



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720225/2022-14
ACÓRDÃO	3402-012.382 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

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

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

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

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 31/12/2019

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 31/12/2019

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 do Recurso Voluntário na parte que trata de matérias não submetidas à lide; e ii) em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração; para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário 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 AROSUCO do polo passivo da obrigação tributária.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler 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 Diefenthaeler 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. 50 a 148).

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\$ 109.757.349,99, sendo R\$ 40.796.497,00 relativo ao IPI, R\$ 61.194.745,41 relativo à multa de ofício e R\$ 7.766.107,58 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. 25 a 48), 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. 50 a 148), onde procurou demonstrar a utilização indevida de classificação fiscal e alíquota únicas no cálculo dos créditos fictos;
- c) **Relatório de Ação Fiscal nº 03-A** (e-fls. 150 a 211), onde procurou demonstrar as irregularidades no valor tributável utilizado para cálculo dos créditos fictos; e
- d) **Anexo aos Relatórios de Ação Fiscal** (e-fls. 213 a 220), onde trouxe, de forma resumida, uma visão geral do litígio.

Cientificadas do Auto de Infração em 10/08/2022, a AMBEV (contribuinte) e a AROSUCO (responsável solidária) apresentaram Impugnação conjunta (e-fls. 2303 a 2391) em 08/09/2022 (ver Termo de Solicitação de juntada na e-fl. 2300), onde, em síntese, defenderam:

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

O julgamento em primeira instância, realizado em 20/07/2023 e formalizado no Acórdão 108-038.695 - 21ª Turma da DRJ08 (e-fls. 4451 a 4514), resultou em uma decisão, por

unanimidade de votos, de improcedência da Impugnação, tendo o voto condutor do Acórdão se ancorado nos seguintes fundamentos:

- (a) que a sobrevaloração dos kits/concentrados de refrigerantes não é matéria tributável, sendo uma fiação de indícios robustos tendentes à caracterização de circunstâncias qualificativas, não havendo necessidade de quantificação dos montantes reputados como sobrevalorados;
- (b) que não houve prejuízo ao direito de defesa;
- (c) que a discussão acerca da Ação Ordinária nº 98.0611525-2, impetrada por empresa extinta por incorporação, tem função meramente ilustrativa e não é relevante neste voto;
- (d) que há erro de classificação fiscal cometido pela empresa fornecedora, no caso, a AROSUCO, à luz das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) e das Regras Gerais Complementares da NCM (RGC/NCM);
- (e) que o caso dos autos não se trata de um simples erro de classificação fiscal, mas sim do recebimento de documentos em que o produto não estava identificado com o descrito na nota fiscal, uma vez que os “kits” foram descritos como uma preparação única, quando na realidade consistem em ingredientes (preparações líquidas e aditivos) que deveriam ter sido identificados separadamente;
- (f) que ficou demonstrado que a impugnante não agiu de boa-fé;
- (g) que há indícios robustos de conluio entre a empresa fornecedora, AROSUCO, e a empresa envasadora dos refrigerantes, AMBEV;
- (h) que a AMBEV, em virtude de um artifício doloso (sobrevaloração das vendas de “concentrados” aliada à descrição errônea desses produtos nas notas fiscais), tem os créditos de IPI das aquisições artificialmente inflados;
- (i) que o planejamento tributário de uma entidade empresarial não pode ser levado a cabo mediante fraude (no caso, aquisição de benefício fiscal indevido; ocultação ou alteração de fatos em livros ou declarações; simulação da natureza, do valor ou das partes intervenientes no negócio) e simulação (negócio travado com uma aparência de legalidade, mas que, na realidade, visa a prejudicar terceiros ou burlar a lei);
- (j) que não há a configuração objetiva de práticas reiteradas do Fisco Federal quanto à matéria tributável que autorize a exclusão da inflição de penalidade pecuniária e da incidência dos juros de mora calculados pela taxa Selic;
- (k) que é devida a majoração da multa de ofício (duplicação) por circunstância qualificativa (fraude e conluio) para todas as ocorrências fáticas documentadas;
- (l) que não existe nada de errado na Lei nº 9.065 de 21 de junho de 1995, quando elegeu a taxa Selic para ser aplicada no cálculo dos juros de mora em relação a dívidas tributárias não pagas no vencimento; e

(m) que não houve, na peça impugnatória, contestação específica pela responsável solidária no que concerne ao enquadramento por sujeição passiva solidária (CTN, art. 124, I), tratando-se, pois, de matéria não impugnada, incontroversa.

A AMBEV (contribuinte) e a AROSUCO (responsável solidária), tendo sido cientificadas da decisão da DRJ, respectivamente, em 17/08/2023 e em 18/08/2023 (ver Termos de Ciência por Abertura de Mensagem nas e-fls. 4523 e 4524), interpuseram Recurso Voluntário em conjunto (e-fls. 4532 a 4633) em 15/09/2023 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 4530), onde apresentam 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 tem direito ao creditamento do IPI nas aquisições isentas provenientes da ZFM, conforme já reconhecido em repercussão geral pelo STF nos autos do RE 592.891/SP;
- (e) que inexistente decisão judicial que tenha desautorizado a apropriação dos créditos glosados pela Fiscalização;
- (f) que inexistente planejamento tributário consistente em sobrevalorização dos preços praticados nas aquisições das preparações compostas junto à AROSUCO;
- (g) que é nulo o lançamento por falta de fundamentação legal e ausência e comprovação do pretensão ilícito;
- (h) que inexistente qualquer irregularidade no critério de formação do preço dos kits/concentrados de refrigerantes;
- (i) que inexistente simulação na formação dos preços dos kits/concentrados de refrigerantes pela inclusão do valor intrínseco das fórmulas utilizadas na fabricação do Guaraná Antarctica;
- (j) que é irrelevante os valores pagos a título de seguro para a aferição dos preços dos concentrados;
- (k) que não é possível comparar os preços das exportações realizadas pela AROSUCO com os preços praticados no mercado nacional;
- (l) que é improcedente a imposição da multa qualificada no caso concreto;
- (m) que não houve evasão fiscal; e
- (n) que deve ser aplicado ao caso o art. 110, parágrafo único, do CTN – inexistência de multas, juros e correção monetária.

Encaminhado o processo à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, foram apresentadas Contrarrazões ao Recurso Voluntário (e-fls. 4688 a 4752).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado em conjunto pela AMBEV e pela AROSUCO é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento, exceto na parte em que 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 AROSUCO, 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. 50 a 148).

Além disso, a Fiscalização, por ter identificado uma sobrevaloração nos preços praticados entre a AROSUCO e a AMBEV, concluiu ter havido fraude/simulação, 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 AROSUCO, na qualidade de responsável solidária pelo pagamento dos créditos lançados (ver **Relatório de Ação Fiscal nº 03-A**, nas e-fls. 150 a 211).

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 simulação no negócio realizado entre a AROSUCO 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. 25 a 48), 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 definido no artigo 73 da Lei nº 4.502/64, 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-A, 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.

Da nulidade do Auto de Infração

As Recorrentes reclamam que *“a acusação fiscal de que teria havido supervalorização da base de cálculo dos créditos oriundos da aquisição dos concentrados produzidos pela Arosuco 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 sobrevaloração 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, o que só corrobora a evidente nulidade do Auto de infração impugnado neste tocante por falta de fundamentação legal e ausência da demonstração da ilicitude pretensamente cometida pelas Recorrentes”*.

Por isso as Recorrentes pedem a nulidade do Auto de Infração.

A matéria trazida pelas Recorrentes nessa parte do Recurso Voluntário, relativa à nulidade do Auto de Infração, se confunde com a matéria de mérito relativa à sobrevaloração dos preços praticados nas aquisições dos kits/concentrados de refrigerantes, 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 consequência.

§ 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 pelas Recorrentes, que tenha havido qualquer prejuízo ao direito de defesa. Pelo contrário, a densa peça recursal apresentada pelas Recorrentes revela que elas tiveram plena compreensão dos motivos que levaram a Fiscalização a lavrar o Auto de Infração, e que puderam exercer, em sua plenitude, o contraditório e a ampla defesa.

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

Da responsabilidade

As Recorrentes, ao iniciarem a defesa na peça recursal, sustentam “*que a classificação fiscal dos concentrados de refrigerantes adotada pela AMBEV para escrituração dos créditos glosados foi exatamente aquela que consta das notas fiscais emitidas pela Arosuco para amparar as vendas de concentrados produzidos na ZFM, sendo esta empresa a responsável na condição de fornecedora daqueles produtos pela sua correta classificação fiscal, cuja observância portanto não poderia resultar na lavratura de Auto de Infração contra a AMBEV*”.

Mas não têm razão as Recorrentes.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já teve a oportunidade de prolatar inúmeras decisões em sentido contrário ao que defendem as Recorrentes.

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 incluía 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 selo 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 exime 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 a 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.

Analizando 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 transito 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.

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

As Recorrentes defendem estar correta a classificação dos kits/concentrados de refrigerantes no código TIPI 2106.90.10 EX 01.

Para elas, 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”*.

Sustentam as Recorrentes 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”*.

Apontam 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”*.

Advogam 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”*.

Acusam 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 as Recorrentes, “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”.

Observam “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”.

Defendem 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, as Recorrentes acrescentam 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, as Recorrentes fazem 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.

Criticam a posição adotada pela Fiscalização e ponderam 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 Arosuco 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”.

Explicam 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”.

Dizem 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 AROSUCO 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””.

Trazem 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 reclamam as Recorrentes.

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: Hécio 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 pelas Recorrentes para defenderem 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 pelas Recorrentes, 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).

As Recorrentes reclamam 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 estão enganadas as Recorrentes. 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. 879 a 899) 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 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 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 I — 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 dos 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 pelas Recorrentes 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. 65 e 66), 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.

As Recorrentes não contrapõem 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 parecem 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 Arosuco 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 “I.1.3 – DA CAPACIDADE DE DILUIÇÃO DOS CONCENTRADOS” (e-fls. 4558 a 4561), 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:

Neste sentido, com a intenção de reforçar o alegado erro de classificação fiscal das preparações compostas produzidas pela Arosuco também sob o enfoque de suas respectivas capacidades de diluição, alega a fiscalização 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."

Como se vê, a fiscalização alega 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. 818/846 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.

As Recorrentes em momento algum de seu Recurso Voluntário contradizem 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 as Recorrentes não apresentaram 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 da AMBEV.

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

As próprias Recorrentes, de alguma forma, parecem reconhecer isso, uma vez que, ao defenderem a classificação dos kits/concentrados de refrigerantes de forma unitária trouxeram, 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 Arosuco 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 as Recorrentes tentem 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 pelas Recorrentes em relação à classificação dos kits/concentrados de refrigerantes¹, 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

¹ 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”.

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

As Recorrentes sustentam que as conclusões do Relatório Técnico nº 000.130/17, apresentado às e-fls. 818 a 846 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”*.

Acrescentam 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 têm razão as Recorrentes.

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 improcedência 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 Consultante 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 refrigerantes², 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, as recorrentes tentam convencer que “a própria Receita Federal, ao responder consulta formulada pela Coca-Cola, reconheceu textualmente que se

² 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.

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”.

Explicam elas 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”.

Defendem 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”.**

Citam 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 as Recorrentes.

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, as Recorrentes invocam 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.

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

As Recorrentes trazem em seu Recurso Voluntário³ um arrazoadado 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 recorrido: 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; não utilizou esses fundamentos legais para a glosa de créditos fictos aproveitados pela AMBEV, nem para a caracterização do conluio definido no artigo 73 da Lei nº 4.502/64.

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.

³ 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”.

Da sobrevaloração e da fraude/sonegação/conluio

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

SÍNTESE DAS CONSTATAÇÕES DO PRESENTE RELATÓRIO

Da transferência artificial de lucros para AROSUCO

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

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

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

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

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

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

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

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

14) Na tentativa de aparentar alguma razoabilidade aos preços pagos pela fiscalizada, o Acordo celebrado entre AMBEV e AROSUCO registrou que os preços

cobrados pelo fornecedor incluíam remuneração pelo "valor intrínseco" das fórmulas utilizadas nos "concentrados".

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

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

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

16.2 - Até hoje a fiscalizada é a responsável pelo desenvolvimento e manutenção das fórmulas (no ano de 2018, a empresa inaugurou um centro de tecnologia e inovação no Rio de Janeiro, no qual não trabalha nenhum funcionário remunerado por AROSUCO). Ou seja, é descabida a tentativa de indicar que AMBEV simplesmente abriu mão do segredo industrial e "esqueceu" a valiosa "fórmula secreta".

16.3 - Assim, AROSUCO e AMBEV têm se valido do pretense segredo industrial para simular algum propósito aos altos preços atribuídos aos "concentrados". .

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

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

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

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

19) A fiscalização observou que o custo médio de produção por AROSUCO dos kits destinados a serem utilizados por AMBEV na industrialização do xarope composto

para refrigerantes marca Guaraná Chopp Antarctica, representou entre 3 e 4% do preço médio de venda praticado por AROSUCO nos anos de 2017 e 2018.

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

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

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

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

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

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

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

Similaridades e distinções entre a supervalorização de AROSUCO e a de PEPSI AMAZÔNIA

25) A seguir, citamos três constatações que se aplicam às operações que a fiscalizada realizou com AROSUCO e com PEPSI AMAZÔNIA:

25.1 - Os preços praticados por ambos os fornecedores foram inflados com valores decorrentes de operações posteriores realizadas por AMBEV. Com isto, a maior parte do valor tributável utilizado para cálculo dos créditos fictos correspondeu a parcelas que não dizem respeito aos insumos, e sim ao produto final.

25.2 - Para operacionalizar a "transferência" de valores referentes às bebidas para o preço cobrado pelos insumos, foi criado um "vai e vem" de valores, inflando artificialmente os benefícios fiscais recebidos pelas empresas.

25.3 - A obtenção de vantagens fiscais indevidas só se tornou possível pela atuação em conjunto das duas partes envolvidas.

26) Entretanto, a sistemática adotada nas operações que AMBEV realizou com AROSUCO possui algumas particularidades em relação à utilizada nas operações com PEPSI AMAZÔNIA.

26.1 - Nos negócios entre AMBEV e AROSUCO foi criado um "vai e vem" entre dividendos e preços supervalorizados, cujo principal resultado foi o registro de margens de lucro elevadíssimas por AROSUCO, decorrentes da transferência dos lucros da controladora para sua controlada localizada em Manaus.

26.2 - Como PEPSI AMAZÔNIA, ao contrário de AROSUCO, não faz parte do grupo Ambev, o recebimento de preços inflados foi "compensado" com remessas para pagamento de gastos com marketing das bebidas. Com isto, em relação ao IPI, o principal resultado da sistemática adotada pelas empresas foi a transferência dos gastos com marketing das bebidas para os preços registrados pelo fornecedor de insumos.

26.3 - Embora PEPSI AMAZÔNIA tenha obtido uma elevadíssima margem bruta, não registrou alto lucro líquido (ao contrário do que aconteceu com AROSUCO), em decorrência do fato de ter assumido todas as despesas de marketing das bebidas.

27) A titularidade das marcas comerciais das bebidas elaboradas a partir dos kits de insumos recebidos de PEPSI AMAZÔNIA pertence ao Grupo PepsiCo. Com isto, uma parcela dos valores que este fornecedor recebeu de AMBEV se justifica pela cobrança de licenciamento de uso das marcas. Diferenças entre o texto do presente relatório e o de relatórios anteriores

28) O presente relatório traz alguns elementos que não foram incluídos em Termos/Relatórios finais juntados pela fiscalização da RFB em autuações realizadas até o início do ano de 2021.

29) Dentre os dados obtidos no curso de procedimentos fiscais realizados no ano de 2021 nos estabelecimentos de AMBEV de CNPJ 07.526.557/0039-82 e 07.526.557/0049-54, e em diligência realizada em AROSUCO, citamos:

29.1 - Constatação de que, consideradas apenas vendas efetuadas pela unidade responsável pela produção dos kits concentrados, a relação entre o lucro operacional e a receita líquida se aproximou de 100% nos anos de 2017 até 2019. A relação entre o custo médio de produção e o preço médio de venda do kit guaraná vendido no mercado nacional para AMBEV ficou entre 3 e 5%.

29.2 - Demonstração da fragilidade das explicações apresentadas pelo grupo Ambev para as grandes diferenças entre os preços praticados por AROSUCO no mercado nacional e os preços nas exportações para empresas controladas.

29.3 - Demonstração de que AMBEV não consegue explicar a lógica econômica e comercial do pagamento pelo "valor intrínseco" das fórmulas, quando se sabe que as fórmulas foram criadas e atualizadas por funcionários de AMBEV.

29.4 - Demonstração de que a atividade de fornecimento dos “kits concentra dos” é mais lucrativa do que a produção/comercialização dos refrigerante, embora os principais diferenciais dos produtos comercializados por AMBEV em relação aos vendidos por concorrentes de menor porte seja o valor das marcas e a capacidade de logística e distribuição.

29.5 - Demonstração de que o fabricante de bebidas do grupo Ambev localizado em Manaus recebeu notas fiscais com preços em média vinte vezes inferiores aos consignados nas notas fiscais recebidas pelos estabelecimentos de AMBEV localizados nas demais regiões do país.

29.6 - Demonstração de que AMBEV registrou prejuízo na venda do extrato concentrado para Guaraná Chopp Antarctica, apesar de ser a dona dessa valiosíssima marca, ao mesmo tempo em que AROSUCO obteve margem de 95% na venda dos kits sabor guaraná.

29.7 - Análise de parecer emitido pelo Tribunal Tributário dos Estados Unidos, em que fica evidenciado que o lucro normal para a atividade de fabricação dos kits de insumos é de 8,5%.

Conclusões do presente relatório:

30) O Grupo Ambev decidiu produzir na ZFM insumos de baixo grau de transformação, os quais geram reduzida quantidade de empregos e renda na região amazônica, mas realizou planejamento tributário evasivo que buscou fugir das consequências tributárias da sistemática de atuação que foi escolhida.

31) Esclareça-se que o presente relatório não pretende determinar que, por si só, a prática de preços elevados deva ser considerada irregular. Entretanto, é necessário que os valores cobrados pelas mercadorias sejam tributados na forma exigida pela legislação. Além disso, não é admissível a adoção de práticas que visem inflar artificialmente o valor tributável de mercadorias.

32) Cabe a glosa total de créditos fictos calculados sobre valor tributável ilegítimo, resultante de práticas de fraude e simulação. Além disso, a multa de ofício deve ser majorada.

33) Mesmo que não se considerasse que o valor tributável dos kits se tornou totalmente imprestável para cálculo de créditos, ainda assim a maior parte da base de cálculo dos créditos fictos utilizada por AMBEV continuaria irregular, pois correspondeu a lucros artificialmente transferidos decorrentes da venda de outra mercadoria, o refrigerante, o que desatende às regras sobre valor tributável estabelecidas na legislação do imposto (em especial, art. 190, inciso II, do RIPI/2010).

33.1 - Por valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial, só se pode entender que o art. 190, inciso II, do RIPI/2010 está se referindo a custos e lucros que dizem respeito à industrialização e comercialização do produto cujo valor tributável está em análise. Decisão do STJ analisada neste relatório registrou: “tratando-se de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo do IPI é o valor da operação. Entende-se por 'operação' o próprio processo de elaboração do bem (industrialização) na fase de sua produção”.

33.2 - Vários outros julgamentos, no âmbito administrativo e judicial, definiram que valores referentes a despesas efetivadas após a fase de produção do bem não com põem a base de cálculo do IPI.

33.3 - Note-se que as regras sobre valor tributável mínimo do IPI foram criadas porque o art. 190, inciso II, do RIPI/2010 não seria suficiente para fixar um “pisso” em algumas situações. Por outro lado, em qualquer circunstância, o art. 190, inciso II, do RIPI/2010 é suficiente para limitar o valor tributável do imposto ao valor total da operação de que decorreu a saída do estabelecimento industrial

33.4 - Observe-se, ainda, que em situações em que as duas partes executam atividades de industrialização e são contribuintes do IPI, como é o caso da relação entre AROSUCO e a fiscalizada, mesmo quando ocorre subvalorização de preços, não é necessária a aplicação de regras sobre valor tributável mínimo do imposto.

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

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

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

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

Defendem que, para fins de comprovação da alegada sobrevaloração, a *“margem de lucro ou valor de dividendos que lhe pareçam elevados não servem por si como elementos de prova já que, frise-se, um dado preço ou margem de lucro somente pode ser considerado supervalorado se existirem parâmetros válidos de comparação, e no caso concreto a própria fiscalização não indicou parâmetro algum, o que invalida todas as suas afirmações”*.

Sustentam que *“não há qualquer relação entre o valor dos preços dos concentrados com os dividendos que são recebidos pela Ambev uma vez que tais preços obedecem apenas os*

critérios estabelecidos no acordo firmado entre as Recorrentes, valendo acrescentar que a liquidação das obrigações de ambas as empresas segue a legislação brasileira e as normas locais e internacionais de contabilidade, sendo livres os sócios para estipular a distribuição daqueles dividendos como melhor lhes convier, e eventual inconformismo da fiscalização com a isenção estabelecida pelo artigo 10 da Lei 9.249/95 não pode jamais justificar a infundada alegação de prática de planejamento tributário abusivo”.

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

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

Acrescentam que, “não tendo sido demonstrado que os preços praticados pela AMBEV e Arosuco seriam maiores do que os praticados no mercado e em que medida aqueles valores excederiam estes, a mera alegação de que o critério contratual de fixação dos preços levou à sobrevaloração dos produtos por embutir componentes que não dizem respeito ao ciclo de produção dos refrigerantes é completamente vazia, inválida, e logicamente inconsistente, o que demonstra a fragilidade da argumentação fiscal”.

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

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

As Recorrentes defendem a irrelevância dos valores pagos a título de seguro no transporte para fins de aferição dos preços dos kits/concentrados de refrigerantes, ponderando ser “indiscutível que as empresas têm ampla liberdade em suas vendas para contratar seguro - que é obrigatório - e constou de todas as notas fiscais emitidas pela Arosuco - da forma e no valor que melhor lhes convier, conforme os riscos que desejam assumir”.

No tópico relativo aos custos dos produtos vendidos, as Recorrentes buscam desconstruir o raciocínio desenvolvido pela Fiscalização para chegar à conclusão de que “haveria uma diferença de quase 20 vezes “166... entre o CPV que seria esperado de acordo com as informações apresentadas aos investidores e o valor constante nas notas fiscais de aquisição dos insumos fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA e pela Arosuco””, ponderando que “o CPV informado aos investidores é o consolidado de todas as empresas do grupo Ambev”, bem como que “o CPV só

evidencia os custos diretos da produção, não servindo assim de parâmetro para confronto com os valores de aquisição dos concentrados da Arosuco”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Considero com razão às Recorrentes.

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

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 o grupo Ambev engendrou 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 reacondicionamento 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 - Como exposto no presente relatório, o mecanismo utilizado para inflar o valor cobrado dos engarrafadores foi a “transferência” dos lucros da AMBEV para ARO-SUCO. Por outro lado, a remessa de dividendos de AROSUCO para AMBEV

compensou, de forma dissimulada, a elevação artificial nos preços pagos pelos kits.

293.5 - Constatou-se, ainda, que ficou caracterizada a prática de simulação no Acordo celebrado entre as empresas. Tal documento indicou que a política de preços visa a remunerar a AROSUCO também pelo valor intrínseco das fórmulas utilizadas nos “concentrados”, quando na realidade AMBEV e empresas sucedidas sempre foram detentoras do “segredo industrial”.

294) Lembre-se que aqui está se tratando de operações realizadas entre duas pessoas jurídicas controladas pelos mesmos sócios e administradas pelo mesmo Diretor Financeiro, nas quais ambas as empresas recebem benefícios proporcionais aos valores dos bens negociados.

294.1 - Sobre o ponto referido no parágrafo anterior, as figuras a seguir mostram questionamento efetuado para AROSUCO por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 04/2021, e a resposta da empresa, que não apontou equívocos nas constatações da fiscalização:

(...)

294.2 - Assim, o grupo Ambev se aproveitou da confusão patrimonial, unidade de direção e interesse comum entre as duas pessoas jurídicas envolvidas para supervalorizar os preços dos kits, gerando uma absurda margem de lucro para a matriz de ARO SUCO, ao mesmo tempo em que AMBEV tinha “prejuízo” com a venda de refrigerantes.

295) 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.”

296) 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)

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

298) O cálculo do IPI efetuado pela fiscalização 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.

299) 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 e fraude, 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)

300) 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 têm razão as Recorrentes.

O único fato elencado pela Fiscalização que poderia justificar a qualificação da multa de ofício seria a sobrevaloração 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, as Recorrentes tentam 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 Hércio 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.

Conclusão

Diante do exposto, deixo de conhecer o Recurso Voluntário na parte que trata de matérias não submetidas à lide e, na parte conhecida, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: I) excluir a AROSUCO do polo passivo da obrigação tributária; e II) reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles