.394, de 30/05/2018, e 9.514, de 27/09/2018, que alterou a alíquota do IPI relativa aos produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01, o que seria um reconhecimento da pertinência dessa classificação fiscal e afastaria qualquer penalidade (art. 100 do CTN); - há o Parecer Normativo CST 863/71, que já reconhecia a adoção de código único para as preparações compostas; nas NESH do capítulo 21.06 haveria menção de enquadramento das preparações compostas no Ex 01 do código 2106.9010;

- o Parecer do INT é válido porque os respectivos profissionais signatários são credenciados a emitir opinião técnica sobre a composição do produto, mesmo sob o aspecto de classificação fiscal, sem interferir na competência final das autoridades fazendárias;

- a capacidade de diluição dos concentrados é bem superior a 10, o que corrobora o enquadramento fiscal dos concentrados; - a ausência de reclassificação fiscal das substâncias puras utilizadas pela Arosuco e pela Pepsi apenas confirmaria a correção da adoção do código 2106.90.10 Ex 01; - quanto às glosas de créditos relativas a concentrados adquiridos fora da Zona Franca de Manaus “a fiscalização alegou que em razão do erro de classificação fiscal cometido seriam

*mercadorias que não existiriam, e que por isso aqueles créditos estariam amparados por documentos fiscais inidôneos. No entanto, além de não haver base legal prevendo que nota fiscal com erro de classificação fiscal seria documento inidôneo, foi completamente desconsiderado que houve destaque de IPI em tais notas fiscais, legitimando assim, os créditos apropriados nos termos do artigo 226 inciso I do RIPI/2010".* 2) Relatório de ação fiscal nº 01: direito aos créditos de IPI nas aquisições da ZFM: - o direito ao crédito do IPI, no caso da ZFM, com as mercadorias adquiridas com isenção, é assegurado pelo ordenamento jurídico sendo o benefício dotado de caráter de incentivo regional com fim extrafiscal (CF/88), não sendo passível de redução ou anulação; - a jurisprudência do STF favorável ao aproveitamento dos créditos no caso de isenção de IPI (ZFM) está firmada no julgamento do RE nº 592.891/SP, concluído em 25/04/2019, com efeito de repercussão geral;

- a decisão judicial no âmbito da Ação Ordinária nº 98.0611525-2 é irrelevante para o caso concreto (produção de efeitos somente quanto à empresa extinta por incorporação em janeiro/2014, somente até aquela data, sendo distinta a causa de pedir).

3) Relatório de ação fiscal nº 03-A: Inexistência de sobrevalorização dos preços nas aquisições da Arosuco: - é nulo o lançamento baseado em acusação de pretensa sobrevalorização em que não é indicada a parcela dos preços excedentes das condições de mercado; - a interdependência das empresas AMBEV e AROSUCO por si só não justifica a alegação de sobrevalorização dos preços, sendo que a legislação que dispõe sobre interdependência apenas fixa critérios para a determinação do valor tributável mínimo, sem nada acerca de valor tributável máximo;

- não há inconsistência ou incoerência nos parâmetros (preços dos concentrados) presentes no "Acordo para Determinação de Preço de Kit para Refrigerantes"; - as margens de lucro auferidas pela Arosuco nas vendas dos concentrados não servem de parâmetro para a acusação de sobrevalorização; - as informações prestadas aos investidores da Ambev sobre CPV não servem como parâmetro de comparação com o preço final dos concentrados;

4) Relatório de ação fiscal nº 03-B: Inexistência de sobrevalorização dos preços nas aquisições da PEPSI:

- é nulo o lançamento baseado em acusação de pretensa sobrevalorização em que não é indicada a parcela dos preços excedentes das condições de mercado; - a Ambev e a Pepsi não são interdependentes, mas empresas independentes, de grupos econômicos distintos, estando submetidas em suas transações às práticas e condições de mercado;

- as despesas de propaganda e marketing previstas nos contratos firmados entre a Pepsi e a Ambev têm por objetivo a promoção da marca Pepsi no Brasil, não se justificando sob a ótica jurídica, tampouco econômica, as alegações fiscais de que tais dispêndios acabavam compondo o preço dos concentrados; - não há que se

falar em remuneração a título de royalties pelo uso e exploração das marcas Pepsi no Brasil, pois os contratos firmados entre a Pepsi e a Impugnante não envolvem o “uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio”, tampouco a transferência de tecnologia (“*know-how*”), dizendo respeito exclusivamente ao fornecimento das preparações compostas;

- o fato de as margens de lucro obtidas pela Pepsi na venda dos concentrados serem na visão do i. Fiscal atuante elevadas não serve de parâmetro, tampouco justifica a alegação fiscal de sobrevaloração; - a Ambev é totalmente independente e desvinculada da Pepsi, de modo que não tem conhecimento dos preços praticados em suas exportações, não havendo informações suficientes nos autos para que se verifique os motivos da suposta diferença verificada pela fiscalização entre os preços praticados pela Pepsi nas vendas à Impugnante e em suas exportações, podendo tal diferença decorrer da comparação de produtos diferentes ou de operações envolvendo grandezas distintas, etc.; - especificamente a respeito da prática de sobrevalor do preço dos concentrados, importa reconhecer que a legislação brasileira que trata do preço máximo aceito para fins tributários em se tratando da aquisição de bens de pessoas ligadas é a legislação federal do imposto de renda que trata de preços de transferência, exclusivamente em se tratando de aquisição de empresas ligadas sediadas no exterior, e tanto não ocorre no caso o pagamento de um preço excessivo que se a rosuco estivesse sediada no exterior, e se Pepsi fosse uma empresa ligada e também estivesse ainda sediada no exterior, os valores pagos pela Ambev na aquisição dos mesmos produtos seriam 98,10% e 99,84%, respectivamente, dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda justamente porque abaixo dos preços considerados em conformidade àquela legislação como preços de mercado (“*at arm’s length*”), como atestado pela empresa de auditoria independente Deloitte Touche Tohmatsu em Parecer Técnico emitido especificamente para instruir a presente impugnação (doc. 03). 5) Multa de 150%:

- Não houve o alegado ajuste doloso ou conluio entre a Ambev e a Arosuco e entre a Ambev e a Pepsi para sobrevaloração dos preços pagos, conforme já decidido pelo CARF em sessão de 28/09/2022; além disso, o lançamento é resultante apenas de uma discordância do Fisco quanto à classificação fiscal dos concentrados adquiridos pela AMBEV, algo que reflete apenas uma prática do mercado, sendo ausentes a simulação, o dolo, a fraude ou qualquer circunstância qualificativa; - ademais, conforme já mencionado, os Decretos nº 9.394, de 30/05/2018, e 9.514, de 27/09/2018, que alteraram a alíquota do IPI relativa aos produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01, o que seria um reconhecimento do acerto dessa classificação fiscal e afastaria qualquer penalidade (art. 100 do CTN), ainda mais com a qualificação desta, ausentes os pressupostos para tal (simulação, dolo ou fraude); - a suposta prática de sobrevalor apenas justificaria a aplicação da multa qualificada sobre o excesso. 6) Sobre a correta classificação fiscal dos concentrados no código 2106.90.10 Ex 01:

- Sobre o assunto (aquisição de concentrados), há corroboração do entendimento pelo CARF (Acórdão 3201-005.719, de 25/09/2019), quanto ao tratamento tributário dado pelo fornecedor dos concentrados;

- aplicação das RGI, notadamente a RGI nº 1, uma vez que há desde muito tempo código específico na TIPI para os concentrados destinados à fabricação de refrigerantes (2106.90.10 Ex 01), sendo impertinente a invocação da Nota XI da RG3b; há partes líquidas acondicionadas em bombonas, que podem ser misturadas sem a perda das características, e partes sólidas individualmente embaladas, provenientes da Arosuco e Pepsi, o que não descaracteriza o fato de se tratar de uma preparação composta (fotos, fl. 7.278); segundo o INT, isso ocorre também no caso de cola epóxi, com duas partes: resina e endurecedor (fls. 7.288/7.290); - o Decreto nº 9.394, de 2018, com o intuito de corrigir distorções na cadeia de produção dos refrigerantes, reduziu a alíquota de IPI do concentrado de refrigerante de 20% para 4%, o que só faz sentido se o código 2106.90.10 Ex 01, adotado pelas empresas fornecedoras do concentrado, for o correto;

- as notas explicativas nº 7 e nº 12 da posição 21.06 da NESH são internacionalmente aceitas e consideram como preparação composta, mesmo com tratamento complementar e sem a condição de apresentação em corpo único;

- no Parecer Normativo CST nº 863/71, norma com poder vinculante em relação à Administração Pública, consta que o “extrato vegetal líquido” é um preparado composto para fabricação de bebidas classificado em um código único da TIPI; há outros atos normativos que confirmam esse entendimento (fls. 7.290/7.292); - inclusive, a falta de obrigatoriedade de apresentação em corpo único é o entendimento do INT externado no Relatório Técnico nº 000.130/17, parecer que resultou de uma análise química e física dos componentes dos concentrados, sem que haja definição da efetiva classificação fiscal a partir disso, sendo que, todavia, o INT é muito mais credenciado para se manifestar acerca da composição dos concentrados do que a fiscalização: todos os ingredientes contribuem para a determinação do sabor das bebidas produzidas; o parecer técnico emitido pelo CTCQ Falcão Bauer, por requisição da RFB, não desmerece absolutamente o parecer do INT; - capacidade de diluição dos concentrados (fls. 7.300/7.304): inexistência de relação direta e imediata entre o concentrado e a bebida, sendo que as preparações são empregadas na produção das bebidas não apenas do xarope composto; isso confirmaria *“o acerto da classificação fiscal das preparações compostas vendidas por Arosuco e Pepsi, importa acrescentar que apresentam efetiva “capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado” como previsto pelo Ex 01 do código 2106.9010 da TIPI, e isto não foi infirmado pelo fisco uma vez que partiu da equivocada premissa de que seriam adquiridas preparações simples, e que no caso concreto a referida capacidade de diluição deveria ser analisada a partir delas”* (destaque do original); - há precedentes jurisprudenciais que reconheceriam a condição de produto único

dos concentrados para fabricação de refrigerantes, com classificação no Ex 01 do código 2106.90.10;

- nem todos os componentes dos concentrados da Arosuco teriam sido reclassificados pela fiscalização como as substâncias puras ácido cítrico anidro (presente em concentrado de laranja) e sucralose (presente em concentrados de limão)(fl. 7.310); quanto aos concentrados da Pepsi, há uma série de matérias puras não reclassificadas (fl. 7.311); - houve glosa de créditos relacionados a aquisições de concentrados provenientes de estabelecimentos da Arosuco e Pepsi localizados fora da Zona Franca de Manaus (fl. 7.312) com fundamento em suposta inidoneidade das notas fiscais de aquisição de mercadorias inexistentes; contudo é correta a classificação fiscal das preparações compostas no Ex 01 do código 2106.9010 da TIPI e se trata de operações regularmente tributadas pelo IPI (fls. 7.315/7.317); 7) Ações judiciais:

- o julgamento do RE nº 592.891/SP, com repercussão geral (Tema 322), reconheceu o direito ao crédito nas aquisições isentas da ZFM, sendo que as preparações compostas adquiridas pela AMBEV sujeitam-se a alíquotas positivas;

- a ação ordinária nº 98.0611525-2 é totalmente impertinente para o caso concreto, pois ajuizada por empresa extinta por incorporação pela AMBEV e com causa de pedir distinta daquela do RE nº 592.891/SP. 8) Sobrevaloração dos preços:

8.1) AROSUCO: - Inexistência de planejamento tributário baseado na sobrevaloração dos preços praticados nas aquisições das preparações;

- inexistem parâmetros para apuração do valor tributável máximo, mas apenas do valor tributável mínimo na legislação do imposto; não é indicado o suposto preço aceitável ou a margem de lucro normal dos concentrados no mercado interno para suportar a imputação; - ausência de irregularidades no critério de formação do preço dos concentrados sedimentado no “Acordo para Determinação de Preço de Kit de Refrigerantes”; conforme reconhecido pela fiscalização, o Guaraná Antarctica possui uma fórmula secreta (segredo industrial de elevado valor intrínseco) que diferencia substancialmente o produto das tubaínas e justifica a formação dos preços, sem que haja a alegada simulação; - o valor do seguro contratado para o transporte dos concentrados é irrelevante na formação dos preços dos produtos;

- o custo dos produtos vendidos (CPV) evidencia apenas os custos diretos da produção e não servem de parâmetro de comparação com os valores de aquisição dos concentrados da AROSUCO, além do que se referem a demonstrações financeiras consolidadas de todo o grupo econômico da AMBEV; - é impertinente a comparação entre os preços praticados pela AROSUCO no mercado interno e nas exportações sendo o caso de operações com volumes distintos (caixas e bombonas). 8.2) PEPSI:

- Inexistência de planejamento tributário baseado na sobrevalorização dos preços praticados nas aquisições das preparações; - ausência de irregularidades nos contratos da AMBEV e da PEPSI e na fixação dos preços; - a relação comercial entre a AMBEV e a PEPSI não tem natureza jurídica de franquia; - as despesas de propaganda e marketing são indispensáveis para a promoção e venda dos refrigerantes, sem reembolso no preço pago pelo concentrado; - o custo dos produtos vendidos (CPV) evidencia apenas os custos diretos da produção e não servem de parâmetro de comparação com os valores de aquisição dos concentrados da PEPSI; - a AMBEV e a PEPSI são empresas independentes, portanto é impertinente a comparação dos preços praticados por ambas nas exportações;

- conforme os contratos firmados entre a AMBEV e a PEPSI, inexistente a cobrança de royalties no preço dos concentrados; não há cessão de direito de uso ou exploração de marcas da PEPSI, nem a transferência de tecnologia; - irrelevância dos preços dos concentrados a partir de 2019;

- a legislação sobre preços de transferência mostra que os preços praticados são compatíveis com os preços previstos;

9) Glosas relativas a aquisições de materiais intermediários utilizados em produtos tributados:

- Há a nulidade do auto de infração por falta de motivação das glosas de créditos relativos a materiais intermediários, com violação ao art. 10, III e IV, do Decreto-Lei nº 70.235/72;

- de qualquer modo, o direito aos créditos vinculados a materiais intermediários decorre do princípio da não-cumulatividade, com toda a legislação relacionada;

- o material intermediário em questão (planilha com fotos, fl. 7.381), com laudo técnico (fl. 7.382/7.385), é essencial ao processo produtivo, assegurado o aproveitamento dos créditos, conforme entendimento do CARF;

10) Multa qualificada:

- im procedência da exigência da multa qualificada pela falta de caracterização de circunstâncias qualificativas como a sonegação e o conluio, sendo que a tônica do auto de infração é a discordância sobre enquadramento de classificação fiscal; situações em que a multa qualificada foi administrativamente mantida: emissão de notas calçadas, utilização de notas emitidas por empresa inexistente, conta bancária fictícia etc.

- inclusive, conforme levantamento da Deloitte Touche Tohmatsu, se a Arosuco fosse sediada no exterior, os valores pagos pela AMBEV, pela legislação de preços de transferência, seriam dedutíveis quase totalmente (Arosuco: 98,10%; Pepsi: 99,84%) da base de cálculo do IRPJ;

- deve ser aplicado o art. 100, do CTN, para afastar multas, juros e correção monetária, em razão de práticas reiteradamente observadas pelas autoridades fiscais (Decretos nº 9.394, de 2018, e nº 9.514, de 2018).

Por fim, requer que a impugnação seja acolhida para o reconhecimento da insubsistência do auto de infração lavrado, ou então para, pelo menos, afastar a aplicação das multas, sobretudo a qualificada, correção monetária e juros, nos termos do art. 100, § único, do CTN.

A empresa PEPSI AMAZÔNICA, também responsável solidária, tomou ciência da exação em 19/05/2023 por “termo de ciência por abertura de mensagem” (fl. 7.254).

Em 19/06/2023, conforme o “termo de solicitação de juntada” (fl. 77.718), o responsável solidário apresentou impugnação (fls. 77.721/77.815), subscrita pelos patronos da pessoa jurídica (procurações, fls. 77.816/77.895) e instruída com documentação (fls. 77.896/78.172), em que aduz, em síntese, o que segue:

1) Em caráter preliminar, necessidade de imediata exclusão/cancelamento de todos

os valores que não guardam relação com as operações da requerente em Manaus (fls. 77.726/77.728).

2) Motivos para o cancelamento da exigência fiscal (fls. 77.728/77.730):

2.1) Preliminar: nulidade do auto de infração por impossibilidade de cobrança baseada em mera presunção (fls. 77.730/77.739); 2.2) Mérito:

- Ausência de interesse comum e inexistência de responsabilidade solidária (fls. 77.740/77.749); - inexistência de conluio entre PEPSI e AMBEV (fls. 77.749/77.765); - inexistência de abuso de forma e de direito (fls. 77.765/77.768); - impossibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos (fls. 77.768/77.770); - o princípio da livre iniciativa e do direito da PEPSI de determinar os preços dos produtos que comercializa (fls. 77.770/77.772); - classificação fiscal dos concentrados: - exposição e comentários às regras de classificação fiscal (fls. 77.772/77.774); - a correta classificação fiscal dos concentrados no Ex 01 da NCM 2106.90.10 e a regularidade dos procedimentos da PEPSI (fls. 77.774/77.797); - mudança de critério jurídico e da prática reiterada (fls. 77.797/77.802). 3) Visão geral do litígio (fl. 77.802): - NESH XI da RGI 3 b) e Solução de Consulta emitida pelo CCA (fl. 77.803); - primazia da legislação internacional e hierarquia entre níveis de classificação fiscal (fls. 77.803/77.804); - classificação fiscal de ingredientes alimentícios apresentados em conjunto (fls. 77.804/77.805); - classificação fiscal de insumos para indústrias em conjunto (fl. 77.805); - classificação fiscal de bens, destinados ou não a indústrias, apresentados em conjunto (fl. 77.805/77.806); - irrelevância das notas explicativas nº 7 e 12 da posição 21.06 para fins de solução do litígio (fls. 77.806/77.807);

- classificação fiscal de bens que se caracterizam como uma “preparação” (fl. 77.807);

- decisões relativas à aplicação do art. 14, II, da Lei nº 4.502/64 (fl. 77.807/77.809); - procedimentos fiscais executados em 2021 (fl. 77.809); 4) Multas e juros sobre multa (fls. 77.809/77.813).

5) Pedidos:

421. Diante do exposto, a Requerente inicialmente requer seja **INTEGRALMENTE ACOLHIDA** a presente Impugnação, para o fim de se reconhecer, em preliminar e em função desse **erro material** cometido pela própria D. Fiscalização, **a nulidade do Auto de Infração como um todo, uma vez que há flagrante erro nas operações exigidas da Requerente.**

422. **Sucessivamente, requer ao menos que todos os valores cobrados a partir de 30.11.2018 – ou não relacionados às operações da Requerente – sejam excluídos/cancelados da autuação contra a Requerente, uma vez que tais valores nada tem a ver com as atividades atribuídas à Requerente na presente autuação, sendo impossível para a Requerente sequer contestar tais valores com base apenas nas alegações apresentadas.**

423. Ademais, a Requerente requer seja **INTEGRALMENTE ACOLHIDA** a presente Impugnação, para o fim de se reconhecer, também em preliminar, a **NULIDADE** do Auto de Infração como um todo, porquanto baseado em alegações **NÃO comprovadas** (até porque inexistentes) de intuito fraudulento ou dissimulatório, e de conluio entre a Requerente e a AMBEV, em violação aos requisitos do artigo 9º e dos incisos III e IV do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, do artigo 2º da Lei nº 9.784/99 (falta de motivação do ato administrativo de lançamento, bem como violação ao devido processo legal), além de ofensa aos princípios da legalidade, motivação e da verdade material, bem como em prejuízo das garantias do devido processo legal, direito de defesa, contraditório e presunção de inocência (artigo 5º da CF/88).

424. Entretanto, caso assim não se entenda, o que se admite a título meramente argumentativo, a Requerente requer seja **INTEGRALMENTE ACOLHIDA** a presente Impugnação, para que, no mérito, seja reconhecida a impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária à Requerente, nos termos do inciso I do artigo 124 do CTN e do PN nº 4/18, em razão da ausência de interesse comum apto a justificar sua sujeição passiva na forma alegada.

425. Caso assim não se entende, o que, novamente, se admite apenas para argumentar, a Requerente requer seja **INTEGRALMENTE ACOLHIDA E PROVIDA** a presente Impugnação, para que, no mérito, seja reconhecida a insubsistência dos supostos débitos de IPI exigidos com base nas alegações de que os preços de venda dos concentrados comercializados pela Requerente teriam sido superfaturados, e/ou que a Requerente teria enquadrado seus produtos,

*incorretamente, no Ex 01 da posição NCM 2106.90.10, tendo em vista que restou demonstrado que não assiste razão à D. Fiscalização quanto a estes pontos.*

*426. Subsidiariamente, se assim não se entender, o que efetivamente se admite apenas a título argumentativo, a Requerente requer, ao menos:*

*(i) o cancelamento das exigências fiscais, tendo em vista a clara alteração de critério jurídico, em afronta ao artigo 146, do CTN, de modo que, quando muito, a Requerente responda apenas a partir da decisão judicial com trânsito em julgado, ou que não seja submetida à multa e juros pelo período em que esteve em discussão;*

*(ii) a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora, com base no artigo 100, do CTN, uma vez que o caso concreto contempla situação de prática reiterada das autoridades fiscais no tocante à aceitação quanto ao enquadramento dos kits de concentrados no Ex 01 da NCM 2106.90.10;*

*(iii) seja afastada, ou, ao menos, reclassificada, a multa qualificada de 150%, tendo em vista que a D. Fiscalização efetivamente não comprovou a suposta prática de dolo ou fraude por parte da Requerente; e*

*(iv) a não incidência de taxa SELIC sobre o valor das multas aplicadas, uma vez que as penalidades não possuem natureza tributária.*

*427. Termos em que, protestando provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção de quaisquer, especialmente pela juntada de novos documentos ou quaisquer outras providências que se entendam necessárias para a elucidação da verdade real dos fatos ora alegados, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “a”, do Decreto nº 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal, pede deferimento”.*

### **Do Voto da DRJ**

A DRJ rejeitou as preliminares. No mérito, concluiu que houve utilização indevida de créditos incentivados do IPI, decorrente de erro de classificação fiscal e sobrevalorização de insumos, caracterizando fraude e conluio, o que justificou a multa qualificada. Aplicou a retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023 reduzindo a multa de 150% para 100%, mantendo a cobrança principal, os juros sobre multa e a responsabilidade solidária.

### **Do Recurso Voluntário**

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

É o relatório.

## **VOTO**

Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, Relator.

## **Recurso Voluntário AMBEV S.A. e AROSUCO Aromas e Sucos Ltda**

### **Admissibilidade do recurso**

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

### **Do Processo**

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

As Recorrentes questionam a decisão da DRJ que julgou parcialmente procedente a impugnação, para tão somente reduzir a multa qualificada de 150% para 100%.

### **Das Preliminares de Nulidade**

#### **(a) Inexistência de responsabilidade do adquirente pela classificação fiscal**

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

#### **Nesse ponto, entendo que não assiste razão as Recorrentes.**

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

A responsabilidade do adquirente foi reconhecida diante do interesse comum na operação e pela participação ativa na cadeia que deu causa à infração.

Nego provimento.

#### **(b) Inaplicabilidade da Súmula nº 58 do STF**

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

#### **Nesse ponto, entendo que não assiste razão as Recorrentes.**

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

Nego provimento.

**(c) Utilização indevida de decisão judicial anterior**

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

Nesse ponto, entendo que não assiste razão as Recorrentes.

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

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

Nego provimento.

**Mérito**

No mérito, cabe analisar os seguintes pontos:

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

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

Nesse ponto, entendo que não assiste razão as Recorrentes.

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

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

Goma arábica	NCM 1301.20.00 (gomas naturais)
Extrato de guaraná	NCM 1302.19.90 (extratos vegetais)
Açúcar refinado	NCM 1701.99.00 (açúcares)

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

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

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

#### SÚMULA CARF Nº 236

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

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

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

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

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

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

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

Nego provimento.

#### **(b) Indevida glosa de créditos de materiais intermediários**

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

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

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

Nego provimento.

#### **(c) Inexistência de fraude ou dolo para multa qualificada**

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

Nesse ponto, entendo que não assiste razão as Recorrentes.

A aplicação da multa qualificada exige demonstração inequívoca de dolo, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A jurisprudência consolidada deste CARF exige prova robusta de conduta dolosa, não sendo suficiente a mera presunção decorrente da divergência de interpretação jurídica ou de estruturas negociais adotadas pelo contribuinte.

No caso concreto, embora a fiscalização tenha indicado a utilização de variável denominada “deflator” na formação de preços, não se identificam elementos suficientes para

comprovar a existência de fraude estruturada ou de simulação apta a justificar a penalidade qualificada.

Assim, diante da insuficiência probatória quanto ao dolo específico exigido para a qualificação da penalidade, impõe-se a desclassificação da multa qualificada, devendo subsistir apenas a multa de ofício no percentual de 75%.

Dou provimento.

**(d) Afastamento de multas, juros e correção monetária**

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

**Nesse ponto, entendo que não assiste razão as Recorrentes.**

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

Súmula CARF nº 4

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

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

Súmula CARF nº 5

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

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

Súmula CARF nº 108

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

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

Nego provimento.

**Recurso Voluntário (PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA) empresa arrolada como responsável solidária.**

**Admissibilidade do recurso**

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

**(a) Inexistência de responsabilidade solidária**

A Recorrente afirma que não se configuram os requisitos do art. 124, I, do CTN, inexistindo interesse comum com a AMBEV na situação que constituiu o fato gerador. Argumenta que não há qualquer indício de acerto, conluio ou combinação para obtenção de vantagem fiscal indevida, sendo a relação comercial restrita à venda de insumos. Sustenta que a mera relação negocial lícita não autoriza a responsabilização solidária.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

A responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN prescinde de vínculo societário ou contratual específico, bastando o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador.

Conforme registrado pela DRJ, a Recorrente participou diretamente da cadeia operacional que deu origem à infração, fornecendo insumos com preços e condições incompatíveis com práticas de mercado, o que contribuiu para o aproveitamento indevido de créditos de IPI pela adquirente. A relação negocial não se restringiu a transações ordinárias, mas evidenciou coordenação de condutas aptas a gerar benefício fiscal indevido.

Nego provimento.

**(b) Ausência de provas de conluio ou manipulação de preços**

A Recorrente defende que a fiscalização não apresentou elementos probatórios que demonstrem superfaturamento dos preços de venda dos concentrados ou a existência de condições não condizentes com transações entre partes independentes.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

A DRJ manteve a aplicação da multa qualificada na constatação de condutas simuladas e sobrevalorização dos insumos, evidenciando fraude. Contudo, aplicou a retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023 para reduzir a multa de 150% para 100%.

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

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

Dou provimento.

**(c) Correção da classificação fiscal dos produtos**

A Recorrente alega que os “kits de concentrados” devem ser enquadrados no Ex 01 da NCM 2106.90.10, classificação utilizada pelo setor, não havendo fundamento técnico para o desenquadramento proposto.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

A DRJ foi clara ao apontar que os “kits de concentrados” não se enquadram no Ex 01 da NCM 2106.90.10, por não apresentarem composição, forma de acondicionamento e destinação final compatíveis com a descrição da exceção. O laudo técnico da fiscalização fundamentou o reenquadramento, afastando a classificação adotada pela Recorrente. Ainda que houvesse histórico de aceitação anterior pela fiscalização, não há direito adquirido a classificação incorreta, sendo inaplicável a alegação de prática reiterada.

Nego provimento.

**(d) Limitação da responsabilidade**

A Recorrente requer, subsidiariamente, que, caso mantida a responsabilidade solidária, esta seja limitada às operações efetivamente realizadas pela Recorrente no período autuado, com exclusão de quaisquer valores relativos a períodos posteriores ao encerramento de suas atividades em Manaus (30/11/2018) ou não relacionados às suas operações.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

A solidariedade tributária, uma vez caracterizada nos termos do art. 124, I, do CTN, abrange a integralidade do crédito constituído, não sendo possível restringi-la proporcionalmente as operações próprias.

Nego provimento.

**(e) Alteração de critério jurídico**

A Recorrente aponta que a autuação incorreu em modificação de critério jurídico em relação a períodos anteriores, em afronta ao art. 146 do CTN, o que ensejaria o cancelamento das exigências.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

Não se verificou alteração de critério jurídico para períodos pretéritos, mas sim aprofundamento das diligências fiscais, com análise técnica detalhada da classificação fiscal e dos preços praticados. A fiscalização observou a legislação vigente à época dos fatos, inexistindo afronta ao art. 146 do CTN.

A mudança de método ou ampliação do escopo de fiscalização não configura modificação de critério jurídico vedada pela legislação.

Nego provimento.

**(f) Juros sobre multa**

A Recorrente, por fim, contesta a incidência de juros sobre a multa de ofício, sob o argumento de que tal prática violaria os arts. 3º do CTN, 150, VI, e 5º, XXII e XXIV, da CF/88.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente.

A incidência de juros de mora sobre multa de ofício encontra respaldo no art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/96 e no entendimento consolidado nas Súmulas CARF nº 4, 5 e 108.

**Súmula CARF nº 4**

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

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

**Súmula CARF nº 5**

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

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

**Súmula CARF nº 108**

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

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

Trata-se de acréscimo legal aplicável desde o vencimento do tributo até o efetivo pagamento, não havendo violação aos dispositivos constitucionais ou ao art. 3º do CTN.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (a) afastar a multa qualificada aplicada, mantendo-se a multa de ofício no percentual de 75%, bem como os demais termos da exigência fiscal; (b) dar direito ao crédito de IPI na aquisição de concentrados de estabelecimentos não localizados na ZFM, desde que não contabilizados em duplicidade nesses estabelecimentos; e (c) reconhecer a limitação da responsabilidade solidária as operações de fornecimento da Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda., conforme individualizado no TVF.

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Correia Lima Macedo**

Conselheiro