



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13116.723962/2018-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-009.812 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de setembro de 2022  
**Recorrente** AMBEV S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 31/01/2014 a 31/12/2016

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES**

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

**GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS FORA DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.**

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a matérias primas originárias da ZFM e da Amazônia Legal; glosam-se os créditos relativos a insumos adquiridos de estabelecimentos situados fora da zona de incentivo e classificados com alíquota zero, sendo inaplicável a esses casos o RE nº 592.891.

**SOBREVALORIZAÇÃO DOS PREÇOS DOS KITS DE REFRIGERANTE. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NÃO COMPROVAÇÃO.**

Não havendo fundamentação legal que permita a cobrança de tributos ou a aplicação de multas sobre supostas sobrevalorização de preços de produtos e, não comprovada a fraude, conluio ou dolo na acusação fiscal, que permita descaracterizar as operações comerciais, não há como apenar o preço praticado nas operações de compra e venda dos Kits de Refrigerantes.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 31/01/2014 a 31/12/2016

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.**

A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

#### ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário. O princípio da vedação ao confisco é dirigido ao legislador e ao controle jurisdicional da constitucionalidade. A multa legalmente prevista não pode ser afastada pela administração tributária por inconstitucionalidade. Aplicação da Súmula Carf nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a multa de ofício qualificada, vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (relator), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Júnior, que davam provimento integral; logo, o cancelamento da multa qualificada obteve a concordância de todos os conselheiros da turma. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Robson Costa.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

### **Relatório**

Este processo administrativo fiscal tem como objeto de julgamento os Recursos Voluntários do contribuinte principal de fls. 5109 e do contribuinte solidário de fls. 5179, que

foram apresentados em face da decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ/SP de fls. 5028, que julgou improcedentes as respectivas impugnações de fls. 3886 e 4584, que insurgiram contra o Auto de Infração de IPI de fls. 3819 e o respectivo Relatório Fiscal de fls. 3832.

Por bem descrever os fatos, matérias e trâmites dos autos, transcreve-se o mesmo relatório utilizado na decisão *a quo*:

“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. 3.823, foi lavrado o auto de infração às fls. 3.819/3.820, em 31/12/2018, para exigir R\$ 14.930.493,66 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 5.028.830,34 de juros de mora calculados até 31/12/2018, e R\$ 22.395.740 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 42.355.064,49.

Neste processo, a empresa PEPSI-COLA Industrial da Amazônia Ltda.,

CNPJ 02.726.752/0001-60, foi incluída no auto de infração como sujeito passivo por responsabilidade solidária de fato (interesse comum na situação que deu azo ao fato gerador da obrigação tributária principal) à luz do art. 124, I, do CTN, consoante a motivação resumida no demonstrativo de responsáveis tributários (fl. 3.821) do auto de infração a partir de elementos de prova detalhados no termo de verificação fiscal (fls. 3.832/3.870).

Fatos e Infrações Conforme o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), foram escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI (fls. 10/13 e 3.832/3.833) cerca de R\$ 88 milhões a título de “outros créditos” nos anos de 2014 a 2016.

Termo de início de procedimento fiscal de 24/10/2017 (fls. 120/125), termo de intimação fiscal de 01/12/2017 (fls. 144/149) e resposta de 02/01/2018 (fls. 161/163), conforme termo de verificação fiscal (fl. 3.834).

Nos autos, somente consta a glosa de créditos relativos a aquisições da PEPSI-COLA.

Consoante a descrição dos fatos do auto de infração, às fls. 3.822/3.823, e o teor do termo de verificação fiscal, às fls. 3.832/3.870, não houve o recolhimento do imposto, de janeiro de 2014 a dezembro de 2016, em razão do aproveitamento de créditos incentivados indevidos, seja por classificação fiscal e alíquota erradas ou por violação dos critérios de admissibilidade, conforme “relação de notas fiscais – insumos adquiridos de PEPSI – 2014- 2016” (fls. 3.472/3.475) e cópias de notas fiscais emitidas pela PEPSI-COLA (fls. 3.487/3.542).

Relação de concentrados adquiridos da PEPSI-COLA:

Código	Descrição
2050006642	CONCENTRADO NAT. E ART. PEPSI 1UN
2050006631	CONCENTRADO NAT. E ART. 7UP H2OH 6UN
2050006646	CONCENTRADO NAT. E ART. PEPSI TWIST 2UN
2050006644	CONCENTRADO NAT. E ART. PEPSI LIGHT 4UN
2050011780	CONCENTRADO NAT. E ART. 7UP H2OH LIMONETO 12UN
2050010034	CONCENTRADO NAT. E ART. 7UP H2O LIMONETO 12UN
2050011482	CONCENTRADO NAT. E ART. PEPSI TWIST FTN 1UN

O sujeito passivo informou como fundamento para a isenção nas aquisições dos “kits” de concentrados (notas fiscais sem o imposto destacado): RIPI/2010, arts. 225, § 2º,

237, 81, II, e 95, III; ADCT da CF/88, arts. 40 e 92-ª Em resposta de 09/03/2018 a termo de intimação de 02/03/2018 (fls. 3.543/3.565), consta que uma parte dos itens adquiridos tem como base legal para a isenção o art. 81, II, do RIPI/2010, e outra parte o art. 95, III, do mesmo Regulamento. Posteriormente, em resposta a outro termo de intimação, de 26/03/2018, adicionou o art. 237 do RIPI/2010 ao art. 95, em relação a parte das aquisições, como fundamento para a apropriação de créditos na escrita fiscal.

Também foi informado que os ajustes a crédito na escrita fiscal não têm supedâneo em decisão judicial (não há ações judiciais no tocante a IPI impetradas contra a União), assim como inexistem processos de consulta administrativa acerca da legislação tributária ou classificação fiscal.

Em 15/02/2018 e 18/09/2018 (termo de verificação fiscal, fls. 3.837/3.838), foram realizadas visitas ao estabelecimento industrial do sujeito passivo, ocasiões em que foram constatadas a armazenagem de “kits” formados por dois ou mais componentes (partes líquidas e sólidas), conforme reproduções fotográficas (fls. 690/701) e ao contrário do que consta nas notas fiscais de fornecimento (itens únicos, fls. 3.487/3.542).

Foi providenciada diligência na fornecedora PEPSI-COLA mediante termo de início de diligência fiscal de 21/03/2018 (fls. 704/734), conforme termo de verificação fiscal, às fls. 3.839/3.841. Nas respostas encaminhadas, há referência ao insumo corante caramelo, elaborado a partir de uma matéria prima supostamente de origem agrícola: açúcar fornecido pela Usina Itamarati S/A, localizada em Mato Grosso. No caso da elaboração das bebidas 7UP e H2OH!, o açúcar é convertido em ácido cítrico mediante industrialização por encomenda.

#### CRÉDITOS INCENTIVADOS INDEVIDOS

Conforme o termo de verificação fiscal (fls. 3.841/3.845), os produtos isentos não são elaborados a partir de matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (art. 95, III, do RIPI/2010).

Tanto o corante caramelo, o açúcar e o ácido cítrico são produtos industrializados: o último, industrializado por encomenda, consoante informação da própria PEPSI-COLA. O açúcar, inclusive, é proveniente de usina situada fora da Amazônia Ocidental.

Assim, a glosa dos créditos relativos aos concentrados adquiridos é a providência correta, conforme a seguinte planilha:

2014		2015		2016	
Período	Crédito Indevido	Período	Crédito Indevido	Período	Crédito Indevido
01/2014	980.062,40	01/2015	-	01/2016	510.896,00
02/2014	-	02/2015	334.134,40	02/2016	117.286,40
03/2014	246.921,60	03/2015	511.128,00	03/2016	426.075,20
04/2014	340.580,80	04/2015	454.594,40	04/2016	31.185,60
05/2014	725.096,00	05/2015	-	05/2016	509.040,80
06/2014	605.686,40	06/2015	439.762,46	06/2016	331.344,00
07/2014	130.787,20	07/2015	306.208,00	07/2016	894.470,40
08/2014	217.120,00	08/2015	365.085,60	08/2016	536.967,20
09/2014	-	09/2015	414.632,00	09/2016	288.453,60
10/2014	1.110.264,00	10/2015	848.264,80	10/2016	220.896,00
11/2014	170.906,40	11/2015	304.452,00	11/2016	664.135,20
12/2014	806.799,20	12/2015	739.468,80	12/2016	347.788,80

Ainda que assim não fosse, há a questão do erro de classificação fiscal nos produtos adquiridos da PEPSI-COLA, de acordo com o que é expendido no termo de verificação fiscal (fls. 3.845/3.851), em transcrição que segue:

“Ficou demonstrado, nos parágrafos anteriores, que são indevidos os créditos decorrentes dos produtos isentos comprados da PEPSI, e aproveitados pelo sujeito passivo nas apurações de IPI do período fiscalizado. Isso porque tais produtos não têm,

em sua composição, matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, como demanda o artigo 237 do RIPI/2010.

Demonstraremos, a seguir, que, mesmo que os produtos adquiridos fossem os referidos pelo artigo 237 do RIPI/2010, os créditos continuariam indevidos por outro motivo, qual seja, o erro de classificação fiscal. Se o sujeito passivo houvesse utilizado a classificação correta dos insumos, o crédito incentivado deveria ser calculado com alíquota ZERO, e não a 20% (vinte por cento), como foi feito.

Os instrumentos para a classificação fiscal de produtos, na TIPI, estão perfeitamente delimitados no Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010), nos artigos 16 e 17, com grifos nossos:

Art. 15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens.

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto.

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado .

Devemos obedecer às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI (fls. 1010/1017), para chegar à classificação fiscal adequada das mercadorias. A primeira RGI esclarece sobre a importância dos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo do Sistema Harmonizado:

REGRA 1 Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.

Então, para efeitos legais, a classificação fiscal de mercadorias vem dos textos das posições e das Notas de Seções e dos Capítulos, e também das RGIs (Regras 2, 3, 4 e 5), desde que estas não contrariem aqueles textos e Notas. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos não servem de fundamento para esta classificação.

Os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo são suficientes para que se classifiquem muitas mercadorias, na Nomenclatura, “sem que seja necessário recorrer às outras Regras Gerais Interpretativas”, conforme destaca a Nota Explicativa IV da Regra 1 (fl. 1010). Veremos que os textos e Notas mencionados, conjugados com as RGI/SH, é que determinam, de fato, a correta classificação dos itens que compõem os kits adquiridos da PEPSI, para elaboração dos xaropes compostos utilizados nos refrigerantes PEPSI-COLA e 7UP H2OH!.

Em relação às notas fiscais emitidas pela PEPSI, constata-se que todos os kits para fabricação de xaropes compostos foram considerados, tanto pela PEPSI quanto pelo sujeito passivo, como se fossem um único produto denominado “concentrado”, e classificados pelos componentes que, supostamente, conferir-lhe- iam uma característica essencial.

O kit de insumos para fabricação do xarope de 7UP H2O, por exemplo, é formado por uma mistura líquida com aromas e flavorizantes (adquirida em bombonas, fls. 695-696, e mais alguns pacotes contendo partes sólidas (conservantes INS 211 e 202, sequestrante INS 385, acidificante INS 330, e edulcorantes INS 950 e 951, fls. 697-701). Apesar disso, é classificado como se fosse um único produto, com o código NCM da bombona (2106.90.10 – “Preparações do tipo utilizado para a elaboração de bebidas”).

O mesmo ocorre com o kit de insumos para elaboração do xarope de PEPSICOLA, que vem com um recipiente contendo o “Flavour Principal” (fls. 692) e outro com corante INS 150d e acidificante INS 338 (fls. 693).

Nesse sentido, é de se concluir que o sujeito passivo aplicou a RGI 3 b), para classificar como um único produto os kits adquiridos para fabricação de xarope.

Vejam os que diz a RGI 3 b), com grifo nosso:

REGRA 3 Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Ocorre que, se aplicarmos a RGI 3 b) na classificação dos kits de produtos para elaboração de xaropes compostos, estaremos desprezando a Nota Explicativa XI desta mesma Regra (fls. 1015). Como esclarece o artigo 17 do Regulamento do IPI, as NESH são “elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado”. As NESH não podem ser ignoradas, quando se vai classificar uma mercadoria. Vejam os que diz a Nota Explicativa XI da RGI 3 b):

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

Vê-se que os kits de insumos para fabricação de xaropes não podem ser classificados pela RGI 3 b), como se fossem um único produto. É o que diz Nota Explicativa XI, inofismavelmente. Assim, cada componente dos kits deve ser classificado separadamente.

A RGI 2 também não pode ser aplicada aos kits em análise. Vejam os:

REGRA 2 a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

A RGI 2 a) não se aplica às preparações para elaboração de bebidas, contidas na posição 21 (preparações alimentícias diversas) da Seção IV do Sistema Harmonizado, conforme as Notas Explicativas III e IX desta Regra, com grifos nossos:

(. . .)

III) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, a presente parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos dessas Seções.

(. . .)

VII) Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem.

(. . .)

IX) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, esta parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos destas Seções.

A RGI 2 b) é para posições que mencionam uma matéria determinada, como, por exemplo, as posições “0507 – Marfim” e “4503 – Artigos de cortiça”, conforme esclarece a Nota Explicativa X desta Regra. E esse não é o caso dos kits em análise. Além disso, a mesma nota esclarece que os componentes dos kits em análise deveriam estar misturados (e não estão, quando chegam ao estabelecimento fiscalizado), para que pudessem ser classificados numa única posição, por aplicação da Regra 1. Vejamos, com grifos nossos:

X) A Regra 2 b) diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias. As posições às quais ela se refere são as que mencionam uma matéria determinada, por exemplo, a posição 05.07, marfim, e as que se referem às obras de uma matéria determinada, por exemplo, a posição 45.03, artigos de cortiça. Deve notar-se que esta Regra só se aplica quando não contrariar os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo (por exemplo, posição 15.03 - ... óleo de banha de porco ... sem mistura).

Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1.

(...)

Diante do exposto, conclui-se que os componentes dos kits para fabricação de xaropes adquiridos da PEPSI devem ser classificados separadamente, por aplicação da Regra 1.

Os itens adquiridos em bombonas (líquidos), são preparações contendo aromatizante, corante e acidificantes, e devem ser, sem dúvida, classificados, individualmente, como “Preparações do tipo utilizado para a elaboração de bebidas”, com código NCM 2106.90.10. Vejamos estas posições na TIPI:

2105.00	Sorvetes, mesmo que contenham cacau.	
2105.00.10	Em embalagens imediatas de conteúdo inferior ou igual a 2 kg	5
2105.00.90	Outros	5
21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.	
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas	0
2106.90	- Outras	
2106.90.10	Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas	0
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	20
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	4
2106.90.2	Pós, inclusive com adição de açúcar ou outro edulcorante, para a fabricação de pudins, cremes, sorvetes, flans, gelatinas ou preparações similares	
2106.90.21	Para a fabricação de pudins, em embalagens imediatas de conteúdo inferior ou igual a 1 kg	0
2106.90.29	Outros	0
2106.90.30	Complementos alimentares	0
2106.90.40	Misturas à base de ascorbato de sódio e glucose próprias para embutidos	0
2106.90.50	Gomas de mascar, sem açúcar	0
2106.90.60	Caramelos, confeitos, pastilhas e produtos semelhantes, sem açúcar	0
2106.90.90	Outras	0

Vê-se que as preparações referidas no subitem 2106.90.10 têm, normalmente, alíquota de IPI igual a ZERO. Entretanto, há duas exceções tarifárias, EX 01 e EX 02, com alíquotas de 20% (vinte por cento) e 4% (quatro por cento),

respectivamente. Devemos apontar em qual dessas alíquotas se encaixam as bombonas (ZERO, 20%, ou 4%).

Tendo o sujeito passivo utilizado a alíquota de 20% (vinte por cento), para calcular os créditos sobre as compras de kits de insumos para elaboração xaropes de PEPSI e H2O (fls. 994-997), é de se concluir que classificou os kits inteiros no Ex 01 do código 2106.90.10, como se fossem um produto único.

Ocorre que as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI),

com suas Notas Explicativas, esclarecem que estes kits não podem ser classificados como um produto único. Cada componente do kit deve ser classificado isoladamente, de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo.

Note-se que os textos da posição 2106 não autorizam, de forma alguma, a que se classifiquem como um produto único os kits que o sujeito passivo compra da PEPSI, com dois ou mais itens que serão diluídos e misturados, para a elaboração de xaropes compostos.

Devem-se destacar as Notas 7) e 12) dessa posição 2106, as quais falam das preparações com- postas para elaboração de bebidas (com grifos nossos):

Classificam-se especialmente aqui: (. . .)

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

de fruta, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida.

Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, mesmo com adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

(...)

12) As preparações compostas para fabricação de refrescos ou refrigerantes ou de outras bebidas, constituídas por exemplo, por:

– xaropes aromatizados ou corados, que são soluções de açúcar adicionadas de substâncias naturais ou artificiais destinadas a conferir-lhes, por exemplo, o gosto de certas frutas ou plantas (framboesa, groselha, limão, menta, etc.), adicionadas ou não de ácido cítrico ou de agentes de conservação;

– um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, uma preparação composta da presente posição (ver o n.º 7, acima), que contenha, por exemplo, quer extrato de cola e ácido cítrico, corado com açúcar caramelizado, quer ácido cítrico e óleos essenciais de fruta (por exemplo, limão ou laranja);

– um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, sucos (sumos)

de fruta adicionados de diversos componentes, tais como ácido cítrico, óleos essenciais extraídos da casca da fruta, em quantidade tal que provoque a quebra do equilíbrio dos componentes do suco (sumo) natural;

– suco (sumo) de fruta concentrado adicionado de ácido cítrico (em proporção que determine um teor total de ácido nitidamente superior ao do suco (sumo) natural), de óleos essenciais de fruta, de edulcorantes artificiais, etc.

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

Algumas preparações deste tipo servem para se adicionar a outras preparações alimentícias”.

Estas Notas informam que a posição 2106 compreende as preparações que, por simples diluição, se transformam na bebida que se quer fabricar, bem como aquelas preparações precisam passar, antes desse estágio, por um tratamento complementar. Abrange, também, preparações que “servem para se adicionar a outras preparações alimentícias”. Não se define, em nenhuma parte destas Notas, se determinada preparação está numa exceção tarifária. É o texto do próprio “Ex 01” da posição 2106.90.10 que dirá quais preparações estão ali abarcadas.

O Ex 01 do Subitem 2106.90.10 contém as “Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”.

Nenhum dos componentes dos kits, considerado isoladamente como determinam as RGI/SH, tem a capacidade de diluição exigida no Ex 01 do código 2106.90.10.

Se o conteúdo de qualquer embalagem individual fosse diluído, o líquido resultante não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar.

Nos casos do Ex 01 e do Ex 02 da posição 2106.90.10, o concentrado diluído deve apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade da bebida que se quer produzir. As definições encontradas no Decreto n.º 6.871/2009 (que regulamenta a Lei no 8.918, de 14 de julho de 1994, ao dispor sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebida) ratificam este entendimento:

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

(...)

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

(...)

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

(grifamos)

(...)

Das visitas feitas ao estabelecimento fiscalizado no presente caso, e de visitas feitas a outros estabelecimentos da AMBEV, em outros procedimentos fiscais, constatamos que a elaboração dos xaropes compostos (ou concentrados líquidos)

é um processo industrial com especificações importantes a obedecer, através do qual são misturados os componentes dos kits. Esta elaboração do xarope composto só acontece dentro das fábricas da AMBEV. Só depois desse processo é que se chega, de fato, ao concentrado líquido que, quando diluído, dará origem ao refrigerante que se pretende comercializar, com seus padrões de identidade e qualidade, com suas características sensoriais e físico-químicas. Esse concentrado líquido, resultante da mistura dos componentes dos kits, poderia estar em Ex 01 ou Ex 02 do subitem 2106.90.10, o que não seria possível para nenhum dos componentes dos kits, considerados isoladamente, antes de serem misturados.

A posição 2106.90.10 abarca preparações utilizadas na elaboração de bebidas, quer no estado em que se encontram (como as bombonas com aromatizante e corante caramelo), quer depois de tratamento (depois de dissolvidas junto a outros componentes).

No caso dos kits em análise, só depois do tratamento ocorrido nas fábricas da AMBEV é que surgem as preparações classificadas em Ex 01 ou Ex 02 do subitem 2106.90.10. Qualquer uma das preparações líquidas vendidas em bombonas pela PEPSI, se considerada isoladamente como determinam as RGI/SH, antes de ser misturada a outros itens do kit para formar o xarope composto, fica fora das referidas exceções tarifárias, porque não têm as características exigidas para tal (descritas nos textos das exceções).

As preparações específicas para a elaboração de bebidas, contidas nas bombonas adquiridas da PEPSI (como os “Flavours”), não apresentam as características exigidas nas exceções tarifárias Ex 01 e Ex 02 (elaboração dos refrigerantes pela simples diluição), então devem ser classificados no código 2106.90.10 com alíquota de IPI igual a ZERO.

As outras preparações alimentícias que não são específicas para elaboração de bebidas (2106.90.1) também ficam na posição 2106.90 do Sistema Harmonizado (“Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras”), só que no subitem 2106.90.90 (“Outras”), também com alíquota de IPI igual a ZERO.

Os componentes sólidos (exemplos nas fls. 697-701), cada qual em sua embalagem, devem ser classificados separadamente, tais como:

Sorbato de Potássio (INS 202), de NCM 2916.19.11;

Benzoato de Sódio (INS 211), de NCM 2916.31.21;

Benzoato de Potássio (INS 212), de NCM 2916.31.29;

Ácido Cítrico (INS 330), de NCM 2918.14.00;

EDTA Cálcio Dissódico (INS 385), de NCM 2922.49.20; e Aspartame (INS 951), de NCM 2924.29.91.

Todos estes componentes sólidos estão classificados na TIPI/2010, em posições (código NCM) com alíquota de IPI igual a ZERO.

Diante do exposto, conclui-se que todos os kits de insumos vendidos pela PEPSI ao sujeito passivo, mostrados como se fossem um único item nas notas fiscais, devem ter seus componentes classificados, na TIPI, de forma individualizada, com alíquota ZERO de IPI. Portanto, os créditos incentivados para estes kits, calculados indevidamente com

a alíquota de 20%, devem ser totalmente glosados. São as mesmas glosas já listadas no parágrafo 65, acima.

Já existem, então, dois motivos diferentes para a mesma glosa de créditos: (1) os itens adquiridos não têm o incentivo do artigo 237 do RIPI/2010, e, (2) mesmo que tivessem, os créditos deveriam ser calculados com alíquota ZERO”.(destaques do original)

**SOBREVALORIZAÇÃO DOS KITS ORIUNDOS DA PEPSI-COLA** Às fls. 3.851/3.866 do termo de verificação fiscal, são detalhadas as circunstâncias que evidenciam um ajuste entre a fornecedora PEPSI-COLA e a AMBEV, em que o preço do produto não cumpre as regras do IPI acerca de valor tributável (RIPI/2010, art.

190, II), tendo sido consideravelmente inflados os supostos créditos incentivados.

Intimada, a contribuinte informou sobre a inexistência de processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias no âmbito da RFB e apresentou as traduções juramentadas dos seguintes contratos: “carta compromisso de franquia” (fls. 3.606 e 3.852), de 06/03/2008; “carta compromisso de franquia alterada e consolidada” (fls. 3.607 e 3.853/3.854).

Da leitura dos documentos, exsurge claramente que os preços dos kits vendidos pela PEPSI-COLA são reajustados em função das receitas líquidas auferidas pela empresa envasadora dos refrigerantes: a AMBEV. Trata-se, afinal, de etapa posterior da cadeia produtiva, nada tendo a ver com a real formação de preços dos componentes dos kits.

Outros pontos de destaque (termo de verificação fiscal, fls. 3.854/3.866):

a) As despesas de marketing em prol das vendas das bebidas elaboradas pela AMBEV são assumidas pela PEPSI-COLA em percentuais que chamam a atenção em relação à receita bruta desta nas vendas dos kits de insumos (entre 56% e 64%, dependendo do produto: Gatorade, Pepsi ou H2OH!; 2014: 67% da receita bruta com a venda de insumos; 2015: 70%; 2016: 69%).

b) Os preços dos kits de insumos nas vendas para a AMBEV (mercado interno) se colocam num patamar dez vezes superior aos preços de exportação.

c) Em 2014, conforme resposta a intimação, a PEPSI-COLA pagou à AMBEV vultoso montante a título de reembolso de despesas com marketing (montantes de 2015 e 2016 também são elevados); além disso, no mesmo ano, foram pagas despesas de marketing a diversas agências de publicidade.

d) Conforme informado pela PEPSI-COLA, os valores reembolsados à AMBEV se prestam à promoção das vendas dos refrigerantes e bebidas da marca Pepsi-Cola, sendo os gastos com publicidade e propaganda sempre relacionados a alguma marca de produto.

e) Nas demonstrações de resultado, nos anos de 2014 a 2016, constam margens brutas gerais elevadas (2014: 88%, 2015: 85%, 2016: 81%); nas vendas dos kits de insumos para a AMBEV os valores são muito superiores àqueles relativos às exportações para a PEPSICO ARGENTINA.

f) A tentativa de ocultar a relação entre as despesas de marketing e os preços praticados dos kits indica a existência de simulação nos negócios jurídicos; inclusive, são reputadas sem valor, para efeitos fiscais, servindo de prova apenas em favor do Fisco, as notas fiscais que não ostentem informações indispensáveis ao cálculo do imposto (arts. 413, IV, e 427, II, do RIPI/2010). A base de cálculo do IPI deve retratar fielmente o valor total da operação em que há saída do produto do estabelecimento industrial (RIPI/2010, art. 190, II).

g) São admitidas apenas despesas com propaganda relacionadas com a atividade explorada pela empresa (RIR/1999, art. 366). Há precedentes do CARF nessa linha.

h) Sendo algumas marcas de bebidas de propriedade de empresas estrangeiras (PEPSICO, INC.; STOKELY-VAN CAMP, INC.; UNILEVER N.V.), é estranho que não haja pagamento de royalties pela AMBEV aos proprietários das marcas, consoante

informado pela PEPSI-COLA; na verdade, uma significativa parte do valor de venda dos kits de insumos inclui os royalties pagos pelo uso e exploração das marcas no país.

Acerca do planejamento abusivo e seus efeitos, há o seguinte no termo de verificação fiscal:

“As práticas citadas no presente relatório para a obtenção de créditos fictos indevidos (a classificação incorrera e o superfaturamento dos kits para elaboração de xaropes compostos) caracterizam planejamento tributário abusivo, e vêm aparecendo em diferentes procedimentos fiscais efetuados pela Receita Federal do Brasil, em estabelecimentos industriais de um número reduzido de grandes empresas do ramo de refrigerantes.

É preciso deixar claro que tais práticas não servem para beneficiar a Zona Franca de Manaus. Visam muito mais a favorecer poucos grandes grupos, que concentram a produção de refrigerantes, no Brasil, de forma que obtenham vantagens fiscais sem contrapartida. São vantagens obtidas tanto pelos fabricantes de insumos, estabelecidos em Manaus-AM, quanto pelos engarrafadores com fábricas em outros estados.

Os xaropes compostos que poderiam se encaixar no Ex 01 do Código NCM 2106.90.10 (com a capacidade de diluição exigida) são produzidos, na verdade, dentro das fábricas da AMBEV, já bem distantes de Manaus-AM. Os kits de insumos que saem da PEPSI, na ZFM, utilizados para "preparar" os xaropes compostos, devem ter seus itens classificados separadamente, em respeito ao Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, bem como aos artigos 16 e 17 do RJPI/2010.

Em seu artigo 153, a Constituição Federal determina que a tributação do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) deve ser baseada no nível de essencialidade do produto. É o chamado princípio da seletividade.

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.

AMBEV e PEPSI têm participação importante num setor da economia cujo nível de tributação pelo IPI foge, por completo, ao que seria esperado em função do princípio constitucional da seletividade.

Nos últimos anos, em função do uso de benefícios fiscais, os mencionados produtos foram tributados a uma alíquota efetiva NEGATIVA do IPI.

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 4 milhões de reais em créditos, que pedia para compensar com débitos de outros tributos ou com débitos relativos às cervejas.

O valor total que deixou de entrar nos cofres públicos em cada ano chegou a 2 bilhões de reais.

Assim como os engarrafadores, os fornecedores de Manaus também recebem valores significativos de benefícios fiscais, em decorrência da aplicação de alíquotas reduzidas de IRPJ, PIS/COFINS, ICMS e Imposto de Importação. Por isso, além dos 2 bilhões de reais de créditos fictos do IPI aproveitados pelos engarrafadores espalhados pelo país, em torno de 1,9 bilhão de reais beneficiou os fornecedores de insumos de Manaus-AM, totalizando uma renúncia fiscal de quase 4 bilhões de reais anuais.

Os benefícios sociais gerados na região amazônica pela produção de insumos são muito reduzidos, quando comparados com os montantes da renúncia fiscal.

Além da baixa alíquota de IPI aplicada aos refrigerantes (4%), outros fatores que contribuem sobremaneira para esse estado de coisas são as irregularidades já demonstradas no presente relatório; (1) os fabricantes de refrigerantes se aproveitam, indevidamente, do crédito ficto de IPI, porque os créditos vêm de kits de insumos que não têm a isenção do art. 237 do RIPI/2010, e também porque os kits estão classificados incorretamente, como se fossem um único produto, no Ex 01 do código NCM

2106.90.10; e (2) os preços destes kits são artificialmente inflados, para que estes créditos fictos fiquem ainda maiores, e depois altos valores são devolvidos às engarrafadoras (simulação).

Apesar de a RFB já haver demonstrado tais irregularidades, em diferentes procedimentos de fiscalização (as primeiras autuações a passar pelo CARF vêm sendo mantidas), as empresas continuam procedendo da mesma forma.

Tendo em vista que a decisão final sobre o assunto, provavelmente na Justiça, poderá demorar, os fabricantes de refrigerantes continuam sem pagar IPI e utilizando créditos excedentes para reduzir débitos de outros tributos ou do IPI das cervejas.

Para um combate mais imediato a essas distorções, amenizando-as pelo menos nas transações futuras, foram publicados, recentemente, o Decreto nº 9.394, de 30/05/2018, e o Decreto nº 9.514, de 27/09/2018. O primeiro baixou a alíquota do Ex 01 do código 2106.90.10 de 20% para 4%. O segundo estabelece que, em vez de ir diretamente para 4%, a alíquota vai baixar, antes, para 12% (durante o primeiro semestre de 2019) e para 8% (no segundo semestre de 2019).

De forma alguma, esses decretos reconhecem, nem de forma expressa e nem tacitamente, que os kits de insumos para xaropes vendidos pela PEPSI à AMBEV são corretamente classificados pelas empresas. Em nada mudaram as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, pelas quais somos obrigados a classificar, separadamente, cada um dos componentes dos kits.

Os valores que ficam no Amazonas, em função da presença da PEPSI, são pequenos se comparados aos benefícios indevidos obtidos por ela e pela AMBEV juntas, através das simulações demonstradas no presente relatório.

Repetindo: a enorme discrepância entre o lucro da empresa e a renda distribuída para a população da Amazônia (ou 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:

1. Os componentes dos kits adquiridos da PEPSI não contêm matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da Amazônia Ocidental, e não se enquadram no art 237 do RJPI/2010;

2. A PEPSI e outros fornecedores de Manaus dão saída a insumos de baixo valor agregado, classificando-os indevidamente como "concentrados" para bebidas (bens que, na realidade, são produzidos pelas engarrafadoras); e 3. Como insumos de baixo valor agregado gerariam, em condições de negociação normais, baixos créditos fictos do IPI, há uma sobrevalorização dos preços dos kits (simulação, com valores posteriormente devolvidos às engarrafadoras). Além disso, é de se presumir que a PEPSI oculta que parcelas significativas dos preços pagos pelos engarrafadores correspondem a royalties.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA PEPSI-COLA** Inexistem dúvidas, à luz de todo o exposto e de acordo com o art. 124, I, do CTN, de que há o interesse comum, econômico e jurídico, entre a AMBEV e a PEPSICOLA, na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal.

Assim arremata o termo de verificação fiscal:

“São empresas entrelaçadas, trabalhando para desenvolver, viabilizar e fazer crescer, no Brasil, as marcas dos Refrigerantes Carbonatados Pepsi (ver contrato de 2008) e do Portfólio de Bebidas PEP (ver contrato de 2014).

Trabalham juntas nesse sentido, como se fossem uma única empresa.

A Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda., demonstram os contratos, tem como uma de suas atividades, talvez a principal, coordenar o marketing e a distribuição das suas bebidas, no Brasil, em parceria com a AMBEV. A venda dos kits de insumos para a AMBEV, é apenas uma parte de todo esse processo.

PEPSI e AMBEV têm atuação negocial conjunta.

Além de tudo, repise-se, a PEPSI emite suas notas fiscais de venda já com a classificação incorreta dos kits, como se fossem um único item no EX 01 do código 2106.90.10 (o que está evidenciado na alíquota zero de PIS/Cofins para os kits), e superfatura suas vendas de modo a embutir as despesas de marketing que são devolvidas, posteriormente, à AMBEV. Assim, a PEPSI contribui, de forma planejada e consciente, na simulação dos créditos fictos indevidos utilizados pelo sujeito passivo.

Foi publicado no Diário Oficial da União de 12/12/2018 o Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10/12/2018, que trata da responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN, esclarecendo que tal responsabilidade "decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou" (grifamos).

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

O rateio de gastos com propaganda e publicidade entre fabricantes de kits e engarrafadores de bebidas evidencia interesse comum e vínculo com o ato e entre as pessoas jurídicas envolvidas. A base de cálculo do IPI deve seguir as regras da legislação sobre o valor tributável do imposto, sem ser manipulada pelos interesses de cada empresa envolvida na operação".(destaque do original)

No caso, embora as empresas pareçam estar em polos opostos de uma relação negocial, foi constatada uma simulação (sobrevalorização dos preços dos kits) com o intuito de diminuir indevidamente o imposto recolhido pelo sujeito passivo, de comum acordo entre ambas as empresas, AMBEV e PEPSI-COLA. Portanto, a PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA, CNPJ 02.726.752/0001-60, é sujeito passivo solidário.

MULTA QUALIFICADA A AMBEV (sujeito passivo) e a PEPSI-COLA (responsável solidário) atuaram em conluio (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 73) e com fraude (art. 72) com o fito de aumentar os supostos créditos incentivados aproveitados na escrita fiscal pelo sujeito passivo, o que dá azo à duplicação da multa de ofício (art. 80, § 6º, II).

Deve ser destacado, conforme consta do termo de verificação fiscal, que a PEPSI-COLA, ao agir em conluio com a AMBEV (inclusão nos preços dos kits fornecidos por aquela das despesas de marketing dos refrigerantes produzidos por esta que se beneficia de créditos fictos maiores), não tem desvantagem na prática de inflar os preços dos kits, pois:

“Vende seus kits com isenção de IPI;

Abate as tais despesas de marketing no seu resultado (o que é mais uma desconformidade, tendo em vista que não dizem respeito à sua atividade), anulando os efeitos sobre a tributação do lucro;

Vende seus kits com alíquota zero de PIS e Cofins, justificando-se, indevidamente, pelo art 28, inciso VII, da Lei nº 10.865/2004 (ou seja, também utiliza a classificação incorreta dos kits, como se fossem uma coisa só e estivessem no EX 01 do código 2106.90.10); e Conforme a apuração do ICMS, no SPED-EFD de 2014 a 2016, vimos que PEPSI pagou, no máximo, 10% do ICMS devido, por conta de um "crédito estímulo ao nível de 90,25%" recebido do governo do Amazonas”.

Ciência e Impugnação O sujeito passivo (AMBEV S/A) tomou ciência da exação em 02/01/2019 por meio do “termo de ciência por abertura de mensagem” (fl. 3.880).

Em 01/02/2019, conforme o “termo de solicitação de juntada” à fl. 3.883, a contribuinte apresentou a impugnação às fls. 3.886/3.952, subscrita pelo patrono da pessoa jurídica qualificado na documentação de representação às fls. 3.956/3.965, em que aduz, em síntese, o seguinte:

1) DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS CONCENTRADOS NO CÓDIGO 2106.90.10 Ex 01 1.1) É nulo o lançamento por pretender aplicar novo critério jurídico a fatos geradores supostamente ocorridos antes de sua introdução, nos termos do art. 146 do CTN, conforme precedente administrativo (CARF).

A Receita Federal, antes da edição da Informação Coana/Ceclam n.º 8/2015 que recomendou a classificação fiscal separada de cada item dos kits para refrigerantes, aceitava a classificação fiscal adotada pelos fabricantes dos kits no código 2106.90.10 Ex 01.

Em pelo menos seis autuações anteriores foi o que ocorreu: processos n.º 13502.000533/2009-29 (15/06/09), 13502.720329/2011-42 (08/07/11), 10980.729815/2012-83 (27/12/12), 10480.721667/2015-32 (24/02/15), 19311.720059/2013-65 (26/03/13) e 19311.720022/2015-07 (23/02/15). Ou seja, não houve contestação da classificação fiscal adotada, apenas do cumprimento dos requisitos legais para o aproveitamento dos créditos (Decreto-lei n.º 1.435/75, art. 6º; RIPI/2002, art. 82, III). A contestação da classificação fiscal adotada passou a ocorrer somente a partir do processo n.º 10830.727394/2017-84, de 31/01/2018: somente a fatos geradores ocorridos depois dessa data poderia ser aplicado o novo critério jurídico.

1.2) Ao contrário do que pretende levar a crer o fiscal autuante, a impugnante não adquire da Pepsi diferentes insumos empregados na fabricação de refrigerantes, mas sim “preparações compostas para elaboração de refrigerante”.

Não desnatura/descharacteriza a “unidade” das preparações compostas a forma pela qual as mesmas são transportadas/remetidas ao estabelecimento da impugnante, uma vez que a separação dessas preparações em partes, líquidas e sólidas, visa apenas resguardar as suas propriedades físicas e químicas;

A correta aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (“RGI”) e Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (“NESH”) conduz à conclusão de que os produtos adquiridos pela Impugnante (preparações compostas produzidas pela Pepsi) devem ser classificados na posição Ex-tarifária 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

O Poder Executivo, mediante os Decretos n.º 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, acabou reconhecendo expressamente que os “concentrados”, principal insumo utilizado na fabricação de refrigerantes, devem ser classificados na posição Ex-tarifária 01 do referido código da TIPI.

Tópicos da impugnação (fls. 3.895/3.908) quanto à classificação fiscal dos “concentrados”:

- a fiscalização, com base no item IX das Notas Explicativas da Regra 3 b), entende equivocadamente que as preparações compostas adquiridas da PEPSI não podem ser classificadas em um único código da TIPI, devendo ocorrer a classificação fiscal separada de cada componente de acordo com a Regra 1; embora concorde com a aplicação da Regra 1 e tenha aplicado esta e não a Regra 3b), a impugnante contesta a classificação fiscal separada de cada componente; o item XI tem origem em discussão internacional, sendo que deve ser aplicado o Direito posto no país;

- a classificação fiscal nas exceções tarifárias do código 2106.90.10 tem sido adotada há muito tempo (desde a TIPI/88 – exceções 01, 0101 e 0102 – e depois com a unificação das exceções tarifárias pela TIPI/96 – Ex 01 e Ex 02);

- alteração da alíquota para as preparações compostas da exceção tarifária Ex 01 do código 2106.90.10, com a exposição de motivos, conforme reproduzido a seguir:

“Não obstante o Fisco tenha convenientemente mudado o seu entendimento acerca da classificação fiscal dos concentrados para elaboração de refrigerantes a partir do momento em que a alíquota do IPI incidente sobre os refrigerantes foi reduzida de 40% para 4% e, por conseguinte, as fabricantes de refrigerantes passaram a acumular créditos desse imposto, como resultado da diferença entre a alíquota incidente sobre o insumo

(20%) e a incidente sobre o produto final (4%), o Poder Executivo ainda hoje reconhece que os concentrados, principal insumo do refrigerante juntamente, são classificados no código 2106.90.10 Ex 01.

Tanto isso é verdade que, na tentativa de solucionar a distorção causada por essa diferença de alíquotas e, conseqüentemente, evitar o acúmulo de créditos do IPI por parte das fabricantes de refrigerantes, o Poder Executivo publicou o Decreto nº 9.394/18, reduzindo a alíquota do IPI incidente sobre os produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01 de 20% para 4%, constando na Exposição de Motivos do Projeto daquele Decreto o quanto segue, “verbis”:

“2. Objetivando corrigir distorções causadas na cadeia de produção dos refrigerantes propõe-se a redução para 4% (quatro por cento) das alíquotas do IPI incidentes sobre um de seus insumos: o produto classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI. Isso porque, em respeito à não cumulatividade do imposto, os insumos devem ter alíquotas inferiores à dos produtos finais, sob pena de se desvirtuar a cadeia produtiva. 3. Cumpre ressaltar que, enquanto o refrigerante é tributado atualmente com a alíquota de 4% (quatro por cento), sujeita ainda a algumas reduções legalmente previstas, o insumo classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI é tributado à alíquota de 20% (vinte por cento).

4. Esclareça-se que no final da década de 1980 (Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988) esse mesmo insumo era tributado à alíquota de 36% (trinta e seis por cento) enquanto o refrigerante era tributado à alíquota de 40% (quarenta por cento).

5. Como se percebe, a alíquota do refrigerante foi sensivelmente reduzida nos últimos anos mas a do seu principal insumo não. Esse descompasso entre insumo e produto final tem gerado elevado crédito para a indústria de refrigerantes, sendo necessário reduzi-lo.” (doc. 06 –destaques da Impugnante)

A leitura dessa passagem da Exposição de Motivo corrobora a classificação fiscal dos concentrados adotada pela Impugnante, pois o Poder Executivo reconhece de maneira expressa e inequívoca que esses produtos sempre foram tratados como preparações compostas, sendo que atualmente os mesmos devem ser classificados sob o código 2106.90.10 Ex 01.

Com efeito, a intenção declarada do Poder Executivo ao alterar a alíquota do IPI incidente sobre os produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01 é de corrigir as distorções verificadas na apuração do crédito do IPI decorrentes do descompasso existente entre a tributação do insumo (concentrados) e do produto final (refrigerante).

Note-se que a iniciativa presidencial só faz sentido admitindo-se que a classificação correta do concentrado para elaboração de refrigerante é aquela adotada de maneira uniforme pelo setor de refrigerantes, qual seja o código 2106.90.10 Ex 01. Caso contrário, a redução de alíquota dos produtos classificados naquele código seria absolutamente inócua, pois não surtiria os efeitos desejados pelo Poder Executivo de “corrigir distorções na cadeia de produção dos refrigerantes”.

Aliás, ao defender a medida adotada pelo Sr. Presidente da República em artigo publicado no jornal Valor Econômico, transcrito pela fiscalização nas fls. 1825 a 1827 do e-processo, a Dra. Luciana Miranda Moreira, Procuradora da Fazenda Nacional, reconheceu que “o Decreto 9.394 limitou-se a reduzir de 20% para 4% o IPI do concentrado de refrigerante, insumo principal do produto final tributado em 4%” (destaques da Impugnante).

- as partes líquidas e sólidas dos concentrados não são remetidas misturadas por questões técnicas (preservação das propriedades físicas e químicas dos concentrados), circunstância à qual a autoridade fiscal não daria importância; deve ser ressaltado, contudo, que as partes não são comercializadas separadamente pois constituem um conjunto indissociável que garante as características físicas do refrigerante;

- a leitura das notas explicativas 7 e 12 da posição 2106 efetuada pela autoridade fiscal é totalmente oposta ao verdadeiro significado, pelo qual é vislumbrada a possibilidade de

que as preparações sejam submetidas a tratamento complementar, não exclusivamente mediante diluição em água;

- as conclusões do trabalho técnico do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), plasmadas no Relatório Técnico n.º 000.130/17, corroboram a classificação fiscal dos concentrados para refrigerante adotada pela impugnante.

2) DO DIREITO AO CREDITAMENTO DO IPI NAS AQUISIÇÕES ISENTAS PROVENIENTES DAS ZFM A isenção de IPI nas saídas da ZFM tem origem no Decreto-lei n.º 288/67 (RIPI/2010, art. 81, II).

O direito ao crédito nas aquisições isentas da ZFM deflui de normas constitucionais especiais, conforme julgados do STF.

O princípio da não-cumulatividade (CF/88, art. 153, IV, e § 3º, II) assegura o aproveitamento dos créditos, conforme pronunciamentos reiterados do STF, como aquele nos autos do RE n.º 212.484-2/RS, a despeito do julgamento do RE n.º 566.819/RS (que tratou genericamente de aquisições isentas, não oriundas da ZFM), mencionado pela autoridade fiscal.

No caso específico da ZFM, o ordenamento jurídico pátrio assegura o direito ao crédito do IPI em relação às mercadorias adquiridas com isenção, visto que esse benefício tem caráter de incentivo regional com fim extrafiscal (CF/88, arts. 3º, inciso III, e 43, § 2º, inciso III) e “status” constitucional, não podendo ser anulado ou reduzido, sob pena de ofensa aos arts. 40, 92 e 92A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”), conforme doutrina invocada.

No caso de isenção regional, a alíquota aplicável é aquela dos mesmos produtos vendidos fora da ZFM.

A falta de reconhecimento do crédito implicaria a transformação da isenção em diferimento e o conseqüente esvaziamento da ZFM.

Inexiste conflito entre o direito ao crédito nas aquisições isentas da ZFM e as decisões do STF nos RE n.º 353.657-5, RE n.º 370.682-9, RE n.º 398.365 e RE n.º 566.819-3, que versam sobre não-incidência e alíquota zero.

Diferentemente do que alega a fiscalização, a jurisprudência do STF não é contrária à tomada de crédito na aquisição de produtos contemplados com isenção de IPI na ZFM, sendo certo que os precedentes transcritos no TVF trataram de situações absolutamente distintas.

3) DO ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DO ART. 6º, § 1º, DO DECRETO-LEI Nº 1.435/75 De qualquer modo, as preparações compostas vendidas pela Pepsi à impugnante são “produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (...) por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental” (RIPI/2010, art. 95, inciso III), fazendo jus ao crédito do IPI, nos termos do art. 237 do RIPI/2010. As matérias primas, no caso, são o corante caramelo e o açúcar.

A legislação não restringiu a fruição da isenção em questão aos produtos elaborados apenas com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais in natura, consoante entendimento do CARF.

4) DA RESPONSABILIDADE PELA CORRETA CLASSIFICAÇÃO DOS INSUMOS ADQUIRIDOS PELA IMPUGNANTE A responsabilidade pela correta classificação fiscal dos produtos nas notas fiscais emitidas é exclusiva do fornecedor, que é o efetivo detentor das informações técnicas dos produtos, de acordo com jurisprudência estabelecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

5) DA INEXISTÊNCIA DE SOBREVALORIZAÇÃO DOS PREÇOS PRATICADOS NAS AQUISIÇÕES DAS PREPARAÇÕES COMPOSTAS DA PEPSI 5.1) É manifestamente nulo o lançamento pautado na acusação de pretensa sobrevaloração dos preços praticados pelas partes, quando não aponta a parcela de tais preços que excederia as condições de mercado, sendo que a legislação tributária faz menção a valor tributável

mínimo, não a valor tributável máximo; no caso concreto, as despesas totais suportadas pelo fabricante teriam determinado a base de cálculo utilizada, conforme o art. 190 do RIPI/2010.

5.2) Diferentemente do que alega a fiscalização, a impugnante e a Pepsi- Cola não são “firmas interdependentes” (RIPI/2010, art. 612, parágrafo único), sendo certo que por se tratar de empresas independentes, pertencentes a grupos econômicos distintos, as condições do fornecimento das preparações compostas refletem as práticas e condições de mercado. Os preços dos concentrados são baseados em preços fixos por “unidade de concentrado”, conforme item II da “carta compromisso de franquia”, critério mantido no item III da “carta compromisso de franquia alterada e consolidada”, sem favorecimento para nenhuma das partes.

5.3) As despesas de propaganda e marketing previstas nos contratos firmados entre a Pepsi e a Impugnante 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.

5.4) 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.

5.5) O fato de as margens de lucro obtidas pela Pepsi na venda dos concentrados serem elevadas na visão do fiscal autuante não serve de parâmetro, tampouco justifica a alegação fiscal de sobrevaloração.

5.6) Não há 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.

6) DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA E DOS JUROS DE MORA  
Com a demonstração de que, no caso concreto, não houve o alegado “ajuste doloso” entre a Impugnante e a Pepsi, revela-se absurda a imposição da multa de ofício em percentual qualificado, uma vez que o lançamento tributário em foco decorre da mera discordância por parte do fiscal autuante quanto à classificação fiscal dos produtos adquiridos pela Impugnante (preparações compostas para fabricação de refrigerante).

Além disso, não se pode olvidar que a classificação fiscal dos produtos adquiridos pela Impugnante junto a Pepsi reflete a prática do mercado, sendo usualmente adotada em seu ramo de atividade por todos os seus concorrentes, prova disso é a quantidade de processos administrativos que versam sobre a mesma matéria sem que tenha sido imposta a penalidade qualificada.

Mais do que isso, como já mencionado, mediante os Decretos nº 9.394/18 e nº 9.514/18, o Poder Executivo reconheceu explicitamente que os concentrados utilizados na fabricação de refrigerantes estão enquadrados no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, o que afasta a possibilidade de ser imposta qualquer penalidade à Impugnante (CTN, art. 100, parágrafo único), inclusive juros de mora, ou, quando menos, a qualificação da multa de ofício, visto não restar caracterizado no caso concreto simulação, dolo, fraude ou qualquer outra circunstância (presente em casos como emissão de “notas calçadas”, utilização de notas fiscais emitidas por empresas inexistentes, etc., conforme jurisprudência administrativa) que autorizaria a imposição da multa de ofício em percentual qualificado (arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502/64).

A alegada prática de sobrevalor, se procedente fosse, somente justificaria a qualificação da multa sobre esse suposto excesso, que não foi apurado ou indicado pela fiscalização.

\*\*\* Por fim, requer que seja acolhida a impugnação para o reconhecimento da insubsistência do auto de infração lavrado.

\*\*\* O responsável solidário (PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA., CNPJ 02.726.752/0001-60) tomou ciência da exação em 07/01/2019 por meio do “termo de ciência de auto de infração” (fls. 3.876/3.878) enviado por AR (fl. 3.881).

Em 07/02/2019, conforme o “termo de solicitação de juntada” à fl. 4.581, a contribuinte apresentou a impugnação às fls. 4.584/4.701, subscrita pelos patronos da pessoa jurídica qualificados na documentação de representação às fls 4.705/4.711, em que aduz, em síntese, após breve relato sobre a empresa e a produção de concentrados na Amazônia (fls. 4.591/4.599), o seguinte:

1) CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS CONCENTRADOS 1.1) A classificação fiscal utilizada para os concentrados está em perfeita consonância com as regras de classificação fiscal.

1.2) Os concentrados são vendidos como kits constituídos por preparações compostas, complementares entre si e fundamentais na atribuição do sabor e demais características essenciais de cada bebida; os componentes são mantidos em embalagens separadas para garantir estabilidade e funcionalidade. O tratamento dado pela impugnante ao kit, como mercadoria única, é corroborado por entendimento do CARF.

1.3) A exceção tarifária Ex 01 da NCM 2106.90.10 é a posição mais específica e precisa para o concentrado, tanto que a própria União Federal, além das autoridades responsáveis pela concessão e gestão dos benefícios no âmbito da Zona Franca de Manaus, vem concordando com a indústria de bebidas, há tempos, acerca da alíquota de IPI aplicável na comercialização desse produto e o crédito tomado pelas empresas compradoras de concentrados como resultado dessas vendas.

2) DIREITO AO CRÉDITO DE IPI 2.1) A isenção é prevista no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 288/67, o que consta das notas fiscais emitidas para a AMBEV, e o direito aos créditos é garantido pela CF/88 e o princípio da não-cumulatividade.

2.2) Os concentrados são elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; além disso, o fabricante é localizado na Amazônia Ocidental e este tem projetos aprovados pela SUFRAMA (em consulta formulada pela impugnante, a própria autarquia já confirmou o cumprimento do primeiro requisito, o que é confirmado pelo CARF). Conclusão contrária indica uma análise sobremodo simplista da legislação, efetuada pela fiscalização: não aceitar o corante caramelo e o açúcar utilizado na produção de ácido cítrico seria tornar inócua a aprovação do projeto pela SUFRAMA.

3) A ALEGADA SOBREVALORIZAÇÃO DO PREÇO DOS CONCENTRADOS 3.1) A alegação de que os preços de venda teriam sido sobrevalorizados pela impugnante está amparada em argumentos sem qualquer fundamento, bem como em dispositivos legais que não se aplicam ao caso em tela (inexiste vedação a valor tributário máximo, mas somente a valor tributável mínimo). Ademais, leva em consideração, de forma totalmente equivocada, preços praticados em operações de exportação que envolvem produtos e situações distintos (fls. 4.878/4.882), os quais não servem como base de comparação com o que se discute nestes autos. Os preços de fornecimento do concentrado são fixos e não determinados segundo as receitas da AMBEV, consoante disposições contratuais de franquia.

Inexiste relação entre o crédito de IPI e o reembolso das despesas de marketing. A alegação de inclusão dos royalties nos preços carece de demonstração.

3.2) A d. autoridade fiscal, apesar da acusação de "altíssima margem de lucro", em nenhum momento demonstrou, de forma taxativa e indubitosa, qual teria sido o real benefício por parte da impugnante. E, com o devido respeito, não se demonstraram benefícios fora dos parâmetros de mercado, porque estes simplesmente nunca existiram. Os cálculos corretos demonstram uma margem de lucro baixa nas operações da impugnante: de 11% (2014), 8% (2015) e 0,6% (2016) (fls. 4.884/4.886).

3.3) As provas coligidas pela d. fiscalização federal limitaram-se a demonstrar o óbvio, isto é, o legítimo interesse empresarial da Requerente nas atividades de distribuição e marketing exercidas pela Ambev com relação aos produtos finais e às marcas

pertencentes ao Grupo PepsiCo, já que tais atividades obviamente resultam em um maior volume de vendas e penetração de mercado dos produtos, mais receitas e melhores resultados econômicos e, conseqüentemente, no fortalecimento da marca e do Grupo PepsiCo como um todo, inclusive quanto ao valor de mercado aos acionistas da impugnante e de suas controladoras - o que não só não é proibido, mas obviamente desejado e legítimo.

3.4) Inexiste comprovação fática acerca de um suposto planejamento tributário abusivo, com fraude e simulação, tendo a impugnante atuado corretamente no papel de fornecedora de concentrados para a elaboração de bebidas refrigerantes, tendo sido a intenção, ao instalar-se na região, de expandir as atividades e usufruir dos incentivos fiscais previstos em lei, sendo a contrapartida a geração de investimentos, empregos e renda na região, em estrita observância à intenção do legislador e às exigências da SUFRAMA.

4) INEXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM Os esclarecimentos e documentos apresentados pela impugnante em sua impugnação demonstram a inexistência das irregularidades imputadas e, mais do que isso, a completa ausência do alegado interesse comum apto a ensejar a aplicação do artigo 124, I, do CTN, invocado pela fiscalização para fins de torná-la solidária, de forma distorcida, conforme escólios doutrinários e jurisprudência.

5) MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO E PRÁTICA REITERADA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS Durante décadas, a fiscalização federal ratificou a classificação fiscal adotada para os concentrados (2106.90.10 Ex 01), sendo vedada a mudança de critério jurídico (art. 146 do CTN), conforme posicionamento do CARF. Também devem ser consideradas as práticas reiteradamente observadas pela autoridades administrativas (art. 100, III e § único),

mais uma vez de acordo com o CARF.

8) AUSÊNCIA DE FRAUDE, SIMULAÇÃO OU CONLUÍO E INAPLICABILIDADE DA MULTA DE 150% As operações sempre foram efetuadas de boa fé e de forma transparente, sem a prática de nenhum ato fraudulento ou que indique conluio; não há comprovação pela autoridade fiscal de ação ou omissão dolosa por parte da impugnante, sendo que, conforme o CARF, deve haver prova inequívoca disso. A imposição da multa de 150% é incabível.

\*\*\*

Por fim, repisa brevemente a argumentação e requer, alternativa e sucessivamente: a) o cancelamento das exigências fiscais, tendo em vista a alteração de critério jurídico, em clara afronta ao artigo 146 do CTN; b) 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; e c) o afastamento da multa agravada de 150%, já que restou comprovada a inexistência de fraude ou simulação nas operações questionadas.

Em 19/05/2019, conforme “termo de solicitação de juntada” (fl. 4.984), a empresa constituída como responsável solidariedade, por meio dos respectivos patronos, apresentou petição (fl. 4.986) e argumentação adicional (fls. 4.989/4.993) pela qual rejeita a caracterização da responsabilidade solidária e requer o reconhecimento da inexistência de “interesse comum” que poderia justificar a atribuição de responsabilidade tributária nos termos do art. 124, I, do CTN.”

A ementa da decisão da delegacia regional de julgamento de São Paulo foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/01/2014 a 31/12/2016

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos incentivados concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, a despeito de que os projetos sejam aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS FORA DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a produtos oriundos de estabelecimentos localizados na Zona Franca de Manaus.

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

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2014 a 31/12/2016

NULIDADE. SOBREVALORAÇÃO DE INSUMOS. FALTA DE MOTIVAÇÃO. FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DAS DIFERENÇAS.

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 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.

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2014 a 31/12/2016

MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO. CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICATIVA.

Existente a circunstância qualificativa, traduzida na conduta dolosa de evasão tributária, é cabível a imposição de multa de ofício duplicada (150%).

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Em Recurso Voluntário os contribuintes reforçaram as impugnações e rebateram os argumentos da decisão de primeira instância.

Após, os autos foram distribuídos e pautados nos moldes do regimento interno deste conselho.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os precedentes, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de recondução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conterem matéria de competência desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e por preencherem os requisitos de admissibilidade, os tempestivos Recursos Voluntários devem ser conhecidos.

### **- DAS PRELIMINARES.**

O contribuinte alega alteração de critério jurídico em razão de já ter sido autuado, anteriormente, pelos mesmos fatos e nulidade por falta de fundamentação legal e ausência de comprovação do pretenso ilícito.

Em que pese a previsão do Art. 146 do CTN, não é o caso de alteração de critério jurídico, porque a fiscalização lavrou novo auto de infração sobre outro período, com fundamentos próprios e não propriamente novos fundamentos, de modo que não restou configurada a alteração de critério jurídico.

Sobre a falta de fundamentação legal e ausência de comprovação do pretenso ilícito, não foi possível constatar a ocorrência das hipóteses de nulidades previstas no Art. 59 do Decreto 70.235/72, razão pela qual o Auto de Infração não restou integralmente maculado pela nulidade.

Eventuais não comprovações das acusações fiscais são matérias que serão tratadas no mérito.

Com relação à ilegalidade da aplicação de multa e da aplicação dos juros, as alegações não merecem provimento em razão do disposto nas Súmulas Carf n.º 2 e , transcritas a seguir:

#### **“Súmula CARF n.º 2 Aprovada pelo Pleno em 2006**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005

(...)

#### **Súmula CARF n.º 4 Aprovada pelo Pleno em 2006**

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 n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 101-94511, de 20/02/2004 Acórdão n.º 103-21239, de 14/05/2003 Acórdão n.º 104-18935, de 17/09/2002 Acórdão n.º 105-14173, de 13/08/2003 Acórdão n.º 108-07322, de 19/03/2003 Acórdão n.º 202-11760, de 25/01/2000 Acórdão n.º 202-14254, de 15/10/2002 Acórdão n.º 201-76699, de 29/01/2003 Acórdão n.º 203-08809, de 15/04/2003 Acórdão n.º 201-76923, de 13/05/2003 Acórdão n.º 301-30738, de 08/09/2003 Acórdão n.º 303-31446, de 16/06/2004 Acórdão n.º 302-36277, de 09/07/2004 Acórdão n.º 301-31414, de 13/08/2004”

Com base nas razões expostas, as preliminares não merecem provimento.

#### **- DO CRÉDITO.**

Nas operações isentas, como não há cobrança de IPI na saída, não deveria haver direito creditório a ser escriturado, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade, consubstanciado nos Art. 153, § 3º, II, da CF/88, Art. 49 do CTN, Art. 25 da Lei n.º 4.502/1964 e Art. 11 da Lei n.º 9.779/1999.

A não-cumulatividade se encaixa na quantificação tributária nas várias etapas dos processos produtivos plurifásicos e possui a finalidade de evitar que a última etapa da cadeia (venda ao consumidor final) seja onerada pelos valores que foram agregados em cada uma das fases anteriores.

Assim, se não houver recolhimento de IPI na operação precedente, não há que se falar em creditamento. Se a entrada de matéria-prima for não tributada (alíquota zero, isenção ou não-incidência), então não haverá direito a crédito escritural correspondente à entrada.

Além disso, a Súmula CARF n.º 18 prescreve que a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI. Entendo que a alíquota zero e a isenção têm a mesma repercussão de não gerarem recolhimento na entrada, o que veda o creditamento.

Logo, sem decisão judicial própria e favorável, em regra geral, não haveria como permitir os créditos.

Contudo, se considerarmos os diversos precedentes proferidos no âmbito do STF e o recente julgado que tratou do assunto, a situação já seria diferente, visto que há tese judicial

específica sobre a questão do creditamento do IPI na aquisição de insumos desonerados provenientes da Zona Franca de Manaus.

Conforme registrado no Acórdão n.º 3201005.423, este tema já foi objeto de julgamento nesta turma, em outra composição, oportunidade em que o voto vencedor registrou o seguinte apontamento:

“Não se pode omitir que a questão, está submetida perante o Supremo Tribunal Federal - STF, sob o rito da repercussão geral, objeto do RE n.º 592.891, o qual foi recentemente julgado e com decisão favorável a tese posta em discussão pela Recorrente.

No julgamento firmou-se a seguinte tese:

"O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se 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". Impedido o Ministro Marco Aurélio. Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 25.04.2019."

Ou seja, foi decidido no STF, de forma específica, a questão do aproveitamento de crédito do IPI nas aquisições desoneradas provenientes da ZFM e, além de existir um posicionamento final do STF sobre a questão, por ter sido o RE n.º 592.891 julgado na sistemática de repercussão geral, tal decisão deve ser aplicada no processo administrativo fiscal em razão de disposição expressa constante no Art. 62 do RICARF.

Somente com base em tal constatação já se poderia cancelar o lançamento, visto que o aproveitamento do crédito é permitido.

A matéria relativa as aquisições provenientes da Amazônia Ocidental (Decreto-Lei n.º 291/67, art.1º, §4º), que é a área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre e Territórios de Rondônia e Roraima, é uma matéria secundária e fica prejudicada no presente julgamento.

E mesmo se não restasse prejudicada a matéria, em que pese o entendimento excessivamente restrito apresentado pela fiscalização, não há dúvida de que os produtos adquiridos pela Recorrente são aqueles definidos no art. 6º, do Decreto-Lei n.º 1.435/75: “matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”.

Entendido isto, deve-se considerar a aplicação do disposto nos art. 174 a 176 do RIPI/2002, acompanhado do Art. 82, assim como dos Art. 95 e 237 do RIPI/10, a seguir:

"Dos Créditos como Incentivos à ADENE e ADA

Art. 174. Será convertido em crédito do imposto o incentivo atribuído ao programa de alimentação do trabalhador nas áreas da ADENE e ADA, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei n.º 6.542, de 28 de junho de 1978, atendidas as instruções expedidas pelo Secretário da Receita Federal (Lei n.º 6.542, de 1978, arts. 2º e 3º e Medidas Provisórias n.ºs 2.156 e 2.157, de 2001).

Aquisição da Amazônia Ocidental

Art. 175. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 82, desde que para emprego como MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).

#### Outros Incentivos

Art. 176. É admitido o crédito do imposto relativo às MP, PI e ME adquiridos para emprego na industrialização de produtos destinados à exportação para o exterior, saídos com imunidade (Decreto-lei nº 491, de 1969, art. 5º, e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso II).

Art. 177. É admitido o crédito do imposto relativo às MP, PI e ME adquiridos para emprego na industrialização de produtos saídos com suspensão do imposto e que posteriormente serão destinados à exportação nos casos dos incisos IV e V do art. 42 (Decreto-lei nº 491, de 1969, art. 5º, e Lei nº 8.402, de 1992, arts. 1º, inciso II, e 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 1º).

#### Da Amazônia Ocidental Isenção

Art. 82. São isentos do imposto:

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

§ 1º Quanto a veículos nacionais beneficiados com a isenção referida no inciso I, a transformação dos mesmos em automóvel de passageiros, dentro de três anos de sua fabricação importará na perda do benefício e sujeitará o seu proprietário ao recolhimento do imposto que deixou de ser pago, independentemente das penalidades cabíveis.

§ 2º Os Ministros da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão fixarão periodicamente, em portaria interministerial, a pauta das mercadorias a serem comercializadas com a isenção prevista no inciso II, levando em conta a capacidade de produção das unidades industriais localizadas na Amazônia Ocidental (Decreto-lei nº 356, de 1968, art. 2º, parágrafo único, e Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 3º).

(...)

#### RIFI 2010

#### Da Amazônia Ocidental Isenção

Art.95. São isentos do imposto

III-os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01)da TIPI(Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º,eDecreto-Lei no1.593, de 1977, art. 34).

#### Dos Créditos como Incentivo

#### Aquisição da Amazônia Ocidental

Art.237.Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto(Decreto-Lei no1.435, de 1975, art. 6o, § 1o).

O mesmo entendimento é confirmado e previsto no Decreto 1.435/75, no Art 6.º, transcrito a seguir:

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

Considerando que não há nenhuma controvérsia sobre a legalidade regulatória das operações dos contribuintes com relação à aprovação de seu processo produtivo básico e dos requisitos da SUFRAMA, é possível verificar que o contribuinte aproveitou crédito sob a segurança jurídica resultante de previsões legais dos créditos.

### **- DA CLASSIFICAÇÃO**

Conforme Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora concluiu que o contribuinte aproveitou créditos de IPI, de forma indevida, em razão dos "Kits", "Concentrados" ou "produtos que compõem os Kits" estarem, todos, classificados em posições fiscais que possuem alíquota zero.

A fiscalização concluiu que cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI, por não ser um concentrado, por não ser algo único, por estar embalado de forma separada e por não possuir as mesmas características do produto final se misturado em água (ou água com gás).

Contudo, em que pese o detalhado e sério trabalho apresentado pela fiscalização, a premissa de que a mistura do "kit" com a substância solúvel não possuiria as mesmas características do produto final, não corresponde à realidade.

A própria fiscalização reconhece que se todos os componentes do "kit" fossem misturados com água (com ou sem gás), o produto final estaria pronto, ou seja, se misturados com água, as bebidas da posição 22.02 da classificação constante na TIPI, estariam prontas.

O resultado final da mistura do "Kit" com a substância solúvel é incontroverso nos autos, seja pelo Laudo Técnico juntado aos autos ou seja pelo PPB da empresa, pelo produto final que surge com a mistura e as correspondentes Notas Fiscais.

A fiscalização faz um esforço para parecer coerente a ocorrência de uma situação que jamais existiria, a mistura dos componentes do "Kit", de forma separada, à substância solúvel.

Tal situação não possui conexão com a realidade mercadológica do contribuinte, mais do que comprovada nos autos e de conhecimento quase que público.

O contribuinte apresentou provas e verossimilhança suficiente para comprovar que a reclassificação apresentada pela fiscalização não deveria prosperar, uma vez que é impossível transportar, vender, industrializar ou comercializar os concentrados de refrigerante

em uma única solução ou mistura, uma vez que o produto sofre deterioração e reações químicas que inviabilizam a qualidade de seu produto e toda a sua atividade industrial.

Faz sentido sim, que os concentrados de refrigerantes sejam transportados em kits, condição formal que em nada altera a sua condição material, essencial, de ser um concentrado para refrigerantes.

Ficou demonstrado que não há qualquer interesse da indústria em comercializar nenhum dos componentes do kit de forma separada, de modo que, resta evidente que o produto comercializado não é nenhum dos componentes do kit de forma separada, mas sim o concentrado.

Todas a escrita fiscal e documentos das operações demonstram fielmente esta condição mercadológica.

Conforme descrito no texto da posição adotada pelo contribuinte, 2106.90.10, o que exige é que o produto a ser classificado nesta posição seja uma "preparação composta", ou seja, em nenhum momento se exigiu que preparação composta seja um único objeto ou substância, em uma única condição natural (líquida, gasosa ou sólida por exemplo), assim como nunca se exigiu que o transporte desta "preparação composta" seja feito após a mistura de seus componentes. Como preparação composta, esses mencionados "Kits" são uma matéria prima única.

Não há base legal para tais exigências. Não há na legislação base legal que determine uma espécie de regra geral para que as classificações separem os componentes dos produtos quando não misturados com a substância solúvel.

Ao contrário, existe na NESH a exigência de que a classificação privilegie a essência do produto (Regra 2, a, I das notas explicativas).

O contribuinte adquire como preparação composta e, de fato, é uma preparação composta, com uma destinação e uma utilização única: sua mistura com a substância solúvel e o surgimento do produto final.

Nos casos em que a fiscalização pretende reclassificar produtos, esta deve aplicar as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado de forma escalonada, assim como a reclassificação fiscal efetuada pelo fisco deve estar irremediavelmente provada nos autos do processo, de modo a categorizar a situação de fato, sob pena da insubsistência da exigência fiscal.

Em geral, os fabricantes de refrigerantes, adquirem estas preparações compostas para fabricar refrigerantes da posição 22.02 da TIPI e aproveitam créditos de IPI nas aquisições.

Estes insumos adquiridos são identificados pelo contribuinte como concentrados de refrigerante e o contribuinte recebe estes insumos já classificados na NCM 2106.90.10, de acordo com as NFs.

Segue em comparação a NCM 2106.90.10, utilizada pelos contribuintes e, em seguida, as NCMs utilizadas pela fiscalização:

4.1.5.4 Por fim, verifica-se que no código NCM 2106.90.10 há dois Ex-tarifários (exceções tarifárias): o Ex 01 e o Ex 02, a seguir transcritos:

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

*Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado” (grifo nosso)*

(...)

“97. Os componentes sólidos (exemplos nas fls. 697-701), cada qual em sua embalagem, devem ser classificados separadamente, tais como:

97.1. Sorbato de Potássio (INS 202), de NCM 2916.19.11;

97.2. Benzoato de Sódio (INS 211), de NCM 2916.31.21;

97.3. Benzoato de Potássio (INS 212), de NCM 2916.31.29;

97.4. Ácido Cítrico (INS 330), de NCM 2918.14.00;

97.5. EDTA Cálcio Dissódico (INS 385), de NCM 2922.49.20; e 97.6. Aspartame (INS 951), de NCM 2924.29.91.”

Vejam que a fiscalização somente apontou a classificação que entende como correta somente para os elementos sólidos e não apontou sequer os textos das posições. Os demais elementos líquidos ou gasosos sequer foram reclassificados.

A fiscalização se limitou a afirmar que o contribuinte errou na classificação fiscal do Kit de Refrigerante mas não comprovou ou sequer individualizou os elementos que entendeu que deveriam ser classificados separadamente.

É condição determinada no Art. 16 do RIPI/10, que toda a classificação deve seguir as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e também as Notas Explicativas:

### "TÍTULO III DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

Art.15.Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art.16.Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação-RGI, Regras Gerais Complementares-RGC e Notas Complementares-NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL-NCM, integrantes do seu texto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art.17.As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias-NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10)."

Premissa básica e antecedente que não foi seguida pela fiscalização, que sequer divulgou os textos das posições em que pretendeu re-classificar os concentrados.

E, ainda mais grave, não seguiu a obrigação de aplicar as Regras Gerais de forma escalonada, conforme texto oficial das Notas Explicativas exposto a seguir:

"NOTA EXPLICATIVA I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

II) A Regra 1 começa, portanto, por determinar que os títulos "têm apenas valor indicativo". Deste fato não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.

III) A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:

a) De acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e b) Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

IV) A disposição III) a) é suficientemente clara e numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às ou às Regras Gerais Interpretativas (por exemplo, os cavalos vivos (posição 01.01), as preparações e artigos farmacêuticos especificados pela Nota 4 do Capítulo 30 (posição 30.06)).

V) Na disposição III) b):

a) A frase "desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas", destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração.

Por exemplo, no Capítulo 31, as Notas estabelecem que certas posições apenas englobam determinadas mercadorias. Consequentemente, o alcance dessas posições não pode ser ampliado para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluiriam por aplicação da Regra 2 b). "

Assim, sem saber quais os textos das "novas" posições, como poderia a fiscalização re-classificar sem, primeiro, analisar se os textos das posições correspondem ao produto comercializado ou não? Não poderia.

A consequência de um lançamento sem substância própria, é a total ausência de relação dos fatos com a norma, ausência de descrição e fundamentação da infração tributária no presente processo administrativo fiscal.

Estes fatos que somam-se à ausência de laudo (por parte da fiscalização) neste processo, ausência do texto das posições indicadas pela fiscalização, ausência da subsunção dos fatos e características dos produtos às Regras Gerais da NESH e às posições apontadas.

É igualmente importante mencionar que a Câmara Superior desta Terceira Seção anulou por vício material um lançamento de classificação fiscal que continha os mesmos defeitos deste, conforme pode ser verificado no Acórdão CSRF 9303-005.501:

"Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 19/06/1998 a 24/10/2001

**MULTA POR CLASSIFICAÇÃO FISCAL INCORRETA. IMPROCEDÊNCIA DE RECLASSIFICAÇÃO FISCAL PROMOVIDA PELO FISCO. NULIDADE.**

Constatado que a classificação fiscal da mercadoria objeto da lide diz respeito a um código NCM diverso, tanto daquele utilizado pelo contribuinte na importação, quanto do indicado pelo Fisco no lançamento, este deve ser anulado por vício material, o que também acarreta a exoneração da multa isolada por erro de classificação fiscal.”

E por fim, mas não menos importante, não haveria nenhuma novidade em seguir esta linha de entendimento para a presente Turma de julgamento, visto que cancelou inúmeros lançamentos em razão de defeito na re-classificação por parte da fiscalização, conforme pode ser verificado no Acórdãos 3201-003.039 e 3201-002.253, citados a título de exemplo, com suas ementas transcritas parcialmente a seguir:

“Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2009

(...)

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL - COMPOSIÇÃO DO PRODUTO - NECESSIDADE DE PROVA.**

Nos casos em que a reclassificação fiscal efetuada pelo fisco levar em consideração a composição de produto, esta deve estar irremediavelmente provada nos autos do processo, de modo a categorizar a situação de fato, sob pena da insubsistência da exigência fiscal.

(...)

Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 25/05/2004, 15/02/2005, 22/02/2005

**MULTA. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. DECLARAÇÃO INEXATA. NÃO COMPROVAÇÃO. INAPLICABILIDADE.**

Não havendo declaração inexata da mercadoria importada e correta a classificação adotada pelo contribuinte, é vedada a aplicação da multa em razão do disposto no Art. 112, 113 e 142 do CTN.”

Em adição, se a SUFRAMA autorizou a operação, visto que não há nenhuma prova de descumprimento dos requisitos de aproveitamento dos créditos permitidos pela SUFRAMA, tal atividade é protegida pelo Art. 179 do CTN, in verbis:

“Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.”

Merece provimento para que o código de classificação utilizado pelo contribuinte seja mantido.

## **- SOBREVALORIZAÇÃO DOS PREÇOS DOS KITS E DA MULTA QUALIFICADA;**

Não havendo fundamentação legal que permita a cobrança de tributos ou a aplicação de multa qualificada sobre suposta sobrevalorização de preços de produtos e, não comprovada a fraude, conluio ou dolo na acusação fiscal, que permita descaracterizar as operações comerciais, não há como apenar o preço praticado nas operações de compra e venda dos Kits de Refrigerantes.

A fiscalização não apresentou nenhuma comparação dos preços praticados nas aquisições dos Kits entre os contribuinte autuados com os preços utilizados por outros contribuintes no mercado interno, somente comparou os preços praticados com os preços de exportação, que não são suficientes, por si, para concluir que houve excesso nos preços praticados no mercado interno.

Existem variáveis econômicas, cambiais, sociais, regulatórias e mercadológicas que diferenciam por completo os preços praticados no mercado externo dos praticados no mercado interno.

Não é possível afirmar que os contribuintes autuados praticaram um preço excessivo nas operações para aumentar a base de cálculo e conseqüentemente aproveitar mais crédito se não houve nenhuma comparação com os preços praticados no mercado interno.

Desta forma, a fiscalização não cumpriu com seu ônus básico de comprovar o alegada sobrevalorização de preço acusada no lançamento, nos moldes do Art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN<sup>1</sup>.

É neste ponto que existe o limite legal (regra da legalidade prevista no Art. 97 do CTN e Constituição Federal) entre a atuação da consagrada da autonomia da vontade civil e o limite do poder do Estado em punir ou cobrar dos contribuintes.

Para a configuração da fraude ou da simulação é necessário que esteja presente o elemento subjetivo do tipo (dolo), conforme pode ser verificado no disposto no Art. 72 da Lei 4.502/64, transcrito a seguir:

"Art. 72. Fraude é 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."

Neste contexto, a operação comercial e a estrutura societária teria de causar ilusão e ter exagerada distinção entre a realidade e a aparência, ou seja, os preços praticados deveriam ser exageradamente diferentes dos preços de mercado e as partes, se estivessem em conluio para

---

<sup>1</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

aproveitar o crédito de forma indevida e ilegal, como alegou a fiscalização, poderiam ter utilizado algum artifício para esconder, impedir ou retardar a fiscalização.

Não é o caso de fraude ou simulação pois trata-se simplesmente de um aproveitamento de um crédito que o contribuinte entende que tem direito à aproveitar. O simples aproveitamento de crédito, se indevido ou não, não configura conluio, nem fraude e nem simulação.

Ademais, não há nos autos uma prova sequer do intuito doloso e do conluio entre os contribuintes, o que, por si, é suficiente para cancelar a multa de ofício qualificada.

Não há na legislação do IPI critérios para determinação do valor tributável máximo, somente do “valor tributável mínimo”. A redação do artigo 195 do RIPI/10, portanto, não deve servir de fundamento para o presente lançamento:

“Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I – ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5ª);

II – a noventa por cento do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso I, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso II, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso III);

III – ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 28); e

IV – a setenta por cento do preço da venda a consumidor no estabelecimento moageiro, nas remessas de café torrado a estabelecimento comercial varejista que possua atividade acessória de moagem (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 8º).

§ 1º No caso do inciso II, sempre que o estabelecimento comercial varejista vender o produto por preço superior ao que haja servido à determinação do valor tributável, será este reajustado com base no preço real de venda, o qual, acompanhado da respectiva demonstração, será comunicado ao remetente, até o último dia do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, para efeito de lançamento e recolhimento do imposto sobre a diferença verificada.

§ 2º No caso do inciso III, o preço de revenda do produto pelo comerciante autônomo, ambulante ou não, indicado pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, não poderá ser superior ao preço de aquisição acrescido dos tributos incidentes por ocasião da aquisição e da revenda do produto, e da margem de lucro normal nas operações de revenda.”

Não há, portanto, fundamento legal à tal acusação fiscal.

E para demonstrar que realmente não houve sobrevalorização dos preços praticados, em comparação com preços de mercado, em fls. 5776 o contribuinte apresentou Parecer Técnico elaborado pela Deloitte que concluiu pela imaterialidade dos excessos dos preços apurados:

Envelope ID: CA08BEBE-2F0F-4927-A07B-D6728C151658  
ARF MFFl. 5776  
**Deloitte.**

## AMBEV S.A.

Parecer Técnico

Auto de Infração nº 13116.723.963/2018-67 – IPI-GO

(...)

Por fim, com base nos resultados aqui demonstrados, há que se observar que, ademais da imaterialidade dos excessos de preço apurados, estes encontram-se restritos aos Concentrados da família Sukita Uva. Portanto, consideramos que estes elementos acabam por evidenciar que, em regra, os preços praticados pela Ambev Anápolis nas aquisições junto à Arosuco atendem aos parâmetros estabelecidos na legislação de Preços de Transferência.

Além do Auto de Infração ser atípico nesta parcela da acusação fiscal, ficou comprovada na defesa a imaterialidade dos excessos dos preços apurados.

Deve ser dado provimento.

### - CONCLUSÃO.

Diante de todo o exposto, dentro dos fundamentos já expostos, vota-se para DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para que todo lançamento seja cancelado, inclusive multa e juros.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

## Voto Vencedor

Conselheiro Márcio Robson Costa, Redator designado.

Tendo sido designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, essencialmente porque na mesma sessão de julgamento deste processo foram julgados outros

dois processos de minha relatoria, n.ºs 108307202252018-02 e 108307241802018-37, com matérias semelhantes, cuja *ratio decidendi*, foram acolhidas por maioria nesta turma.

O presente processo tem similaridades com os processos mencionados, essencialmente o processo final 2018-02, sendo dos mesmos sujeitos passivos e pelas mesmas razões a autuação sofrida, havendo divergência apenas no período de apuração. Sendo essas as considerações iniciais, passo a expor na sequência o entendimento que prevaleceu no julgamento dos Recursos Voluntários, onde destaco que a lide esta centrada na autuação por falta de recolhimento do IPI em razão do aproveitamento de créditos indevidos do imposto, nas seguintes hipóteses:

- A) aquisição de kits concentrados para bebidas da Pepsi Cola da Amazônia Ltda (“Pepsi”), em decorrência de erro na classificação fiscal, já que segundo a Fiscalização tais mercadorias não se enquadrariam no código NCM 2106.90.10 “Ex 01” os quais não fariam jus à isenção prevista no artigo 95, III, do RIPI/2010, uma vez que não são empregadas em sua produção matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da Amazônia Ocidental, o que impediria o creditamento de IPI nos moldes artigo 237 do RIPI/2010;
- B) a empresa Pepsi Cola da Amazônia Ltda (“Pepsi”), foi incluída no auto de infração como sujeito passivo por responsabilidade solidária de fato à luz do art. 124, I, do CTN.
- C) multa qualificada pela prática de fraude e simulação em conluio que resultou em evasão fiscal.

Importante ressaltar que as matérias impugnadas também guardam similitude, tanto que os patronos (contribuinte e solidário) se utilizaram da mesma sustentação oral para ambos os processos, nesse sentido adoto o voto proferido no processo n.º 108307202252018-02, exclusivamente na matéria de divergência, como razões de decidir.

Diante deste introito, com o devido respeito ao voto do ilustre relator, no qual tenho profundo respeito, pela larga experiência no assento deste colegiado, conseqüentemente no trato de questões complexas, discordo quanto ao racional exposto em seu voto, mormente concluindo por cancelar o lançamento, ao proferir total provimento ao recurso voluntário.

Assim passo a discorrer sobre os pontos de divergência ao voto vencido e enfrentamento das questões que restaram prejudicadas em razão do Ilustre relator ter dado provimento aos Recursos Voluntários.

#### **Da responsabilidade solidárias.**

O lançamento fiscal, atribuiu infração à empresa Ambev que adquiri os “Kits” e solidariamente autuou a empresa Pepsi-Cola que fornece esses produtos. A solidariedade foi enquadrada no Art. 124, inciso I do CTN.

A responsável solidária defende que o interesse econômico não pode ser confundido com o interesse comum e colaciona diversos julgados nesse sentido, enfatizando que o interesse na Pepsi-cola é meramente econômico, que não há relação de dependência entre as autuadas e que por essa razão deve ser afastada a solidariedade.

Importante salientar que a Ambev aduz em sua defesa que a responsabilidade pela classificação fiscal dos produtos é do fornecedor, alegando que:

Por fim, a Recorrente ressaltou ainda em sua impugnação que a classificação fiscal adotada para escrituração dos créditos glosados pela fiscalização foi exatamente aquela que consta das notas fiscais emitidas pelo fabricante fornecedor, como se verifica claramente dos documentos acostados aos autos (doc. 11 da impugnação).

Nessas condições, cumpre ressaltar que a responsabilidade pela correta classificação de uma mercadoria é **exclusivamente do seu produtor/alienante**, e jamais do adquirente. (...)

No entanto, ainda que nos termos do artigo 327 do RIPI/10 o adquirente possa ser responsabilizado por verificar a **regularidade dos elementos formais da nota fiscal do produto recebido, como por exemplo se consta classificação fiscal e alíquota do produto, não pode ser responsabilizado pela correção dessa classificação, que compete somente ao seu produtor/fabricante por deter todas as informações e conhecimento técnico para tanto indispensáveis.**

Assim, à toda evidência, se infração houve no caso concreto foi cometida pelo fabricante dos insumos adquiridos pela Recorrente ao utilizar-se de isenção em operação que na visão do fisco não seria isenta e não por esta, que por expressa disposição legal não pode responder por qualquer ato a que não tenha dado causa, notadamente pela classificação fiscal das mercadorias, **conforme já decidido por este E. CARF, verbis: (...)**

O interesse comum que trata o artigo 124, inciso I do CTN esta relacionado ao fato gerador, como bem diz a literalidade da lei: “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

No caso concreto a responsável solidária classifica o produto que fornece com exclusividade como “concentrado” cuja alíquota do IPI, se devida fosse, seria de 20%. O contribuinte principal, que adquire o produto, se beneficia da classificação, entendida como errada pelo fisco, em vultosos valores, considerando o preço atribuído ao produto em razão de inúmeros atributos que serão tratados em outro tópico.

Ainda que não se considere a ocorrência de sobrevalorização do preço do produto adquirido, não se pode negar que a AMBEV se beneficia da classificação atribuída quando busca se creditar sobre a alíquota baseada nessa classificação fiscal. Logo, em qualquer das hipóteses o fato gerador é determinado pela empresa solidária (Pepsi Cola) de forma que beneficia a autuada principal.

Em sendo o fornecedor quem determina a classificação fiscal do produto e em sendo o contribuinte adquirente o maior beneficiário dessa classificação equivocada, dúvidas não pairam quanto a solidariedade das pessoas jurídicas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador, que nesse caso é a classificação do produto.

Sobre a solidariedade na qual as recorrentes foram autuadas há vasta discussão na doutrina e na jurisprudência, sendo de interesse dos operadores da lei dar a devida extensão ao que o artigo 124 do CTN deve ser aplicado. Vejamos a lição do Mestre Caio Augusto Takano, em artigo publicado no site do IBDT<sup>2</sup>, com o título “Em busca de um interesse comum: considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN”

#### SÍNTESE CONCLUSIVA

O art. 124 do CTN desdobra-se em duas hipóteses, tendo em vista que o art. 121, ao tratar de sujeição passiva, contempla uma distinção entre contribuintes (inc. I) e responsáveis (inc. II): a regra para a solidariedade entre contribuintes é aquela do inc. I do art. 124, **alcançando todos aqueles que possuem “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, em decorrência da prática conjunta do fato jurídico tributário;** a regra aplicável a responsáveis tributários é aquela do inc. II do

<sup>2</sup> Revista Direito Tributário Atual - ISSN: 1415-8124 - e-ISSN 2595-6280, <https://ibdt.org.br/RDTA/em-busca-de-um-interesse-comum-consideracoes-acerca-dos-limites-da-solidariedade-tributaria-do-art-124-inc-i-do-ctn/>

art. 124, pela qual se lhes impõe a solidariedade, seja com contribuintes ou com outros responsáveis tributários, nos termos que a lei dispuser e, evidentemente, desde que compatível com os parâmetros definidos pelo Código Tributário Nacional.

Vê-se, daí, que o “interesse comum” somente exsurdirá entre pessoas que estiverem no mesmo polo que constitui o fato jurídico tributário, i.e., quando “mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”. Tem-se, assim, que a hipótese legal do art. 124, inc. I, do CTN pressupõe que todos os sujeitos passivos da obrigação tributária tenham concorrido para a realização do fato jurídico tributário. Dito de outro modo: exige-se o concurso de contribuintes na realização daquele fato.

Se da expressão “interesse comum” seria possível extrair diferentes significados, não é irrelevante a constatação de que o Superior Tribunal de Justiça, intérprete autêntico do enunciado prescritivo do art. 124, inc. I, do CTN, tem reiteradamente se posicionado no sentido de construir a norma de solidariedade tributária de forma mais restritiva, adotando o conceito estritamente jurídico de interesse comum, que alcança apenas as pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação. Ainda que seja reconhecido existir diversas possibilidades interpretativas a partir do enunciado prescritivo, há, neste caso, um ato de decisão do intérprete autêntico do direito posto, no qual se escolheu apenas uma dessas possibilidades: o conceito jurídico.

O citado artigo menciona o Parecer Normativo COSIT N° 4, de 10 de dezembro de 2018, do qual podemos extrair as seguintes conclusões:

(...)

#### **Síntese conclusiva**

40. De todo o exposto, conclui-se:

a) a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de **interesse comum** da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, **que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou;**

(...)

Desse destaque, segundo a Receita Federal, pode-se concluir que não necessariamente haverá um ato considerado ilícito para se reconhecer a solidariedade prevista no Art. 124, I do CTN, haverá solidariedade tanto no ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou, sendo indispensável apenas que tenham interesse comum vinculado ao fato jurídico tributável que é o caso da classificação atribuída pelos fornecedores dos “kits” que beneficiam o comprador do produto.

Dentro desse contexto fático concluo por manter a solidariedade fundamentada no inciso I do art. 124 do CTN, nos termos do auto de infração.

#### **ADQUIRENTE DE BOA FÉ.**

Em seguida, entre as alegações está a alegação de adquirente de boa-fé.

Em recurso voluntário o contribuinte pede que seja aplicado o Art. 112 em analogia ao que foi determinado no julgamento do Recurso Especial 1.148.444/MG, que firmou o entendimento do adquirente de boa-fé e a consequente exoneração de cobranças, em casos que envolvem o ICMS.

Contudo, em que pese o RESP ter realmente firmado o conceito de adquirente de boa-fé, tratou de operações e circunstâncias fáticas diferentes, tributo diferente e não tem extensão suficiente para atingir o presente caso de modo genérico, como se o entendimento firmado a respeito do adquirente de boa-fé pudesse ser utilizado, em analogia, para cancelar toda e qualquer cobrança tributária, sem a devida análise dos fatos.

Portanto, este tópico não merece provimento.

**Da classificação fiscal dos kits para a fabricação de bebidas, denominados de concentrados e classificados no EX 01 do código tarifário 2106.90.10, cuja alíquota é de 20%.**

No que se refere a correta classificação, antes cabe analisar a alegação da recorrente no que se refere a suposta mudança do critério jurídico e da prática reiterada por parte da administração, conforme constou no relatório:

5) MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO E PRÁTICA REITERADA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS Durante décadas, a fiscalização federal ratificou a classificação fiscal adotada para os concentrados (2106.90.10 Ex 01), sendo vedada a mudança de critério jurídico (art. 146 do CTN), conforme posicionamento do CARF. Também devem ser consideradas as práticas reiteradamente observadas pela autoridades administrativas (art. 100, III e § único), mais uma vez de acordo com o CARF.

O relator já afastou a alteração do critério jurídico, conforme exposto no seu voto acima proferido. Ocorre que no mesmo bojo de alegações o recorrente alega que deveria ter sido observado pela autoridade administrativa o artigo 100, III e § único<sup>3</sup> do CTN.

Nesse passo acrescento que a fiscalização não deve ficar engessada a práticas anteriores, quando após maior aprofundamento das investigações sobre a legitimidade de créditos incentivados verifica planejamento tributário que extrapola o que é entendido por ela, fiscalização, como correto, e isso não corresponde a inobservância de práticas reiteradas pela administração tributária.

Assim, concluo por afastar a tese defendida pelo Recorrente, visto que não houve alteração de critério jurídico ou inobservância de práticas reiteradas pela administração que, inclusive, editou a Informação Coana/Ceclam nº 8/2015 recomendando a classificação fiscal separada de cada item dos kits para refrigerantes.

Passamos a análise da **correta classificação dos Kits de refrigerantes** que foram adquiridos da empresa PEPSI-COLA, que emitiu NFs de saídas sem destaque do IPI, informando tratem-se de mercadorias isentas, sob o fundamento dos arts 81, II e/ou **95, III do RIPI/2010**.

<sup>3</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Apesar de não haver destaque de IPI nas notas fiscais de saída emitidas pelas empresas fornecedoras, a AMBEV calculou e escriturou no Livro Registro de Apuração do IPI - RAIPI valores de crédito que denomina de “presumido”, aplicando a alíquota do imposto como se devido fosse (crédito ficto), em cada uma das operações de aquisição dos “kits” para fabricação de bebidas.

Toda essa explicação serve para adentrar nas razões pelas quais a recorrente se creditou do crédito ficto na alíquota de 20%, visto que ela, autuada, denomina o insumo adquirido dessas empresas como “concentrado”, classificando-o no Ex 01 do código tarifário 2106.90.10, do qual a fiscalização discorda, pelas razões já expostas no relatório fiscal.

No presente caso dúvidas não há acerca da identificação da mercadoria, eis que incontestemente se tratam de produtos industrializados compostos por ingredientes acondicionados individualmente e destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas. A divergência entre Fisco e contribuinte cinge-se não à questão de fato, mas de direito, acerca da interpretação de regras jurídicas que atribuem a natureza de preparações para fabricação de bebidas kits, no entendimento da Fiscalização, ou de concentrado, conforme a AMBEV.

Diante de tudo que já consta nos autos em relação aos critérios utilizados para determinação da classificação fiscal de determinados produtos, entendo que nos cabe analisar apenas as questões de direito.

Assim, faço o seguinte destaque do julgado *a quo*:

Ainda mais, a nota X da RGI nº 2 na NESH (referente especificamente à RGI nº 2 b) enuncia que: "*Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1*".

Os “kits” para refrigerantes não são produtos misturados, são formados por componentes acondicionados de forma estanque, conforme evidenciado à exaustão.

Inexiste, porquanto, previsão nas Regras Gerais de Interpretação do SH e nas diversas notas do SH, incluídas as NESH, para o enquadramento dos artefatos estanques, originários da PEPSI-COLA, em código único de classificação fiscal, a despeito de a impugnante procurar interpretar em proveito próprio o conteúdo das notas explicativas da NESH.

Afastada a aplicação das RGI nº 2 a) e RGI nº 3 b), a título de raciocínio excludente somente, a classificação fiscal, destarte, deve ser levada a cabo para cada um dos componentes dos “concentrados” ou “kits” (aromas – extratos ou sabores – e sais) recebidos dos fornecedores da Zona Franca de Manaus, tendo por compasso a RGI nº 1.

A impugnante tem razão na invocação da RGI nº 1 para a escolha do subitem aplicável às preparações para refrigerantes: 2106.90.10. Aliás, trata-se de conclusão coincidente com a da fiscalização, que apenas empreendeu no relatório fiscal a análise das RGI nº 2 a) e RGI nº 3 b) para descartá-las quanto à aplicação no caso concreto.

Todavia, o destaque tarifário “Ex 01” não se aplica, pois, conforme exaustivamente expandido, as preparações recebidas pela impugnante dos fornecedores são simples e não compostas. Essas preparações (denominadas de concentrados ou “kits”) somente adquirem todas as características de preparações compostas (xarope final) após a mistura de extratos ou sabores e sais com o xarope simples realizada no âmbito do estabelecimento industrial fiscalizado.

Ainda que nos “kits” de fase líquida (especificamente no que tange àqueles provenientes da AROSUCO) haja, além dos extratos, óleos essenciais, bases aromáticas e corantes, essas preparações não reúnem as características peculiares das preparações compostas, pendentes apenas de diluição para a formação do produto final.

Nos “kits” de fase sólida há sais (acidulantes, conservantes químicos, reguladores de acidez, antioxidantes, corantes e aromas, entre outros ingredientes) que conferem, juntamente com os extratos líquidos, na mistura, as propriedades únicas das preparações compostas, segundo as fórmulas de preparação.

Tem inteira razão a impugnante, as preparações compostas, não alcoólicas, utilizadas na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas (refrigerantes) estão incluídas na posição 21.06: (...)

Contudo, os concentrados adquiridos pela fiscalizada são, como já asseverado diversas vezes, preparações simples, ou seja, que não apresentam as características da bebida final (esta, resultante de um tratamento complementar, vale dizer, um processamento, de diluição e mistura, integralmente realizado nas instalações fabris do estabelecimento fiscalizado).

As sobreditas notas da NESH não se referem exclusivamente ao subitem 2106.90.10, mas a toda a posição 21.06, que inclui, obviamente, o destaque tarifário “Ex 01” do referido subitem.

A Nota nº 12 da NESH, concernente à posição 21.06 e suscitada pela impugnante, é coerente com as conclusões da equipe de fiscalização ora ratificadas. A posição 21.06 inclui preparações para fabricação de refrigerantes constituídas por xaropes aromatizados ou suco de fruta concentrado.

É de certeza acrílica que os concentrados ou “kits” ingressados no estabelecimento industrial são preparações simples, formadas por componentes confinados em recipientes estanques, desprovidas das características das preparações compostas correspondentes ao destaque tarifário “Ex 01” do subitem 2106.90.10.

É preciso salientar uma parte importante do item 7:

*“(…) Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em conseqüência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também freqüentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22”.(g.m.)*

Há as preparações com a totalidade (preparações compostas, 2106.90.10 Ex 01, 20%) ou parte (preparações simples, 2106.90.10, 0%) dos ingredientes aromatizantes que caracterizam a bebida final.

A bebida final pode ser obtida por simples diluição ou por adição de substâncias, como os sais (conservantes, acidulantes e edulcorantes), consoante o que explicitamente dispõe a precitada nota ou item 7:

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

A diluição (em água declorada carbonatada, p. ex.) é efetuada no ambiente industrial justamente para evitar o transporte de grandes quantidades de água.

Com certeza, as preparações simples adquiridas pela contribuinte não reúnem as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida pronta, segundo os critérios fixados pelo Decreto nº 6.817, de 2009. Os extratos ou sabores concentrados, pelo contrário, devem apresentar, quando diluídos, as mesma características de identidade e qualidade presentes na bebida refrigerante elaborada a partir deles.

A capacidade de diluição revela o grau de concentração de uma preparação em função da quantidade de água a ser adicionada.

Embora os componentes dos “kits” se apresentem acondicionados nas proporções ideais para a mistura final, conforme é cediço, tendo em vista o “segredo industrial” que envolve as fórmulas para cada bebida, a transformação (modalidade de industrialização em que há a mistura e a diluição em água de clorada dos ingredientes acondicionados em continentes absolutamente estanques: bombonas e caixas de papelão) das preparações simples em preparações compostas, e depois nas bebidas prontas, ocorre somente nos lindes do estabelecimento industrial.

(...)

No âmbito da posição 21.06, é certo que o subitem 2106.10.00 não se aplica às partes dos “kits” que sejam concernentes a extratos ou sabores, sendo cabível a subposição 2106.90 (“- Outras”) e, nesse âmbito, o subitem 2106.90.10 (“Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”), com alíquota de 0%.

Em alguns “kits”, há embalagens que contêm ingredientes (alguns misturados) usualmente empregados em vários produtos da indústria alimentícia, não especificamente destinados à indústria de bebidas, e que devem ser enquadrados no código residual 2106.90.90 (“Outras”), também com alíquota zero.

As embalagens individuais dos “kits” incluem substâncias puras (sais) como benzoato de sódio, sorbato de potássio ou ácido cítrico, p. ex., que não fazem jus à isenção do art. 95, III, do RIPI/2010 (inexiste também o direito pelos adquirentes aos créditos de que trata o art. 237 do mesmo Regulamento), pois são apenas objeto de reacondicionamento nos estabelecimentos industriais fornecedores, além de não serem elaboradas com matéria prima extrativa vegetal. Nem são aptos à isenção de que trata o art. 81, II, do RIPI/2010, em que há expressa vedação para as hipóteses de acondicionamento ou reacondicionamento.

Não é demais destacar o enquadramento fiscal respeitante a substâncias comumente presentes na fase sólida em “kits”:

- 1) benzoato de sódio: código de classificação fiscal NCM 2916.31.21, tributado à alíquota zero;
- 2) sorbato de potássio: código NCM 2916.19.11, alíquota zero;
- 3) ácido tartárico: código NCM 2918.12.00, alíquota zero;
- 4) ácido cítrico: código NCM 2918.14.00, alíquota zero;
- 5) citrato de sódio: código NCM 2918.15.00, alíquota zero;
- 6) EDTA cálcio dissódico: código NCM 2922.49.20, alíquota zero;
- 7) aspartame: código NCM 2924.29.91, alíquota zero;
- 8) acessulfame de potássio: código 2934.99.99 alíquota zero;

Além disso, para preparações de função corante o código adequado é NCM 3204.19.13, com alíquota zero.

Nesse sentido a DRJ ratificou o entendimento da autoridade fiscal que reclassificou todos os “kits” de insumos para fabricação de refrigerantes, por critérios e fundamentos a seguir analisados, atribuindo-lhes código tarifário cuja alíquota é zero, incluindo o extrato de guaraná que fora classificado no código 2106.90.10, pois, isoladamente, não apresenta as características de um extrato concentrado, por considerá-lo “uma preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”.

Dentro dessas considerações o litígio na matéria classificação fiscal pode ser assim resumido: para a Pepsi, o produto vendido à AMBEV é individualizado e único o concentrado para a fabricação de refrigerante, com classificação no código 2106.90.10 EX 01;

no entendimento da fiscalização, corroborado pela DRJ, são fabricados na Arosuco/Pepsi vários produtos, cuja reunião de ingredientes é denominada "kit", com classificações tarifárias individualizadas conforme suas matérias constitutivas, todos com alíquota zero, que serão misturados no estabelecimento da engarrafadora com outros componentes cujo produto intermediário será o concentrado, este produto final classificado no código 2106.90.10 EX 01.

De tudo que já foi exposto acerca do estudo atinente a classificação fiscal, encaminho meu voto no sentido de manter a reclassificação feita pela Receita Federal, posto que entendo ser inadequado denominar de concentrado a reunião de vários produtos que dependem de ser manipulados (misturados) para posteriormente se transformar de fato em "concentrado" que diluído se transformará no produto final.

Sobre esse tema há precedente da turma (em outra formação) que por maioria, guardadas as divergências, sendo o assunto objeto de um rico debate neste colegiado, passo a discorrer sobre o voto vencedor nessa parte, da lavra do Ilustre Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, acórdão n.º 3201-005.424. Importante ressaltar que este processo administrativo n.º 10830-727.394/2017-84, decorreu das providências resultantes das verificações fiscais referentes ao 1º e 2º trimestre de 2013, ora da mesma autuada.

(...)

Encaminho meu voto no sentido de assentir com as conclusões da autoridade fiscal exarada ao longo da análise no tópico da classificação fiscal e passo, de forma resumida, a demonstrar os fundamentos daquela autoridade que constatou que os kits de insumos para fabricação de bebidas pela AMBEV não se tratam de concentrados na acepção das Regras Gerais de Interpretação e Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

**Fundamento 1:** Os produtos que compõem o kit não são preparações compostas.

A explicação do que vem a ser o termo "preparações" na NCM/TIPI e NESH foi apresentada pela fiscalização a partir dos vários exemplos obtidos das Notas do Sistema Harmonizado, do que resulta que sempre se refere a uma mistura, que no caso "composta" trata-se de matérias de Capítulos distintos da NCM/TIPI.

Dessa forma, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a "preparações compostas", estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias, que se apresentam em corpo único. Ocorre que os componentes dos "KITS", isoladamente considerados, não podem ser identificados como um extrato ou sabor concentrado, não perfazendo, portanto, o conceito de mercadoria única, como indevidamente aduz a recorrente.

Ademais, o concentrado é o resultado final de uma das etapas de industrialização no estabelecimento da AMBEV no qual se adicionam várias outras matérias primas além dos kits de insumos.

**Fundamento 2:** Os produtos que compõem o kit não são extratos ou sabores concentrados e quando diluídos em água não resultam na bebida fabricada pela AMBEV.

Para efeito da legislação do MAPA que trata de bebidas, o produto concentrado ou o preparado líquido, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida/refrigerante. São as prescrições dos arts. 13 e 30 da Lei n.º 8.918/1994, verbis:

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

[...]

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

[...]

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

Está correta a conclusão da fiscalização de que o concentrado deve conter todos os extratos e aditivos da bebida, o que permite que, quando diluído, apresente os mesmos padrões de identidade e qualidade do produto final. Isto porque a composição do kit que contenha o extrato e outros ingredientes, se diluído individualmente, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas do refrigerante que porventura viesse a ser elaborado a partir dele. O aroma, o sabor e a coloração (elementos das características sensoriais), bem como as características físico-químicas não seriam iguais. Se assim não fosse, seriam desnecessárias as outras partes que compõem cada kit.

Portanto, conclui-se que um componente de kit para refrigerantes que contenha extrato e outros ingredientes, acondicionado em embalagem individual, não pode ser enquadrado em Ex do código 2106.90.10, pois isoladamente não apresenta as características de um extrato concentrado.

**Fundamento 3:** O processo de fabricação do refrigerante no estabelecimento da engarrafadora distingue a etapa na qual é produzido o concentrado classificado no EX 01 do código 2106.90.10.

A descrição do processo industrial no estabelecimento da recorrente revela a etapa exata em que se obtém o concentrado de refrigerante, que pode ser assim sintetizada:

- A mistura da água tratada com o açúcar é realizada dentro do estabelecimento do engarrafador com a obtenção do xarope simples;
- O xarope simples é enviado a outro equipamento no qual se mistura com os ingredientes que compõem o kit adquirido da Recofarma, obtendo-se o xarope composto, caracterizado como um concentrado;
- O xarope composto é destinado à linha de enchimento onde se realiza a diluição com água carbonatada e envazado para distribuição e consumo - o refrigerante pronto.
- Alternativamente, o xarope composto pode ser vendido para estabelecimentos equipados com máquinas Post Mix (conhecidos como máquinas de refrigerante) as quais adicionam ao concentrado a água, o gás carbônico e outras substâncias.

Com essa descrição demonstra-se que o extrato concentrado é um produto industrializado obtido no estabelecimento do engarrafador após os processos de transformação e adição dos ingredientes dos kits adquiridos da Arosuco/Pepsi. A possibilidade de diluição no próprio estabelecimento da recorrente ou nas máquinas Post Mix evidencia que se trata de um concentrado com capacidade de diluição em que se preserva as características do refrigerante fabricado, conforme definição legal.

Dessa forma, o concentrado que se classifica no EX 01 ou 02 do código TIPI 2106.90.10, somente obtido após etapas de industrialização no estabelecimento da AMBEV (engarrafadora), não corresponde aos componentes dos kits produzidos pela Arosuco/Pepsi, pois estes (kits) apenas é uma matéria-prima no processo de obtenção do concentrado. Ressalta-se que essa distinção entre componentes dos kits da Arosuco/Pepsi e o concentrado da engarrafadora se dá a nível de apresentação física, composição química, identificação nos termos da legislação do MAPA e, conseqüentemente, resulta em distintas classificações tarifárias na TIPI.

É irrazoável e ilógica a pretensão da recorrente de que a classificação do kit produzido pela Arosuco/Pepsi deva ser a do concentrado obtido no processo industrial da AMBEV

pois a ele se destina como um dos insumos. Tal fundamento não encontra guarida nas regras de interpretação do SH e NESH.

Fundamento 4: A aplicação das Regras de Classificação do Sistema Harmonizado impede a atribuição dos kits no EX 01 do código 2106.90.10.

A Regra Geral para Interpretação (RGI) n.º 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e "Ex", conforme a Regra Geral Complementar (RGC) n.º 1 e a RGC/TIPI-1.

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

Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente. O entendimento aplica-se ao kit comercializado pela Recofarma cuja classificação, erroneamente, é em EX d código 2106.90.10.

Neste ponto, por concordar com a desclassificação laborada pela fiscalização, transcrevo os principais argumentos do autuante para fundamentar a impossibilidade de classificação do kit produzido pela Recofarma no código pretendido.

(...)

**Fundamento 5:** Vinculação da administração tributária às normas internacionais que tratam de classificação fiscal e interpretação do SH

A autoridade fiscal demonstrou a sistemática de interpretação das regras de classificação no âmbito da Organização Mundial das Aduanas - OMA, e a sua internalização no ordenamento jurídico pátrio, por meio dos veículos legislativos próprios.

Dessa forma, não que se falar em em desconsiderar as deliberações do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) utilizadas como fundamento para a edição da Nota Explicativa XI da Regra 3b como alegado pela recorrente (fl. 4.247/4.248) que se tratava apenas um trabalho preparatório anterior à redação da referida Nota. não conferindo qualquer efeito vinculante.

Engana-se a recorrente. O regramento do RIPI/2010, em matéria de classificação fiscal e interpretação do conteúdo dos textos e notas de capítulos, posições e subposições determina em caráter vinculante ou como elemento subsidiário de caráter fundamental a observância das RGIs, RGC, Notas Complementares e NESH:

*Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 10).*

*Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei n.º 4.502, de 1964, art.10).*

(...)

**Em arremate aos fundamentos apontados para infirmar a classificação defendida pela recorrente, o entendimento deste voto é que a classificação fiscal adotada pelo fornecedor dos kits de insumos é incorreta, não só pelo fato desses "concentrados" serem constituídos por vários componentes embalados individualmente e vendidos em conjunto, mas também pelo fato de que o "concentrado" só passa a existir**

**depois que os componentes do kit são processados no estabelecimento industrial do adquirente. Aplicando a nota explicativa XI da RGI 3-B, está correta a fiscalização no sentido de que essa RGI expressamente no caso de fabricação de bebidas dispõe que "não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo."**

Diante desta extensa e bem elaborada explicação acerca do processo de classificação, com a qual entendo por concordar, pois estou convencido que nas hipóteses em que a mercadoria descrita como "kit ou concentrado para refrigerantes" constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes insumos que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses "kits" deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

E sobre a alegação da AMBEV acerca da responsabilidade pela correta classificação dos insumos adquiridos pela recorrente ser de seu fornecedor, afasto essa premissa porque entendo que diante de situação tão debatida e sendo a contribuinte autuada reiteradas vezes pelo mesmo motivo, não cabe atribuir responsabilidade exclusiva do seu fornecedor que dentro desse contexto fático, conforme já exposto, possui acordo instrumentado em contrato no qual a operação é disciplinada, sendo certo que a classificação equivocada não fica a cargo de apenas uma parte da relação. Não por acaso a responsabilidade solidária esta sendo mantida. A evidência se verifica no seguinte destaque, presente no Recurso Voluntário da AMBEV (e-fls 3911):

(...) Além disso, apesar de os instrumentos contratuais que disciplinam as relações jurídicas entre a Recorrente e a Pepsi terem sido denominados "*Cartas Compromisso de Franquia*", esses contratos disciplinam as condições em que se dará o fornecimento de insumos (preparações compostas) para a fabricação de refrigerantes carbonatados Pepsi, além de algumas outras questões correlatas, como, por exemplo, as ações de marketing.  
(...)

Por esses motivos não há reparos a serem feitos na reclassificação efetuada pela fiscalização. Por conseguinte, os produtos que compõe os kits estão submetidos à alíquota zero na operação de saída do estabelecimento fornecedor (Pepsi), logo não há previsão legal para a apropriação de créditos do IPI, correta a glosa efetuada pela fiscalização.

#### **Direito ao creditamento do IPI nas aquisições isentas provenientes da ZFM.**

Partindo da premissa de que os insumos adquiridos pela recorrente, aqui denominados de "Kits" são todos classificados em NCMs com atribuição de alíquota zero, passamos a análise das demais argumentações no que se refere aos insumos adquiridos com isenção.

A isenção do imposto em tela, da qual a recorrente acredita ter direito, para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus é prevista, nos artigos 95, III e 81, II, do RIPI/2010 e no Art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975.

Vejamos as alegações da recorrente nesse sentido, inclusive mencionando julgado do STF em sede de repercussão geral favorável aos seus interesses:

Assim, tratando-se de matéria estranha e já superada, a Recorrente se eximirá de rebater as conclusões contidas na r. decisão recorrida a respeito do princípio constitucional da não cumulatividade, **cabendo-lhe apenas ressaltar que as razões expostas no item III de sua impugnação que de fato levam ao reconhecimento do direito de crédito em questão foram corroboradas pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal na**

**conclusão do julgamento do mencionado RE nº 592.891/SP em regime de repercussão geral.**

Com efeito, referido julgamento foi concluído no último dia 25/04/19, quando foi confirmado o posicionamento favorável aos contribuintes com a fixação da 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"*.

(...)

Neste contexto, é de se mencionar que, tendo o referido julgamento sido concluído em regime de repercussão geral, deve ser aplicado ao caso concreto por força do que prevê o artigo 62 §2º do RICARF, *verbis*: (...)

Observo que o julgamento do RE nº 592.891-SP pelo STF, em 25/04/2019, sob a sistemática de repercussão geral, já teve sua decisão transitada em julgado<sup>4</sup> e foi fixada 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.

---

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

(...)

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

(...)

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

---

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Observo também que se possibilitou, com o referido julgamento, o creditamento de IPI na aquisição direta de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM), por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade, por se tratar da especial posição constitucional atribuída à ZFM e da natureza de incentivo regional da desoneração.

Com o trânsito em julgado da referida decisão a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu a Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME que dispensa contestação e recursos daquela Procuradoria, com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

1.20. Creditamento de IPI

---

<sup>4</sup> Trânsito em julgado em 18/02/2021, conforme consulta processual no sítio do STF. Link <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2638514&numeroProcesso=592891&classeProcesso=RE&numeroTema=322>

h) Creditamento de IPI quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM) — Tema 322 RG — RE 592.891/SP.

**Resumo:** O STF, julgando o tema 322 de Repercussão Geral, firmou a tese de que "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."

**Observação 1.** O precedente não abrange os produtos finais adquiridos junto às empresas localizadas na ZFM, mas apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem utilizados para a produção dos bens finais;

**Observação 2.** O julgamento está limitado às hipóteses de isenção, não estando abrangidas demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação;

**Observação 3.** É necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI, para fins de aplicação do creditamento;

**Observação 4.** Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.

**Precedente:** RE nº 592.891/SP (tema 322 de Repercussão Geral)

A referida Nota Explicativa foi, ainda, remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, de forma a vincular as atividades da RFB ao entendimento judicial em comento.

Na esfera deste Colegiado, o RICARF<sup>5</sup>, determina a reprodução pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil.

Dessa forma, em razão de vinculação deste Colegiado ao julgado, a aplicação é obrigatória para reconhecer o 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**, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário nº **592.891/SP**.

Contudo, cabe agora a leitura do arcabouço normativo que trata da isenção prevista, com a finalidade de definir se os produtos adquiridos pela AMBEV preenchem os requisitos necessário. Iniciamos pela análise do art. 81, II, do RIPI/2010 e no Art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975

#### **Art. 81, II, do RIPI/2010**

Art. 81. São isentos do imposto ([Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9.º](#), e [Lei n.º 8.387, de 1991, art. 1.º](#)):

I - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados, ao seu consumo interno, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros;

II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador,

<sup>5</sup> art. 62, §2º, do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Regimento Interno do CARF

preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) **se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico;** e

III - os produtos nacionais entrados na Zona Franca de Manaus, para seu consumo interno, utilização ou industrialização, ou ainda, para serem remetidos, por intermédio de seus entrepostos, à Amazônia Ocidental, excluídos as armas e munições, perfumes, fumo, automóveis de passageiros e bebidas alcoólicas, classificados, respectivamente, nos Capítulos 93, 33 e 24, nas Posições 87.03 e 22.03 a 22.06 e nos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI

---

#### **Art. 6º do Decreto-lei nº 1.435**

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

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

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

Como se vê, a isenção adota como critérios condicionantes ao seu aproveitamento que o produto industrializado pelo fornecedor (in casu PEPSI-COLA), oriundos da ZFM, utilize matéria prima **agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, bem como utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico.**

Por seu turno, para a isenção prevista no art. 95, III, que trata da Da Amazônia Ocidental, há a possibilidade de aproveitamento dos créditos (crédito incentivado, art. 237<sup>6</sup>) pelos adquirentes em outras regiões vejamos:

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

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

Nesse passo, devem ser satisfeitas as seguintes condições cumulativamente:

1. Que o produto seja elaborado com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional;
2. Que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental (estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima);
3. Que o estabelecimento tenha projeto aprovado no Conselho de Administração da Suframa.

---

<sup>6</sup> Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Logo, para o aproveitamento de créditos fictos relativos a insumos adquiridos com a isenção do art. 95, III, do RIPI/2010, os créditos devem ser calculados como se o imposto fosse devido (previsão do artigo 237 do RIPI), ou seja, é necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI. Nesse caso os insumos devem estar sujeitos a incidência do imposto, contudo não há a possibilidade de aproveitamento quando a alíquota for zero. Por essa razão inicialmente analisamos a classificação fiscal dos componentes dos “kits” para fabricação de refrigerantes.

Em suma, sendo os Kit reclassificados de maneira que todos os insumos que fazem parte dele incida alíquota zero, não há que se falar de crédito de IPI, sendo esse apenas um dos motivos ensejadores da negativa do crédito.

Passamos agora a análise de outro motivo que também impossibilita a tomada do crédito. Consoante a redação do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, §1º, *in fine*, e conforme destaque já feito, os produtos adquiridos com isenção devem ter empregados no seu processo industrial matéria prima agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, bem como utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, exigência presente tanto no art. 81 como no art. 95.

Nessa toada cabe a reprodução do relatório fiscal no que se refere a utilização das matérias primas agrícolas (e-fls 3843), vejamos:

58. Ora, tanto o corante caramelo quanto o ácido cítrico são produtos industrializados, e não matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais. Portanto, **os kits vendidos pela PEPSI ao sujeito passivo não podem ter a isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.**

59. A PEPSI alega que a matéria-prima agrícola e extrativa vegetal utilizada na fabricação dos kits é o **açúcar**. No entanto, como todos sabemos, o açúcar também é um produto industrializado, e não matéria-prima agrícola e extrativa vegetal. Na página da Agência Embrapa de Informação Tecnológica – AGEITEC, encontramos um resumo do processo de fabricação do açúcar (fls. 982-983).

60. Mesmo que fosse considerado matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, todo este açúcar (utilizado no corante caramelo e no ácido cítrico) veio de fora da Amazônia Ocidental, e, assim, também não daria direito ao à isenção do art. 95, inciso III, do RIPI/2010.

61. Como a própria PEPSI informa (parágrafo 40, acima), a empresa compra todo o açúcar da empresa Usinas Itamarati S/A (CNPJ 15.009.178/0001-70), situada em Nova Olímpia, no Estado de Mato Grosso. Este seria o açúcar utilizado na fabricação, sob encomenda, do ácido cítrico.

62. Em consulta ao SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, constatamos que o açúcar adquirido pela D. D. WILLIAMSON DO BRASIL LTDA (CNPJ 02.789.565/0001-25), utilizado na fabricação do corante caramelo, vem dos fornecedores: Usina Pantanal (CNPJ 01.321.793/0002-94), situada em JACIARA/MT; Usina Goianésia S/A (CNPJ 02.460.988/0001-05), situada em Goianésia/GO; Usinas Itamarati S/A (CNPJ 15.009.178/0001-70), situada em Nova Olímpia/MT; Cooperativa Agrícola dos Produtores de Cana de Campo Novo dos Parecis (CNPJ 15.043.391/0001-07), em Mato Grosso; Usina Barralcool S/A (CNPJ 33.664.228/0001-35), de Barra do Bugres/MT; e Sonora Estância S/A (CNPJ 47.902.283/0001-20), de Sonora/MS.

63. O art. 95, inciso III, do RIPI/2010 é claro ao determinar que os produtos isentos devem ser “elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais **de produção regional, . . . por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental**”. Se o Regulamento manda que os estabelecimentos industriais localizados nos estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, utilizem insumos de produção regional, então é porque tais insumos devem ser produzidos na região desses quatro estados (a Amazônia Ocidental).

64. Vale comentar que, em consulta ao SPED (fls. 991-992), constatamos que todas as aquisições de ácido cítrico vêm da empresa TATE & LYLE BRASIL S/A (CNPJ 42.361.873/0001-70), situada em Santa Rosa do Viterbo/SP (fls. 993). Apenas as entradas de 2016 estão descritas como industrialização por encomenda.

65. Diante do exposto, conclui-se que **os kits de “concentrados” vendidos pela PEPSI ao sujeito passivo não dão direito ao crédito incentivado do art. 237 do Decreto nº 7.212/2010**. Tais créditos indevidos (fls. 994-997) devem ser glosados integralmente, uma vez que o sujeito passivo sempre teve IPI a pagar, em todos os meses fiscalizados (ver RAIPs, nas fls. 011), sem deixar créditos para os meses posteriores. As glosas totalizam R\$ 14.930.493,66 (quatorze milhões, novecentos e trinta mil, quatrocentos e noventa e três reais, e sessenta e seis centavos), distribuídos mensalmente com seguintes valores: (...)

Conforme se depreende dos excertos acima, a recorrente não goza do benefício de isenção porque os insumos utilizados na produção do produto industrializado fornecido pela PEPSI à AMBEV não preenchem os requisitos legais, visto que a fiscalização apurou que as matérias primas não são agrícolas, extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais.

Outrossim, é equivocada a apropriação de crédito ficto em virtude da aquisição dos kits para bebidas, elaborados pela PEPSI, sob o entendimento de que a fiscalizada (AMBEV) possui o direito ao crédito previsto no artigo 237 do RIPI/2010 e teria direito a obtenção do valor do imposto calculado, como se devido fosse, com a alíquota aplicável na TIPI para os produtos classificados na posição 2106.90.10, Ex 01, já que com a reclassificação os produtos adquiridos possuem alíquota zero, de modo que não há imposto a ser calculado como devido (justamente por ser zero).

Por fim, cabe ressaltar, que este julgador reconhece a ratio decidendi do julgamento do RE nº 592.891-SP, quer seja sobre a finalidade de se conceder a tomada de créditos quando a operação anterior é isenta, ora incentivando a redução de desigualdades regionais, quer seja na espécie exceção constitucionalmente justificada à técnica da não cumulatividade CF, art. 153, § 3º, II] que legitima o tratamento diferenciado, no sentido da realização da igualdade.

Ocorre que as glosas relativas às aquisições dos “kits de bebidas” não possuem relação direta com o resultado do julgamento do RE nº 592.891-SP pelo STF, visto que a negativa do crédito se deu justamente porque o produto industrializado não utiliza matéria prima com isenção, nos exatos termos da exposição acima, contrariando expressamente o que foi reconhecido pela Suprema Corte.

Concluo, portanto, em manter a glosa do crédito que o contribuinte buscou obter do Imposto sobre Produtos Industrializados pelas razões acima expostas.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO às matérias acima destacadas como divergentes ao voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

