



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13136.720224/2022-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.383 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AMBEV S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

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

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

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

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Para que se caracterize como mudança de critério jurídico, é preciso que a Administração Tributária tenha analisado um fato e o qualificado juridicamente. Não representa mudança de critério jurídico o auto de infração cujo lançamento tenha decorrido da glosa de créditos incentivados/fictos, promovida em razão de erro de enquadramento na TIPI, quando não houve manifestação anterior da Administração neste sentido, nem mesmo um lançamento de ofício anterior, cuja conclusão fiscal foi por outra classificação fiscal do produto.

JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N. 108.

Nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

SOLIDARIEDADE. ART. 124 CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA. ART. 121 CTN.

O art. 124 do CTN, que trata da solidariedade em matéria tributária, nada mais é do que uma das formas de distribuição da responsabilidade pelo pagamento do tributo (ou da penalidade pecuniária) entre os sujeitos passivos da obrigação principal, não se prestando, por si só, para a determinação de qualquer sujeição passiva. Para que alguém possa ser

responsabilizado solidariamente pelo pagamento de um tributo (ou de uma penalidade pecuniária), é preciso que, antes, esse alguém seja legitimado como sujeito passivo da obrigação tributária, o que deve ser feito à luz do art. 121 do CTN.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

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

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

DECISÃO JUDICIAL. VARA FEDERAL. NÃO VINCULAÇÃO.

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

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado I) **por unanimidade de votos**: i) em não conhecer o Recurso Voluntário da AMBEV na parte que trata de matérias não submetidas à lide; e ii) em rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração, suscitadas pela AMBEV e pela PEPSI, para, no mérito, dar parcial provimento aos Recursos Voluntários apresentados pela AMBEV e pela PEPSI nos seguintes termos: II) **por voto de qualidade**, para manter as glosas decorrentes da classificação fiscal dos kits para refrigerantes, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que revertiam essas glosas; e III) **por unanimidade de votos**, para i) reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%; e ii) excluir a PEPSI do polo passivo da obrigação tributária.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral), Cynthia Elena de Campos, Mariel Orsi Gameiro e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

## RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, de Auto de Infração (e-fl. 2 e ss.) lavrado pela Fiscalização, onde foram glosados créditos fictos de IPI relativos à aquisição de kits/concentrados para a fabricação de refrigerantes, provenientes da Zona Franca de Manaus, que, na visão da Fiscalização, apresentavam erro de classificação fiscal (Relatório de ação Fiscal nº 02 – e-fls. 47 a 145).

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

O crédito constituído no Auto de Infração, decorrente da exclusão dos créditos glosados da escrita fiscal do contribuinte, alcançou o valor de R\$ 13.928.866,95, sendo R\$ 5.103.964,26 relativo ao IPI, R\$ 7.655.946,36 relativo à multa de ofício e R\$ 1.168.956,33 relativo aos juros de mora (calculados até 08/2022).

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

- a) **Relatório de Ação Fiscal nº 01** (e-fls. 22 a 45), onde analisou aspectos relativos ao direito a crédito, tais como a não aplicação do RE nº 592.891, a violação de coisa julgada e o desvirtuamento do incentivo regional, e onde deixou expresso. A Fiscalização deixou expresso ao final deste relatório que as análises ali desenvolvidas não se constituíam em fundamento legal para a glosa de créditos fictos aproveitados pela AMBEV, nem para a caracterização do conluio com a fornecedora (PEPSI-COLA), mas tão somente como *“mais um elemento a mostrar como os fornecedores de empresas do setor de bebidas atuaram em sintonia com os interesses de AMBEV, tendo adotado uma série de procedimentos que tiveram motivação unicamente tributária, cujo resultado final foi uma renúncia fiscal completamente desproporcional aos benefícios gerados para a Amazônia e para o país”*;
- b) **Relatório de Ação Fiscal nº 02** (e-fls. 47 a 145), onde procurou demonstrar a utilização indevida de classificação fiscal e alíquota únicas no cálculo dos créditos fictos;
- c) **Relatório de Ação Fiscal nº 03-B** (e-fls. 147 a 209), onde procurou demonstrar as irregularidades no valor tributável utilizado para cálculo dos créditos fictos; e
- d) **Anexo aos Relatórios de Ação Fiscal** (e-fls. 211 a 219), onde trouxe, de forma resumida, uma visão geral do litígio.

Cientificada do Auto de Infração em 15/08/2022 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 2289), a AMBEV (contribuinte) apresentou Impugnação (e-fls.

2634 a 2728) em 13/09/2022 (ver Termo de Solicitação de juntada na e-fl. 2631), onde, em síntese, defendeu:

- (a) a tempestividade da Impugnação;
- (b) a nulidade do lançamento por falta de fundamentação legal e ausência e comprovação do pretense ilícito;
- (c) o acerto da classificação fiscal dos kits/concentrados de refrigerantes no código TIPI 2106.90.10 EX 01;
- (d) a responsabilidade do fornecedor pela correta classificação dos insumos adquiridos;
- (e) o direito ao creditamento do IPI nas aquisições provenientes da ZFM;
- (f) a inexistência de sobrevaloração dos preços praticados nas aquisições das preparações compostas junto à PEPSI-COLA;
- (g) a inexistência de conluio entre a AMBEV e a PEPSI-COLA;
- (h) a inexistência de qualquer irregularidade nos contratos firmados pela AMBEV e PEPSI-COLA;
- (i) ser absurda a imposição da multa de ofício em percentual qualificado; e
- (j) a aplicação ao caso do art. 110, parágrafo único, do CTN – inexigibilidade de multas, juros e correção monetária.

Cientificada do Auto de Infração em 09/08/2022 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 2287), a PEPSI-COLA (responsável solidária) apresentou Impugnação (e-fls. 2296 a 2382) em 02/09/2022 (ver Termo de Solicitação de juntada na e-fl. 2294), onde, em síntese, defendeu:

- (a) a tempestividade da Impugnação;
- (b) a nulidade do Auto de Infração, uma vez que baseado em mera presunção;
- (c) a não comprovação de qualquer indício de acerto, conluio ou combinação, ou acordo similar, havido entre a PEPSI-COLA e a AMBEV, no qual se verifique alguma intenção de fraudar o fisco ou prejudicar a arrecadação;
- (d) a não apresentação de qualquer indício de que os preços praticados seriam incompatíveis com negociações usuais entre partes independentes, ou de que a classificação fiscal adotada para os concentrados teria sido acordada entre a PEPSI-COLA e a AMBEV com intuito de propiciar vantagem fiscal indevida à AMBEV;
- (e) não estarem presentes os requisitos que autorizam a atribuição de responsabilidade solidária nos termos do inciso I do artigo 124 do CTN;
- (f) o acerto da classificação fiscal dos kits/concentrados de refrigerantes no código TIPI 2106.90.10 EX 01;
- (g) a inexistência de majoração ilícita do preço de venda dos concentrados;
- (h) a abusividade do valor da multa aplicada;

- (i) a impossibilidade da aplicação da multa qualificada; e
- (j) a improcedência da exigência de juros sobre a multa aplicada.

O julgamento em primeira instância, realizado em 20/07/2023 e formalizado no Acórdão 108-038.694 - 21ª Turma da DRJ08 (e-fls. 3694 a 3767), resultou em uma decisão, por unanimidade de votos, de improcedência das Impugnações, tendo o voto condutor do Acórdão se ancorado nos seguintes fundamentos:

- (a) que a sobrevaloração dos kits/concentrados de refrigerantes não é matéria tributável, sendo uma fiação de indícios robustos tendentes à caracterização de circunstâncias qualificativas, não havendo necessidade de quantificação dos montantes reputados como sobrevalorados;
- (b) que não houve violação ao direito de defesa;
- (c) que não houve modificação de critério jurídico;
- (d) que a decisão prolatada no âmbito do RE nº 592.891, com repercussão geral (Tema nº 322), não beneficia a impugnante;
- (e) que há erro de classificação fiscal cometido pela empresa fornecedora, no caso, a PEPSI AMAZÔNIA (que fornece insumos para a fabricação das bebidas refrigerantes Pepsi, Pepsi Twist, H2O! Limão e Teem), à luz das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) e das Regras Gerais Complementares da NCM (RGC/NCM);
- (f) que o caso dos autos não se trata de um simples erro de classificação fiscal, mas sim do recebimento de documentos em que o produto não estava identificado com o descrito na nota fiscal, uma vez que os “kits” foram descritos como uma preparação única, quando na realidade consistem em ingredientes (preparações líquidas e aditivos) que deveriam ter sido identificados separadamente;
- (g) que ficou demonstrado que a impugnante não agiu de boa-fé;
- (h) que há indícios robustos de conluio entre a empresa fornecedora, PEPSI AMAZÔNIA, e a empresa envasadora dos refrigerantes, AMBEV;
- (i) que a AMBEV, em virtude de um artifício doloso (sobrevaloração das vendas de “concentrados” aliada à descrição errônea desses produtos nas notas fiscais), tem os créditos de IPI das aquisições artificialmente inflados;
- (j) que o planejamento tributário de uma entidade empresarial não pode ser levado a cabo mediante fraude (no caso, aquisição de benefício fiscal indevido; ocultação ou alteração de fatos em livros ou declarações; simulação da natureza, do valor ou das partes intervenientes no negócio) e simulação (negócio travado com uma aparência de legalidade, mas que, na realidade, visa a prejudicar terceiros ou burlar a lei);
- (k) que não há razão para a aplicação do art. 100, parágrafo único, do CTN com a finalidade de excluir a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora,

uma vez que inexistente a caracterização de práticas reiteradas da Administração Pública no caso;

- (l) que é devida a majoração da multa de ofício (duplicação) por circunstância qualificativa (fraude e conluio) para todas as ocorrências fáticas documentadas;
- (m) que não existe nada de errado na Lei nº 9.065 de 21 de junho de 1995, quando elegeu a taxa Selic para ser aplicada no cálculo dos juros de mora em relação a dívidas tributárias não pagas no vencimento; e
- (n) que há fatos e circunstâncias que caracterizam a sujeição passiva solidária prevista no CTN, art. 124, I.

Cientificada da decisão da DRJ em 17/08/2023 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 3773), a AMBEV (contribuinte) interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 3779 a 3888) em 15/09/2023 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 3777), onde apresenta os seguintes argumentos:

- (a) que é acertada a classificação fiscal dos kits/concentrados de refrigerantes no código TIPI 2106.90.10 EX 01;
- (b) que é inquestionável a validade do parecer do Instituto Nacional de Tecnologia – INT;
- (c) que a própria RFB já admitiu no Parecer Normativo CST 863/71 a correção da classificação fiscal de preparação composta para fabricação de refrigerantes constituída por substâncias puras acondicionadas separadamente em código único da TIPI;
- (d) que é do fornecedor a responsabilidade pela correta classificação dos insumos adquiridos;
- (e) que tem direito ao creditamento do IPI nas aquisições isentas provenientes da ZFM, conforme já reconhecido em repercussão geral pelo STF nos autos do RE 592.891/SP;
- (f) que inexistente decisão judicial que tenha desautorizado a apropriação dos créditos glosados pela Fiscalização;
- (g) que inexistente planejamento tributário consistente em sobrevalorização dos preços praticados nas aquisições das preparações compostas junto à PEPSI-COLA;
- (h) que é nulo o lançamento por falta de fundamentação legal e ausência e comprovação do pretense ilícito;
- (i) que inexistente qualquer irregularidade nos contratos firmados pela AMBEV e PEPSI-COLA;
- (j) que é improcedente a imposição da multa qualificada no caso concreto;
- (k) que não houve evasão fiscal; e
- (l) que deve ser aplicado ao caso o art. 110, parágrafo único, do CTN – inexigibilidade de multas, juros e correção monetária.

Cientificada da decisão da DRJ em 17/08/2023 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 3774), a PEPSI-COLA (responsável solidária) interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 3940 a 4014) em 15/09/2023 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 3938), onde apresenta os seguintes argumentos:

- (a) que é nulo o Auto de Infração, uma vez que é impossível a exigência de tributos com base em mera presunção, que inexistente cálculo apto a suportar o crédito tributário glosado e que há nítida modificação de critério jurídico;
- (b) que não estão presentes os requisitos que autorizam a atribuição de responsabilidade solidária nos termos do inciso I do artigo 124 do CTN;
- (c) que a Fiscalização não juntou aos autos qualquer indício de acerto, conluio ou combinação, ou acordo similar, havido entre a PEPSI-COLA e a AMBEV, no qual se verifique alguma intenção de fraudar o fisco ou prejudicar a arrecadação;
- (d) que não foi apresentado qualquer indício de que os preços praticados seriam incompatíveis com negociações usuais entre partes independentes, ou de que a classificação fiscal adotada para os concentrados teria sido acordada entre a PEPSI-COLA e a AMBEV com intuito de propiciar vantagem fiscal indevida à AMBEV;
- (e) que é acertada a classificação fiscal dos kits/concentrados de refrigerantes no código TIPI 2106.90.10 EX 01;
- (f) que inexistente abuso de forma e de Direito;
- (g) que não é possível a desconsideração dos negócios jurídicos;
- (h) que a reclassificação dos kits/concentrados de refrigerantes representa clara mudança de critério jurídico;
- (i) que a multa qualificada não pode ser aplicada, uma vez que não ficou comprovada qualquer conduta de fraude ou dolo; e
- (j) que é improcedente a exigência de juros sobre a multa aplicada.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário da AMBEV e o Recurso Voluntário da PEPSI-COLA são tempestivos e preenchem os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual deles se toma conhecimento, exceto na parte em que o Recurso Voluntário da AMBEV trata de matéria não submetida à lide.

### **Dos limites da lide**

Conforme relatado, a Fiscalização lavrou o Auto de Infração objeto do presente processo após ter reconstituído a escrita da AMBEV, reconstituição essa motivada pela glosa de

créditos fictos relativos à aquisição de kits/concentrados de refrigerantes junto à PEPSI-COLA, que, na visão da Fiscalização, teriam sido obtidos a partir de uma classificação fiscal equivocada dos produtos adquiridos (ver **Relatório de Ação Fiscal nº 02**, nas e-fls. 47 a 145).

Além disso, a Fiscalização, por ter identificado uma sobrevaloração nos preços praticados entre a PEPSI-COLA e a AMBEV, concluiu ter havido um conluio entre as partes, o que motivou o agravamento da multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, e a chamada ao processo da PEPSI-COLA, na qualidade de responsável solidária pelo pagamento dos créditos lançados (ver **Relatório de Ação Fiscal nº 03-B**, nas e-fls. 147 a 209).

Diante disso, duas são as principais questões postas em discussão no presente processo, as quais este colegiado tem a obrigação de responder:

1. Qual a correta classificação fiscal dos kits/concentrados de refrigerantes?
2. Houve conluio entre a PEPSI-COLA e a AMBEV para sobrevaloração dos preços quando da aquisição de kits/concentrados de refrigerantes?

O que não está em discussão no presente processo, e que foi o tema principal do **Relatório de Ação Fiscal nº 01** (e-fls. 22 a 45), é a possibilidade de aproveitamento de créditos fictos oriundos dos kits/concentrados de refrigerantes adquiridos de empresas situadas na ZFM.

Apesar de a Fiscalização ter discorrido, neste Relatório de Ação Fiscal nº 01, sobre: a) a impossibilidade de ser utilizado como base legal para aproveitamento de créditos o art. 237 do RIPI/2010, uma vez que, à exceção de preparações que continham extrato de guaraná, os demais produtos não continham matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; b) a inaplicabilidade do RE nº 592.891/SP ao caso; c) a violação de coisa julgada, pela AMBEV, quando do aproveitamento dos créditos; e d) o desvirtuamento do incentivo regional, caracterizado pelas mudanças nos processos produtivos de determinados fornecedores, que contribuíram para que tivesse havido uma renúncia fiscal completamente desproporcional aos benefícios gerados para a Amazônia e para o País; fato é que ela deixou expresso que estes não foram os fundamentos legais para a glosa de créditos fictos aproveitados pela AMBEV, nem para a caracterização do conluio com a fornecedora (PEPSI-COLA), mas serviriam tão somente como *“mais um elemento a mostrar como os fornecedores de empresas do setor de bebidas atuaram em sintonia com os interesses de AMBEV, tendo adotado uma série de procedimentos que tiveram motivação unicamente tributária, cujo resultado final foi uma renúncia fiscal completamente desproporcional aos benefícios gerados para a Amazônia e para o país”*.

Assim, este voto será direcionado a responder as duas questões trazidas para a lide a partir das impugnações apresentadas para contradizer os Relatórios de Ação Fiscal nº 02 e nº 03-B, e que foram acima traduzidas, não havendo necessidade de qualquer aprofundamento a ser feito por este colegiado em relação às questões analisadas pela Fiscalização no Relatório de Ação Fiscal nº 01, uma vez que, expressamente, não fundamentaram as conclusões da Fiscalização para a lavratura do Auto de Infração.

**RECURSO VOLUNTÁRIO DA AMBEV****Da nulidade do Auto de Infração**

A AMBEV reclama que *“a acusação fiscal de que teria havido supervalorização da base de cálculo dos créditos oriundos da aquisição dos concentrados produzidos pela Pepsi decorre de meras alegações retóricas, desprovidas de qualquer elemento de prova que as corrobore, não se sustentando na legislação tributária, tampouco nas normas legais e regulamentares que regem a incidência do IPI”*.

Protesta que a Fiscalização *“não indica o dispositivo legal que ampararia os seus argumentos, mas simplesmente alega ter ocorrido suposta sobrevalorização nas aquisições das preparações compostas para elaboração de refrigerantes sem comprovar a sua ocorrência no caso concreto e sem demonstrar em que medida os preços desses produtos ou mesmo os seus custos ou margem de lucro seriam excessivas por falta de parâmetros válidos para tanto, sendo evidente a nulidade do Auto de infração ora impugnado neste tocante por falta de fundamentação legal e ausência da demonstração da ilicitude pretensamente cometida pela Recorrente”*.

Por isso a Recorrente pede a nulidade do Auto de Infração.

A matéria trazida pela AMBEV nessa parte do seu Recurso Voluntário, relativa à nulidade do Auto de Infração, se confunde com a matéria de mérito relativa à sobrevalorização dos preços praticados nas aquisições dos kits/concentrados de refrigerantes junto à PEPSI, a qual analisaremos mais adiante.

Mas o fato é que, para que pudéssemos considerar a nulidade do Auto de Infração, seria necessário, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que o Auto de Infração tivesse sido lavrado por autoridade incompetente ou que restasse caracterizado o cerceamento do direito de defesa:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

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

Porém, não é o que se observa no caso aqui analisado. O Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente e não consta nos autos, e nem é alegado pela Recorrente, que tenha havido qualquer prejuízo ao direito de defesa da Recorrente. Pelo contrário, a densa peça recursal apresentada pela AMBEV revela que ela teve plena compreensão dos motivos que levaram a Fiscalização a lavrar o Auto de Infração, e que pôde exercer, em sua plenitude, o contraditório e a ampla defesa.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração, arguida pela AMBEV em razão de falta de fundamentação legal e de ausência de comprovação do ilícito.

#### **Da classificação fiscal – Da aplicação das Regras de Classificação do SH**

A AMBEV defende estar correta a classificação dos kits/concentrados de refrigerantes no código TIPI 2106.90.10 EX 01.

Para ela, o fato de a Nota Explicativa XI da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado, utilizada pela Fiscalização como argumento definitivo de que os kits/concentrados de refrigerantes não podem ser classificados como se fossem uma mercadoria única, *“ter se originado de discussão travada em âmbito internacional a respeito da classificação de “bases de bebidas”, não autoriza, por si só, a fiscalização a desconsiderar o Direito posto”*.

Sustenta a AMBEV que, no Brasil, *“a classificação única desses produtos se resolve justamente pela aplicação da RGI 1”*, ainda mais porque *“há muito tempo a Tabela de Incidência do IPI contém código específico e único para a classificação dos concentrados para fabricação de refrigerantes”*.

Aponta que a Decisão recorrida e a Fiscalização também entendem *“que no caso a classificação dos concentrados deve seguir as regras da RGI 1, que prevalece sobre todas as demais”*, recaindo a divergência *“apenas na possibilidade de classificação dos concentrados no código único 2106.90.10 EX 01, já que para o fisco esta classificação deveria se dar separadamente em relação a cada componente dos concentrados”*.

Advoga que *“as regras atinentes à classificação das mercadorias têm caráter excludente e devem ser aplicadas sequencialmente, isto é a Regra 2 somente se aplica na hipótese de a Regra 1 não se aplicar, do mesmo modo que a Regra 3 será aplicável caso a classificação da mercadoria não se resolva pela Regra 2, assim sucessivamente”*.

Acusa a Fiscalização de procurar *“justificar a classificação separada de cada uma das partes que compõem os concentrados com base em raciocínio desenvolvido “a contrário senso” a partir do item XI da Nota Explicativa da Regra 3, mas sem infirmar que na realidade a classificação dos concentrados no código no único 2106.90.10 EX 01 se resolve pela aplicação das regras interpretativas anteriores”*.

Para a AMBEV, “*não obstante o item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b) preveja literalmente que “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”, não se pode dele extrair “a contrário senso” que as preparações compostas para fabricação de refrigerante deveriam ter as suas partes classificadas separadamente com base na “Regra 1”, e ainda que isso fosse possível não justificaria a exclusão ao menos da parte líquida da posição 2106.90.10 EX 01”.*

Observa “*que as preparações para elaboração de refrigerantes há pelo menos duas décadas são tratadas pela legislação do IPI como “preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebidas”, sendo que a sua classificação em código único com base na RG1 sempre foi praxe entre as empresas do ramo de atividade da Recorrente, não tendo as autoridades fiscais questionado esse procedimento por décadas”.*

Defende que “*a conclusão sobre se os produtos em causa se enquadram ou não de forma única no código 2106.90.10 EX 01 inserido na RG1 deve decorrer da interpretação do conteúdo do próprio EX 01 sem qualquer invocação da Nota XI da RG3 b), seja em razão da reconhecida prioridade da RG1, seja em razão da especificidade do EX 01 que afasta a aplicação da genérica Nota XI da RE 3 b)”, sendo “inegável que os Ex-tarifários 01 e 02 da posição NCM 2106.90.10, criados na TIPI, são posições específicas e únicas em âmbito nacional para as preparações compostas em questão, e não podem cair em desuso pela simples vontade da fiscalização de que todo e qualquer concentrado deveria ser classificado na regra RG3 por força da Nota XI, firmada em âmbito internacional”.*

Além disso, a AMBEV acrescenta que “*o Poder Executivo ainda hoje reconhece que os concentrados, principal insumo do refrigerante, são classificados no código 2106.90.10 Ex 01”, conforme expresso na Exposição de Motivos do Decreto nº 9.394/2018, que reduziu “a alíquota do IPI incidente sobre os produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01 de 20% para 4% (insumos)”.*

Para defender a classificação dos kits/concentrados de refrigerantes no código TIPI 2106.90.10 EX 01, a AMBEV faz referência, ainda, a diversas menções públicas sobre a matéria, dentre elas um artigo publicado no jornal Valor Econômico, da Procuradora da Fazenda Nacional Dra. Luciana Miranda Moreira, a Nota Complementar 21-1, da TIPI, a Nota Técnica 009/2022-CATE, do Governo do Amazonas, o Projeto de Lei nº 109/2018, de autoria da Senadora Vanessa Grazziotin, e uma notícia publicada na página do Governo Federal.

Crítica a posição adotada pela Fiscalização e pondera que, “*se 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, sendo as partes líquidas dos concentrados em questão todas vendidas já devidamente misturadas pela Pepsi é óbvio que cai por terra a*

*objeção de que nenhuma das preparações líquidas recebidas pela Ambev poderia ser identificada como o concentrado referido no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI”.*

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

*Diz que “esta mera circunstância, repita-se, não autoriza, jamais, a conclusão apresentada no Relatório de Ação Fiscal 02 no sentido de que os concentrados adquiridos da PEPSI não poderiam ser considerados preparações compostas simplesmente porque apenas suas partes sólidas não são vendidas misturadas, mas sim em conjunto, principalmente porque, como mais adiante será demonstrado, as notas explicativas da 7 a 12 da posição 21.06 da NESH que definem quais são as preparações que lá se enquadram em momento algum especificam que as partes que as compõem devem ser acondicionadas em “corpo único””.*

*Traz a informação de que “o INT respondeu a questionamento da fiscalização atestando que a cola epóxi é formada igualmente por duas partes (resina – Parte A e endurecedor - parte B), atestando que é um típico exemplo de uma preparação vendida em forma de kit com suas partes acondicionadas separadamente, que aliás tem classificação fiscal única em que consta expressamente o termo “preparação”, por solução de consulta respondida pela própria Receita Federal”.*

A discussão que envolve a classificação fiscal de kits/concentrados de refrigerantes não é nova neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, podendo ser observado um alinhamento entre as turmas da 3ª Seção de Julgamento no sentido de classificar cada um dos componentes desses “kits” em seu próprio código da TIPI, e não como produto único na posição 21.06.90.10 EX. 01, como reclama a AMBEV.

As ementas a seguir reproduzidas a título de exemplo, uma de cada turma que compõe a 3ª Seção de Julgamento, e todas elas referentes a julgamentos realizados neste ano de 2024, confirmam este alinhamento, embora nem sempre as decisões tenham contado com a unanimidade dos votos dos conselheiros integrantes dos colegiados:

**(Acórdão 3201-011.551, de 29/02/2024 – Processo nº 10980.728700/2019-48 – Relator: Hélcio Lafetá Reis – Unanimidade de votos)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. KITS CONCENTRADOS. INSUMOS. PRODUTOS DISTINTOS.

Os chamados “kits concentrados” para refrigerantes, dada a sua natureza de produtos vendidos separadamente, ainda que em conjunto, não podem ser classificados em código único como se fossem uma preparação composta, pois cada um dos produtos vendidos conjuntamente tem sua classificação fiscal individualizada.

**(Acórdão 3301-014.035, de 17/04/2024 – Processo nº 10980.731867/2019-96 – Redator designado: Wagner Mota Momesso de Oliveira – Voto de qualidade)**

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

A mercadoria descrita como “kit” ou “concentrado” para elaboração de bebidas, constituída por um conjunto de diferentes componentes acondicionados separadamente que só se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas após mistura realizada em processo industrial realizado no estabelecimento do comprador, não pode ser classificada no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi como se fosse uma mercadoria única.

Os componentes desses “kits” ou “concentrados” também não podem ser classificados individualmente no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi quando não apresentam as características essenciais da bebida final, ou seja, quando não têm a capacidade de resultar na bebida final mediante simples diluição ou tratamento complementar.

**(Acórdão 3302-014.080, de 28/02/2024 – Processo nº 10980.724952/2013-11 – Relatora: Denise Madalena Green – Maioria de votos)**

**CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KIT PARA FABRICAÇÃO DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS.**

Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos, nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo. Os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente. NESH - Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, Regra Interpretativa Geral 3 (b)

**(Acórdão 3401-012.680, de 28/02/2024 – Processo nº 10976.720043/2017-98 – Redatora designada: Sabrina Coutinho Barbosa – Maioria de votos)**

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. NCM 2106.90.10 (EX-01).**

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.

**(Acórdão 3402-012.344, de 17/10/2024 – Processo nº 10480.730396/2018-59 – Relator: Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Maioria de votos)**

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

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

**(Acórdão 9303-015.408, de 13/06/2024 – Processo nº 10980.724074/2018-30 – Relator: Rosaldo Trevisan – Unanimidade de votos)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. 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.

Conforme se vê acima na ementa produzida por este colegiado em 17/10/2024 (Acórdão 3402-012.344), este relator tem o entendimento de que os kits de refrigerantes não podem ser classificados como se produtos únicos fossem, devendo os componentes dos kits ser classificados de forma individualizada, cada um em seu próprio código da TIPI.

Vejamos as razões na sequência.

O principal argumento trazido pela AMBEV para defender a classificação dos kits de refrigerantes no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI é que a classificação se resolve pela aplicação da RGI 1, tendo-se em conta a especificidade do código TIPI 2106.90.10 EX 01, “*que afasta a aplicação da genérica Nota XI da RE 3 b*”.

Aqui me parece haver um equívoco na linha de interpretação assumida pela AMBEV, uma vez que, para que pudéssemos classificar os kits de refrigerantes a partir da aplicação direta da RGI-1, sem considerarmos, especialmente, as RGI-2 e RGI-3, seria preciso que esses produtos fossem **materialmente únicos**, o que, definitivamente, não é o caso dos kits que se encontram em discussão no presente processo (não há discussão sobre isso).

A AMBEV reclama que a exigência de que as partes que compõem os kits, para serem classificadas de forma unitária na TIPI, devem ser acondicionadas em um “corpo único” é uma exigência trazida apenas pela Fiscalização, não havendo qualquer restrição nesse sentido no Sistema Harmonizado.

Mas está enganada a Recorrente. A inteligência das Regras de Classificação do Sistema Harmonizado não deixa dúvidas de que a mercadoria é sempre classificada de forma individualizada, a menos que uma nota de Seção, de Capítulo ou de Posição, ou mesmo uma Regra Geral de Interpretação ou uma Nota Explicativa do Sistema harmonizado diga o contrário.

Não estamos dizendo, com isso, ao menos não neste momento, que esses kits, para efeitos de classificação fiscal, não possam ser classificados como se produtos únicos fossem. O que estamos dizendo é que, para que os kits de refrigerantes possam ser classificados de forma unitária, é preciso que o Sistema Harmonizado assim autorize.

E não havendo nota específica nesse sentido, o que poderíamos cogitar, em tese, seria a aplicação da RGI-2 ou da RGI-3.

Digo em tese porque essas regras tratam de artigos incompletos ou inacabados, de artigos desmontados ou por montar, de produtos misturados e de artigos compostos, bem como de obras constituídas pela reunião de artigos diferentes e de mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho. E, se olharmos essas regras (RGI-2 e RGI-3) de forma mais cuidadosa, teremos uma grande dificuldade para enquadrarmos os kits de refrigerantes nas hipóteses ali previstas.

Não obstante as dificuldades que possamos encontrar para a classificação que se encontra em discussão nos autos, fato é que nos deparamos com dois possíveis caminhos a seguir, cuja escolha vai depender das conclusões a que chegemos a partir da análise de aplicabilidade das RGI-2 e RGI-3 para o presente caso: 1. se qualquer uma dessas regras for aplicável para os kits de refrigerantes, a classificação deverá se dar como se produtos únicos fossem; ou 2. se ambas as regras forem inaplicáveis, deverá ser adotada classificação individualizada para cada um dos componentes dos kits de refrigerantes.

O curioso é que essa mesma questão, há mais de quarenta anos, no distante ano de 1984, já havia sido posta em discussão (e resolvida) no âmbito do antigo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), atual Organização Mundial das Aduanas (OMA). Repito: **HÁ MAIS DE QUARENTA ANOS!**

Se olharmos a tradução juramentada do documento produzido pela CCA sobre a discussão (e-fls. 875 a 895) veremos que três administrações aduaneiras signatárias do SH levantaram dúvidas sobre a forma de classificação de kits de refrigerantes, sendo expressamente questionada a aplicação da RGI-3 (b) para fins de classificação em uma única posição:

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda laranja e Concentrado de Pepsi-cola. As cópias destas cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.
2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

O Secretariado, considerando a relevância do tema, propôs que a discussão fosse levada para a Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino, que seria realizada em outubro de 1985.

3. O Secretariado considerou que estas referências levantaram importantes questões de classificação que deveriam ser examinadas pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino. Portanto o Secretariado propôs incluir estas questões na Agenda da Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura (55ª Sessão) e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino (5ª Sessão) a ser realizada em outubro de 1985.

A fim de preparar um documento que seria apresentado na Sessão Conjunta, o Secretariado solicitou que as administrações aduaneiras enviassem informações e suas opiniões até o dia 15 de junho de 1985.

Em um primeiro momento, a Administração Australiana entendeu que os kits de refrigerantes deveriam ser classificados em uma única posição (2107) com a aplicação da RGI-2 (a), o que foi descartado pelo Secretariado:

9. A Administração Australiana declarou em sua resposta que as bases das bebidas em questão deveriam ser classificadas em uma única posição (posição 21.07) com a aplicação da Regra Interpretativa 2 (a) (ver Anexo IV).

10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que, quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota explicativa à Regra 2 (a) determina que “Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a IV da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções.”

11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

O Secretariado também entendeu que a RGI-3 (b) seria inaplicável para o caso:

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a:

12.1 Misturas

12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes; e

12.4 Produtos apresentados em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.

14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que:

“Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferente componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que, juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado.” A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.

16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a “mercadorias apresentadas em sortidos”.

17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.

18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após a importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.

Diante dessas conclusões, o Secretariado opinou pela classificação separada dos componentes individuais:

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

Chamados a decidir se os diferentes componentes das bases das bebidas deveriam ser classificados em separado ou em conjunto como um produto único, o Comitê de Nomenclatura e o Comitê de Sistema Harmonizado Interino se posicionaram no sentido de eles deveriam ser classificados separadamente, tendo sido anotado apenas um voto divergente em cada Comitê:

6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

Com a finalidade de deixar clara a inaplicabilidade da RGI-3 (b) para a classificação dos kits de refrigerantes, o que, consequentemente, indicaria a classificação separada de seus componentes, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão nos comentários a esta RGI-3 (b), o que foi feito nos seguintes termos:

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.

Conforme se percebe, a questão específica que envolve a classificação de kits de refrigerantes já foi analisada e pacificada no âmbito do Sistema Harmonizado. Se antes da decisão tomada pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino, no distante ano de 1985, pudesse haver uma legítima dúvida a respeito da forma de classificação desses kits, se como produto único ou de forma individualizada, não há qualquer margem para que a dúvida perdure após essa decisão. **A classificação dos kits de refrigerantes, por expressa determinação do Sistema Harmonizado, deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits.**

Foi nesse mesmo sentido que seguiu o voto vencedor do i. Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo no Acórdão 3201-005.477, de 17/06/2019, que reproduzo a seguir:

#### **Classificação Fiscal**

A Recorrente defende sua classificação fiscal. Ocorre que a turma durante a sessão de julgamento entendeu por maioria que não assiste razão a Recorrente. Inicialmente compete esclarecer que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6/03/1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 3/03/1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 23/12/2011.

A NCM toma por base a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas.

A Convenção do SH é a base de todos os Acordos de comércio negociados na Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 157 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário da referida Convenção desde 31/10/1986, tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988. A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988.

De forma resumida, a Convenção do SH possui seis Regras Gerais de Interpretação (RGI) que servem de pilares para o sistema de codificação de mercadorias.

No presente caso, da leitura dos autos, resta claro que o CCA, atualmente OMA, por intermédio dos países membros signatários da Convenção do SH, dentre os quais está o Brasil, já havia se pronunciado nos anos 1985 e 1986 quanto a classificação fiscal objeto da disputa.

47. Diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de kits para fabricação de bebidas não se caracterizam como uma mercadoria única.

48. Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir (Anexo Único – Parte 1 da Instrução Normativa nº 807, de 11/01/2008), que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado:

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.

49. O dispositivo mencionado no parágrafo anterior foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a classificação de produtos com as

mesmas características dos kits para fabricação de bebidas produzidos no Brasil.

50. O texto da análise do CCA, cuja tradução juramentada foi providenciada pela fiscalização, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles. (e-fl. 11)

Inicialmente cabe reproduzir trechos onde o CCA/OMA discorre de forma clara quanto o histórico da consulta formulada por alguns países membros da Convenção do SH acerca da classificação das bases de bebidas constituídas por diferentes componentes.

CLASSIFICAÇÃO DE BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES IMPORTADOS EM CONJUNTO EM PROPORÇÕES FIXAS EM UMA REMESSA

(Item C.I.6 em Agenda)

#### I. HISTÓRICO

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda Laranja e Concentrado de Pepsi-Cola. As cópias destas três cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.

2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

(...)

7. As bases das bebidas em questão consistem-se dos seguintes componentes:

Base da Bebida Fanta

Parte 1 — Predominantemente ácido cítrico seco (acima de 90%) e cor artificial.

Parte 1 B — Benzoato de sódio, em forma seca.

Parte 2 — Mistura de esteres (acetato de etilo, acetato de amuo, butirato de etilo, butirato de isoamila e outros), como sabores e cores artificiais em etanol (52% v/v) e álcool superior (conforme analisado por nossos químicos).

Concentrado de Mirinda Laranja -

M-3 Emulsão de Laranja

Água tratada Ocultado (w/w)

Goma arábica Ocultado (w/w)

BVO Ocultado (w/w)

Sabor natural Ocultado (w/w)

Cor artificial Ocultado (w/w)

Ácido cítrico Ocultado (w/w)  
Benzoato de sódio Ocultado (w/w)  
Ácido ascórbico Ocultado (w/w)  
Hidroxianisolbutilado Ocultado (w/w)

100,00

M-3 Acidulante de Laranja

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

100.00

Concentrado de Pepsi-Cola

- Concentrado de Pepsi-Cola "AB — OS"

- Concentrado de Pepsi-Cola "B2 — D"

8. A questão a ser considerada é se as bases das bebidas acima mencionadas deveriam ser classificadas sob uma única posição ou os componentes individuais deveriam ser classificadas separadamente.

(...)

10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que , quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota Explicativa à Regra 2 (a) determina que "Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a VI da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções."

11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a;

12.1 Misturas

12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes;

e

12.4 Produtos apresentadas em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.

14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que:

"Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferentes componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e

sejam mutuamente complementares e que , juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado." A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.

16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a "mercadorias apresentadas em sortidos".

17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.

18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

20. O Secretariado considera que os componentes individuais da Base da Bebida Fanta e Concentrado de Mirinda Laranja são classificáveis como segue:

Base da Bebida Fanta -

Parte I: posição 38.19 (posição HS 38.23);

Parte IB: posição 29.14 (posição HS 29.16) ou posição 38.19 (posição HS 38.23), dependendo do grau de pureza;

Parte 2: posição 22.09 (posição HS 22.08).

Concentrado de Mirinda Laranja

M-3 Emulsão de Laranja : posição 21.07 (posição HS 21.06)

M-3 Acidulante de Laranja: posição 38.19 (posição HS 38.23).

(...)

23. Os dois Comitês são convidados a decidir em relação a questão geral quanto a se os diferentes componentes das bases das bebidas em questão deveriam ser classificados em separado ou conjuntamente como um produto único.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Veja-se que ao final do relato histórico, o Secretariado da OMA, formado por oficiais técnicos de diferentes nacionalidades, externa sua opinião quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas. O Secretariado então convida os Comitês de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado, formado por representantes do países membros da Convenção do SH, a examinarem o caso.

DECISÕES DO COMITÊ DE NOMENCLATURA E DO COMITÊ DO SISTEMA HARMONIZADO INTERINO

1.O Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinaram a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa, levando em conta os comentários feitos nos Docs. 32.707, 32.735 e 32.850.

(...)

6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

7. No que concerne à classificação dos componentes individuais, devido à falta de informações suficientes, os Comitês julgaram-se incapazes de examinar a matéria. Consequentemente, concordaram em estudar esta matéria posteriormente nas próximas sessões com base nas informações a serem fornecidas pelos delegados durante a sessão intercalar. Assim sendo, o Delegado da Holanda declarou que sua Administração tinha alguma experiência em relação a tais bases de bebidas e enviaria ao Secretariado um documento contendo mais detalhes sobre os constituintes.

8. Finalmente, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão no comentário à Regra Interpretativa 3 (b), como um exemplo da não-aplicação desta Regra. O Secretariado apresentará uma minuta a ser julgada pelo Grupo de Trabalho Conjunto em sua sessão de março de 1986.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica a do Secretariado, ou seja, quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas.

Em decorrência de toda a discussão no âmbito do CCA/OMA, houve alteração das Notas Explicativas do SH, conforme abaixo.

NOTAS EXPLICATIVAS A HS E CCCN ALTERADA

Regra Interpretativa Geral 3 (b) Item (X)

No final, insira o novo parágrafo a seguir:

"Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos", nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo"

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RIG 3(b), devendo ser classificadas de forma separada.

A determinação da Convenção do SH de classificar os componentes de forma individual oficializada nos anos 80 continua válida conforme consta atualmente da Regra Interpretativa Geral 3 (b) item (XI).

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.

NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Instrução Normativa RFB nº 1788, de 08.02.2018 (DOU de 14.02.2018).

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas nacionais sem competência legal para interpretar a Convenção do SH ou os laudos técnicos de renomados institutos, em nada modificam o entendimento dos países membros da Convenção do SH.

O Brasil é signatário da Convenção do SH e tem a obrigação de harmonizar a classificação fiscal adotada em seu território aduaneiro com os demais países membros. Note-se que a harmonização dos códigos do SH é relevante para estatísticas, políticas comerciais, controles administrativos, dentre outros, ultrapassando discussões de natureza tributária.

A lide está restrita a assunto resolvido na seara da classificação fiscal resolvida na década de 80 e mundialmente anunciada por meio das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). A NESH é publicada nos diversos idiomas dos países signatários, estando disponível para consulta/compra na internet (<http://wcoomdpublishings.org/>).

Assim, o entendimento majoritário da turma de julgamento alinha-se com a posição das partes signatárias da Convenção do SH expressados no âmbito do CCA/OMA.

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

Assim, tem razão a Fiscalização quando diz que a classificação dos kits/concentrados de refrigerantes deve se dar de forma individualizada para cada um de seus componentes, classificação essa que deverá priorizar a aplicação da RGI-1, em combinação com a RGI-6 (para fins de classificação na subposição adequada) e com a RGC-1 (para fins de classificação no item e subitem adequados), e, eventualmente, com a RGC/TIPI-1 (para fins de enquadramento em “ex” tarifário, se for o caso).

Quanto ao argumento trazido pela AMBEV de que *“a conclusão sobre se os produtos em causa se enquadram ou não de forma única no código 2106.90.10 EX 01 inserido na RG1 deve decorrer da interpretação do conteúdo do próprio EX 01 sem qualquer invocação da Nota XI da RG3 b), seja em razão da reconhecida prioridade da RG1, seja em razão da especificidade do EX 01 que afasta a aplicação da genérica Nota XI da RE 3 b)”*, ele não poderia estar mais equivocado.

Para que possamos cogitar o enquadramento de uma determinada mercadoria em um “ex” tarifário estabelecido na TIPI, é preciso que antes, à luz das regras do Sistema

Harmonizado de Codificação de Mercadorias, tenha sido definido que a mercadoria se classifica naquela posição, naquela subposição, naquele item e naquele subitem ao qual o “ex” tarifário esteja associado.

A RGC/TIPI-1 não deixa dúvidas quando determina a aplicação das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado para que seja definido, no âmbito de cada código, o “ex” porventura aplicável, esclarecendo que somente são comparáveis “ex” de um mesmo código:

#### **REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)**

1. As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.

Em outras palavras, para que se possa utilizar a RGI-1 para a definição do “ex” tarifário aplicável, é preciso que, antes, haja a classificação da mercadoria naquele item específico da TIPI que abrigue o referido “ex” tarifário.

Em relação ao que aqui se discute, já vimos que os kits/concentrados de refrigerantes, por expressa determinação do Sistema Harmonizado, deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits, de tal forma que só poderíamos cogitar a aplicação do EX 01 do código TIPI 2106.90.10 para aqueles componentes dos kits que sejam individualmente classificados no código TIPI 2106.90.10.

No caso dos autos, a Fiscalização classificou as partes (preparações) líquidas dos kits/concentrados de refrigerantes nesse código TIPI 2106.90.10, sem enquadramento em qualquer dos “ex” tarifários associados, tendo fundamentado sua decisão, no Relatório de Ação Fiscal nº 02 (e-fls. 62 e 63), nas seguintes razões:

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

57.1 - - "1º fundamento": definições baseadas na legislação brasileira (textos do Ex 01 e do Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI e de artigos do RIPI).

57.2 - - "2º fundamento": definições baseadas na legislação internacional sobre classificação fiscal (em especial, RGI/SH e NESH). Note-se que as NESH da posição 21.06 abrangem as preparações classificadas no caput do código 2106.90.10 da TIPI, que foi o código indicado pela fiscalização para a maior parte das preparações oriundas da ZFM.

57.3 - - "3º fundamento": as mercadorias usualmente chamadas de “concentrados” são soluções prontas para, mediante diluição, resultarem no produto final (o detergente concentrado nada mais é do que a forma concentrada do detergente,

assim como o suco concentrado é a forma concentrada do suco). Cada produto pronto para consumo resulta da diluição de um único concentrado.

57.4 - “4º fundamento”: conceito de “concentrado” e de “capacidade de diluição” de acordo com a literatura da química (esta fiscalização juntou ao presente processo pareceres emitidos pelo LA Falcão Bauer). A “capacidade de diluição” referida no texto do Ex 01 (e também do Ex 02) do código 2106.90.10 é um método de expressão da concentração. Quando a TIPI prevê que o concentrado deve apresentar determinada capacidade de diluição medida em partes da bebida por parte de concentrado, NÃO está indicando que é suficiente uma mera análise da relação entre o peso/volume do insumo e o peso/volume da bebida final. Se assim fosse, a TIPI usaria a palavra “peso” ou “volume”.

57.5 - “5º fundamento”: conceito de “concentrado” de acordo com a legislação técnica brasileira relativa a bebidas (esta fiscalização juntou ao presente processo três Ofícios do MAPA que deixam claro que as definições constantes da legislação técnica podem ser utilizadas na avaliação do tipo de preparação que se caracteriza como um “concentrado”, mesmo que tal preparação seja destinada para uso industrial).

57.6 - “6º fundamento”: análise de trechos retirados de livros técnicos sobre a indústria de bebidas. Um deles descreve procedimentos muito semelhantes aos que são executados no Brasil pelos fornecedores instalados na ZFM, confirmando que a “base da bebida” (“beverage base”) e suas “partes” individuais são consideradas como ingredientes das bebidas, e não como concentrados. Referido livro também define que o concentrado (“concentrate”) e o xarope composto (“final syrup”) são preparações líquidas contendo TODOS OS INGREDIENTES da base da bebida.

A AMBEV não contrapõe de forma direta os argumentos da Fiscalização de que as partes (preparações) líquidas dos kits/concentrados de refrigerantes não podem ser enquadradas no EX 01 do código TIPI 2106.90.10, mas parece tangenciar uma defesa quando, na e-fl. 3802, critica um dos argumentos da Fiscalização:

De maneira totalmente contraditória, no entanto, constou no próprio Relatório de Ação Fiscal 02 que:

*“177) Assim, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias.*

*(...)*

*“241) Sob qualquer ângulo que se analise a questão, nenhuma das preparações líquidas recebidas pela fiscalizada pode ser identificada como o concentrado referido no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.”*

**Ora, se 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, sendo as partes líquidas dos concentrados em questão todas vendidas já devidamente misturadas pela Pepsi é óbvio que cai por terra a objeção de que nenhuma das preparações líquidas recebidas pela Ambev poderia ser identificada como o concentrado referido no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.**

Além disso, no tópico “1.1.3 – DA CAPACIDADE DE DILUIÇÃO DOS CONCENTRADOS” (e-fls. 3805 a 3809), aparentemente se referindo à classificação dos kits/concentrados de refrigerantes, vistos como produto único, mas contradizendo os argumentos da Fiscalização expostos no Relatório de Ação Fiscal nº 02 na parte que fundamentava a impossibilidade de classificação das preparações individuais no EX 01 do código TIPI 2106.90.10 (e-fls. 108 a 121), a AMBEV defende que “*as disposições estabelecidas pelos EX 01 e 02 da posição 2106.90.10 não exigem relação direta e imediata entre o concentrado e a bebida*”, de tal sorte que deveria ser adotada a classificação no EX 01 do código TIPI 2106.90.10:

E com a intenção de reforçar o alegado erro de classificação fiscal das preparações compostas também sob o enfoque de suas respectivas capacidades de diluição, a fiscalização alega, sem especificar a qual concentrado se refere, que:

*“263) O xarope composto industrializado por AMBEV possui TODAS as características aqui citadas, seja ele um insumo, seja um produto final. Por isto, deve ser identificado como o concentrado do Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI.*

*264) Já as preparações líquidas oriundas da ZFM se constituem em soluções que resultam no verdadeiro concentrado para refrigerantes. Elas não estão prontas para, mediante diluição, resultarem no produto final (a bebida), não têm relação direta e imediata com a bebida, e não contêm todas as substâncias que caracterizam a bebida.*

*(...)*

*273) Assim, os destaques “Ex” do código 2106.90.10 tratam da forma concentrada de uma bebida da posição 22.02, **devendo conter todos os seus extratos e aromas**, a fim de que seja capaz de, por diluição, resultar na bebida a ser consumida.*

*(...)*

*275) Ao utilizar um método de expressão da concentração medido em partes da bebida por parte de concentrado, a TIPI está indicando a existência de uma relação direta e imediata entre a solução concentrada e a bebida, que é solução resultado da diluição. Tal entendimento foi confirmado pelo Parecer Técnico nº 014/2018 (ver resposta ao quesito 2).*

*276) Esclareça-se que a expressão “relação direta e imediata” foi aqui utilizada para descrever a proximidade entre a mercadoria que normalmente é identificada como “concentrado” e a preparação resultante de sua diluição, característica que pode ser observada no texto dos*

*destaques “Ex” do código 2106.90.10 da TIPI, e também nos fundamentos da Química, na legislação técnica brasileira relativa a bebidas e em mercadorias de outros setores.*

(...)

***279) As preparações oriundas da ZFM são utilizadas na fabricação do xarope composto, que é um produto industrializado, mesmo quando se constitui em produto intermediário (artigo 3º do RIPI/2010). O refrigerante é um outro produto, também com classificação fiscal própria na TIPI.”***

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

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

E no mesmo contexto, constou da r. decisão recorrida:

*“Os produtos fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA não são “concentrados”; formam um kit de produtos e não constituem uma preparação composta, pois se apresenta com várias embalagens (cada uma delas pode se configurar com uma preparação composta, mas não se consideradas individualmente); também não se caracterizam como extrato concentrado ou sabor concentrado, pois a mera dissolução em um líquido ou em outro alimento não resultará numa bebida que possa ser consumida; no mesmo sentido, se os ingredientes do kit forem diluídos, não apresentarão as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o alimento na concentração normal; **disto resulta que os kits insumo para bebidas não possuem capacidade de diluição.”***

(...)

*Assim, pelas descrições acima fica evidente a impropriedade das conclusões apresentadas pela fiscalização ao afirmar que “As preparações oriundas da ZFM são utilizadas na fabricação do xarope composto” uma vez que, como demonstrado, trata-se apenas de uma das fases indissociáveis do processo de obtenção das bebidas prontas para consumo vendidas pela Ambev a partir das preparações compostas.*

(...)

***Veja-se bem: se aprovado, “o xarope composto é liberado para continuar no processo”, não sendo verdadeira portanto a afirmação do fisco de que o emprego das preparações compostas resultaria apenas na sua produção. Não! Como o xarope composto é obtido a partir das preparações compostas, sendo ele parte indissociável das bebidas prontas é imediato inferir que a produção destas bebidas só existe em razão do emprego daquelas preparações compostas.***

*Pela leitura do Parecer do INT juntado às fls. 814/842 bem se vê que o xarope composto é obtido pela junção:*

- i) de partes que compõem o kit já diluído;*
- ii) do xarope simples formado a partir de açúcar e água; e*
- iii) da adição de uma quantidade de água, de acordo com a receita de cada bebida.*

*Deste modo, é claro que é absolutamente impossível isolar o xarope composto para alegar que “As preparações oriundas da ZFM são utilizadas na fabricação do xarope composto”, sendo certo ainda, de todo modo, que uma simples leitura da legislação em questão revela que em momento algum é exigida relação direta e imediata entre o concentrado e a bebida final para efeito de sua capacidade de diluição, ao contrário da interpretação aleatoriamente apresentada pela fiscalização.*

Novamente, tem razão a Fiscalização.

A AMBEV em momento algum de seu Recurso Voluntário contradiz a conclusão a que chegou a Fiscalização de que as partes (preparações) líquidas dos kits/concentrados de refrigerantes devem ser classificadas no código TIPI 2106.90.10. A divergência que pode existir diz respeito ao enquadramento, ou não, dessas partes (preparações) líquidas no EX 01 do referido código.

Vejamos então, para começar, do que trata o código TIPI 2106.90.10 e, mais especificamente, do que trata o seu EX 01:

2106.90.10 Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas

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

Não se discute no processo se as partes (preparações) líquidas dos kits/concentrados de refrigerantes são “preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas”. A Fiscalização disse que são e a AMBEV não apresentou objeções a essa conclusão. A questão a ser respondida é se essas partes (preparações) líquidas, de forma individual, atendem

ao que dispõe o EX 01, que prevê que os produtos ali classificados tenham as seguintes características:

- Sejam preparações compostas;
- Não sejam alcoólicos;
- Sejam concentrados (extratos ou sabores);
- Sejam próprios para a elaboração de bebida de posição 22.02; e
- Tenham capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

E o que é muito claro de tudo o que foi trazido ao processo é que as partes (preparações) líquidas dos kits/concentrados de refrigerantes não podem ser consideradas, individualmente, como concentrados para a elaboração de refrigerantes.

Não podem porque não é possível, a partir da diluição de uma dessas partes (preparações) líquidas, a obtenção de refrigerante.

O concentrado a que se refere o EX 01 do código TIPI 2106.90.10 só será obtido, no caso analisado nos autos, após a mistura dos componentes dos kits/concentrados de refrigerantes, observado o processo produtivo apresentado no relatório nº 000.130/17, emitido pelo INT a pedido de AMBEV.

Então, não podem as partes (preparações) líquidas dos kits/concentrados de refrigerantes ser enquadradas no EX 01 do código TIPI 2106.90.10.

A própria AMBEV, de alguma forma, parece reconhecer isso, uma vez que, ao defender a classificação dos kits/concentrados de refrigerantes de forma unitária trouxe, ao menos por duas vezes, o argumento de que, se prevalecesse a interpretação da Fiscalização de que os componentes dos kits/concentrados de refrigerante devem se classificar de forma individual, e não como produto único, não haveria razão para a existência dos “ex” tarifários do código TIPI 2106.90.10:

Isto porque como já referido os Ex tarifários objetivam conferir tratamento **diferenciado a determinados produtos de modo que a prevalecer o entendimento da fiscalização os Ex 01 e 02 da Posição NCM 21.06.90.10 se tornariam sem utilização alguma.**

(...)

De fato, são diversas as menções públicas ao enquadramento dos insumos para a fabricação de refrigerantes no Ex 01 da posição 2106.9010 da Tipi, e se não existem refrigerantes que não tenham em sua composição acidulantes e conservantes, por exemplo, que não podem ser embalados conjuntamente com os demais componentes dos concentrados para que se preservem as

propriedades físico e químicas das bebidas, a única conclusão a que se chega é de aquele o Ex 01 da posição 2106.9010 se aplica e sempre se aplicou aos concentrados produzidos pela PEPSI e utilizados pela Ambev na fabricação de seus refrigerantes. **Do contrário, aquele Ex tarifário simplesmente não teria razão de existir!**

Embora não haja relevância para a solução do presente caso, é preciso destacar, a título de informação, que, embora a AMBEV tente vincular o EX 01 do código TIPI 2106.90.10 unicamente aos kits/concentrados de refrigerantes vistos com produtos únicos, há exemplos da aplicação desse “ex” tarifário a outras preparações compostas. A Solução de Consulta Cosit nº 98.163/2018, por exemplo, estabelece o enquadramento nesse EX 01 para o produto examinado:

**ASSUNTO: Classificação de Mercadorias**

**EMENTA: Código NCM: 2106.90.10 Ex 01 da Tipi**

**Mercadoria:** Preparação para elaboração de refresco, mediante diluição em água (16 partes de refresco para 1 parte da preparação), composta de polpa de maracujá, água, aroma natural de maracujá, metabissulfito de sódio, benzoato de sódio, betacaroteno, ácido cítrico e goma xantana, apresentada em garrafa de plástico com 500 ml ou 980 ml, denominada “concentrado líquido para refresco de fruta”.

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** RGI 1 (texto da posição 21.06), RGI 6 (texto da subposição 2106.90) e RGC 1 (texto do item 2106.90.10), da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125/2016, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950/2016, e alterações posteriores.

Por fim, deixo de contrapor de forma pormenorizada os demais argumentos trazidos pela AMBEV em relação à classificação dos kits/concentrados de refrigerantes<sup>1</sup>, por não serem capazes de infirmar a conclusão alcançada, e, especialmente, por entender que a análise feita no âmbito do CCA (atual OMA) sobre a classificação desses produtos, e a decisão lá tomada para incluir o item XI nos comentários à RGI-3 (b), já demonstram a sua total improcedência (dos argumentos).

Diante de todo o exposto, nego provimento na matéria para manter a classificação dos kits de refrigerante de forma individualizada, a partir de cada um de seus componentes, e não como se produtos únicos fossem, mantendo a classificação fiscal adotada pela Fiscalização para cada um dos componentes dos kits.

**Da classificação fiscal – Do Parecer do INT**

<sup>1</sup> Deixo de analisar, além dos demais argumentos trazidos neste tópico, os argumentos trazidos nos tópicos “I.1.2 - DA INAPLICABILIDADE DA DECISÃO DOS ESTADOS UNIDOS REFERENTE À CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE KITS DE ALIMENTOS”; “I.1.4 - DO TRATAMENTO COMPLEMENTAR AMPLAMENTE ADMITIDO PELAS NOTAS EXPLICATIVAS DA NESH À POSIÇÃO 21.0”; e “I.1.5 – DAS REFERÊNCIAS À LEI Nº 8.918/1994, AO DECRETO Nº 6.871/2009 E AO REGULAMENTO TÉCNICO DO MAPA ANEXO À PORTARIA Nº 544, DE 16.11.1998”.

A AMBEV sustenta que as conclusões do Relatório Técnico nº 000.130/17, apresentado às e-fls. 814 a 842 e elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT, *“corroboram a classificação fiscal única dos concentrados para refrigerante na medida em que reconhecem expressamente que todos os componentes desses produtos são imprescindíveis para a determinação das características físicas dos refrigerantes”*.

Acrescenta ainda que *“as conclusões daquele laudo, no contexto de toda a fundamentação posta na impugnação e no presente recurso, apenas comprovam que ainda que sejam separados somente para fins de embalagem e transporte os ingredientes dos concentrados, esta mera circunstância não altera a realidade de que preenchem todas as condições para serem considerados efetivas preparações compostas”*.

Mas não tem razão a Recorrente.

Não está em questionamento se os componentes dos kits/concentrados de refrigerantes *“são imprescindíveis para a determinação das características físicas dos refrigerantes”*, mas sim se os kits/concentrados de refrigerantes adquiridos pela AMBEV devem ser classificados a partir de cada um de seus componentes ou se devem ser classificados como produtos únicos.

E a resposta a esta questão já foi dada no tópico anterior, quando foi analisada a decisão tomada no âmbito do CCA (atual OMA) para a inclusão do item XI nos comentários à RGI-3 (b): **a classificação dos kits/concentrados de refrigerantes deve ser feita de forma individualizada para cada um dos seus componentes**.

Não obstante já termos a convicção a respeito da classificação dos kits/concentrados de refrigerantes adquiridos pela AMBEV, vale a pena darmos uma olhada atenta no Relatório Técnico nº 000.130/17, onde veremos que tanto os questionamentos feitos pela consulente quanto as respostas dadas pelo perito transbordam os limites que devem ser observados quando da elaboração de um laudo ou de um parecer técnico.

Nesse sentido, convém lembrar que, nos termos do que dispõem o caput e o § 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, os laudos e os pareceres técnicos só devem ser considerados em seus aspectos técnicos, o que não inclui a classificação fiscal da mercadoria.

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

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

...

Em outras palavras, o laudo deveria identificar a mercadoria, e não tentar classificá-la à luz do Sistema Harmonizado.

Ainda sobre a matéria, reproduzo excerto do voto condutor do Acórdão 3401-004.380, de relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan, que bem diferencia a atividade técnica desenvolvida pelo perito da atividade jurídica desenvolvida pelo responsável pela classificação.

## **2. Da classificação de mercadorias - aspectos técnicos e jurídicos**

É notório que a classificação de mercadorias é hoje tema complexo, que demanda atenção de especialistas na matéria. No entanto, não se pode confundir especialistas em classificação de mercadorias com especialistas em informar o que são determinadas mercadorias (em geral, peritos). Essas duas categorias parecem ser confundidas nos quesitos efetuados pela fiscalização.

O perito não tem a função de classificar mercadorias na nomenclatura. O perito químico, por exemplo, tem a função de, a partir de análise da composição de determinada mercadoria, informar qual é seu nome técnico e quais são suas características. Esses aspectos são eminentemente técnicos.

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

Tais atividades não se confundem.

Mas voltando ao Relatório Técnico nº 000.130/17, observemos a primeira pergunta feita pela consulente e a resposta dada pelo perito:

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

R: Segundo a NESH – Notas do Sistema Harmonizado, as preparações compostas podem ser definidas como: “As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc).”

Como se percebe, a pergunta não busca esclarecer qualquer aspecto técnico da mercadoria, mas tão somente esclarecer o alcance de aplicação do EX 01 do código TIPI 2106.90.10. A resposta, por sua vez, não traz qualquer informação técnica que sirva para identificar a mercadoria a ser classificada (até porque a pergunta não foi direcionada nesse sentido), mas tão somente reproduz parte das Notas Explicativas da posição 21.06, sem esclarecer a possibilidade de classificação de preparações alimentícias em outras posições do Sistema Harmonizado.

**21.06 - Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.**

2106.10 - Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas

2106.90 - Outras

**Desde que não se classifiquem noutras posições da Nomenclatura**, a presente posição compreende:

A) As preparações para utilização na alimentação humana, quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.).

B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc.) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).

Vejamos agora o segundo e o terceiro questionamentos:

2. É correto afirmar que só estão compreendidas na descrição contida no referido Ex os extratos concentrados ou sabores concentrados prontos e acabados, que estejam aptos para consumo final mediante simples adição de água? Ou também estão compreendidos no referido Ex 01 os extratos concentrados ou sabores concentrados que ainda necessitem passar por processo industrial adicional para que o produto resultante se torne apto para consumo final, com ou sem adição de água?

R: O referido Ex 01, trata de '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 de bebida para cada parte do concentrado', não apresentando descrição que os extratos concentrados ou sabores concentrados sejam indicados apenas para produtos prontos e acabados, que estejam aptos para consumo final mediante simples adição de água. O referido Ex também não menciona a forma de obtenção das bebidas, seja ela com ou sem processo industrial. A NESH no item 7) da posição 21.06 trata das '...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. 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, com ou sem 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 se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.’ (grifo nosso). Como colocado em destaque, essas preparações podem ser obtidas pela simples diluição em água, mas não está excluída a possibilidade de passarem por um processo industrial, já que as mesmas podem não conter a totalidade dos ingredientes, segundo esta nota da NESH. Tal como se apresentam, estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, ou seja, na prática elas ainda necessitam passar por processo industrial adicional para que o produto resultante se torne apto para consumo final.

3. Estão compreendidos na descrição contida no referido Ex 01 os extratos concentrados ou sabores concentrados que contenham apenas parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizem uma determinada bebida?

R: Sim. A descrição do 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 de bebida para cada parte do concentrado’ compreende os sais e ácidos (insumos) que compõem a parte sólida dos kits, na medida em que estes são sabores concentrados e possuem funções específicas que interferem diretamente no sabor e características de cada bebida. Como reproduzido no quesito anterior o trecho da NESH esta posição inclui ‘diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc. Estas preparações contêm a **totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes** que caracterizam uma determinada bebida.’(grifo nosso).

Também em relação a esses questionamentos podemos observar um desvirtuamento do que deveria ser um laudo técnico. As perguntas feitas pela consulente dizem respeito, novamente, ao alcance do EX 01, não havendo referência a qualquer aspecto técnico relacionado com a mercadoria a ser classificada. As respostas do perito, por sua vez, ultrapassam os limites permitidos a um laudo técnico quando buscam interpretar o que está compreendido no EX 01.

O quarto questionamento feito pela consulente diz respeito às partes (preparações) líquidas que compõem os kits, sendo que a resposta dada pelo perito esclarece que *“após concentração, tais preparações serão combinadas com outros elementos (por exemplo, caramelo) e solução diluente para obtenção do concentrado final utilizado na determinação do sabor das bebidas”*. Ou seja, as partes (preparações) líquidas não são concentrados.

4. Os conteúdos líquidos que integram, em bombonas, os kits de concentrados destinados à fabricação de bebidas podem ser considerados preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), na

medida em que possuem aromas e/ou extratos utilizados na determinação do sabor das bebidas?

R: Sim. Os conteúdos líquidos que integram, em bombonas, os kits de concentrados utilizados pela Consulente são preparações compostas, cujas composições são obtidas através da mistura de extratos e bases de frutas diversas, (mix de frutas). Após concentração, tais preparações serão combinadas com outros elementos (por exemplo, caramelo) e solução diluente para obtenção do concentrado final utilizado na determinação do sabor das bebidas. Os aromas garantem as características da bebida, tornando-a única em relação ao sabor e odor. A forma de obtenção do conteúdo líquido que compõe os kits está descrita no parágrafo 41 ao parágrafo 45 deste Parecer.

O quinto questionamento feito pela consulente diz respeito à parte sólida dos kits/concentrados de refrigerantes, e pouco acrescenta à discussão dos autos:

5. Os sais e ácidos que integram os kits de concentrados destinados à fabricação de bebidas podem ser considerados preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), na medida em que contribuem para a determinação do sabor das bebidas?

R: Os sais e ácidos que integram os kits para fabricação dos refrigerantes, são sabores concentrados e fazem parte, juntamente com os outros ingredientes, dos produtos que caracteristicamente contribuem para a determinação do sabor das bebidas conforme pode ser verificado na Tabela 1. Existe uma correlação de compostos químicos e os sabores. O sabor azedo é resultante da presença de íons  $H^+$ , sendo proporcional à concentração hidrogeniônica e à solubilidade da substância. O sabor salgado é associado à presença de compostos inorgânicos ou iônicos de baixa massa molecular. O sabor amargo está associado a íons do sal de elevada massa molecular. O sabor doce é associado à presença de compostos poli-hidroxilados de baixa massa molecular, mas outros agrupamentos químicos podem conferir sabor doce intenso à substância. O sabor adstringente e meio amargo é típico de substâncias básicas ou alcalinas. Durante a visita técnica a equipe do INT solicitou a Consulente que diluísse todos os componentes separadamente na proporção que são utilizados na bebida final, para que fosse feita a análise sensorial dos mesmos, segundo a orientação das normas específicas para análise sensorial. Os técnicos do INT perceberam o sabor de cada um dos produtos que estão apresentados na tabela abaixo. Esses produtos são sabores concentrados na medida em que são necessárias diluições muito superiores a 10 vezes para se obter o produto pronto para ser consumido, conforme apresentado na Tabela 2 do quesito 6.

Por fim, o sexto questionamento da consulente trata da capacidade de diluição das partes líquidas e das partes sólidas dos kits/concentrados de refrigerantes, consideradas tanto em conjunto quanto separadamente, característica essa que sequer foi levada em consideração por este relator para a tomada de decisão a respeito da classificação que se encontra em discussão nos autos.

6. Os componentes líquidos, sais e ácidos que integram os kits de concentrados destinados à fabricação de bebidas possuem, tanto em conjunto quanto individualmente, capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida pronta, para cada parte dos concentrados?

R: Sim. Os componentes líquidos, sais e ácidos que integram os kits de concentrados destinados à fabricação de bebidas possuem, tanto em conjunto quanto individualmente, capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida pronta, para cada parte dos concentrados. A capacidade de diluição pode ser observada na última coluna da Tabela 2, obtida junto a Consulente e cujo processo foi acompanhado pela equipe técnica do INT. Ela apresenta a quantidade de cada matéria-prima inicial e o volume obtido após a diluição e obtenção do refrigerante pronto.

A Tabela 2 apresenta a coluna Concentrado correspondente as quantidades em kg dos componentes dos kits (partes) com o respectivo somatório, seguido do múltiplo mínimo (kit) a ser utilizado por receita, ou seja, quantidade mínima de kit a ser utilizado para obter cada um dos refrigerantes e a base unitária (kit) de cálculo para determinação do rendimento do produto e posterior cálculo do fator de diluição (rendimento do produto/base unitária) para obtenção de rendimentos de produção.

Feita essa análise, é de se concluir que os três primeiros quesitos respondidos pelo Relatório Técnico nº 000.130/17 são absolutamente incompatíveis com o que se espera de um laudo técnico, enquanto os três últimos quesitos respondidos não trazem qualquer acréscimo técnico à discussão que possa modificar o entendimento da classificação dos kits de refrigerantes, analisada e definida pelo então CCA (atual OMA) ainda na década de 1980.

Por fim, também neste tópico, deixo de contrapor de forma pormenorizada os demais argumentos trazidos pela AMBEV em relação à classificação dos kits/concentrados de refrigerantes<sup>2</sup>, por não serem capazes de infirmar a conclusão alcançada, e, especialmente, por entender que a análise feita no âmbito do CCA (atual OMA) sobre a classificação desses produtos, e a decisão lá tomada para incluir o item XI nos comentários à RGI-3 (b), já demonstram a sua total improcedência (dos argumentos).

Isso posto, nada a prover na matéria.

### **3. Da classificação fiscal – Do Parecer Normativo CST 863/71**

Em outra linha de argumentação, a AMBEV tenta convencer que *“a própria Receita Federal, ao responder consulta formulada pela Coca-Cola, reconheceu textualmente que se classificam em código único preparados compostos produtos formados pela junção de um extrato vegetal a ácido láctico, tartárico, cítrico ou fosfórico, ou seja, de substâncias puras, e sumos de frutas e óleos essenciais”*.

<sup>2</sup> Deixo de analisar os argumentos relativos: à classificação de cola epóxi; à classificação de preparações capilares; ao parecer elaborado pela empresa de auditoria independente EY; e às conclusões de Francisco P.R. Garcia, químico e consultor Independente em Classificação Tarifária de Mercadorias.

Explica ela que, “ao analisar a classificação fiscal de “Extrato Vegetal Líquido” utilizado na fabricação de refrigerantes da Coca-Cola, o Coordenador do Sistema Tributário – CST - emitiu o **Parecer Normativo 863/71** para expressamente reconhecer que aquele extrato, adicionado de agentes de conservação como o ácido láctico e o ácido tartárico, dentre outros, **é um preparado composto para fabricação de bebidas CLASSIFICADO EM UM CÓDIGO ÚNICO DA TIPI,** qual seja, à época o código 21.07.02.00 para preparados com álcool, e o código 22.09.99.00, na hipótese de não haver álcool na composição do concentrado”.

Defende ser “**inequívoco que o Parecer Normativo CST 863/71 é norma com poder vinculante aos órgãos da administração tributária, que não poderia, portanto, ser contrariado pela fiscalização no caso concreto em evidente alteração do critério que ela própria já adotou ao classificar em código único da TIPI as preparações compostas para fabricação de refrigerantes formadas por componentes que não podem ser previamente misturados entre si**”.

Cita ainda a Decisão nº 287, de 17/09/1985, da Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal, que reforçaria esse entendimento expresso no Parecer Normativo 863/1971.

Mas também neste ponto a razão não socorre a Recorrente.

O referido Parecer Normativo 863 foi publicado pela RFB no ano de 1971, enquanto a referida Decisão nº 287 foi publicada em 17/09/1985, antes, portanto, da decisão do antigo CCA (atual OMA) sobre a classificação dos kits de refrigerantes (05/1986), da entrada em vigor do Sistema Harmonizado em nível internacional (1986) e da efetiva utilização do Sistema Harmonizado pelo Brasil (1989), de tal sorte que esse Parecer Normativo 863/1971 e essa Decisão nº 287/1985 há muito tempo se encontram derogados, não se prestando a estabelecerem a classificação dos kits/concentrados de refrigerantes nos dias atuais.

Nesse sentido, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

#### **Da classificação fiscal – Dos precedentes jurisprudenciais**

Na sequência, a AMBEV invoca um precedente judicial da 3ª Vara Federal da Amazônia, que teria reconhecido que as preparações compostas para fabricação de refrigerantes classificam-se em posição única da TIPI, bem como algumas decisões deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais neste mesmo sentido.

Sobre as decisões do Poder Judiciário, é preciso que se esclareça que, nos termos do art. 99 do RICARF/2023, aquelas que são de observância obrigatória por parte deste Colegiado são as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo STF, ou pelo STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, de tal forma que a decisão da 3ª Vara Federal da Amazônia, trazida aos autos pela Recorrente, não vincula este Colegiado.

Sobre as decisões deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é despidendo referir que também elas não vinculam este Colegiado. Mas é relevante lembrar que, conforme

vimos anteriormente, as decisões mais recentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais mostram um alinhamento entre as turmas da 3ª Seção de Julgamento no sentido de classificar cada um dos componentes desses “kits” em seu próprio código da TIPI, e não como produto único na posição 21.06.90.10 EX. 01.

Isso posto, nego provimento na matéria.

### **Da responsabilidade**

A AMBEV busca afastar sua responsabilidade sobre o crédito constituído pela Fiscalização argumentando que *“a classificação fiscal que adotou para escrituração dos créditos glosados pela fiscalização foi exatamente aquela que consta das notas fiscais emitidas pelo fabricante fornecedor já que é ele o efetivo detentor das informações técnicas quanto ao produto que comercializa”, “sendo certo que não cabe à Recorrente, na qualidade de mera adquirente, questionar tal enquadramento”*.

Sustenta não haver *“dúvidas de que a responsabilidade pela correta classificação de uma mercadoria é exclusivamente do seu produtor/alienante, e jamais do adquirente”*, e traz jurisprudência deste Conselho Administrativo Fiscal neste sentido.

Essa também não é uma matéria nova neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que já teve a oportunidade de prolatar inúmeras decisões em sentido contrário ao que defende a Recorrente.

Recentemente, em 10/04/2024, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais teve a oportunidade de analisar Recurso Especial interposto contra o Acórdão nº 3301-005.546, que versava exatamente sobre o tema aqui discutido.

Nesse julgamento, a matéria restou pacificada pela 3ª Turma da Câmara Superior, que, por **unanimidade de votos**, negou provimento ao Recurso Especial.

Por refletir o meu entendimento, reproduzo e adoto como razões de decidir, o voto prolatado pelo i. Conselheiro Rosaldo Trevisan no julgamento realizado pela 3ª Turma da Câmara Superior em 10/04/2024 (Acórdão nº 9303-015.038):

### **Do mérito**

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência interpretativa, trata sobre a (in)existência de obrigação para o adquirente da mercadoria de verificar a correção da classificação fiscal consignada pelo fornecedor do produto na respectiva Nota Fiscal de entrada.

No Acórdão recorrido, ao interpretar o art. 62 da Lei nº 4.502/1964, concluíram unanimemente os julgadores que a classificação fiscal está inserida na redação do texto vigente, sendo dever do adquirente verificar se os documentos fiscais satisfazem todas as prescrições legais e regulamentares. Defendeu-se que a interpretação do dispositivo não deve se restringir apenas aos aspectos formais do documento fiscal, mas também abrange a análise de seu conteúdo, como a

descrição do produto, o valor, o peso e a classificação fiscal, devendo o adquirente comunicar ao Fisco e ao fornecedor qualquer incorreção.

No Recurso Especial, o Contribuinte alega que o art. 62 da Lei nº 4.502/1964 não estabelece a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada na nota fiscal, que os regulamentos de IPI de 2002 e o de 2010 (atual) expressamente suprimiram essa obrigação; e (c) o CARF está vinculado ao disposto nos regulamentos de IPI (Decretos), por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, e do art. 62 do RICARF, sendo a única conclusão jurídica e lógica possível no sentido de que não está contida na expressão “...*prescrições legais e regulamentares*” a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada da nota fiscal.

No Relatório Fiscal, afirma o Fisco que houve erro **na classificação fiscal** do produto fornecido pela RECOFARMA, o que permite a glosa do crédito, pois a **classificação correta tem uma alíquota igual a 0 (zero)**. Assim, não haveria crédito, já que o valor do IPI calculado sobre os produtos, como se devido fosse, seria zero. O fisco, recorde-se, realizou a coleta dos “kits” elaborados pela RECOFARMA, bem como juntou aos autos fotos dos “kits” (fls. 302 a 313; 343 a 359), solicitando Laudo Pericial pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, identificando os ingredientes contidos em cada parte dos “kits”, sendo os resultados anexados ao presente processo (fls. 64 a 101).

Concluiu a Fiscalização que estes produtos devem ser classificados no código 2106.90.10, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota é ZERO. Confira-se trecho do Relatório Fiscal (fl. 32 e 36):

“(...) A **alíquota** da citada exceção tarifária (“**Ex 01**”) vigente à época dos fatos (4º trim./2012 – 4º trim./2013) **era de 20%** (Decreto nº 7.660, de 23/12/2011, alterado pelos Decreto nº 7.742, de 30/05/2012), com redução de 50% nos termos do Decreto nº 8.017, de 17/05/2013 (concentrados que contenham extrato de semente de guaraná)”.

“(...) No caso de componentes que correspondam a uma mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes, deve ser aplicado o código 2106.90.90, reservado às “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, **também tributado à alíquota zero do IPI**.

É dizer, ainda que, contrariamente ao que foi demonstrado alhures, fosse possível aplicar-se a isenção de que trata o art. 237, c/c art. 95,III, ou do art. 81, II (amparado por decisão judicial, conforme entendimento da fiscalizada) do RIPI/2010, a CMR não poderia creditar-se do valor do IPI calculado, como se devido fosse, sobre a aquisição de kits de concentrados da RECOFARMA, **haja vista que o valor do imposto “como se devido fosse” é zero!** (grifo nosso)

O Contribuinte afirma que as Notas Fiscais emitidas pela RECOFARMA atendem a todos os requisitos, de forma que, na qualidade de adquirente de boa-fé teria direito à manutenção do referido crédito de IPI.

Primeiramente, cabe ressaltar que, em matéria tributária, a culpa ou o dolo do agente é, em regra, irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN.

De outro lado, alega-se que alguns dos Regulamentos do IPI anteriores (RIPI de 1972, 1979 e 1982), ao regulamentar o **art. 62 da Lei nº 4.502/1964**, traziam consigo uma disposição expressa de que a verificação das prescrições legais das notas fiscais incluíam a classificação fiscal, porém, na redação do RIPI 2002 (Decreto nº 4.544, art. 266) e na atual redação do art. 327 do RIPI/2010, tal especificação foi retirada do texto, que passou a ter a mesma redação do art. 62 da referida Lei nº 4.502/1964. Confira-se:

**Lei 4.502/1964:**

“Art. 62. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao sê-lo de controle, **bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares.**”

§ 1º **Verificada qualquer falta**, os interessados, a fim de se eximirem de responsabilidade, darão conhecimento à repartição competente, dentro de oito dias do recebimento do produto, ou antes do início do consumo ou da venda, se este se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria.”

(...) (grifo nosso)

**RIPI/2020 - Decreto 7.212/2010:**

“Art. 327. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).

§ 1º **Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria**, dentro de oito dias, contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor, conservando em seu arquivo cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

**§ 2º A comunicação feita com as formalidades previstas no § 1º exige de responsabilidade os recebedores ou adquirentes da mercadoria pela irregularidade verificada** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).” (...) (grifo nosso)

Como se vê, o art. 327 do RIPI/2010 nada mais faz do que reproduzir o art. 62 da Lei 4.502/1967, quando determina que o adquirente da mercadoria tem o dever legal de verificar se as mercadorias recebidas em seu estabelecimento “...estão acompanhadas dos documentos exigidos e se estes satisfazem a **todas as prescrições deste Regulamento**” (grifo nosso). E permite ao adquirente comunicar eventuais inconsistências (conforme § 1º).

No primeiro paradigma indicado (Acórdão nº 3401-003.751, de 26/04/2017), recorro que se tratava de caso de nulidade da autuação, na parte impactada pela discussão a respeito da classificação fiscal, em processo em que o autuante sequer remeteu a reclassificação a qualquer regra do Sistema Harmonizado, e a decisão de piso tratou do tema em uma página, com pouca tecnicidade. A falha no enquadramento e as deficiências do lançamento me levaram a acompanhar o relator, Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, inclusive no item referente à apropriação indevida de créditos, tendo em conta o destaque do fornecedor com alíquota que seria maior. Naquela ocasião, invocou o relator como fundamento o Acórdão nº 3402-00.719, em que o colegiado unanimemente assentou:

“OBRIGAÇÕES DOS ADQUIRENTES, RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A responsabilização do adquirente de produtos sujeitos ao selo de controle, que os receba sem tal condição, só se aplica quando a exigência seja identificável pela classificação fiscal aposta nos documentos de aquisição ou pela simples identificação da mercadoria. **Se, entretanto, a classificação fiscal, reconhecida em ato da própria SRF, indica tratar-se de produto não sujeito ao selo, eventual reclassificação fiscal, baseada em laudo técnico elaborado, apenas pode afetar o fabricante.**” (grifo nosso)

E destacou o relator do Acórdão nº 3401-003.751, após citar tal precedente, que “O caso concreto tratado pelo voto é justamente aquele do exemplo dado, em que a norma exige, de maneira expressa e cogente, um conhecimento específico da adquirente sobre seus fornecedores”, reconhecendo que, em casos específicos pode ser exigido do fornecedor a verificação da classificação da mercadoria.

Nesse raciocínio acompanhamos o relator, naquela ocasião, diante da precariedade do lançamento, e do afastamento do erro de classificação, com a declaração de nulidade, o que colocava em cheque a própria correção da alíquota adotada, e, por consequência, da alíquota referente ao crédito tomado.

Analisando caso diferente, e relativo ao mesmo sujeito passivo presente nestes autos (NORSA REFRIGERANTES S.A.), a própria 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 3401-005.943, em 27/02/2019, sob a relatoria do Cons. Lázaro Antônio Souza Soares, concluindo, majoritariamente (vencido apenas o Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco) que:

“RESPONSABILIDADE DO RECORRENTE POR ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO.

A autuação em nenhum momento teve por base a falta de conferência, pelo recorrente, da classificação fiscal adotada, bem como nenhuma multa regulamentar foi aplicada por não cumprimento desta exigência, mas tão somente a multa de ofício pelo não recolhimento do IPI devido.”

Por ter participado de ambos os julgamentos (Acórdão nº 3401-003.751, de 26/04/2017, e nº 3401-005.943, de 27/02/2019), acompanhei a evolução do entendimento do colegiado sobre o tema, separando o que seria uma imputação de responsabilidade por penalidade decorrente da ausência de cumprimento de uma obrigação da simples responsabilização por tomada de crédito indevido, em situações recorrentes e em que o conhecimento do fornecedor (inclusive de sua localização geográfica e de seu processo produtivo) afeta o benefício fiscal concedido.

Verificando o lançamento de que trata o presente processo, percebe-se que o adquirente não alega que a classificação apontada pelo fornecedor estava incorreta. Pelo contrário, o tema da classificação é debatido, entendendo a recorrente que o fornecedor havia aplicado o código NCM (e o “Ex Tarifário”) corretos no produto transacionado.

Depois de laudos técnicos atestou-se no presente processo a mesma conclusão existente em vários outros: que o “Ex Tarifário” não se aplicava à mercadoria, que não se tratava de “concentrado”, e que a mercadoria era tributada à alíquota zero, não gerando crédito.

Não se aplica ao recorrente multa por erro de classificação fiscal, ou por descumprimento de obrigação de verificar a correta classificação. Mas impede-se que se credite indevidamente de tributo, ainda mais quando se sabia desde 2010, qual era a classificação correta, como narra o relator no acórdão recorrido (fl. 10377):

“Ressalte-se que a administração tributária, desde 2010, já analisou estes produtos e concluiu por uma determinada classificação fiscal. Assim, ao contrário do que afirma a Recorrente, há uma solução de consulta afirmando a classificação fiscal 2106.90.10, tal qual dada pela fiscalização nestes autos.(...)”

No que se refere à verificação de regularidade das notas fiscais, à luz do comando do art. 62 da Lei nº 4.502/1964, tema que chega a este colegiado uniformizador de jurisprudência, assim decidiu o acórdão recorrido (fl. 10379):

“(…) entendo que a classificação fiscal está incluída na redação do texto vigente ao dizer que é dever do adquirente verificar se os documentos fiscais satisfazem todas as prescrições legais e regulamentares. A interpretação deste dispositivo, a meu ver, não deve se restringir apenas aos aspectos formais do documento fiscal, mas também à análise de seu conteúdo ideológico, tais como descrição do produto, valor, peso e

classificação fiscal, devendo comunicar ao Fisco e ao fornecedor qualquer incorreção.”

Reforça essa necessidade a metodologia de crédito adotada na sistemática da não cumulatividade para o IPI. Não pode ser tomado crédito indevido de uma operação tributada à alíquota zero, eventualmente informada de forma incorreta pelo fornecedor na nota fiscal. Por certo que o art. 62 da Lei nº 4.502/1964 dá conta dessa situação, em qualquer das regulamentações do IPI ao longo das últimas décadas.

Se a verificação já é importante nos casos de crédito básico, é imprescindível nos casos de crédito presumido, em que uma escrituração do imposto com alíquota positiva pode gerar crédito mesmo nos casos de aquisição isenta (é o caso da Zona Franca de Manaus, conforme decidido pelo STF, de forma vinculante, no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP).

E o próprio RIPI/2010 prevê, v.g., entre as correções que podem ser efetuadas na nota fiscal, a relativa a “...*destaque que deixou de ser efetuado na época própria, ou que foi efetuado com erro de cálculo ou de classificação, ou, ainda, com diferença de preço ou de quantidade*” (art. 407, XII). Ademais, o mesmo RIPI/2010 traz, em seu art. 413, os requisitos da nota fiscal, entre os quais está incluída a classificação do produto (inciso IV, “c”).

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

Como é cediço, o Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, com trânsito em julgado, em sede de repercussão geral, decidiu 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*”. Observa-se que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020. A apropriação de créditos incentivados ou fictos, calculados sobre produtos isentos adquiridos de estabelecimentos localizados na ZFM, somente é admitida se houver alíquota positiva do IPI para o produto/insumo adquirido para industrialização. No caso de identificação de erro na classificação fiscal, cuja classificação correta revela que os produtos adquiridos estavam sujeitos à alíquota zero, não há possibilidade de geração de crédito.

Assim, não merece reforma o Acórdão recorrido, cabendo a negativa de provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Dessarte, nego provimento na matéria.

### **Do direito ao creditamento do IPI nas operações isentas – RE 592.891/SP**

A AMBEV traz em seu Recurso Voluntário<sup>3</sup> um arrazoado para contrapor as acusações feitas pela Fiscalização no Relatório de Ação Fiscal nº 01.

Não obstante, conforme já antecipado no tópico “Dos limites da lide”, ao elaborar esse Relatório de Ação Fiscal nº 01, a Fiscalização, apesar de ter discorrido: a) sobre a impossibilidade de ser utilizado como base legal para aproveitamento de créditos o art. 237 do RIPI/2010, uma vez que, à exceção de preparações que continham extrato de guaraná, os demais produtos não continham matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; b) sobre a inaplicabilidade do RE nº 592.891/SP ao caso; c) sobre a violação de coisa julgada, pela AMBEV, quando do aproveitamento dos créditos; e d) sobre o desvirtuamento do incentivo regional, caracterizado pelas mudanças nos processos produtivos de determinados fornecedores, que contribuíram para que tivesse havido uma renúncia fiscal completamente desproporcional aos benefícios gerados para a Amazônia e para o País; ela não utilizou esses fundamentos legais para a glosa de créditos fictos aproveitados pela AMBEV, nem para a caracterização do conluio com a fornecedora (PEPSI-COLA).

Conforme explicou a Fiscalização, esses fundamentos serviriam tão somente como *“mais um elemento a mostrar como os fornecedores de empresas do setor de bebidas atuaram em sintonia com os interesses de AMBEV, tendo adotado uma série de procedimentos que tiveram motivação unicamente tributária, cujo resultado final foi uma renúncia fiscal completamente desproporcional aos benefícios gerados para a Amazônia e para o país”*.

Nesse sentido, tendo em vista que o Relatório de Ação Fiscal nº 01 não foi utilizado como fundamento para qualquer lançamento relativo ao Auto de Infração que se discute nos presentes autos, não há lide instaurada para as matérias ali tratadas, razão pela qual deixo de conhecer do Recurso Voluntário nessa parte.

### **Da sobrevaloração e do conluio entre a AMBEV e a PEPSI**

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

### **SÍNTESE DAS CONSTATAÇÕES DO PRESENTE RELATÓRIO**

<sup>3</sup> Tópicos: “II.1 - DO DIREITO AO CREDITAMENTO DO IPI NAS AQUISIÇÕES ISENTAS PROVENIENTES DA ZFM CONFORME JÁ RECONHECIDO EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NOS AUTOS DO RE 592.891/SP”; e “II.2 - DA INEXISTÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL QUE TENHA DESAUTORIZADO A APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS GLOSADOS PELA FISCALIZAÇÃO”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A AMBEV, por sua vez, negando a sobrevalorização dos preços, contradiz a Fiscalização e sustenta que ***“não há qualquer disposição legal ou normativa na legislação do IPI fixando parâmetros de apuração do valor tributável máximo, mas apenas do “valor tributável mínimo”, como reconhece a própria fiscalização”***.

Reclama ainda a AMBEV que *“a fiscalização não apurou se efetivamente os preços praticados excedem os de mercado, tanto que não indica em momento algum qual seria o suposto preço no mercado interno dos concentrados para refrigerantes adquiridos pela Ambev”*.

Diz que *“a fiscalização alega que não há um preço de mercado que pudesse ter sido utilizado para a sua errônea conclusão de que teria havido no caso supervalorização dos preços dos Kits fabricados pela Pepsi, mas para tentar suportar as suas alegações afirmou que no caso a dita supervalorização seria caracterizada por uma análise dos custos daqueles Kits e do que chamou de uma correlata margem de “lucro normal””, sem fazer “qualquer menção a qual seria o parâmetro de custo dos kits ou do que chama de “lucro normal” que adviria da venda dos kits/concentrados para a fabricação de bebidas para suportar a sua alegação de supervalorização”*.

Na sequência, sustenta a ausência de qualquer irregularidade nos contratos firmados entre a AMBEV e a PEPSI, e explicando que *“a análise dos instrumentos contratuais firmados entre a Recorrente e a PEPSI revela que os preços dos concentrados são fixos, estabelecidos em moeda nacional por “Unidade de Concentrado””, reclama que a Fiscalização questionou o método de fixação dos preços por não ter sido realizado a partir dos custos de fabricação dos kits. Para a AMBEV, não há qualquer ilegalidade na forma de fixação dos preços acordada entre ela e a PEPSI*.

Quanto às despesas e marketing, a AMBEV refere os instrumentos contratuais firmados entre as partes para sustentar que *“os gastos de marketing visam precipuamente a “construção de imagens da marca” e devem ser feitos seguindo as “Diretrizes e Procedimentos de Marketing da Companhia””, defendendo fazer “todo sentido que as despesas de propaganda e marketing incorridas pela Recorrente sejam reembolsadas pela PEPSI”*.

Acrescenta *“que as despesas em questão não interferem na apuração do resultado da Recorrente, não afetando o custo de aquisição dos produtos, nem lhe trazendo qualquer “benefício”, uma vez que sendo os valores pagos a título de marketing integralmente reembolsados o efeito em seu resultado é neutro”, e que “o fluxo financeiro para pagar tais despesas de marketing somente causaria incremento artificial dos preços dos concentrados se as despesas de marketing não existissem, do que a fiscalização sequer cogitou, posto que se trata de despesas efetiva e comprovadamente pagas a terceiros”*.

Crítica a conclusão a que chegou a Fiscalização de que *“o núcleo do negócio do Grupo PepsiCo no Brasil não é fornecer os “concentrados”, mas sim explorar comercialmente as marcas do seu portfólio”*, ponderando *“que as despesas de propaganda e marketing previstas nos contratos firmados entre a PEPSI e a Recorrente, cujo objetivo é a promoção das marcas dos*

*produtos Pepsi no Brasil, traz como consequência a maior venda de seus concentrados, já que sem eles não há produto final”.*

Em sucessivo, a AMBEV busca afastar os argumentos trazidos pela Fiscalização em relação aos contratos de franquia, argumentando que a relação comercial firmada entre ela e a PEPSI tem natureza distinta da relação de franquia, *“e assim todo e qualquer aspecto, ainda que legal, relativo a este modelo de negócio em nada influencia na forma pela qual as empresas em questão estipularam o compartilhamento de suas despesas, inclusive de marketing”.*

No tópico relativo aos custos dos produtos vendidos, a AMBEV busca desconstruir o raciocínio desenvolvido pela Fiscalização para chegar à conclusão de que *“haveria uma diferença de quase 20 vezes “entre o CPV que seria esperado de acordo com as informações apresentadas aos investidores e o valor constante nas notas fiscais de aquisição dos insumos fornecidos por PEPSI AMAZÔNIA e por Arosuco””,* ponderando que *“o CPV informado aos investidores é o consolidado de todas as empresas do grupo Ambev”,* bem como que *“o CPV só evidencia os custos diretos da produção, não servindo assim de parâmetro para confronto com os valores de aquisição dos concentrados da Pepsi”.*

Quanto aos preços praticados pela PEPSI em suas exportações, a AMBEV se declara independente em relação àquela empresa, não dispondo de informações *“que justifiquem os motivos das supostas diferenças verificadas pela fiscalização”.*

No quesito *royalties*, a AMBEV defende que os contratos firmados com a PEPSI não envolvem qualquer elemento a ensejar a cobrança e *royalties*, sustentando que a Fiscalização não logrou comprovar a inclusão de valores a esse título no preço dos kits/concentrados de refrigerantes.

Além disso, a AMBEV refuta a aplicação do que foi decidido nos tribunais dos EUA acerca de pagamentos de *royalties* e margem de lucro da Coca-Cola americana, argumentando *“que por mais similar que sejam os concentrados vendidos pela Coca Cola americana e pela Pepsi no Brasil, o referido parecer não significa em absoluto que aqui no Brasil a Pepsi devesse receber receitas de royalties e muito menos que obrigatoriamente devesse auferir margens de lucro no mesmo percentual de 8,5%”.*

Mitiga a relevância dos preços dos kits/concentrados de refrigerantes a partir de 2019, defendendo *“que não tem como interferir no formato da operação comercial desenvolvida por seus fornecedores, e que de todo modo não pode prosperar a pretensão da fiscalização de comparar os preços praticados a partir de 2019 com os preços praticados antes disso, como se a diferença fosse atribuída exclusivamente à saída da Pepsi da Zona Franca de Manaus”.*

Destaca, especialmente, que, *“enquanto no período atuado as despesas de marketing eram todas arcadas pela Recorrente e posteriormente reembolsadas, no modelo atual parte expressiva dessas despesas é arcada diretamente pela Pepsi”.*

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

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

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

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

Para que possamos iniciar a discussão relativa à sobrevaloração dos kits/concentrados de refrigerantes, retornemos ao item 13 do Relatório de Ação Fiscal nº 03-B, onde a Fiscalização deixa muito claro que, no seu entendimento, a sobrevaloração está associada à inclusão das despesas de *marketing* e dos *royalties* no preço de aquisição dos kits/concentrados de refrigerantes:

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

Quanto a esse ponto (inclusão das despesas com *marketing* e dos *royalties* no preço de aquisição dos kits/concentrados de refrigerantes), reproduzo excerto do voto condutor do Acórdão 3402-012.160, de lavra do i. Conselheiro Jorge Luís Cabral, proferido em julgamento realizado em 22/08/2024, relativo a processo envolvendo as mesmas partes interessadas no presente processo (AMBEV como contribuinte e PEPSI como responsável solidária):

É notório que as fórmulas usadas na fabricação de refrigerantes, assim como detalhes de seu processo industrial, são propriedade intelectual de elevado valor

comercial e usualmente são remunerados através de royalties, que nada mais são do que um aluguel pela permissão de uso da propriedade intelectual.

Não encontramos no Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI), nenhuma exclusão expressa sobre a parcela de royalties possivelmente embutida nos preços de venda. Chamo especial atenção para o fato de que o valor tributável para o IPI é o valor da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado, nos termos do § 1º, do inciso II, do artigo 190, do RIPI, conforme transcrito abaixo:

**Valor Tributável**

*Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:*

*I - dos produtos de procedência estrangeira:*

*a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”); e*

*b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou*

***II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).***

***§ 1º O valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).***

*§ 2º Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma controladora ou controlada - Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243, coligadas - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 1.099, e Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 46, parágrafo único, ou interligada - Decreto-Lei nº 1.950, de 1982, art. 10, § 2º - do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 3º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).*

*§ 3º Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente ( Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 2º , Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15 ).*

*§ 4º Nas saídas de produtos a título de consignação mercantil, o valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II do caput, será o preço de venda do consignatário, estabelecido pelo consignante.*

*§ 5º Poderão ser excluídos da base de cálculo do imposto os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas Posições 87.03 e 87.04 da TIPI, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º).*

*§ 6º Os valores referidos no § 5º não poderão exceder a nove por cento do valor total da operação (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º, § 2º, inciso I).(RIPI)*

Assim, entendo que o preço livremente pactuado entre as partes é o que deve prevalecer, mesmo que esteja presente na operação parcela que pudesse ser classificada como royalties, em razão de pretender remunerar a cessão de uso de propriedade intelectual, como já discutido acima, tendo em vista que toda empresa sempre buscará maximizar seus ganhos e, sendo ainda a propriedade intelectual monopólio previsto em Lei, não se pode exigir relação aos preços praticados com os custos de produção.

Fosse apenas a discussão sobre a natureza do preço de venda da PEPSI, e sobre a questão de o mesmo conter ou não o pagamento de royalties embutidos, entendo que a forma como a empresa que detenha e aproveite economicamente uma propriedade intelectual somente está limitada por imposições legais específicas.

Um exemplo disto está no Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), em seu artigo 363, que apresenta exclusões da possibilidade de dedutibilidade de royalties, conforme transcrevo a seguir:

*Art. 363. Não são dedutíveis ( Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “c” ao “g” ):*

*I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;*

*II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;*

*III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:*

*a) pagos pela filial no País de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; e*

*b) pagos pela sociedade com sede no País a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;*

*IV - os **royalties** pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:*

*a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou*

*b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior; e*

*V - os **royalties** pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:*

*a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou*

*b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.*

*Parágrafo único. O disposto na alínea “b” do inciso III do caput não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e as condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).*

Os royalties têm a natureza de cessão onerosa do uso de propriedade intelectual, limitada aos termos do monopólio decorrente da atribuição de direito de patente, marca ou desenho industrial, ou nos casos em que isto não tenha sido providenciado pelo interessado, nos termos da política interna do proprietário de proteção do segredo industrial.

Também é notório que o valor de mercado de marcas famosas tende a ser muito superior aos custos de produção, criando o efeito de lucro econômico, neste caso, motivado pelo monopólio pelo uso da marca, ou pelo segredo industrial decorrente de fórmula, mesmo que não seja protegido por patente. Não há na legislação do IPI proibição de se inculir o valor de royalties no preço de vendas, no entanto, há a necessidade de destacá-lo quando for do interesse da tributação, no caso de hipótese de indedutibilidade ou de ser tributável, no caso de partes interdependentes, ou no caso de transações internacionais.

No caso concreto, entendo que o valor da transação de bem, que incute em seu preço elevado valor de propriedade intelectual, além de atender aos requisitos de coerência econômica e negocial, não teria efeito para o cálculo do IPI, conforme o artigo acima reproduzido.

Desta maneira que, entendo que é livre a pactuação da forma como estes pagamentos pelo uso de direito, marca, patente, desenho industrial ou fórmula, devam ser feitos, e pode ser acordada entre as partes interessadas. Por óbvio que

os kits negociados entre PEPSI e AMBEV revestem-se das condições necessárias a possuírem um valor muito acima de seus custos de produção, na eventualidade de se considerar que não foram cobrados royalties por contrato específico.

Por outro lado, o TVF não enquadrava a conduta ou as relações societárias, e de controle das Recorrentes, entre si, em nenhum dos requisitos do artigo 363, do RIR/2018, para a indedutibilidade das despesas com royalties para fins de IRPJ/CSLL.

Também entendo que o Parágrafo Único, do art. 612, do RIPI/2010, afasta a relação de interdependência das partes.

*Art. 612. Considerar-se-ão interdependentes duas firmas:*

*I - quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso I, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 9º);*

*II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso II);*

*III - quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso III);*

*IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I); ou*

*V - quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso II).*

**Parágrafo único. Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador.**

O mesmo se pode dizer a respeito da regra de reajuste do contrato, que vincula os índices a receita da engarrafadora, a qual tem relação direta com o valor da propriedade intelectual.

Com relação à comparação entre os preços praticados pela PEPSI nas exportações a partes relacionadas no exterior, tenho de voltar à questão dos royalties, pois enquanto a relação da AMBEV e PEPSI ocorre entre partes não relacionadas em transações, que seriam consideradas, na dinâmica de preços de transferência, como não controladas, as exportações da PEPSI ocorrem entre partes relacionadas através de transações controladas.

Mesmo se estivéssemos tratando de preços de transferência, a eleição do comparável interno nas transações de exportação seria indevido, pelo simples motivo de que a PEPSI poderia não cobrar royalties de empresas do próprio grupo e, se assim fizesse, as despesas com estes pagamentos seriam provavelmente indedutíveis, conforme a legislação do país de importação, ou implicariam no pagamento de impostos conforme os Acordos para Evitar a Dupla Tributação (ADT), no entanto, o custo da cessão de uso da propriedade intelectual será necessariamente cobrado de terceiros, no caso a AMBEV.

Entendo que a simples comparação dos preços de exportação e os praticados no mercado interno não é cabível sem que se façam os ajustes pertinentes.

Com relação às despesas de marketing e sua possível função de ressarcimento da AMBEV, pela sobre valoração do preço dos kits de concentrados, a acusação da Autoridade Tributária é de que teria havido fraude e conluio, posto que o contrato não estaria refletindo fielmente a vontade das partes desta transação comercial, com o objetivo de majorar os valores obtidos por benefício tributário.

É pacífico que neste caso o ônus da prova recai sobre a Autoridade Tributária, e que as acusações precisam ser provadas.

Ausente a motivação elisiva, em decorrência de não haver demonstrado o aspecto da norma tributária que teria sido descumprido, entendo que a discussão sobre se parte do preço de venda dos “kits” possuiu ou não a natureza de royalties, para fins de apuração da base de cálculo do IPI, é inócua e desnecessária, e se ainda fosse, não foi demonstrado pela Autoridade Tributária o montante que seria considerado royalty para o recálculo da base de cálculo do IPI, sendo neste caso, improcedente qualquer lançamento que glosasse integralmente o valor da transação.

Diferente da questão de classificação fiscal já discutida acima, onde a elegibilidade do benefício precisa ser demonstrada pelo contribuinte, aqui a demonstração do valor da base de cálculo aplicável precisa ser corretamente arbitrada pela Autoridade Tributária, não tendo sido feito nenhum esforço neste sentido.

Ademais, as argumentações do TVF03 misturam e confundem a questão dos royalties com uma possível simulação de movimentações financeiras entre as Recorrentes, com o intuito de onerar artificialmente a base de cálculo do IPI e aumentar de forma ilegítima o valor do crédito do benefício tributário.

A questão então vai um pouco mais além. A Autoridade Tributária afirma que identificou um fluxo financeiro entre a AMBEV e a PEPSI, onde a primeira paga valores majorados pelos produtos adquiridos e em seguida recebe a diferença, ou pelo menos parte dela, entre o preço praticado e o preço real da operação para financiar ações de marketing e de promoção de vendas.

Este fluxo financeiro seria uma forma de estabelecer um planejamento tributário abusivo, onde os valores necessários ao cumprimento das obrigações contratuais da contratada (AMBEV) transitariam pela contabilidade da contratante (PEPSI),

com o único objetivo de gerar créditos indevidos do IPI pela decorrente majoração da base de cálculo para apuração dos créditos fictícios.

Ou seja, parte do preço dos kits seria um valor contratualmente determinado para a operacionalização de ações de marketing, de responsabilidade da AMBEV, que seriam indevidamente repassados à PEPSI, aumentando fraudulentamente a base de cálculo do IPI, de forma a consubstanciar um benefício tributário indevido, pelo menos em valor acima do devido, e que posteriormente seria devolvido à AMBEV.

Assim, tanto no aspecto econômico, como no aspecto contábil, o suporte financeiro da PEPSI às obrigações de propaganda e marketing da AMBEV, qualquer que seja o interesse comercial envolvido ou previsão contratual, não deveriam ser financiadas pela própria PEPSI, com impactos claros na base de cálculo dos créditos fictícios de IPI.

Então, ou a AMBEV arca com um percentual livremente pactuado entre as partes referente a despesas de marketing e de promoção de vendas, e registra estes valores como despesas dedutíveis, recebendo a participação da PEPSI nestes gastos por receita não operacional, ou por descontos no valor das aquisições de insumos, ou configura-se o planejamento tributário abusivo, onde a única razão, quer seja ela contábil, negocial ou econômica, é a majoração artificial da base de cálculo de um benefício tributário.

Além disto, estes valores não são relacionados ao processo de fabricação dos kits, mas fazem parte de um elo posterior e independente da cadeia negocial, em momento algum podendo ser aproveitados como créditos de IPI decorrentes da aquisição de matéria prima.

O problema é que tanto as argumentações sobre royalties, quanto as argumentações sobre a movimentação fraudulenta de recursos referem-se às mesmas parcelas dos preços dos kits, e que não são determinadas no TVF03.

A Administração Tributária afirma que a AMBEV estaria disposta a pagar muito mais pelos insumos de refrigerantes, tendo como compensação o benefício tributário decorrente, o qual seria limitado a apenas uma parcela de 20% do valor da transação, e seria ressarcida, ainda que em parte, pela própria PEPSI, para dar equilíbrio econômico entre as partes.

Como o TVF não se aprofunda nas provas de que isto realmente ocorreu, mantendo-se apenas nos indícios que foram encontrados, ficam em aberto as seguintes questões:

- A) Houve fluxo financeiro que justificasse esta afirmação? Os montantes efetivamente pagos pela AMBEV são compatíveis com os valores das transações?
- B) Qual a relação do valor pago como contribuição de marketing e o valor dos créditos de IPI decorrentes? Há relevância nesta relação?
- C) Pode-se identificar uma relação temporal entre o pagamento pela aquisição dos kits de concentrados e o pagamento das contribuições de

marketing? As diferenças apontadas se anulariam no mesmo período de apuração? Ou, as diferenças encontradas levariam a transação dos kits a valor de mercado?

- D) Poder-se-ia com base na hipótese de se considerar as exportações da PEPSI para partes relacionadas como tendo sido realizadas a preços de custo, e com base nos valores pagos a título de contribuição de marketing, apurar efetivamente o montante de royalties? Seria possível verificar se o montante de royalties é compatível com os valores praticados no mercado?
- E) O fato da PEPSI exportar a preço de custo tem relação com práticas de preços de transferência? O país importador possui tributação menor sobre o lucro?

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

*“Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:*

*I - recair sobre direito indisponível da parte;*

*II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”*

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

*“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”*

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

*“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito ( Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25). Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais ( Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º ) Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º )”*

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o caput do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução do seu artigo 36, a seguir:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.*

Vemos que a possibilidade de arbitramento figura como uma prerrogativa da Autoridade Tributária no Decreto nº 7.212/2010 (RIPI), o texto do RIPI apresenta que o “Fisco poderá arbitrar o valor tributável”, como podemos constatar na reprodução dos dispositivos abaixo.

*Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.*

*Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:*

*I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e*

*II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.*

***Arbitramento do valor tributável e tributação simplificada na importação (Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021)***

***Art. 197. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 148, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 17).***

***§ 1º Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.***

***§ 2º Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no art. 196.***

Por outro lado, o Código Tributário Nacional trata a matéria de forma mais direta e assertiva, pois o lançamento é atividade privativa da Autoridade Tributária, é um erro acreditar que o valor da transação pode ser contestado a título de fraude e de simulação e não haver consequências em relação à apuração do lucro decorrente destas mesmas transações na apuração de outros tributos.

***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.***

***(...)***

***Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.***

Vemos que não se trata de uma prerrogativa, mas de uma obrigação do fisco, nos termos do CTN, se ao avaliar a elegibilidade de benefício fiscal entendeu-se que o ônus de demonstrar a certeza (subsunção jurídica do fato negocial ou contábil à norma de incentivo), e a liquidez (valor efetivo do benefício) seria do contribuinte, o mesmo não pode ser dito da valoração de uma operação da qual se acusa uma simulação.

Se a Autoridade Tributária entende que houve fraude, e conseqüentemente qualificou a multa, por óbvio que não se pode admitir que os valores decorrentes desta fraude persistam produzindo efeitos contábeis e tributários em outras esferas. Assim haveria impactos tanto nos lucros da AMBEV, quanto nos da PEPSI, transferindo a tributação sobre lucros de uma para a outra.

Desta forma, considero que a Autoridade Tributária falhou em provar as afirmações que fez a respeito deste tema.

Dou razão às Recorrentes.

Na ocasião em que foi proferido esse voto pelo i. Conselheiro Jorge Luís Cabral, acompanhei-o pelas conclusões, por entender que naquele processo, assim como no presente processo, há diversos indícios de artificialidade no preço dos kits/concentrados de refrigerantes.

O que não tive naquele processo, e também não tenho no presente processo, é uma convicção de que esses indícios apresentados pela Fiscalização sejam suficientes para que se possa afirmar que houve uma sobrevaloração dolosa (fraude, sonegação ou conluio) nos preços dos kits/concentrados de refrigerantes.

Não me parece que, no presente caso, possamos assumir que o dolo (fraude, sonegação ou conluio) se revela a partir dos indícios de sobrevaloração apontados pela Fiscalização.

Por isso concordo com o voto do i. Conselheiro Jorge Luís Cabral quando conclui que “a Autoridade Tributária falhou em provar as afirmações que fez a respeito deste tema”.

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

#### **Da multa qualificada**

A Fiscalização assim justifica a qualificação da multa:

##### **X - DA MAJORAÇÃO DA MULTA**

291) Por todo o exposto neste relatório, evidencia-se que as empresas AMBEV e PEPSI AMAZÔNIA engendraram um sofisticado mecanismo de evasão de tributos.

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

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

293.1 - Como exposto no Relatório de Ação Fiscal nº 01, foi constatado que empresas localizadas em Manaus fizeram alterações em seus processos produtivos, com a inclusão de quantidades ínfimas de insumos da região amazônica, sem qualquer motivo técnico. O real objetivo destas alterações for

possibilitar que os fabricantes de bebidas, com destaque para os estabelecimentos de AMBEV, citassem as matérias-primas regionais açúcar mascavo e óleo de dendê em sua defesa do direito ao aproveitamento de créditos incentivados do IPI. Referido relatório também mostrou a violação de coisa julgada por parte de AMBEV.

293.2 - Por um lado, como exposto no Relatório de Ação Fiscal nº 02, PEPSI AMAZÔNIA emitiu notas fiscais inidôneas e sem valor legal para dar saída a kits de insumos de baixo valor agregado, classificando-os como concentrados para bebidas, bens que na realidade ocupam um estágio mais avançado da cadeia produtiva. Alguns dos kits incluíram até mesmo substâncias puras que passaram por mero recondicionamento na ZFM.

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

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

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

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

295) Cabe lembrar que também nas operações realizadas entre AMBEV e sua controlada AROSUCO ocorreu um contínuo “vai e vem” de valores que inflou a base de cálculo dos créditos fictos. Ou seja, não pode haver dúvidas sobre a disposição de AMBEV em executar planejamento tributário evasivo.

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

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

297) A Lei nº 4.502/64, no seu artigo 72, define a fraude como "toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou

modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."

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

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

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

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

302) Portanto, as irregularidades apuradas pela fiscalização justificam a majoração do percentual da multa aplicada sobre o imposto lançado de ofício, com base no art. 80, caput e § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502/64, uma vez que, no caso concreto, se verificam simulação, fraude e conluio, além da prática reiterada. *Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

(...)

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

303) Os valores em questão estão especificados no DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS do Auto de Infração.

A AMBEV questiona essa qualificação da multa de ofício no tópico "VI.1 - DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO QUANTO À EXIGÊNCIA DE MULTA, AINDA MAIS QUALIFICADA, E JUROS DE MORA" de seu Recurso Voluntário.

E tem razão a Recorrente.

O único fato elencado pela Fiscalização que poderia justificar a qualificação da multa de ofício seria a sobrevalorização dos preços dos kits/concentrados de refrigerante, caso tivesse sido comprovada a prática de dolo (fraude, sonegação ou conluio).

Não obstante, já vimos no tópico anterior que a Fiscalização não logrou êxito em trazer aos autos os elementos de prova necessários para demonstrar o dolo (fraude, sonegação ou conluio) de forma cabal, razão pela qual afastou-se a qualificação da multa prevista no art. 80 da Lei nº 4.502/1964, reduzindo-a para o percentual de 75%.

#### **Da exigência de multa, juros de mora e correção monetária**

Em outra linha de argumentação, a AMBEV tenta convencer que os Decretos nº 9.394/2018 e nº 9.514/2018 reconheceram *“expressamente que os “concentrados”, principal insumo utilizado na fabricação de bebidas vendidas pela Ambev, devem ser classificados na posição Ex-tarifária 01 do referido código da TIPI, referendando com isso o entendimento há décadas aceito pelas autoridades fiscais”*.

E, alegando ter *“procedido quanto à classificação fiscal dos concentrados em consonância com as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades fiscais referendadas pelos Decretos nº 9.394, de 30.05.2018, e 9.514, de 27.09.2018”*, pede que seja afastada qualquer penalidade ou exigência de correção monetária e juros, nos termos do artigo 100, parágrafo único, do CTN.

Mas não tem razão a Recorrente.

Em julgamento recente realizado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, por unanimidade de votos, afastou o entendimento de que o Decreto nº 9.394/2018 representaria um reconhecimento expresso da RFB de que os kits/concentrados de refrigerantes se classificam na posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01.

Nesse julgamento, realizado em 23/07/2024, o i. Conselheiro Hélcio Lafetá Reis deixou consignado em seu voto que, mesmo que se admitisse a existência da alegada *“interpretação autêntica”* da Receita Federal, não se poderia ignorar que, nas manifestações do órgão identificadas pela Recorrente, fez-se referência aos produtos classificados no código TIPI 2106.90.10 Ex 01, mas sem identificá-los.

Segue excerto do Acórdão 3201-011.914, o qual adoto como razões de decidir:

Por outro lado, o Recorrente alega que, com a redução da alíquota de 20% para 4% para os produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01, promovida por meio do Decreto nº 9.394/2018, a Receita Federal pretendeu reduzir os créditos fictos decorrentes de aquisições de insumos isentos (concentrados) oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM) e, por decorrência, aumentar a arrecadação tributária, o que tornava inconteste que o produto por ele adquirido é aquele previsto na referida posição da TIPI.

Segundo ele, a interpretação autêntica do Decreto nº 9.394/2018 formulada pela própria Receita Federal é vinculante, inclusive para o CARF, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e do art. 62 do seu Regimento Interno.

No entanto, mesmo que se admita a existência da alegada “interpretação autêntica” da Receita Federal, não se pode ignorar que, nas manifestações daquele órgão identificadas pelo Recorrente, fez-se referência aos produtos classificados no código TIPI 2106.90.10 Ex 01 mas sem identificá-los. Nesse código, conforme já dito, classificam-se os concentrados já misturados, dependentes apenas da diluição final a se realizar no ambiente produtivo do adquirente, hipótese essa, conforme já dito exaustivamente neste voto, não coincidente com a sob análise nestes autos.

O fato de a redução da alíquota de 20% para 4% ter como objetivo o aumento da arrecadação em nada altera a presente análise, pois, aqui, conforme já apontado, controverte-se sobre componentes vendidos separadamente, ainda que em uma operação conjunta, situação em que os argumentos do Recorrente não se ajustam.

Assim, inaplicável o parágrafo único do art. 100 do CTN em relação aos Decretos nº 9.394/2018 e nº 9.514/2018.

Dessarte, também nesse ponto nego provimento ao Recurso Voluntário.

## **RECURSO VOLUNTÁRIO DA PEPSI**

### **Da nulidade do Auto de Infração**

A PEPSI, a exemplo da AMBEV, também traz uma preliminar de nulidade do Auto de Infração. Aliás, traz duas.

A primeira delas diz respeito à *“impossibilidade de utilização de mera presunção para a constituição do crédito tributário”*. No entender da PEPSI, *“todo o raciocínio fiscal está essencialmente pautado por premissas de suposição não comprovadas de intuito fraudulento ou dissimulatório, e de conluio entre a Recorrente e a AMBEV (seja pela fixação de preços seja com relação à classificação fiscal utilizada)”*.

A segunda nulidade suscitada pela Recorrente está relacionada com a *“ausência de cálculo apto a suportar o crédito tributário glosado tanto na acusação de superfaturamento em suas operações com a AMBEV quanto no valor atribuído à própria Recorrente como parte solidária da presente autuação”*.

Pondera a PEPSI que a *“Fiscalização simplesmente não explicita qual teria sido a metodologia de cálculo utilizada para embasar a sua alegação quanto à suposta sobrevalorização dos preços dos concentrados”*, e que, *“em prejuízo à defesa da Requerente, em nenhum momento a Fiscalização disponibilizou para o contraditório os preços que teria utilizado para comparação e os critérios que teria adotado – i.e., os produtos, período, mercado etc. – e que serviram como elemento de prova para que se chegasse a tal conclusão”*.

Cita o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que determina os elementos que deverão, obrigatoriamente, constar do Auto de Infração.

Por essas razões, a Recorrente pede a nulidade do Auto de Infração.

A exemplo do que observamos em relação à preliminar de nulidade suscitada pela AMBEV, também as nulidades trazidas pela PEPSI se confundem com a matéria de mérito relativa à sobrevaloração dos preços praticados nas aquisições dos kits/concentrados de refrigerantes da AMBEV junto à PEPSI.

Repetindo o que já foi dito em relação à preliminar de nulidade trazida pela AMBEV, para que pudéssemos considerar a nulidade do Auto de Infração, seria necessário, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que o Auto de Infração tivesse sido lavrado por autoridade incompetente ou que restasse caracterizado o cerceamento do direito de defesa:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

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

E não é o que se observa nos autos. O Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente e não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, que teve a oportunidade de apresentar impugnação ao Auto de Infração e, após decisão da DRJ, Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Pelo exposto, rejeito as preliminares de nulidade do Auto de Infração arguidas pela PEPSI.

#### **Da responsabilidade solidária**

A Fiscalização, entendendo ter havido conluio, trouxe a PEPSI para o presente processo como responsável solidária.

Para firmar sua tese, a Fiscalização lançou mão do art. 124, inciso I, do CTN.

A PEPSI, ao se defender nesse tópico, aponta que o próprio art. 124, inciso I, do CTN, esclarece que o “interesse comum” que enseja solidariedade deve ser oriundo de “situação que constitua fato gerador da obrigação principal”.

A Recorrente, citando Misabel Abreu Machado Derzi, em atualização da obra de Aliomar Baleeiro, sustenta que *“a solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário”, já que esse dispositivo é uma mera cláusula para graduação de responsabilidade, e não um mecanismo de inclusão de terceiros na relação jurídico-tributária, razão pela qual o artigo 124 do CTN sequer encontra-se inserido no Capítulo V (Responsabilidade Tributária)”*.

Para a PEPSI, *“uma simples análise do inciso I do artigo 124 do CTN é suficiente para depreender que o “interesse comum” mencionado pelo respectivo artigo de lei, pressupõe que os solidários sejam juridicamente interessados, i.e., estejam no mesmo polo da relação jurídica”*.

Defende que ela *“e a AMBEV não têm interesse comum no tocante ao reconhecimento de créditos fiscais”, tendo “única e exclusivamente o interesse empresarial da Recorrente nas operações com a AMBEV, hipótese essa que não autoriza a atribuição de responsabilidade solidária pelo pagamento dos tributos devidos em operações sobre as quais não possui nenhum tipo de ingerência”*.

Por isso pede sua exclusão do polo passivo da autuação.

E tem razão a Recorrente.

Isso porque o art. 124 do Código Tributário Nacional não pode servir de fundamento para, por si só, justificar a responsabilidade tributária da Recorrente.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A solidariedade de que trata o art. 124 do CTN nada mais é do que a possibilidade de o ente tributante cobrar o tributo (ou a penalidade pecuniária) de todos os sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis), ou de apenas um deles, sem qualquer benefício de ordem. Em outras palavras, é uma das formas de distribuição da responsabilidade pelo pagamento do tributo (ou da penalidade pecuniária) entre os sujeitos passivos da obrigação principal.

Mas observe-se que, para que alguém possa ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento de um tributo, é preciso que, antes, esse alguém seja legitimado como sujeito passivo da obrigação tributária, o que deve ser feito à luz do art. 121 do CTN, a seguir reproduzido:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No presente caso, o que pretendeu a Fiscalização foi estabelecer a **solidariedade** da PEPSI pelo pagamento de débitos de IPI devidos pela AMBEV.

No entanto, a PEPSI, em relação a esses débitos, não pode ser considerada nem contribuinte e nem responsável, razão pela qual não pode ser chamada ao processo como solidária ao pagamento dos tributos.

Diante disso, excluo a PEPSI do polo passivo da obrigação tributária.

#### **Da sobrevaloração**

A PEPSI sustenta que *“os preços dos seus concentrados NÃO são sobrevalorizados, mesmo porque inexistente qualquer limitação ao valor tributável do IPI (“valor tributável máximo”) e muito menos vedação legal que impeça as partes de fixarem preços da maneira que entendem apropriada”*.

Diz que a metodologia utilizada pela Fiscalização para embasar suposta sobrevaloração dos preços dos concentrados é pautada, exclusivamente, em presunções, não tendo a Fiscalização trazido aos autos provas concretas aptas a subsidiá-la.

Explica *“que os preços de venda dos concentrados da Recorrente são fixos, conforme estabelecidos contratualmente e, obviamente, levam em consideração os custos de transporte, matérias-primas e produção estimados pela Recorrente quando da contratação com a AMBEV – mas também o posicionamento em relação aos outros concorrentes, as estratégias de negócio, entre outros fatores que, por conta do mercado da Recorrente, justificam a forma de precificação acordada”*.

Acrescenta que os *“reajustes de preços baseados na variação da receita líquida auferida pela AMBEV com a venda das bebidas industrializadas a partir dos concentrados da Recorrente” “decorre do modelo de negócios das empresas do segmento”*.

Diz ser um *“contrassenso cogitar preços excessivos em contratações celebradas por partes verdadeiramente independentes”*.

Crítica a Fiscalização por utilizar a legislação do IPI que trata de valor tributável mínimo para sustentar um valor tributável máximo.

Diz ser equivocada a comparação com os preços e exportação.

Sustenta inexistir vedação legal à assunção, por parte dela, do ônus financeiro das despesas com marketing, e pondera que *“a AMBEV detém melhor conhecimento quanto ao direcionamento dos gastos com marketing em alguns segmentos do mercado do que”* ela própria.

Explica que os gastos com propaganda *“são realmente elevados, pois agregam valor à marca da Recorrente e são necessários para a manutenção de sua atividade”*.

Afirma que a AMBEV não é cessionária das marcas da PEPSI, de modo que não pode usar livremente delas, e que *“a AMBEV atua como engarrafadora dos concentrados produzidos pela Recorrente, executando determinados investimentos de marketing contratualmente*

*fundeados pela Recorrente em virtude do melhor conhecimento do mercado consumidor, controle de pontos de venda estratégicos e capilaridade nacional”.*

Sustenta que, *“não existindo cessão de marcas, mas mera venda de concentrados pelo seu valor de mercado, não há que se cogitar em cobrança de royalties”.*

Explica que os termos e condições avençados no Contrato de Engarrafamento *“não representam uma contratação de “franquia industrial” típica segundo as leis brasileiras, seja na forma, ou, principalmente, seja na substância do acordo e das prestações devidas pelas partes”.*

Aponta que, *“seja pela inexistência de cessão de marcas no caso, seja pela atipicidade do contrato ou mesmo pela inexistência de obrigação legal para a cobrança de royalties, a Recorrente jamais dissimulou a cobrança desses supostos valores em sua operação”, sendo que “a singela explicação é que as partes simplesmente não convencionaram nenhuma cessão de uso de marcas ou pagamento de royalties entre si”.*

A PEPSI sustenta, ainda, inexistir abuso de forma e de direito e a impossibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos, bem como invoca o princípio da livre iniciativa e o direito de determinar os preços dos produtos que comercializa.

Como se percebe, a PEPSI, neste ponto, busca defender o acerto da precificação dos kits de refrigerante vendidos para a AMBEV.

Em que pesem os esforços da Fiscalização para demonstrar a artificialidade dos preços de venda dos kits/concentrados de refrigerantes, pela inclusão na base de cálculo de alegados *royalties* e despesas de publicidade e propaganda, fato é que, conforme já vimos, a Fiscalização não logrou êxito em trazer aos autos os elementos de prova suficientes que demonstrem, sem qualquer sombra de dúvida, que tenha havido sobrevaloração dolosa (fraude, sonegação ou conluio) nesses preços. E o ônus, nesse caso, era, sem qualquer sombra de dúvida da própria Fiscalização.

E se não há comprovação, não há nada.

Não está a se dizer, com isso, que não exista uma artificialidade nos preços praticados pela Recorrente, mas tão somente que a Fiscalização não conseguiu comprovar a afetação por ela afirmada.

Assim, na falta de elementos probatórios mais contundentes, é de se dar razão à PEPSI neste tópico para manter os preços de venda, dos produtos entregues para a AMBEV, conforme declarados.

#### **Da classificação fiscal**

A PEPSI sustenta, em seu Recurso Voluntário, a correta classificação fiscal dos kits/concentrados no EX 01 da TIPI 2106.90.10, bem como a regularidade dos procedimentos por ela adotados.

Para isso, inicia fazendo alguns comentários às regras de classificação fiscal. Na sequência, a PEPSI busca convencer que os kits/concentrados de refrigerantes por ela fornecidos constituem preparações compostas utilizadas para fabricação de bebidas e não preparações simples ou insumos independentes.

Diz que *“demonstrará que, com base nas RGI 1, 2 e 3(a) a classificação dos concentrados no Ex 01 da posição NCM nº 2106.90.10 está correta”*.

Aponta que *“uma simples análise das Notas Explicativas referentes à NCM 2106.90 comprova que a classificação fiscal adotada está correta”*.

Afirma que o estudo elaborado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (atualmente conhecido como OMA), que resultou na inclusão do item XI das Notas Explicativas da RGI 3(b), *“não possui qualquer aplicação prática ao caso da Recorrente, dado que a classificação fiscal adotada com relação aos kits de concentrados NÃO é pautada na RGI 3(b)”*.

Sustenta não haver *“condicionante à mera diluição em água para possibilitar o enquadramento do “concentrado” no Ex 01 da NCM 21.06.90.10”*.

Não obstante os argumentos trazidos pela PEPSI em seu Recurso Voluntário, nenhum deles é capaz de infirmar a conclusão a que chegamos quando analisamos a classificação dos kits/concentrados de refrigerantes frente os argumentos apresentados pela AMBEV em seu Recurso Voluntário.

Conforme antes visto, a questão a ser resolvida no presente processo não é se, tecnicamente, o produto é único, mas sim se, à luz do Sistema Harmonizado, o produto pode ser classificado de forma unitária.

E essa foi a exata dúvida que levou o antigo Conselho de Cooperação Aduaneira a deliberar sobre a matéria. Alguns países entendiam que seria possível, à luz do sistema harmonizado, classificar os kits de refrigerante de forma unitária, e outros entendiam que os kits de refrigerantes deveriam ser classificados de forma individualizada para cada componente.

Mas, mesmo aqueles que entendiam que a classificação deveria se dar de forma unitária, sabiam que ela não poderia se dar pela aplicação direta da RGI-1. A aplicação direta da RGI-1 só é possível quando o produto é materialmente único.

Não sendo materialmente único, o produto só poderá ser classificado de forma unitária caso haja autorização para isso dentro do próprio Sistema Harmonizado, seja em nota de Capítulo ou de Seção, seja pela aplicação da RGI-2 ou da RGI-3.

E o que decidiu o antigo Conselho de Cooperação Aduaneira, de forma expressa, é que a RGI-3 (o CCA nem cogitou em utilizar a RGI-2) não se aplica para os kits de refrigerantes, de tal sorte que deveriam ser classificados de forma individualizada a partir de seus componentes.

Para positivar essa decisão, os Comitês concordaram em incorporar a Nota XI na Regra 3 b) das NESH.

Então, se antes da decisão tomada pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino, no distante ano de 1985, pudesse haver uma legítima dúvida a respeito da forma de classificação desses kits, se como produto único ou de forma individualizada, não há qualquer margem para que a dúvida perdure após essa decisão. **A classificação dos kits de refrigerantes, por expressa determinação do Sistema Harmonizado, deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits.**

Dessarte, nada a prover em relação à classificação de kits de refrigerante.

#### **Da mudança de critério jurídico e da prática reiterada**

A PEPSI argumenta que a reclassificação dos kits/concentrados de refrigerantes *“representa clara mudança de critério jurídico, dado que a Recorrente utiliza a mesma classificação fiscal (Ex 01 da NCM 2106.90.10) há anos, sem nunca ter sofrido qualquer questionamento por parte da Receita Federal”*.

Afirma que *“as Autoridades Fiscais já promoveram diversas fiscalizações nos estabelecimentos da Recorrente, sobre o mesmo tema em exame, com os mesmos fatos e premissas envolvidos, sendo que a classificação fiscal nunca foi motivo de questionamento”*.

Diz ser *“evidente que a ausência de lançamento fiscal em face da Recorrente foi interpretada como uma espécie de homologação tácita da regularidade de suas operações”*.

Advoga que *“o artigo 146, do CTN, determina que a modificação introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pelas Autoridades Administrativas no exercício do lançamento só pode ser efetuada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”*.

Acrescenta que, *“tendo em vista que até o ano de 2018 as autoridades fiscais não haviam questionado a classificação adotada pela Recorrente para comercialização de seus concentrados, não se pode admitir que agora, diante de nítida alteração no critério jurídico utilizado, a Recorrente seja autuada por, supostamente, utilizar classificação fiscal incorreta”*.

Mas também em relação a esse argumento a razão não socorre a Recorrente.

Como razões de decidir, adoto o excerto a seguir reproduzido, extraído do voto condutor do Acórdão nº 3401-005.943, de lavra o i. Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, prolatado no processo nº 10380.730601/2016-42, em que também foi parte a ora Recorrente:

#### **III - DA ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO**

25. Afirma o Recorrente que o Auto de Infração violou o art. 146 do CTN pois, em verificações fiscais anteriores instauradas pelo Fisco, sempre aproveitou os créditos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados isentos para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus à alíquota prevista da posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI, conforme assegurado pela coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3, e a Autoridade Fiscal sempre aceitou o respectivo crédito.

26. O art. 146 possui a seguinte redação:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

27. Sobre a interpretação deste dispositivo, bem esclarece Ricardo Lodi Ribeiro, em seu artigo "A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte", RDDT nº 145, Outubro/2007, pág. 99:

*O dispositivo se refere à manutenção da interpretação administrativa da lei tributária que fixa um determinado entendimento favorável ao contribuinte, dentre os sentidos possíveis oferecidos pela literalidade da lei. **Se a Administração identifica como correta uma determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração do seu posicionamento. Porém, em nome da proteção da confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados.***

***Embora o referido dispositivo legal se refira apenas irreversibilidade do lançamento já efetuado, a tutela da segurança do contribuinte não depende de ter havido a constituição do crédito tributário, se aplicando a qualquer posicionamento da Administração que promova a nova interpretação da norma fiscal em relação a fatos geradores já praticados, incluindo a concessão de isenção, anistia, remissão e moratória. Assim, a proteção se aplica também aos processos de consulta, aos pareceres normativos, aos atos declaratórios ou a qualquer outra manifestação administrativa que adote determinado critério de interpretação da norma, seja em relação ao sujeito passivo, seja em relação a outro contribuinte que esteja em situação legal e fática idêntica.***

28. Leandro Paulsen, por sua vez, em Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, pág. 1.086, leciona que:

*O artigo 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abrangendo, de um lado, a **impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos** que implique prejuízo relativamente à situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a **irretroatividade de atos administrativos normativos** quando o contribuinte confiou nas normas anteriores.*

29. Conforme se depreende a partir da lição destes eminentes juristas, o artigo sob análise tem por objetivo proteger o contribuinte contra alterações em uma mesma acusação fiscal, bem como contra a retroatividade de alterações normativas que possam agravar sua situação fiscal.

30. 25. No que se refere ao lançamento, trata-se de uma vedação à alteração do fundamento legal de uma mesma acusação, ou seja, uma mudança na valoração jurídica dos fatos. É nesse sentido que deve ser compreendida a expressão "alteração de critérios jurídicos". No entender da doutrina e jurisprudência majoritários, veda a revisão do lançamento por "erro de direito", permitindo sua revisão apenas nos casos de "erro de fato", ou "erro formal".

31. Nesse sentido, a Súmula 227, de 24/11/1986, do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR), recepcionada pelo STJ através do procedimento para o julgamento de recursos especiais repetitivos, como se vê na Ementa do REsp 1303543/RJ, Recurso Especial 2010/0170845-3, Relator(a) Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Órgão Julgador: Primeira Turma do STJ. Data do Julgamento: 27/03/2012:

*6. No caso concreto, o que se constata é que a autoridade administrativa reconheceu o fato gerador concreto para fins de incidência do ISSQN como sendo uma locação de bens móveis, embora, essa não seja a real atividade desenvolvida pela empresa, como bem captaram o Julgador Singular e o Tribunal Estadual; todavia, **não cabe ao Judiciário substituir a Autoridade Fiscal, para dar outra qualificação jurídica aos fatos por ela já analisados, corrigindo, dessa forma, típico erro de direito do lançamento**, pois isso afronta o princípio da legalidade, do qual o princípio da tipicidade fechada é corolário, bem como o da segurança jurídica. (...) 7. A Primeira Seção desta Corte encampou a **Súmula 227/TFR, segundo a qual a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento**: REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 22/02/2011, julgado sob o regime do art. 543-C do CPC. 8. Se a Autoridade Fiscal enquadrou a atividade da recorrente como locação de bens móveis, e o STF já decidiu que sobre ela não incide ISS (Súmula Vinculante 31), mostra-se ilegal a modificação judicial desse critério jurídico, para fins de validar o lançamento efetuado.*

32. Eis o que consta do texto dessa Súmula:

*Tributário. Revisão do lançamento. Inadmissibilidade. Mudança no critério jurídico. A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco **não autoriza a revisão** de lançamento.*

33. Pela doutrina colacionada, onde se fala em "irreversibilidade do lançamento já efetuado", e "impossibilidade de retratação", bem como pela Súmula 227/TFR e pela jurisprudência acima apresentada, que abordam a questão da revisão de um lançamento já efetuado, conclui-se que não há qualquer vedação contra um lançamento tributário novo, referente a um fato gerador X, que possua uma interpretação dos fatos diferente daquela constante em lançamentos anteriores, contra os fatos geradores Y e Z.

34. O que não se permite é que a Autoridade Tributária, identificando um lançamento com fundamentação legal equivocada, tendo ocorrido um erro de

direito, venha a alterar tal fundamento, substituindo-o por outro e acarretando, assim, um agravamento da situação do contribuinte naquela mesma autuação, referente ao mesmo fato gerador, sob o pretexto de adequar o ato administrativo à legislação vigente. No entanto, nada impede que, em futuros lançamentos, faça tal correção, mesmo para fatos geradores passados.

35. Finda essa análise teórica do art. 146 do CTN, deve ser ressaltado que no processo ora em julgamento não houve qualquer "alteração de critério jurídico", pois não houve qualquer manifestação expressa por parte da Administração Tributária no sentido de ratificar a classificação fiscal adotada pelo contribuinte.

36. O fato de nunca ter sido autuado por determinada conduta não torna a mesma legítima até o momento em que tomar ciência da autuação. O contribuinte tem a obrigação de conhecer a legislação tributária e aplicá-la corretamente. A Autoridade Tributária tendo conhecimento de irregularidades, a qualquer tempo, tem o dever legal de proceder à lavratura de Auto de Infração. Não pode o contribuinte esperar ser apenas notificado a mudar sua conduta, ficando o Fisco limitado a só poder autuá-lo a partir deste momento. Trata-se de argumento do recorrente desprovido de qualquer base legal.

37. Por fim, deve-se ressaltar que mesmo o contribuinte que tenha sido autuado pelas infrações A e B está sujeito a, em futuros lançamentos, sobre períodos de apuração diversos, ser autuado pela infração C, ainda que esta já tivesse ocorrido quando da ação fiscal anterior. O que não poderia acontecer seria uma revisão do primeiro lançamento, para corrigir erro de direito (modificar critério jurídico), ou seja, a fundamentação legal das infrações A e B, trazendo ao contribuinte uma situação mais gravosa; ou, ainda, a realização de um lançamento suplementar sobre o mesmo período por conta da infração C.

38. Outra situação vedada por este dispositivo seria o caso do contribuinte ser autuado por classificar uma mercadoria na posição X, quando o correto seria a posição Y e, em procedimento fiscal posterior, o mesmo contribuinte, agora usando a posição Y, sofrer nova autuação porque o Fisco revisou seu entendimento e concluiu que a posição correta seria a Z.

39. Nesse sentido, as seguintes decisões do CARF:

***A) Acórdão nº 3402-004.073 - Terceira Seção de Julgamento - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 26/04/2017***

*(...)*

*Em meu entendimento, para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar.*

*Não se cogita, obviamente, a impossibilidade de o Fisco mudar os critérios jurídicos adotados pelo próprio contribuinte na atividade prévia do sujeito passivo do lançamento por homologação.*

*Como a recorrente não especifica no recurso voluntário qual teria sido o ato administrativo anterior emitido com posicionamento divergente do presente lançamento, pelo contexto de suas alegações, entende-se que a recorrente esteja se referindo à ausência de autuações anteriores para reclassificação fiscal dos denominados "kits". No entanto, o art.146 do CTN não abriga a tese da recorrente, o que representaria uma verdadeira mordaza à fiscalização. Com bem expressou o Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto sobre o tema, no seu voto no Acórdão nº 1401001.649–4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 8 de junho de 2016, "Se vingar esse entendimento da Recorrente, passa-se um atestado de onisciência para a fiscalização, ou seja, ela é obrigada a encontrar toda irregularidade existente na empresa, pois senão, nos anos seguintes, mesmo que detectado essa irregularidade o fiscal não poderia mais atuar, sob o fundamento de que estaria mudando o critério jurídico".*

**B) Acórdão nº 1201-001.463 - Primeira Seção de Julgamento - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 09/08/2016**

*1. Da mudança de critério jurídico, em ofensa ao artigo 146 do CTN*

*(...)*

*De se notar que o comando normativo diz respeito ao ato do lançamento (o que se depreende, inclusive, do próprio capítulo em que redigido) e, nesse sentido, não há qualquer obstáculo para que, em períodos subsequentes, ocorra mudança nos fundamentos da autuação. Cada lançamento é independente no tempo e no espaço, da mesma forma como são os atos administrativos que os veiculam no mundo real. Para tributos distintos ou períodos de apuração diferentes nada impede que os fundamentos da autuação sejam também alterados, até porque o direito funciona de modo dialético e em constante mutação, inclusive de ordem interpretativa.*

*(...)*

*O fato de a contribuinte não ter sido autuada em períodos anteriores, como aduz, em nada altera a obrigação de fazê-lo posteriormente, sempre que presentes os requisitos para o lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN. O que não se admite é a coexistência de duas ou mais autuações, para o mesmo período, baseadas em critérios diferentes.*

*(...)*

*No caso sob análise não há conflito entre lançamentos, mas sim entendimento diferente daquele esposado em fiscalizações anteriores, que não atuaram a empresa. Ora, o racional da norma busca evitar o conflito positivo entre dois lançamentos com fundamentos diferentes, mas certamente não alcança as hipóteses em que não houve lançamento anterior, até porque resta evidente que a ausência de lançamento sequer possibilita a ocorrência de conflito. Na hipótese de a fiscalização não atuar períodos anteriores, é evidente que a ausência*

*de lançamento não revela manifestação de critério jurídico, em sentido positivo (note-se que o CTN condena a mudança nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento). Ora, se lançamento não houve, inexistente mudança de critério, de sorte que a restrição sequer pode ser aplicada.*

Aplicando esse racional para o caso dos autos, resta evidente que também aqui não houve a reclamada alteração de critério jurídico. A Fiscalização, em nenhum momento, se manifestou expressamente no sentido de ratificar a classificação fiscal adotada pela Recorrente, o que, de pronto afasta a acusação trazida em voluntário.

A própria Recorrente admite esse fato quando diz que “até o ano de 2018 as autoridades fiscais não haviam questionado a classificação adotada pela Recorrente para comercialização de seus concentrados”.

Dessa forma, nego provimento na matéria.

#### **Da exigência de multa, juros de mora e correção monetária**

No mesmo tópico em que alega mudança de critério jurídico, a PEPSI tenta convencer que “há reconhecimento expresso do Poder Executivo no sentido de que os concentrados, principal insumo na fabricação das bebidas comercializadas pela Recorrente, são classificados no Ex 01 da NCM 2106.90.10”. Cita, nesse sentido, o Decreto nº 9.394/2018 e o Decreto nº 9.897/2019.

Diante disso, pede que, com base no art. 100, inciso III, parágrafo único, do CTN, ao menos, sejam afastados as multas punitivas e os juros de mora.

Esse tema já havia sido trazido em voluntário pela AMBEV, tendo ficado lá decidido que é inaplicável o parágrafo único do art. 100 do CTN nesse caso.

Assim, é de se negar provimento ao Recurso Voluntário na matéria.

#### **Da multa qualificada**

A PEPSI, argumentando que o Auto de Infração foi pautado em meros indícios e indagações subjetivas, faz coro à AMBEV para defender que não pode ser aplicada a multa qualificada de 150%.

Não obstante a Recorrente ter razão em seu pleito, é de se lembrar que a multa qualificada já foi afastada quando da análise do Recurso Voluntário da AMBEV, de tal sorte que nada mais há a ser provido.

#### **Dos juros sobre a multa de ofício**

O último argumento trazido pela PEPSI em seu Recurso Voluntário diz respeito à exigência de juros sobre a multa de ofício, a qual reputa como incabível:

Sustenta ela que “a multa configura-se uma sanção, uma penalidade e não tem natureza tributária”, não havendo “razão para serem aplicados juros sobre o seu valor”.

Mas também aqui a Recorrente não tem razão.

A matéria está sumulada neste CARF e é vinculante para este Colegiado:

**Súmula CARF nº 108**

**Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Nada a prover na matéria.

**Conclusão**

Diante do exposto, deixo de conhecer o Recurso Voluntário da AMBEV na parte que trata de matérias não submetidas à lide e, na parte conhecida de ambos os Recursos Voluntários, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração, suscitadas pela AMBEV e pela PEPSI, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela PEPSI, unicamente para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária, e em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela AMBEV, unicamente para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles