



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



**Processo nº** 13609.721273/2017-41  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-007.043 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de outubro de 2019  
**Recorrente** AMBEV S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PRELIMINAR. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O julgador não está obrigado a refutar expressamente todos os argumentos declinados pelas partes na defesa de suas posições processuais, desde que pela motivação apresentada seja possível aferir as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões deduzidas. Não há que se cogitar o cerceamento ao direito de defesa, quando o julgador deixa de analisar eventuais provas apresentadas, quando estas, por decorrência lógica das suas razões de decidir, não são aptas a alterar o resultado do julgado.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

O fato de uma classificação fiscal não ter sofrido reclassificação em procedimentos anteriores não implica sua aceitação pelo Fisco de forma expressa, a ponto de vincular a Administração Tributária. Para que haja mudança de critério jurídico, é necessário que, em algum momento, tal critério tenha sido expressamente fixado pelo Fisco.

PRÁTICA REITERADA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. ART. 100, INCISO III, CTN.

A inexistência de autuações, em procedimentos de fiscalização, por erro de classificação fiscal, não configura prática reiterada, que exige condutas comissivas, não sendo extensível às omissivas.

LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO - LINDB. APLICAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de se referir, em tese, a todas as leis, e para todos os ramos do Direito, a LINDB, enquanto lei geral e ordinária, não pode estabelecer normas gerais para o Direito Tributário, pois a Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, define que esta tarefa é reservada à Lei Complementar. O CTN é a lei complementar específica para o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária.

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

**ISENÇÃO DO DECRETO-LEI Nº 1435/75. PRODUTOS ELABORADOS COM MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL, EXCLUSIVE AS DE ORIGEM PECUÁRIA.**

Não procede a tese de que o termo "matéria-prima", contido no art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75 designa um conceito amplo e genérico, que abarca tanto a matéria-prima bruta, que é aquela provinda diretamente da natureza, quanto a matéria-prima já industrializada.

Tais matérias-primas são aqueles produtos obtidos de cultivo agrícola, ou de atividade extrativa vegetal, sem sofrer qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, nos termos do art. 4º do RIPI - 2010, operações que deverão ocorrer somente após sua entrada no estabelecimento beneficiado com a isenção.

Conforme determina o art. 111, inciso II, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

**KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.**

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" deve ser classificado no código próprio da Tabela de Incidência do IPI.

**RESPONSABILIDADE PELA CLASSIFICAÇÃO FISCAL INDICADA NAS NOTAS FISCAIS DOS "KITS". BOA-FÉ DO ADQUIRENTE.**

O art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito.

A boa-fé do adquirente é sempre levada em conta na graduação da multa de ofício aplicável, pois caso fosse constatada a intenção do Recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão de multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, João Paulo Mendes Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan.

## Relatório

Por medida de celeridade e economia processual, adoto parcialmente o relatório constante do Acórdão recorrido:

### ***Lançamento de ofício***

*O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, por falta de recolhimento do IPI, decorrente da utilização de créditos indevidos desse imposto. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 227 a 235, e anexos, e se refere ao IPI, no valor de R\$ 48.702.392,15, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, totalizando, na data da autuação, R\$ 98.533.474,17. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Relatório de Auditoria Fiscal das fls. 143 a 210 e seguem resumidos.*

*O interessado foi intimado a apresentar, dentre outros documentos, planilha demonstrativa de créditos escriturados no Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI), com a descrição “PRESUMIDO- AQUISIÇÃO DE MERCADORIA ORIUNDA DA AMAZÔNIA - ART. 237 DO RIPI/2010”, em 2014 e 2015. Após analisar a documentação recebida, o autor do procedimento fiscal concluiu pela ilegitimidade de tais créditos, dizendo que a maior parte dos valores foi atribuída à aquisição de “kits”, contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 2202 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de Pepsi-Cola Industrial da Amazônia Ltda. (doravante Pepsi) e de Arosuco Aromas e Sucos Ltda. (doravante Arosuco), sendo esta última controlada por Ambev S/A. Tais “kits” são identificados pelos fornecedores como um “concentrado”. Pepsi e Arosuco são estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus e fabricam preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 2202 da TIPI. Verificou-se ainda que o interessado também escriturou créditos do IPI por aquisições de filme stretch e de filme contrátil, fornecidos por Valfilm Amazônia Indústria e Comercio Ltda. (doravante Valfilm) e por América Tampas da Amazônia S/A (doravante América Tampas), bem assim créditos por aquisições de rolhas e tampas, fornecidas por América Tampas e por Videolar-Innova S/A (doravante Videolar).*

*O autor do procedimento fiscal esclarece que nas notas fiscais emitidas pelos citados fornecedores não há lançamento (destaque) do IPI,*

*porquanto os emitentes consideram que os produtos gozam da isenção de que trata o art. 81, II, e, em alguns casos, também do art. 95, III, do Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, dispositivos que se referem a benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais, a saber: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III). A Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida por Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, conforme § 4º do art. 1º do Decreto-lei n.º 291, de 28 de fevereiro de 1967, e § 1º do art. 1º do Decreto-lei n.º 356, de 15 de agosto de 1968.*

*Segundo o art. 237 do RIPI, de 2010, os estabelecimentos industriais podem creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95 do mesmo regulamento (Amazônia Ocidental), desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto. No caso da aquisição de produtos com a isenção do art. 81, II, do RIPI, de 2010 (Zona Franca de Manaus), inexistente previsão legal para crédito do IPI pelo adquirente dos produtos desonerados do referido imposto.*

*Analizando as matérias-primas e produtos intermediários utilizados por Arosuco na elaboração dos produtos fornecidos ao interessado, a fiscalização do IPI concluiu que preparações integrantes dos “kits” sabor guaraná, contendo extrato de guaraná produzido na Amazônia Ocidental, fazem jus à isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010, embora o decorrente crédito do IPI de que trata o art. 237 do mesmo regulamento resulte, no caso, em zero, em face do erro de classificação fiscal e de alíquota que será explicado adiante. De acordo com esclarecimentos fornecidos por Arosuco no curso de diligência fiscal, não foi empregada matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal nos componentes dos demais “kits” para fabricação de bebidas adquiridos pelo estabelecimento fiscalizado, o que exclui a isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010.*

*Analizando as matérias-primas e produtos intermediários utilizados por Pepsi na elaboração dos produtos fornecidos ao interessado, concluiu-se que não há emprego de açúcar no processo de industrialização dos componentes dos “kits” para fabricação de concentrados. No caso da elaboração de componentes com sabor cola, é empregado por Pepsi o corante caramelo, que é produto industrializado por D.D. Williamson do Brasil Ltda. (doravante D.D. Williamson). O corante caramelo não é matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal e, sim, um produto intermediário, em cuja industrialização D.D. Williamson emprega açúcar. A isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010, é descabida, nesse caso, porque o corante caramelo não é matéria-prima agrícola, nem extrativa vegetal, além do que D.D. Williamson fabrica o corante caramelo com açúcar fornecido por estabelecimentos localizados nos municípios de Nova Olímpia e Sonora, que ficam no Estado de Mato Grosso, fora da Amazônia Ocidental, e por estabelecimentos localizados no município de Maués, este no Estado do Amazonas. D.D. Williamson informou que também houve aquisição de açúcar proveniente dos Estados de Mato Grosso do Sul e Goiás, ambos fora da Amazônia Ocidental.*

*Ainda em relação aos “kits” sabor cola, Pepsi menciona o ácido cítrico como insumo que daria direito à isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010,*

*com o que não concordou a fiscalização, por também se tratar de produto industrializado e, mais, por ter sido fornecido por estabelecimento situado no Estado de São Paulo, fora da Amazônia Ocidental.*

*Analisando as matérias-primas e produtos intermediários utilizados por Valfilm na elaboração de filmes fornecidos ao interessado, o Auditor-Fiscal verificou que a partir de 2008 o citado fornecedor passou a empregar uma pequena quantidade de óleo de dendê no processo produtivo, o que, segundo o fornecedor, daria direito à isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010. O autor do procedimento fiscal assevera que, em se tratando de mero aditivo, que representa pequena parcela na fabricação do produto, não se pode dizer que o filme seja “elaborado” com óleo de dendê, como exigido pela citada norma. Valfilm informou, em diligência fiscal, que a utilização do óleo de dendê, em substituição ao óleo mineral de petróleo, conferiria ao produto final maior biodegradabilidade, com o que não concordou a fiscalização do IPI, porquanto essa propriedade não decorre do uso de aditivos, mas da produção de plásticos a partir de matérias vegetais, em substituição às resinas termoplásticas convencionais, derivadas de petróleo. O óleo de dendê atuaria como veículo para tingimento do plástico, dando o colorido desejado ao produto final. Menciona que a resina Dowlex 2107G, fornecida por Dow Chemical Company para Valfilm, dispensa a adição de óleo de dendê.*

*Na sequência, o autor do procedimento fiscal aduz que o estabelecimento Ambev, ao ser intimado a indicar as matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais com as quais teriam sido elaborados os produtos favorecidos com a isenção do IPI, deixou de fornecer as informações solicitadas, limitando-se a dizer que os seus fornecedores teriam projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa). Pondera que a aprovação de tais projetos é um dos requisitos para a isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010, mas, por si só, é insuficiente para o efetivo gozo do benefício tributário. Sobre os efeitos das resoluções da Suframa, ressalta que embora todos os produtos isentos devam atender à política de desenvolvimento da Amazônia Ocidental, não são todos os produtos que atendem à política de desenvolvimento da região que fazem jus à isenção. Cabe à Receita Federal verificar o cumprimento de todos os requisitos para fruição do benefício da isenção do IPI e para aproveitamento do crédito incentivado.*

*Em resumo, o Auditor-Fiscal concluiu que somente as preparações elaboradas com extrato de guaraná produzido na Amazônia Ocidental fazem jus à isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010, e poderiam gerar, para os adquirentes, o crédito previsto no art. 237 do mesmo regulamento, caso essas preparações fossem tributadas com alíquota do IPI superior a zero. Assim, independentemente das considerações que virão a seguir sobre classificação fiscal e alíquota, Ambev não faz jus ao aproveitamento de créditos incentivados do IPI com suporte no art. 237 do RIPI, de 2010, nas aquisições dos seguintes itens: componentes de “kits” sabor cola, inclusive aqueles em que foi empregado corante caramelo, pois este não se trata de matéria-prima agrícola nem extrativa vegetal; componentes dos “kits” sabor limão, laranja e uva, pois os*

*próprios fornecedores admitem não terem empregado matéria-prima agrícola nem extrativa vegetal de produção regional; componentes dos “kits” sabor guaraná, que não tenham sido elaborados com extrato de guaraná; filmes; tampas; e rolhas.*

*Formado o juízo quanto à matéria de fato, o Relatório de Auditoria Fiscal das fls. 143 a 210 passa a abordar o erro de classificação fiscal e de alíquota no cálculo do crédito incentivado de que trata o art. 237 do RIPI, de 2010, constando que se justifica a glosa integral dos créditos decorrentes dos “kits” fornecidos por Pepsi e Arosuco, porquanto o IPI calculado “como se devido fosse”, nos termos do referido art. 237, resulta em zero.*

*Com efeito, os insumos denominados “concentrados”, que são os “kits” adquiridos de Pepsi e Arosuco, são tratados pelos fornecedores como se fossem mercadoria única, registrando-se nas notas fiscais o enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, referente a “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”. Para constar, o Ex 02 do mesmo código se refere a “preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”. Em relação às notas fiscais emitidas por Pepsi e Arosuco, o interessado escriturou e utilizou créditos incentivados do IPI, com suposto enquadramento no art. 237 do RIPI, de 2010, calculando o imposto “como se devido fosse” mediante aplicação da alíquota de 20%, prevista na TIPI para o referido Ex 01, sobre o valor registrado nas notas fiscais.*

*O autor do procedimento fiscal cita que no processo 10830.725247/2015-16, relativo a Auto de Infração do IPI lavrado contra estabelecimento de Ambev localizado na cidade de Jaguariúna (SP), foi apresentada impugnação em que constam as seguintes informações sobre os insumos referidos no item precedente: a) quanto aos insumos recebidos de Arosuco, os “kits” são compostos por duas partes; a parte A, no estado líquido, consiste da reunião de extratos, óleos essenciais, bases aromáticas, corantes, dentre outros itens, que, sendo enviados misturados, formam entre si uma preparação composta; a parte B, no estado sólido, por sua vez, é composta por sais, ácidos, conservadores químicos, dentre outros itens adicionados ao “kit” para melhorar algumas das suas características, como apresentação, conservação etc., de forma a manter os padrões de qualidade que marcam a bebida que, ao final e, a partir do “kit”, deverá ser produzida e envasada pela adquirente em seus estabelecimentos industriais, sendo que tais itens também consistem, individualmente considerados, em preparações compostas de mais de um material;*

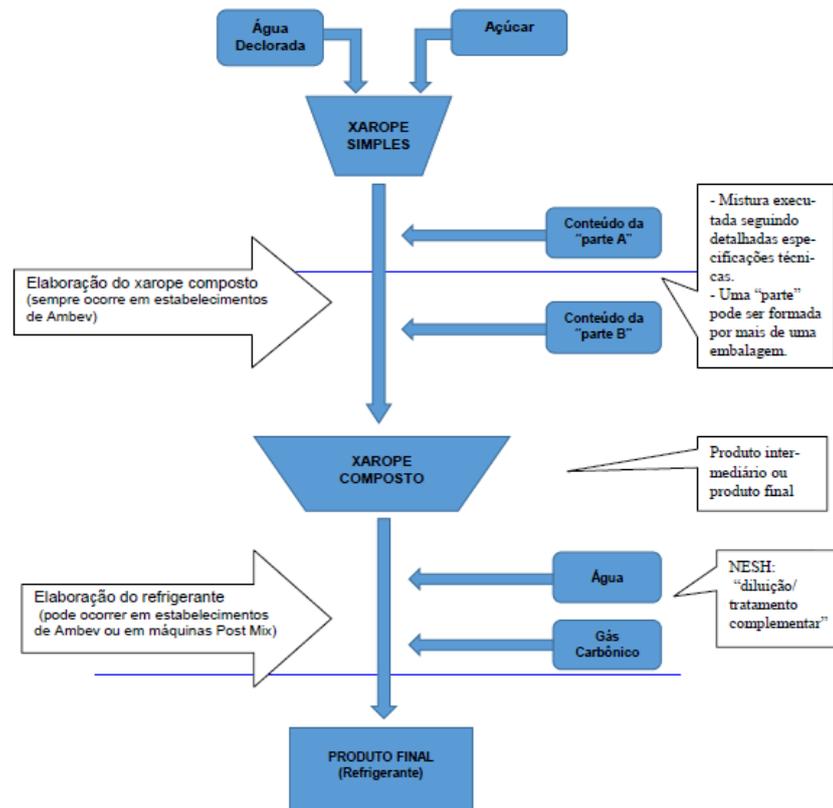
*b) no que se concerne aos insumos recebidos de Pepsi, os “kits” Pepsi-Cola são compostos por duas partes líquidas, a primeira, A, contendo ácido e caféina como principais ingredientes e a segunda, B, composta por aroma “sabor Pepsi”, adicionado de extratos vegetais, como é o caso de baunilha, noz de cola, coco, canela etc., além de corantes, aromas, acidulantes, emulsificantes e outros aditivos, sendo que ambas*

*as partes são preparações compostas; “kits” Gatorade, que são compostos de partes líquida, A, e sólida, B, sendo a primeira consistente no sabor, adicionado de emulsificantes, estabilizantes de acidez e outros aditivos, misturados entre si; a segunda, por outro lado, consiste numa mistura homogênea de sais semelhantes à composição do suor humano, adicionada de outros sais, antioxidantes etc., que influenciam nas características físico-químicas da bebida a ser preparada; “kits” Lipton, composto por duas partes sólidas, uma delas consistente na mistura do extrato concentrado de “chá” com sabores concentrados compostos e sucos desidratados, misturados entre si, e outra, consistente numa mistura de sais, acidulantes, antioxidantes etc., que influenciarão nas características físico-químicas da bebida pronta.*

*A fiscalização do IPI menciona que as chamadas “partes sólidas” dos “kits” fornecidos por Pepsi e Arosuco são formadas por diversos aditivos utilizados na indústria alimentícia, acondicionados em embalagens individuais. Os ingredientes das partes sólidas variam conforme o fornecedor e a marca, podendo incluir substâncias como benzoato de sódio, sorbato de potássio, ácido cítrico, ácido tartárico, EDTA cálcio dissódico, corante amarelo crepúsculo, corante azul brilhante FCF, corante roxo, aspartame, acessulfame de potássio e citrato de sódio. Em geral, o conteúdo das embalagens individuais em questão passa exclusivamente por operação de reacondicionamento no estabelecimento dos fornecedores Pepsi e Arosuco. Como os ingredientes das partes sólidas não estão misturados, tais partes não se caracterizam como uma preparação composta.*

*Assim, os “kits” fornecidos por Pepsi e por Arosuco chegam aos estabelecimentos industriais de Ambev divididos em duas ou mais embalagens individuais. Pelo menos uma das embalagens contém ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada. No “kit” sabor cola, o componente em questão contém extrato de noz de cola, “sabor Pepsi”, corante caramelo e outros ingredientes. No “kit” sabor guaraná, tal componente contém extrato vegetal de guaraná, aroma natural de guaraná e corante caramelo. Nos “kits” sabor laranja, limão, uva e tônica, o componente contém aroma natural. Pelo menos uma das embalagens contém ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes.*

*Na fl. 171 consta fluxograma que se reproduz a seguir, sobre o processo produtivo de refrigerantes:*



*O autor do procedimento fiscal explica que o processo produtivo dos refrigerantes nos estabelecimentos industriais de Ambev, exceto quanto às bebidas sem açúcar, pode ser resumido da seguinte forma: os componentes, recebidos dos fornecedores em embalagens individuais, são encaminhados a uma sala de estocagem; a água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, alimenta um equipamento conhecido como dissolvedor, onde é adicionado açúcar, insumo que não faz parte dos "kits" provenientes de Manaus, sendo obtido o xarope simples, que é enviado para equipamento conhecido como tanque de xarope; o conteúdo de cada parte dos "kits" é inicialmente dissolvido em tanques específicos, e depois enviado para o tanque onde ocorre a mistura com o xarope simples, resultando no xarope composto; a obtenção do xarope composto é executada segundo detalhadas especificações técnicas; o xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita a diluição, sendo que, por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada, após o que a bebida está pronta para ser consumida.*

*Com respeito aos refrigerantes sem açúcar, o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o xarope simples; na primeira etapa do processo industrial ocorre a diluição das partes em água, resultando no concentrado líquido; na segunda etapa, o concentrado líquido é diluído em água carbonatada para obtenção do refrigerante; observe-se que o fabricante sempre emprega a expressão "xarope composto" para identificar o produto resultante da mistura das partes dos "kits", inclusive quando se refere a bebidas sem açúcar.*

*Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo final a produção de refrigerantes. Entretanto, em alguns estabelecimentos de Ambev, uma parte da produção de xarope composto é destinada a ser utilizada nas máquinas Post Mix, caso em que a mistura com gás carbônico e a água não ocorre no engarrafador, mas na máquina localizada em bares, restaurantes e estabelecimentos similares. Assim, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário, quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento de Ambev, como um produto final, quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas Post Mix. A fiscalização nota que não há diferenças no maquinário utilizado para produção do xarope composto. Qualquer que seja a utilização, os dois tipos de xarope composto são bastante semelhantes, sendo que, quando há diferenças, elas não alteram a classificação fiscal do produto. No xarope para Post Mix, ao sabor guaraná é adicionado antiespumante, aditivo que evita que ocorra formação de espuma no ato de encher o copo com o refrigerante.*

*Na sequência, o Auditor-Fiscal aborda a classificação fiscal dos “kits” fornecidos ao interessado por Pepsi e Arosuco, segundo as Regras Gerais para Interpretação (RGI) do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), que é uma convenção internacional a que o Brasil aderiu e que compreende a nomenclatura, com as posições e subposições e respectivos códigos numéricos, as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição, além das regras gerais para classificação, propriamente ditas. Diz que, salvo raras exceções, os textos dos códigos e das Notas de Seção e de Capítulo do SH referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. O interessado, em resposta ao Termo de Intimação e Constatação nº 01, nas fls. 38 a 40, alegou a RGI-1 para enquadrar os “kits” em questão no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, em relação ao que o autor do procedimento fiscal pondera que, se fosse o caso de utilizar regra própria para posições e subposições do SH para enquadramento em Ex, o texto do citado Ex 01 não faz referência à possibilidade de apresentação do produto ali descrito em embalagens individuais. Pelo contrário, o texto do Ex 01 alude a “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, o que indica se tratar de um produto apresentado em corpo único. Além disso, as Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 tampouco trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais, como os que compõem os “kits” recebidos de Manaus, possa ser classificado em código único.*

*O autor do procedimento fiscal menciona que, além das hipóteses previstas nos textos dos códigos e das Notas de Seção e de Capítulo do SH, a RGI-2 e a RGI-3 referem-se a situações de exceção, em que um conjunto de itens deva ser classificado em código único, conforme explicações que seguem.*

*A RGI-2a abrange artigos que se apresentem desmontados ou por montar e que já possuam as características essenciais do artigo completo ou acabado, como é o caso dos diversos componentes de uma bicicleta, quando vendida desmontada, situação em que devem ser classificados no código próprio para a bicicleta, e não em códigos próprios para cada parte da bicicleta. Entretanto, o item VII das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh) alusivas à RGI-2a deixa claro que a regra*

*em questão não pode ser aplicada a insumos do setor alimentício, pois ela se aplica a artigos destinados a serem montados, quer por meio de parafusos, cavilhas, porcas etc., quer por meio de soldagem. Além disso, os insumos fornecidos por Pepsi e Arosuco não possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado, que é o concentrado, além do que vários componentes servem para outros fins que não seja o uso em bebidas.*

*A RGI-3b trata de hipótese em que produtos misturados, obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho devam ser classificadas como uma mercadoria única, mas a possibilidade de um “kit” contendo insumos destinados à fabricação de bebidas ser tratado como uma mercadoria única foi eliminada com a inclusão, nas Nesh, do item XI da Nota Explicativa da RGI-3b, segundo o qual “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”. O citado item XI da Nota Explicativa da RGI-3b foi incluído nas Nesh após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), atual Organização Mundial das Alfândegas (OMA), nos anos de 1985 e 1986, em consulta sobre a classificação fiscal de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto, em proporções fixas, em uma remessa.*

*Na sequência, o Auditor-Fiscal assevera o seguinte: para que uma mercadoria se enquadre no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ela deve caracterizar-se como uma preparação composta, sendo que, no âmbito da nomenclatura do SH, preparação pressupõe mistura de substâncias, acrescentando que, ao tratar especificamente da elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, as Nesh mencionam a adição de ingredientes como acidulantes, conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais. Ao ter sido usado o verbo “adicionar”, a fiscalização do IPI entende que as Nesh se referem ao processo em que ocorre a mistura dos ingredientes citados, e não a sua remessa em conjunto.*

*Com respeito às definições de “concentrado” e de “capacidade de diluição”, consta no Relatório de Auditoria Fiscal das fls. 143 a 210 que, no setor de bebidas, o concentrado se caracteriza como um insumo que contém todos os extratos e aditivos necessários para obtenção do produto final, o que faz com que sua capacidade de diluição seja determinada em função da quantidade de água que se deve adicionar para obter a bebida. No texto da TIPI, a única diferença entre os concentrados para refrigerantes enquadrados nos Ex 01 e 02 do código 2106.90.10 é a “capacidade de diluição”. Afirma, ainda, não fazer sentido imaginar que produtos descritos na TIPI de maneira semelhante, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas, quanto o concentrado para máquinas Post Mix e os “kits” fornecidos por Pepsi e Arosuco. Para que ficasse caracterizado um produto chamado de “extrato concentrado”, deveria estar reunido, em componente único, todo o conteúdo das partes do “kit”, tanto que os*

*engarrafadores de bebidas sustentam que, para fins de classificação fiscal, os “kits” devem ser tratados como mercadoria única.*

*Além disso, não foi aceito o entendimento do interessado, de que, para fins de enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, seria irrelevante o fato de os ingredientes que compõem os “kits” estarem acondicionados separadamente. Para a fiscalização do IPI, a mistura do conteúdo dos componentes dos “kits” fornecidos por Pepsi e Arosuco, etapa realizada no estabelecimento engarrafador, em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, caracteriza-se como operação de transformação, definida no art. 4º, I, do RIPI, de 2010. Após essa mistura, é que se forma uma preparação, conhecida como xarope composto, passível de enquadramento no Ex 01 ou no Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI, conforme a capacidade de diluição. Nos termos do art. 3º do RIPI, de 2010, a elaboração do xarope composto, quando destinado a receber tratamento adicional em etapa posterior do processo produtivo de bebidas, é uma operação de transformação intermediária. Em alguns estabelecimentos de Ambev, além de produto intermediário, o xarope composto também pode constituir-se em um produto final, quando vendido para terceiros, para ser diluído nas máquinas Post Mix. De acordo com a legislação do IPI, qualquer mistura de ingredientes se caracteriza como uma operação de industrialização, independentemente de sua complexidade, e toda operação de transformação importa na obtenção de produto novo, com enquadramento diferente na TIPI. Observa que a operação industrial efetuada pelo engarrafador para elaborar o xarope composto é executada segundo rigorosas especificações técnicas. A etapa em que é realizada a diluição do xarope composto em água carbonatada, resultando no refrigerante, é de execução bastante simples, podendo ser realizada até mesmo fora do estabelecimento do engarrafador, em simples máquinas Post Mix.*

*Na sequência, o autor do procedimento fiscal discorre sobre a inclusão, nos “kits”, de itens como benzoato de sódio, sorbato de potássio e ácido cítrico, substâncias que foram simplesmente reacondicionadas nos estabelecimentos fornecedores de Ambev, e não são reconhecíveis, no estado em que se apresentam, como destinadas ao uso na industrialização de bebidas, exceto por rótulos fixados nas embalagens de transporte. Isso exclui não apenas a isenção do art. 95, III, do RIPI, de 2010, mas também à isenção do art. 81, II, do mesmo regulamento. Segundo a fiscalização, a remessa de mercadorias para simples reacondicionamento na Zona Franca de Manaus serve exclusivamente para majorar o preço dos “kits” e, conseqüentemente, aumentar o valor do suposto crédito do IPI.*

*Adiante, o Auditor-Fiscal menciona decisão proferida pela Alfândega e Proteção de Fronteiras dos Estados Unidos, juntada ao presente processo com a correspondente tradução para o português, sobre consulta a respeito da classificação fiscal de “kits de alimentos”, que seriam importados com a marca Griddle Stacker TM e que, segundo informou o interessado na consulta, consistem em diferentes componentes de alimentos que são agrupados em formato de “kit”, integrado por um número exato de panquecas, hambúrgueres de salsicha e/ou hambúrgueres de ovo, para fazer doze sanduíches. Além disso, cada caixa contém doze embalagens para sanduíche e etiquetas para embalar*

*e etiquetar os sanduíches prontos. Considerando que o destinatário desses “kits” elaboraria os sanduíches e venderia aos consumidores como produto pronto, o importador sustentava que os “kits” deveriam ser classificados como integralidades, ou “preparações alimentícias”. Na decisão, que, dentre outros elementos, citou o antes mencionado item XI da Nota Explicativa da RGI-3b, a autoridade americana assentou que os diversos componentes dos “kits” de sanduíche devem ser classificados separadamente. Para o autor do procedimento fiscal, a situação analisada pela decisão americana, no que se refere a regras de classificação fiscal, é muito semelhante à dos “kits” adquiridos por Ambev, na medida em que os sanduíches não poderiam ser importados já elaborados, pois se tornariam impróprios para consumo. Por questões de natureza físicoquímica, é necessário que eles sejam importados como ingredientes embalados individualmente. A intenção explícita do interessado na consulta era classificar os componentes dos sanduíches como se fossem os sanduíches prontos, entendimento que não foi aceito nos Estados Unidos e não pode ser aceito no Brasil, tampouco em qualquer outro país signatário da convenção do SH.*

*A classificação fiscal é definida pelas características intrínsecas e extrínsecas da mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador do IPI. Nesse contexto, embora Ambev seja conhecido como engarrafador de refrigerantes e de outras bebidas, não se pode esquecer que seus estabelecimentos industriais executam dois processos de industrialização distintos: no primeiro, são misturados os componentes dos “kits”, obtendo-se o concentrado do Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI; em seguida, exceto nos casos de remessa para uso em máquinas Post Mix, o concentrado resultante da mistura é levado para outro equipamento, onde é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante. É relevante, portanto, a operação em que o insumo é efetivamente utilizado, e não a operação realizada em uma etapa futura da cadeia produtiva. Considerando que 100% dos “kits” para refrigerantes fornecidos por Pepsi e Arosuco são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10, os “kits” para refrigerantes não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas, isto sim, um conjunto de ingredientes destinados à industrialização de extratos concentrados.*

*Adiante, a fiscalização do IPI discorre pormenorizadamente sobre argumentos apresentados por Ambev em impugnações e recursos em outros processos de lançamento de ofício em que houve glosa dos créditos discutidos no presente processo.*

*Em seguida, é apontada a classificação fiscal dos componentes dos “kits”, chegando-se à conclusão de que a classificação individualizada desses componentes importa, invariavelmente, alíquota zero do IPI, resultando em crédito do IPI, “calculado como se devido fosse”, igual a zero.*

*Sob outro ponto de vista, o autor do procedimento fiscal aborda a responsabilidade do engarrafador pelo pagamento do imposto lançado de ofício no presente processo, bem assim dos acréscimos de juros de mora e multa, dizendo que a responsabilidade por infrações é objetiva, segundo dispõe o art. 136 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).*

### **Impugnação**

*Cientificado da exigência em 29 de agosto de 2017, segundo consta na fl. 240, o sujeito passivo apresentou a impugnação das fls. 245 a 280, em 27 de setembro de 2017, pelo que consta na fl. 243, subscrita por advogados credenciados pelos documentos das fls. 281 a 317 alegando o que segue resumido.*

*Preliminarmente, alega nulidade do Auto de Infração, relacionada à impossibilidade de mudança do critério jurídico adotado no lançamento de ofício, invocando o disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional. Diz que já sofreu diversas autuações com fundamento no mesmo contexto fático utilizado no presente caso. Especialmente no que diz respeito ao direito de creditamento de IPI sobre as chamadas preparações compostas para bebidas, ou “kits” concentrados, o impugnante tem vivenciado nos últimos anos situações conflitantes em autuações sofridas que ora buscam a glosa dos créditos de IPI por falta de preenchimento dos requisitos para fruição do benefício previsto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, ora reconhecem o direito a crédito de IPI sobre alguns tipos desses insumos por entender que fariam jus ao incentivo previsto no art. 6º do Decreto Lei nº 1.435, de 1975, ou então buscam glosar os créditos de IPI sob o fundamento de que as mercadorias estarem classificadas na TIPI sob o código errado. Importante dizer que há mais de uma década o impugnante adquire os mesmos “kits” concentrados de seus fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus, sob a mesma classificação fiscal no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.*

*Ainda sobre a alegada ofensa ao art. 146 do CTN, alega que, a depender do período autuado e do local do estabelecimento fiscalizado, são aplicados critérios jurídicos distintos para autuar o impugnante. Foi apenas nos últimos dois anos que a fiscalização passou a questionar a classificação fiscal empregada nos “kits” concentrados para refrigerantes. Ocorre que tal mudança de motivação não decorreu de qualquer alteração legislativa ou decisão judicial vinculante, de modo que, com base nos mesmos fatos, a fiscalização aplica critérios jurídicos distintos. É interessante observar que tal mudança de motivação coincide com a obtenção de decisões favoráveis ao impugnante no sentido de reconhecer o direito a crédito do IPI nas aquisições dos “kits” concentrados ante o preenchimento dos requisitos necessários à fruição do benefício do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975. A esse respeito, cita-se o Acórdão 3201-001.873, proferido em 24 de fevereiro de 2015 pela Segunda Câmara da Primeira Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Além da indicação do posicionamento favorável do Carf, também é imperioso reconhecer que a mudança de motivação quanto ao tratamento dos “kits” concentrados para refrigerantes é contemporânea ao início do julgamento em repercussão geral do Recurso Extraordinário (RE) 592.891/SP, em que o Supremo Tribunal Federal (STF) analisa a possibilidade da apropriação de créditos referentes a insumos desonerados advindos da Zona Franca de Manaus. O impugnante labora histórico da evolução jurisprudencial do STF acerca da possibilidade de crédito do IPI nas aquisições de produtos desonerados desse imposto.*

*Ademais, a ausência de questionamento por parte das autoridades fiscais acerca da classificação fiscal dos “kits” concentrados nas últimas décadas deve ser considerada uma prática reiterada da Administração Pública, a qual tem força de norma complementar nos termos do art. 100, III, do CTN, inclusive para excluir a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, acréscimos que devem ser afastados no presente caso.*

*Acrescenta que a mudança de critério jurídico adotado na presente autuação não se restringe a glosa de créditos de IPI decorrentes da aquisição de “kits” concentrados para produção de refrigerantes. Pelo contrário, a mudança de critério jurídico engloba também os créditos apropriados em virtude das aquisições de filmes plásticos fornecidos por Valfilm Amazônia Industrial e Comercial. Quanto a esse aspecto, o impugnante também tem enfrentado situações conflitantes em autuações sofridas que ora buscam a glosa dos créditos de IPI sob o fundamento de que o óleo de dendê empregado na elaboração dos filmes plásticos é utilizado em quantidades ínfimas, tendo motivação unicamente tributária, ora a glosa dos créditos apropriados em razão de o óleo de dendê utilizado como matéria-prima ela Valfilm ser processado e não in natura, ou então a glosa dos créditos de IPI em virtude de suposta desnecessidade de emprego de óleo de dendê, matéria-prima extrativa vegetal de origem da Zona Franca de Manaus, no processo produtivo dos filmes plásticos elaborados pela Valfilm.*

*Adiante, a defesa alega nulidade do lançamento de ofício, dessa feita por ausência de motivação, porquanto o autor do procedimento fiscal deixou de apresentar laudos técnicos tendentes a corroborar as infrações. Houve frágil presunção de que os “kits” não teriam sido fabricados com matérias-primas regionais da Zona Franca de Manaus (sic), o que excluiria o benefício previsto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975. Tal conclusão deveria decorrer de profunda análise técnica sobre o processo produtivo dos “kits”, envolvendo a natureza e a composição das matérias-primas utilizadas, o que não aconteceu. No que concerne à glosa de créditos do IPI decorrentes da aquisição de tampas e rolhas, fornecidas por América Tampas por Videolar, a fiscalização limitou-se a afirmar que Ambev não faz jus ao aproveitamento de créditos incentivados sem, contudo, apresentar qualquer tipo de argumentação, nem comprovação ou laudo técnico nesse sentido. A falta de apresentação de laudo técnico também invalida as conclusões da fiscalização, sobre erro de enquadramento dos “kits” no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, conclusões que foram suportadas em argumentos meramente retóricos, sobre as definições de “preparação” e de “concentrado”, de modo a demonstrar que o fato de os “kits” para bebidas virem separados em parte A e parte B fosse determinante na classificação fiscal da mercadoria. O Carf já reconheceu a nulidade de autuações sobre reclassificação fiscal por ausência de prova técnica sobre a natureza, composição e constituição do produto.*

*Na sequência, a defesa alega regularidade do crédito incentivado do IPI de que trata o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, advindos de produtos elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional, dizendo que a fiscalização adota, equivocadamente,*

*uma interpretação restritiva dos requisitos do benefício, no sentido de que só fariam jus à isenção do IPI os produtos elaborados com matéria-prima extrativa regional in natura, de modo que, por consequência, os produtos elaborados com matérias-primas já processadas ou industrializados não seriam isentos.*

*É importante deixar claro que, independentemente de o insumo de origem extrativa regional ser bruto ou processado, tal como ocorre para o açúcar e o corante caramelo dos “kits” concentrados sabor cola, a matéria-prima é efetivamente empregada e consumida no processo de industrialização dos produtos produzidos pelos fornecedores do impugnante, os quais são incontestavelmente originários da Amazônia Ocidental e, por tal motivo, fazem jus à isenção e geram direito a crédito do IPI. Adicionalmente, frisa-se que a literalidade da redação do parágrafo primeiro do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, também corrobora a impossibilidade de adoção da interpretação restritiva pretendida pelo Auditor-Fiscal. Nesse sentido, ao prever que os produtos gerarão crédito do IPI “sempre que empregados como matérias-primas”, o referido dispositivo legal está expressamente assegurando aos contribuintes que o benefício fiscal se aplica a todo e qualquer produto que seja elaborado com matéria-prima extrativa vegetal de produção regional da Zona Franca de Manaus (sic).*

*Portanto, segundo a defesa, a despeito das alegações fiscais, os “kits” concentrados fornecidos por Pepsi e por Arosuco preenchem todos os requisitos necessários à fruição do benefício, sendo assim isentos.*

*No tocante aos filmes plásticos fornecidos por Valfilm ao impugnante, a fiscalização desconsidera a existência de matéria-prima de origem extrativa regional por entender que o emprego do óleo de dendê na produção dos filmes plásticos seria “absolutamente dispensável”. No entanto, essa alegação é manifestamente improcedente, uma vez que inexistente qualquer exigência legal quanto à quantidade de matéria-prima que deve ser empregada no processo produtivo dos estabelecimentos industriais situados na Zona Franca de Manaus. Nesse sentido, inclusive, já decidiu o Carf, ao analisar a procedência de crédito do IPI sobre insumos elaborados com óleo de dendê pela fornecedora Valfilm, conforme Acórdão 3402-004.284, cuja ementa a defesa transcreve. Mencionada decisão chancela o entendimento de que a exigência imposta pela fiscalização ultrapassa o limite normativo e acaba por restringir direito conferido ao impugnante por lei.*

*Portanto, segue a defesa, independentemente da finalidade, quantidade ou relevância do emprego do óleo de dendê no processo produtivo dos filmes plásticos de Valfilm, uma vez demonstrado o efetivo emprego de matéria-prima de origem extrativa regional, é incontestado o direito ao crédito do IPI a na aquisição desse insumo pelo impugnante.*

*Sob outra perspectiva, a fiscalização equivoca-se ao introduzir argumentos supostamente técnicos a respeito da biodegradabilidade e da composição química dos filmes plásticos. Apesar de tais considerações serem totalmente desprezíveis para fins de constatação do direito ao crédito do IPI, conforme demonstram os precedentes antes citados, o impugnante não pode deixar de consignar que chegam ao ponto de questionar decisões estritamente negociais acerca do emprego de óleo de*

*dendê em substituição ao óleo mineral em seu processo produtivo. Diz a defesa que menções à resina Dowlex 2107G da fornecedora Dow Chemical se mostram totalmente impertinentes com os fatos objeto da presente autuação, além do que a fiscalização deixou de solicitar informações sobre os fornecedores do estabelecimento Valfilm, motivo pelo qual não é possível afirmar que os insumos ora em questionamento utilizaram a citada resina em seu processo produtivo. Com relação às tampas e rolhas adquiridas de América Tampas e de Videolar, conforme mencionado na preliminar de nulidade acima, não foram trazidos quaisquer esclarecimentos que pudessem embasar a glosa de créditos pretendida pela fiscalização, motivo pelo qual o impugnante fica tolhido de apresentar argumentos meritórios acerca desses pontos da autuação.*

*Passando a enfrentar a classificação dos kits concentrados para a fabricação de refrigerantes, Ambev discorda da imputação fiscal, de que os “kits” concentrados para fabricação de bebidas, fornecidos por Pepsi e por Arosuco, não devem ser enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, mas, sim, no código correspondente a cada um dos seus componentes, de maneira individualizada. O raciocínio da fiscalização parte de exercício jurídico de interpretação das exceções previstas nas RGI-2a e 3b, especialmente das Notas Explicativas VII da RGI-2a e XI da RGI-3b, para concluir que produtos alimentícios constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto não poderiam receber uma classificação única. Há considerações sobre “preparação composta”, “concentrado”, e “capacidade de diluição”, expressões contidas no Ex. 01 do código 2106.90.10 da TIPI.*

*Entretanto, apesar de tais alegações poderem parecer aos olhos do intérprete menos cuidadoso bastante contundentes e relevantes, a verdade é que a fiscalização sequer poderia chegar à aplicação de tais regras, já que equivocadamente deixou de aplicar o fundamental. Isso porque o pressuposto de que as regras de interpretação do Sistema Harmonizado são subsidiárias entre si, implica dizer que a RGI 2 somente é aplicável se a RGI 1 não for suficiente para indicar a classificação apropriada, e assim em diante. Assim, a aplicação da RGI-1 precede e prevalece sobre as demais RGIs quando se trata de classificar mercadorias no Sistema Harmonizado. A prevalência da RGI-1 é corroborada pela sua Nota Explicativa V.*

*Sobre os termos “preparação composta”, “concentrado”, e “capacidade de diluição”, a defesa afirma que o entendimento do Auditor-Fiscal é totalmente contrário às Nesh da posição 2106, que, em seu item B, estabelecem a possibilidade de uma preparação composta ser produto da mistura de outras preparações, assim:*

*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.*

*Nesse sentido, também não pode prosperar a equivocada alegação fiscal de que preparações compostas, nos termos do Ex. 01 do código*

*2106.90.10 da TIPI são exclusivamente aquelas que já estejam previamente misturadas. A esse respeito, é fato que as Nesh da posição 2106 determinam que são “preparações compostas” todas as substâncias constituídas por um conjunto de ingredientes que lhes conferem uma propriedade aromática característica de determinada bebida, seja isoladamente ou seja mediante a adição de outras substâncias. Assim estipula a Nota Explicativa 7 da posição 2106:*

Classificam-se especialmente aqui:

.....

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando os 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 fruta, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, 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.

*Diante dessa nota explicativa, é evidente que cada um dos componentes dos “kits” deve ser considerado como parte da “preparação composta”. Assim, o fato de existir uma parte “sólida” do “kit” composta de sais, estabilizantes, ácidos e outros elementos químicos, bem como o fato de ser realizada a mistura dos componentes dos “kits” no estabelecimento do impugnante, mostra a total compatibilidade com o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.*

*Nesse sentido, inclusive, importa mencionar os conceitos do art. 2º do Decreto nº 6.871, de 4 de junho de 2009, que regulamenta a padronização e classificação de bebidas e que foi inclusive citado pela própria fiscalização. Esses conceitos dão conta de que se enquadram no conceito de bebida os preparados sólidos e líquidos, sendo que, em conjunto ou separadamente, todos os produtos ou substâncias utilizadas na composição da bebida devem ser considerados matérias-primas e que “ingrediente” engloba todas as substâncias presentes no produto final em sua forma original ou modificada.*

*Consequentemente, observa a defesa que o fato de os “kits” concentrados possuírem uma parte líquida e outra sólida, ou estarem acondicionados separadamente, não retira sua característica intrínseca de composto concentrado para bebidas, ensejando o enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.*

*A corroborar esse ponto, o impugnante reproduz as conclusões sobre as características dos “kits”, expostas na página 26 do anexo laudo técnico, elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), nas fls. 318 a 347 deste processo, laudo que conclui que todos os componentes, sejam líquidos e sólidos, são parte integrante dos “kits” concentrados:*

*Os conteúdos líquidos que integram, em bombonas, os kits 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. 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.*

*Em vista disso, a defesa diz que é imperioso admitir que, ao contrário do consignado pela fiscalização, o citado laudo do INT apresenta o substrato técnico necessário para concluir que todos os componentes dos “kits” concentrados devem ser classificados como “preparações compostas”, na medida em que todos eles contribuem para a determinação do sabor e das demais características dos refrigerantes.*

*A esse respeito, Ambev ressalta que são insustentáveis as alegações fiscais no sentido de que o laudo técnico em comento deveria ser desconsiderado, porquanto exibiria “falta de conhecimento na matéria”, conforme consta na página 47 do Relatório Fiscal, na fl. 189 deste processo. Isso porque, conforme mencionado anteriormente, tal prova técnica foi elaborada pelo INT, um renomado instituto de pesquisa e desenvolvimento tecnológico para inovação, que inclusive está vinculado ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações. O Auditor-Fiscal deixou de apresentar prova técnica e desconsiderou laudo técnico apresentado pelo impugnante.*

*Ademais, o argumento da fiscalização, de que somente podem ser classificadas na posição 2106 as preparações que estiverem “prontas para uso” também não se coaduna com as Nesh. A esse respeito, a Nota Explicativa A da posição 2106 é expressa no sentido de que as mercadorias não deixam de ser preparações pelo fato de serem submetidas a tratamentos. Confira-se:*

Desde que não se classifiquem em outras 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.).

*No mesmo sentido dispõe a Nota Explicativa 12 da posição 2106:*

Classificam-se especialmente aqui:

.....

12) As preparações compostas para fabricação de refrescos ou refrigerantes ou de outras bebidas (...)

(...) Estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar. Algumas preparações deste tipo servem para se adicionar a outras preparações alimentícias.

*O impugnante frisa que também não subsiste a alegação fiscal de que a expressão “tratamento complementar” contida em tais notas explicativas corresponderia apenas a “operações em que, além de diluição, ocorre a adição de açúcar ou de dióxido de carbono”, conforme consta na página 54 do Relatório Fiscal (fl. 196). A fiscalização embasa tal entendimento no trecho da Nota Explicativa 7 da posição 2106, que dispõe que “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 dióxido de carbono”. Ora, é evidente que tal entendimento não se sustenta, haja vista que a simples leitura do trecho da Nota Explicativa em questão evidencia que a adição de açúcar e dióxido de carbono são citados meramente a título ilustrativo, e não como as únicas formas de tratamento complementar aceitáveis para mercadorias enquadradas nessa classificação fiscal, como sustentado pela fiscalização. Ressalta que, se esse fosse o caso, a referida nota explicativa nem sequer conteria em sua redação os termos “geralmente” e “por exemplo” antecedendo as formas de tratamento complementar, afinal tais termos evidenciam que tratamentos listados na nota em comento não são taxativos, mas meramente exemplificativos.*

*Ademais, para a defesa é totalmente impertinente a alegação fiscal, de que a expressão “capacidade de diluição” contida no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI significa que cada um dos componentes do “kit”, quando diluídos em água, devem resultar na bebida final. A fiscalização confunde bebidas prontas em estado concentrado e os concentrados empregados como insumo para produção de bebidas, já que adota a interpretação de que os componentes dos “kits” fornecidos ao impugnante, individualmente, quando diluídos, deverão apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para bebida na concentração normal.*

*Adicionalmente, insta esclarecer que a partir da Nota Explicativa 7 da posição 2106 também se comprova a improcedência da alegação de que as embalagens individuais contendo substâncias puras, como sorbato de potássio, benzoato de sódio e ácido cítrico, deveriam ser classificadas separadamente em outros códigos haja vista que não passariam por processo de industrialização complexo, mas por simples reacondicionamento.*

*Tal alegação não se sustenta porque, como se verifica da leitura da Nota Explicativa 7, bem como da Nota Explicativa B da posição 2106, é esperado que as preparações para bebidas sofram a mistura e/ou adição de produtos químicos, dentre eles menciona-se expressamente o ácido cítrico e agentes de conservação, como é o caso do sorbato de potássio e benzoato de sódio.*

*Ademais, cumpre mencionar que a fiscalização ignora a relevância do interesse comercial dos fabricantes dos “kits” concentrados para fins de classificação fiscal.*

*Nesse sentido, frisa que as próprias Nesh dispõem (sic) que as preparações compostas abrangidas pelo Ex 01 do código 2106.90.10 “são frequentemente utilizadas pela indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc.”. Ou seja, caso o método de negócios não influenciasse na classificação fiscal, tais preparações concentradas teriam a mesma classificação que a própria bebida.*

*Pelo exposto, mediante a aplicação da RGI-1, resta comprovado que o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 e as Notas Explicativas da posição 2106 são mais do que suficientes para orientar a classificação fiscal dos “kits” concentrados para a fabricação de refrigerantes, em prejuízo da aplicação das RGI-2 e 3.*

*Ainda que assim não fosse, admitindo-se hipoteticamente que a Nota Explicativa XI da RGI-3b pudesse ser invocada no presente caso, a tese da fiscalização carece de fundamento jurídico, segundo a defesa, porque se louvou em decisão antiga do Conselho de Cooperação Aduaneira, que teria sido utilizada como fundamento para a edição da mencionada Nota Explicativa. Tal decisão não passou de trabalho preparatório, anterior à redação da nota e sem qualquer valor jurídico. A impertinência de tal alegação é incontestável, uma vez que as conclusões emitidas por órgão estrangeiro não possuem qualquer pertinência jurídica sobre o direito brasileiro, de modo que o seu emprego implicaria no uso de analogia para classificação de mercadorias, o que não se admite.*

*Por fim, para eliminar qualquer dúvida sobre qual RGI deve ser invocada para a classificação dos “kits” concentrados ora em discussão, importa retomar a parte final da Nota Explicativa X da RGI-2b, que trata da classificação de matérias misturadas ou encontradas em partes: “Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1”.*

*Mudando de enfoque, o impugnante alega boa-fé, dizendo que não responde pela classificação fiscal dos “kits” concentrados, responsabilidade inerente aos fornecedores de tais insumos, que são os emitentes das notas fiscais respectivas. É inconcebível ser punido por ter observado a classificação fiscal e o regime tributário indicado nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores. Note-se que, em virtude do seu porte econômico e da quantidade de estabelecimentos que o impugnante possui ao redor de todo o Brasil, seria impraticável exigir que conferisse a classificação fiscal de cada um dos produtos que adquire de seus milhares de fornecedores. Entender o contrário implicaria transferir, ao impugnante, o poder de fiscalizar, que cabe à Receita Federal.*

*Sob outra perspectiva, a defesa alega que, independentemente do direito ao crédito do IPI por aquisição de bens fabricados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, há o direito ao crédito de IPI em virtude do princípio da não cumulatividade.*

*Nesse sentido, a Constituição, em seu art. 153, § 3º, II, ao outorgar à União a competência para instituir o IPI, foi expressa em determinar que esse imposto será não cumulativo. O conceito de não-cumulatividade deve ser entendido como a tributação exclusiva do valor agregado em cada operação de uma cadeia. Em outras palavras, a não cumulatividade consiste no direito à repartição da carga tributária entre as diversas fases de circulação do produto até atingir o consumidor final, de tal sorte que cada contribuinte arque somente com a fração do ônus tributário equivalente ao valor por ele agregado no ciclo produtivo.*

*Nas palavras de Gilberto de Ulhôa Canto, o princípio da não cumulatividade “significa, também, que o montante de tributo a que diz respeito não pode ser suportado por quem não for o destinatário final do produto sobre que incide o imposto”. Dessa forma, incidindo uma norma de isenção na entrada da matéria-prima, devem os efeitos dessa isenção repercutir nas etapas seguintes, mediante o aproveitamento do crédito, sob pena de onerar o produtor da etapa seguinte, tornar sem efeito a norma de isenção para transmutá-la em simples diferimento do imposto e tornar o imposto cumulativo. Também cita Paulo de Barros Carvalho, a respeito do tema.*

*Quando o impugnante adquire os produtos oriundos da Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção e os incorpora em seu produto final, incorpora, também, o custo dessa aquisição no preço final que pratica junto aos seus clientes. Sem o crédito relativo à operação de aquisição, tal como pretendido pela fiscalização no presente caso, a alíquota do imposto incidirá sobre o preço de saída, causando o recolhimento do IPI com base não só no “valor agregado”, mas também sobre o custo da aquisição, aumentando artificialmente a carga tributária, para além dos limites traçados pelo constituinte. A glosa de créditos proposta pela Fiscalização implica, em última análise, a desnaturação da sistemática não-cumulativa, eis que a isenção se esvaece, transformando-se em mero diferimento. Se a intenção do constituinte fosse vedar o creditamento do IPI nesses casos, teria expressamente feito a ressalva na própria Constituição, tal como fez em relação ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que igualmente é não-cumulativo, mas expressamente não contempla a possibilidade de crédito em se tratando de operação anterior isenta ou beneficiada com não-incidência (art. 155, § 2º, II).*

*A defesa acrescenta que, embora o Supremo Tribunal Federal (STF) tenha consolidado entendimento sobre a impossibilidade de creditamento de IPI em casos gerais de aquisição de insumos desonerados em sede de repercussão geral, ao julgar o Recurso Extraordinário (RE) 398.365/RS, tal entendimento não se aplica ao presente caso. Menciona que a situação peculiar de creditamento de IPI de insumos desonerados, oriundos da Zona Franca de Manaus, é objeto do RE 592.891/SP, cuja repercussão geral foi reconhecida, sem que o julgamento tenha sido concluído.*

*No tocante à penalidade aplicada, o impugnante alega que a multa de ofício tem caráter confiscatório. As sanções tributárias têm o intuito de assegurar a arrecadação do Estado, na medida em que visam a estimular*

*o pagamento dos tributos devidos. Note-se, todavia, que as sanções não devem, elas próprias, servir de instrumento de arrecadação.*

*Destaque-se, ainda, que, como decorrência dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que é imperioso adotar nos processos administrativos o critério da vedação da aplicação de multas em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.*

*Para a defesa, a imposição da multa, no patamar da autuação, revela que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade, incluindo a intenção do contribuinte.*

*O STF, quando julgou os Recursos Extraordinários 81.550/MG e 91.707/MG, repudiou a aplicação de multas com efeito confiscatório, como é a que ora pesa sobre o impugnante.*

*Adiante, a defesa alega que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre as multas de ofício lançadas, por absoluta ausência de previsão legal. Ora, como é sabido, não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de tributo, contida no art. 3º do CTN.*

*Frise-se ainda que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já firmou o entendimento quanto a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, no Acórdão CSRF n.º 02-03.133.*

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela improcedência da manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015*

**ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO INDEVIDA DE CRITÉRIO JURÍDICO.**

*O lançamento de ofício baseado em entendimento distinto daquele que usualmente adota o sujeito passivo, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da administração tributária, não caracteriza modificação no critério jurídico adotado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício do lançamento. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015*

**ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA.**

*O estabelecimento industrial responde pela utilização de créditos indevidos do IPI, que foram glosados, com a consequente reconstituição da escrita fiscal e exigência dos saldos devedores correspondentes, com o acréscimo de juros de mora e de multa de ofício, esta por falta de recolhimento do citado imposto.*

**INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA. LAUDOS OU PARECERES.**

*Os laudos ou pareceres 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. Para esse efeito, deverão ter sido emitidos por determinação da autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante, situação em que haverá oportunidade de formulação de quesitos pelo impugnante, pelo autor do procedimento fiscal e pela autoridade julgadora.*

*Laudos ou pareceres emitidos por iniciativa exclusiva do impugnante, sem passar pelo crivo da autoridade julgadora, serão analisados como provas, sem ser de adoção obrigatória, podendo a autoridade julgadora solicitar outros a qualquer dos órgãos oficiais antes mencionados.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

*Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015*

**CRÉDITOS COMO INCENTIVO. AMAZÔNIA OCIDENTAL. GLOSA.**

*É incabível a isenção do IPI no âmbito da Amazônia Ocidental se o produto adquirido não foi elaborado com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional. É ilegítimo o crédito do IPI, calculado como se devido fosse, na aquisição de “kits” constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas. Tais “kits” não se enquadram no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ao qual corresponde a alíquota de 20%, classificando-se os respectivos componentes em códigos da TIPI aos quais corresponde alíquota zero, o que resulta em crédito do IPI, calculado “como se devido fosse”, igual a zero.*

**MULTA. PRELIMINAR DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

*No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

*É cabível a exigência de juros de mora sobre a multa objeto de lançamento de ofício.*

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em que: a) pugna pela nulidade da decisão recorrida por cerceamento ao seu direito de defesa, ao deixar de analisar argumentos essenciais ao deslinde da controvérsia, além de proceder à análise superficial da prova técnica apresentada; e b) reproduz os demais os argumentos preliminares e de mérito da Manifestação de Inconformidade.

Encaminhado ao CARF para julgamento, o presente foi distribuído, por sorteio, à minha relatoria.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

O presente Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

## **1 – Da admissibilidade**

O presente Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

## **2 - Das preliminares**

### **2.1 - Da preliminar de nulidade da decisão recorrida**

A Recorrente suscita preliminar de nulidade da decisão recorrida por ter esta deixado de analisar argumentos essenciais ao deslinde da controvérsia, além de proceder à análise superficial da prova técnica apresentada, em evidente cerceamento do seu direito de defesa. Alega ainda que a decisão recorrida adotou fundamentação precária, limitando-se a reproduzir a interpretação conferida pela fiscalização às notas explicativas da NESH e às RGI's, desconsiderando a prova técnica apresentada, bem como partindo da premissa de que a determinação da classificação fiscal de mercadorias não é considerada como aspecto técnico, não sendo passível de análise por meio de laudo técnico. Segue tecendo considerações acerca do princípio da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, afirmando que a decisão deveria se referir expressamente a todos os argumentos de defesa, sob pena de nulidade.

Deve-se consignar, de início, que, embora o julgador tenha o dever de enfrentar todas as questões controvertidas existentes nos autos, não está obrigado a refutar expressamente todos os argumentos declinados pelas partes na defesa de suas posições processuais, desde que, pela motivação apresentada, seja possível aferir as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões deduzidas. Em outras palavras, os julgadores não estão obrigados a examinar todos os argumentos levantados pela defesa, bastando que as decisões proferidas estejam devida e coerentemente fundamentadas.

É o que ensina a jurisprudência consolidada no âmbito no Superior Tribunal de Justiça – STJ, a exemplo da decisão proferida, em 08/03/2012, no AgRg no AREsp 57.508/RN:

*AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. ART. 535 DO CPC. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA.*

*1. De acordo com os precedentes desta Corte, "(...) é de se destacar que os órgãos julgadores não estão obrigados a examinar todas as teses levantadas pelo jurisdicionado durante um processo judicial, bastando que as decisões proferidas estejam devida e coerentemente fundamentadas, em obediência ao que determina o art. 93, inc. IX, da Constituição da República vigente. Isto não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC." (REsp 1.283.425/MG, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 6/12/2011, DJe 13/12/2011).*

*2. O fato de a Corte Regional haver decidido a lide de forma contrária à defendida pelo recorrente, elegendo fundamentos diversos daqueles por ele propostos, não configura omissão ou qualquer outra causa de*

*embargabilidade, pelo que se tem por afastada a tese de violação do disposto no art. 535 do CPC.*

*3. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifo nosso)*

Sobre o tema, não tem sido outro o entendimento esposado pelas Turmas Julgadoras deste Conselho, inclusive, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a teor da ementa do Acórdão n.º 9303004.331, abaixo reproduzida no ponto:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 04/04/2002 a 16/12/2004*

*NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. INEXISTÊNCIA.*

*O julgador administrativo, a exemplo do julgador judicial, não está obrigado a refutar uma por uma das alegações propostas pela parte; está sim obrigado a enfrentar as questões importantes da lide, e seguir uma ordem lógica de fundamentação que possibilite aferir as razões pelas quais decidiu o contencioso.*

Nessa esteira, no tocante à apreciação das provas, penso que não há que se cogitar o cerceamento ao Direito de Defesa, quando o julgador deixa de analisar eventuais provas apresentadas, quando estas, por decorrência lógica das suas razões de decidir, não são aptas a alterar o resultado do julgado.

Analisando-se a íntegra da decisão recorrida, a preliminar suscitada soa como mero inconformismo da Recorrente em relação às razões adotadas pela decisão *a quo*. Na espécie, sequer se configura a ocorrência do acima arrazoado, posto que a decisão não deixou de apreciar os argumentos de defesa ou as provas juntadas como se alega, em especial no que toca ao laudo técnico apresentado pela Recorrente. O mesmo foi efetivamente apreciado, conferindo-se a ele, mediante suficiente e coerente motivação e fundamentação, valor probatório dentro dos limites técnicos cabíveis, os quais não incluem a classificação fiscal de mercadorias.

Veja-se trecho da decisão atacada em que se faz referência e mesmo críticas ao conteúdo do laudo técnico, confirmando que o mesmo foi objeto de apreciação por parte dos julgadores de piso, os quais apenas não o consideraram instrumento hábil para emitir pronunciamento sobre a correta classificação fiscal, visto carecer-lhe competência para tanto:

*Recorde-se que tanto o § 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, quanto o § 1º do art. 63 do Decreto nº 7.574, de 2011, são categóricos: não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.*

*Em que pesem as considerações precedentes, note-se que o laudo emitido em favor de Ambev, no caso, o Relatório Técnico nº 000.130/17, das fls. 318 a 347, confirma a complexidade do processo de fabricação do xarope composto, ou concentrado, deixando claro que as operações realizadas no estabelecimento do engarrafador não podem ser consideradas como um mero “tratamento complementar”, como sustentado equivocadamente pela defesa. A análise técnica existente no Relatório Técnico nº 000.130/17 sobre os ingredientes dos “kits” e sobre os processos produtivos dos fornecedores dos “kits” e do engarrafador confirmam o entendimento da fiscalização do IPI, de que não pode ser considerado irrelevante, para fins de classificação fiscal, o fato de que os*

*componentes que Ambev recebe separadamente de Pepsi e Arosuco precisam passar por todas as operações de industrialização detalhadas no relatório técnico, para só então resultarem em um concentrado, produto corretamente classificado pela própria Ambev no Ex 02 do código 2106.90.10, nas situações em que é vendido para utilização em máquinas Post Mix.*

*Registre-se o equívoco do Relatório Técnico n.º 000.130/17, ao se pronunciar sobre a classificação fiscal dos insumos analisados, pretendendo interpretar a nomenclatura do SH e as Nesh, em resposta a quesitos preparados por Ambev, matéria que está expressamente fora do escopo dos laudos da espécie, conforme § 1º do art. 30 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e § 1º do art. 63 do Decreto n.º 7.574, de 2011, segundo os quais não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.*

Assim, não há que se cogitar de nulidade da decisão de primeira instância, quando esta atende aos requisitos formais previstos no art. 31 do Decreto n.º 70.235/1972, de modo que voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada.

## **2.2 - Da preliminar de nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade**

É suscitada a nulidade da autuação por se fundamentar exclusivamente em frágeis presunções, sem qualquer tipo de comprovação ou laudo técnico atestando a correção das glosas e lançamentos efetuados. Afirmar a Recorrente que a fiscalização não teria logrado êxito em comprovar que suas mercadorias não empregam matérias primas regionais da Zona Franca de Manaus; que teria se limitado a afirmar que a aquisição de tampas e rolhas plásticas não faria jus ao aproveitamento de créditos incentivados; ou que os kits de concentrados não poderiam ser classificados no código NCM 2106.9010 - EX 01, posto que não suportou seu posicionamento em provas técnicas aptas a atestar a correção de suas alegações quanto a estas e outras matérias.

As alegações se reportam reiteradamente à necessidade de produção de prova técnica como elemento essencial para suportar o lançamento, contrapondo qualquer entendimento em contrário como fruto de mero simplismo ou presunção da parte da autoridade autuante. Contudo, não é o que se observa da análise do Relatório de Auditoria Fiscal, que expõe de modo suficientemente analítico e fundamentado as razões para, à luz da legislação de regência, a desnecessidade de requisição de laudo técnico ou perícia para se alcançar as conclusões perseguidas.

O tópico, sob a alcunha de preliminar, lança-se antecipadamente à discussão de mérito, posto que seu conteúdo não se confunde com qualquer das hipóteses de nulidade do processo administrativo fiscal exaustivamente previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72:

*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.*

Por tais razões, voto por rejeitar a presente preliminar.

### **2.3 - Da preliminar de nulidade da autuação por impossibilidade de mudança de critério jurídico**

Alega a Recorrente que o Auto de Infração deve ser declarado nulo de pleno direito por ter havido mudança de critério jurídico, não se sustentando o argumento consignado na decisão recorrida de que lançamentos de ofício formalizados pelos Auditores-Fiscais da RFB não teriam o condão de definir o entendimento da administração tributária. Afirma que tal alegação configuraria evidente afronta ao princípio da proteção à confiança encampado pelo artigo 146 do CTN, o qual consagra a impossibilidade de retratação dos atos administrativos concretos em prejuízo ao contribuinte.

Reputa de repentino o questionamento do Fisco quanto à classificação fiscal adotada para os kits concentrados adquiridos pela Recorrente, o que atribui à mudança no cenário jurisprudencial, que passou a ser favorável ao creditamento pelas aquisições de insumos isentos da ZFM, após mais de duas décadas de aceitação quanto ao seu enquadramento no NCM 2106.90.10 EX 01, o que configuraria verdadeira retratação dos atos administrativos reiteradamente praticados pelas autoridades fiscais, em prejuízo de uma situação consolidada que lhe conferia segurança jurídica.

Veja-se a regra contida no art. 146 do CTN:

#### *CAPÍTULO II*

#### *Constituição de Crédito Tributário*

#### *SEÇÃO I*

#### *Lançamento*

(...)

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

Há de se observar, na espécie, portanto, se havia um critério jurídico fixado pela Administração Tributária acerca da correção da classificação fiscal dos kits de concentrados adquiridos pela Recorrente, o qual teria sido objeto de modificação operada no lançamento ora em análise, aplicando-se a fatos geradores pretéritos à sua introdução, o que é vedado. Em termos de classificação fiscal, significa sindicar se houve decisão em processo de solução de consulta ou em outra espécie de ato administrativo que tenha por efeito a manifestação de vontade do Fisco, ou ainda sindicar se houve reclassificação fiscal, significando então a fixação de critério jurídico anterior ao presente.

Veja-se, antes, que a Recorrente se refere não poucas vezes aos atos administrativos que teriam se valido do suposto critério jurídico anterior, ou seja, que teriam convalidado a classificação por ela adotada, quando, no que tange especificamente à classificação fiscal, fato é que a classificação por ela praticada há cerca de duas décadas, como alega, nunca havia sido objeto de confirmação pela fiscalização. Não havia, portanto, ato administrativo que tenha se valido efetivamente de determinado critério jurídico com o escopo de aferir a correção da classificação fiscal que vem sendo por ela empregada.

A fixação de critério jurídico não ocorre em um vazio total de manifestação acerca de determinada matéria, mas senão por conduta comissiva da Administração consistente em contestar ou convalidar expressamente determinada conduta do contribuinte. O fato de determinada classificação fiscal não ter sido objeto de reclassificação em procedimentos fiscais anteriores não se confunde com admitir-se sua correção, nem mesmo de forma tácita, de modo a vincular toda a Administração Tributária. Trata-se tão somente de matéria que não fora verificada em procedimentos anteriores, cuja correção não se atestou ou convalidou pelo mero silêncio das autoridades .

Não se pode confundir a ausência de exame sobre determinada matéria com a concordância em relação a ela, como faz a Recorrente ao defender que a ausência de questionamento por parte das autoridades fiscais acerca da classificação fiscal dos kits concentrados durante décadas representaria uma prática reiterada da Administração Pública, a qual teria força de norma complementar, excluindo a imposição de penalidades e encargos moratórios, nos termos do artigo 100, inciso III do CTN:

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

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

As “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” representam **condutas comissivas**, exteriorizadas por meio de ato administrativo, individual e concreto (Auto de Infração) ou geral e abstrato (Pareceres, Soluções de Consulta), não sendo possível supor que uma omissão genérica do Fisco sobre determinado tema seja “prática reiterada”. Somente os atos administrativos permitem a aferição dos motivos que os determinaram, permitindo reconhecer-se a existência de reiteração nas razões de agir da Administração.

Não há como se admitir que todas as condutas e matérias sobre as quais ainda não se manifestou expressamente a Administração, apesar de praticadas e aplicadas generalizadamente pelos contribuintes, constituam prática reiterada das autoridades fiscais. A ausência de agir da fiscalização pode ter se dado simplesmente por erro, omissão, insuficiência de recursos, etc., o que não se subsume à **observância** de determinada prática, como preconiza o dispositivo legal.

Constata-se que nas autuações anteriores não há qualquer manifestação ou decisão expressa sobre a classificação fiscal dos kits de concentrado para refrigerantes. Não se verifica

qualquer análise ou tópico específico sobre a classificação fiscal. Não há indício de que tenha havido análise da matéria, tampouco de concordância do Auditor-Fiscal com a classificação realizada. A Recorrente não carregou aos autos qualquer elemento de prova de que existira manifestação expressa do Fisco neste sentido, posto que o escopo daqueles procedimentos fora efetivamente diverso.

A ausência de autuação por determinada conduta não a legitima, pois ao contribuinte incumbe o dever de conhecer da legislação tributária e de aplicá-la corretamente. A Autoridade Tributária tendo conhecimento de irregularidades, a qualquer tempo, tem o dever legal de proceder à lavratura de Auto de Infração. Não pode o contribuinte esperar ser notificado para somente a partir de então mudar sua conduta, ficando o Fisco limitado a só poder autuá-lo a partir deste momento. E frise-se que a Recorrente, mesmo após ser cientificada de autuações como a presente, prossegue utilizando a classificação fiscal tida por incorreta pelas autoridades fiscais em colisão com a norma contida no art. 146 do CTN.

Por fim, cumpre verificar o argumento de que o art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) vedaria a glosa de créditos de IPI efetuada, por determinar que a revisão do ato na esfera administrativa deva observar a jurisprudência majoritária no momento da consecução dos fatos geradores, assim como as práticas reiteradas da administração. Afirma a Recorrente que a presente glosa consiste em revisão de ato administrativo levando em conta as orientações gerais atuais, e não as práticas administrativas reiteradas vigentes na época em que se verificaram os fatos geradores, além de afrontar a jurisprudência judicial majoritária da época, pois enquanto não houver o julgamento definitivo do RE n.º 592.891/SP, o julgamento proferido no RE n.º 212.484/RS permanece sendo a única decisão definitiva proferida pelo STF acerca do direito ao crédito de IPI dos adquirentes de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus.

Veja-se o que diz o art. 24 da LINDB:

*Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.*

*Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.*

Sucedo que a LINDB (Decreto-Lei n.º 4.657/42) ostenta *status* de lei ordinária, sendo norma de aplicação geral aos mais diversos ramos do Direito, para os quais destina-se ao estabelecimento de normas gerais, o que no Direito Tributário, por força do estatuído na Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, exige envergadura de lei complementar:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.*
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (grifo nosso)*

Também não se pode olvidar que o Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172/66, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei complementar, é a norma especial que dispõe sobre normas gerais, como vigência, aplicação, integração e competência no âmbito do Direito Tributário, de modo que os fins perseguidos pelo art. 24 da LINDB estão superpostos com o dos diversos dispositivos do CTN que tratam da segurança jurídica nas relações tributárias, como os arts. 100, 106, 146 e 149, dos quais se socorreu a Recorrente em sua peça de defesa.

Assim, tendo em vista estar-se diante de matéria reservada pela Constituição Federal à lei complementar e em homenagem ao princípio da especialidade das normas, entendo ser inaplicável à hipótese o art. 24 da LINDB.

E, ainda que assim o fosse, tal norma não teria o condão de conduzir à anulação do lançamento, a uma porque não se está diante de revisão de ato administrativo, mas sim de lançamento originário, e a duas porque não houve mudança de orientação geral, contida em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária. Embora a Recorrente alegue seguir decisão proferida no julgamento do RE n.º 212.484/RS, nem este, nem o RE n.º 592.891/SP, ainda não transitado em julgado, abordam a classificação fiscal dos kits de concentrados, ao passo que há jurisprudência administrativa majoritária no mesmo sentido do lançamento fiscal.

Por tais razões, voto por negar/rejeitar a preliminar.

### **3 – Do mérito**

As alegações de mérito trazidas pela Recorrente no presente processo já foram enfrentadas por este Colegiado em mais de uma oportunidade nos últimos meses, a exemplo dos Acórdãos n.º 3401-006.747, 3401-005.943 e 3401-005.942, dentre outros. Ademais, esta Turma não tem protagonizado divergências entre seus membros capazes de alterar o entendimento que vem sedimentando sobre o tema. Tratando especificamente do caso em análise, reporto-me ao Acórdão n.º 3401-006.747, referente ao processo n.º 10580.726272/2017-60, em que também figura como Recorrente a empresa AMBEV S/A, trazido a julgamento na sessão do último dia 29 de agosto deste ano. Trata-se de autuação que em tudo se assemelha à presente, de modo que a peça recursal lá analisada guarda identidade com a peça aqui submetida a julgamento.

Deste modo, ante a identidade dos feitos e das partes envolvidas, dentre elas o próprio julgador, em homenagem às garantias constitucionais insculpidas na segurança jurídica, na celeridade e economia processuais, considerando o resultado unânime daquele julgamento e especialmente o fato de que este Relator esposou integralmente as razões expostas no douto voto

do I. Relator Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que abordou primorosa e exaustivamente todas as questões pertinentes ao tema, e considerando ainda o brevíssimo lapso temporal entre o julgamento dos feitos, tomo a iniciativa de, por dever de coerência, enfrentar os tópicos seguintes mediante a adoção daquelas razões como minhas razões de decidir o que, de outra forma, já havia feito na própria sessão do dia 29 de agosto último, não vislumbrando a ocorrência de qualquer fato neste interregno ou de especificidade neste caso concreto capazes de justificar mudança no posicionamento anteriormente adotado.

Assim posto, passa-se, nestes termos, à análise itemizada dos argumentos de defesa.

### **3.1 Da alegação de regularidade dos créditos incentivados de IPI advindos de produtos elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional**

Transcrevo as razões expostas às fls. 32/34 do Acórdão n.º 3401-006.747, que analisou lançamento e alegações de defesa idênticos aos que constam deste item e que passo a adotar como razão de decidir:

***O primeiro crédito a que se refere o recorrente é aquele derivado dos filmes plásticos fornecidos pela Valfilm. Sustenta que a decisão recorrida adota, equivocadamente, uma interpretação restritiva dos requisitos do artigo 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/1975, no sentido de que só fariam jus ao benefício de isenção de IPI os produtos elaborados com matéria-prima extrativa regional in natura, de modo que, por consequência, os produtos elaborados com matérias-primas já processadas ou industrializados não seriam isentos.***

*Em seu entender, tal interpretação é manifestamente improcedente uma vez que inexiste qualquer exigência legal quanto à necessidade da matéria-prima utilizada no processo produtivo dos estabelecimentos industriais situados na Zona Franca de Manaus ser in natura. O termo "matéria-prima" contido no referido artigo designa um conceito amplo e genérico, que abarca tanto a matéria-prima bruta, que é aquela provinda diretamente da natureza, quanto a matéria-prima já industrializada.*

*Por fim, afirma que não se pode alegar que o dispositivo em questão estaria se referindo a matéria-prima bruta por utilizar os termos "agrícolas" e "extrativas vegetais". Isso porque, tais termos estão expressos na redação do dispositivo apenas no intuito de enfatizar a exceção feita pela norma, de acordo com a qual produtos elaborados com matéria-prima de origem animal não estão isentos.*

*Vejamos o texto das normas:*

#### **Decreto-Lei n.º 1.435/1975**

Art. 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei n.º 291, de 28 de fevereiro de 1967.

#### **RIPI-2010**

Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

III - **os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**, exclusive as de origem pecuária, **por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental**, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei n.º 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei n.º 1.593, de 1977, art. 34).

*Analisando o texto dos dispositivos, e usando uma interpretação literal destas regras, conforme determina o art. 111, inciso II, do CTN (Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção), os produtos elaborados com matérias-primas já processadas ou industrializados estão evidentemente excluídos do benefício. Apesar dos esforços interpretativos da defesa, não me parece possível admitir que **produtos industrializados possam ser matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais**. Tais matérias-primas são aqueles produtos obtidos de cultivo agrícola, ou de atividade extrativa vegetal, sem sofrer qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, nos termos do art. 4º do RIPI-2010.*

**O segundo crédito a que se refere o recorrente** é aquele derivado da aquisição de tampas, rolhas, filmes plásticos e filmes SH provenientes das fornecedoras América Tampas e Arosuco. Defende o recorrente o cancelamento desta parcela da autuação pois a Fiscalização alega que tais mercadorias são elaboradas exclusivamente a partir da utilização de **insumos de origem mineral**, sem, contudo, apresentar qualquer elemento técnico corroborando tal suposição.

*Ocorre, entretanto, que às fls. 187/188 consta declaração da empresa América Tampas da Amazônia esclarecendo “que não se aplica a finalidade fabril da empresa produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, citado no artigo 92 (Amazônia Ocidental), inciso III, do RIPI/2002 e sim pelo artigo 69 (Zona Franca de Manaus) do RIPI/2002”.*

*Além disso, assim como já dito no tópico anterior, não me parece possível admitir que **produtos industrializados possam ser matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais**. Existem produtos para os quais é evidente a necessidade de um laudo técnico para verificar sua composição, mas outros não. Uma lata de refrigerante é, evidentemente, feita de metal. Uma garrafa de PET, é feita de plástico. Tampas e filmes plásticos são compostos de plástico, material mineral.*

Ante o exposto, voto por rejeitar as alegações deste item.

### **3.2 Da alegação de correta classificação fiscal dos kits concentrados para a fabricação de refrigerantes**

Transcrevo as razões expostas às fls. 34/46 do Acórdão n.º 3401-006.747, que analisou lançamento e alegações de defesa idênticos aos que constam deste item e que passo a adotar como razão de decidir:

**V.1 - DA NECESSIDADE DE APRECIÇÃO DO RELATÓRIO TÉCNICO DO INT**

*Afirma a defesa que a decisão recorrida firmou entendimento no sentido de que inexistiria base legal para elaboração de Parecer Técnico pelo INT mediante solicitação da Recorrente, eis que não se enquadraria "como uma das razões e provas mencionadas no inciso III (sic) do art. 16 do Decreto 70.235, de 1972", razão pela qual este não serviria como prova apta no âmbito do processo administrativo tributário federal. Neste Recurso Voluntário, manifesta sua discordância quanto a este entendimento, pois iria de encontro ao princípio da busca pela verdade material.*

*O tema já foi discutido no tópico "DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ POR VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA".*

**V.2 - DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS KITS CONCENTRADOS DE ACORDO COM AS RGI'S E COM A NESH**

*Sustenta o recorrente que para se proceder à classificação fiscal de uma mercadoria, não basta a aplicação dos códigos do Sistema Harmonizado de forma discricionária, sendo imperioso verificar todas as suas características técnicas - intrínsecas e extrínsecas -, bem como as funções por ela exercidas, a fim de se verificar em qual código NCM ela se enquadra, baseado em fatores técnicos, e não tributários.*

*Alega, contudo, que o procedimento em tela não foi adotado no presente caso, uma vez que tanto a fiscalização quanto a decisão recorrida desconsideram elementos essenciais para a determinação da classificação dos kits concentrados, o que, por óbvio, culminou na adoção de interpretação equivocada da NESH e das RGI's, pautada nas premissas equivocadas de que (i) classificação fiscal de mercadorias independe de seus aspectos técnicos e que (ii) o fato de os kits serem compostos por elementos acondicionados em embalagens individuais seria suficiente para impossibilitar seu enquadramento no NCM 2106.90.10 EX 01.*

*A posição 2106.90.10, EX. 01, possui o seguinte texto na TIPI/2011:*

Código da posição	Texto da posição	Alíquota
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	20

*A fiscalização entendeu que a classificação dos produtos adquiridos pelo recorrente deveria ser individualizada, uma vez que estes não se caracterizam como uma preparação "composta", ou como um "extrato concentrado ou sabor concentrado", sendo, em verdade, apenas "kits", ou seja, ingredientes ou partes para produzir, já dentro das instalações*

do recorrente, os "concentrados", sendo enviados pelo fornecedor acondicionados separadamente, apesar de apresentados em conjunto, sem sofrer qualquer processo de homogeneização.

Do quanto exposto verifica-se que, para que o contribuinte possa se creditar do IPI nas operações objeto da autuação, faz-se necessário determinar quais as alíquotas de IPI que incidiriam nestas operações, caso não fossem isentas. Para tanto, deve realizar a classificação fiscal das mercadorias pela TIPI, e assim obter as alíquotas correspondentes a cada classificação.

**O recorrente classificou todos os produtos acondicionados separadamente como se fosse um produto único, na posição 2106.90.10, EX. 01, cuja alíquota era de 20%. Fazendo incidir estas alíquotas sobre o valor das suas aquisições isentas de IPI, o recorrente obteve o valor do crédito de IPI registrado em sua escrita fiscal.**

**A fiscalização, por sua vez, ao realizar a classificação conforme exposto na Tabela 3 acima, verificou que os produtos classificavam-se em posições cuja alíquota de IPI correspondente era zero, e dessa forma glosou os créditos do recorrente.**

Os arts. 10 a 12 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, que dispõe sobre o IPI (Imposto de Consumo, à época), determinam como se dará esta classificação:

### **CAPÍTULO III**

#### **Da Classificação dos Produtos**

**Art. 10. Na Tabela anexa, os produtos estão classificados em alíneas, capítulos, sub-capítulos, posições e incisos.**

§ 1º O código numérico e o texto relativo aos capítulos e posições correspondem aos usados pela **nomenclatura aprovada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas.**

(...)

Art. 11. A classificação dos produtos nas alíneas, capítulos, sub-capítulos, posições e incisos da Tabela far-se-á de conformidade com as seguintes regras:

(...)

Art. 12. **As Notas Explicativas da Nomenclatura referida no § 1º do artigo 10, atualizada até junho de 1966, constituem elementos de informação para a correta interpretação das Notas e do texto das Posições** constantes da Tabela Anexa. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

Os arts. 15 a 17 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (Regulamento do IPI - RIPI/2010), regulamentam a classificação fiscal dos produtos, com base legal na Lei nº 4.502/64:

### **TÍTULO III**

#### **DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS**

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

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

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

*As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), versão luso-brasileira, foram aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27/01/1992, e alterações posteriores:*

Art. 1º **São aprovadas as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira**, com sede em Bruxelas, Bélgica, na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, anexas a este Decreto.

Parágrafo único. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

Art. 2º As alterações introduzidas na Nomenclatura do Sistema Harmonizado e nas suas Notas Explicativas pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (Comitê do Sistema Harmonizado), devidamente traduzidas para a língua portuguesa pelo referido Grupo Binacional, serão aprovadas pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, ou autoridade a quem delegar tal atribuição.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

*O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988).*

*A Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”. As regras aplicáveis ao presente caso e as correspondentes notas explicativas são as seguintes:*

#### **REGRA 1**

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

#### **NOTA EXPLICATIVA**

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

(...)

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

(...)

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

(...)

#### **REGRA 2**

(...)

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

#### **NOTA EXPLICATIVA**

(...)

#### **REGRA 2 b)**

##### **(Produtos misturados e artigos compostos)**

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

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

XI) O efeito desta Regra é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias. Também tem o efeito de ampliar o alcance das posições que mencionam as obras de determinada matéria, de modo a incluir naquelas posições as obras parcialmente constituídas por esta matéria.

XII) **Contudo, esta Regra não amplia o alcance das posições a que se refere,** a ponto de poder nelas incluir mercadorias que não satisfaçam, como exige a Regra 1, os dizeres dessas posições, **como ocorre quando se adicionam outras matérias ou substâncias** que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.

XIII) **Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias,** e as obras constituídas por duas ou mais matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, **devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3.**

### **REGRA 3**

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

(...)

**b) Os produtos misturados,** as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), **classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, QUANDO FOR POSSÍVEL REALIZAR ESTA DETERMINAÇÃO.**

(...)

### **NOTA EXPLICATIVA**

(...)

### **REGRA 3 b)**

VI) Este segundo método de classificação visa unicamente:

#### **1) Os produtos misturados;**

- 2) As obras compostas por matérias diferentes;
- 3) As obras constituídas pela reunião de artigos diferentes;
- 4) As mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho.

Esta Regra só se aplica se a Regra 3 a) for inoperante.

(...)

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

(...)

**A expressão “venda a retalho” não inclui as vendas de mercadorias que se destinam a ser revendidas após a sua posterior fabricação, preparação ou reacondicionamento, ou após incorporação ulterior com ou noutras mercadorias.**

Em consequência, **a expressão “mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho” compreende apenas os sortidos que se destinam a ser vendidos ao utilizador final** quando as mercadorias individuais se destinam a ser utilizadas em conjunto. Por exemplo, diferentes produtos alimentícios destinados a serem utilizados conjuntamente na preparação de um prato ou uma refeição, pronto-a-comer, embalados em conjunto e destinados ao consumo pelo comprador, constituem um “sortido acondicionado para venda a retalho”.

(...)

**Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:**

– camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), **cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;**

– **uma garrafa de** bebida espirituosa da posição 22.08 **e uma garrafa de** vinho da posição 22.04.

**No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada.** Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

(...)

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.**

*O recorrente afirma se basear na RGI 1 para classificar os kits na posição 2106.90.10 Ex.01, da NCM. Entretanto, a RGI 1 apenas especifica que a classificação deve ser determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, e não pelos títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos, os quais têm apenas valor indicativo. Esta é a primeira parte da regra. A segunda parte prevê que a*

*classificação seja determinada de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.*

*Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente. Dentre os casos excepcionais em que o texto do SH traz a previsão de que produtos apresentados separadamente devem ser classificados em código único, destaco alguns:*

Nota 3 à Seção VI (“produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas”):

3 - Os produtos apresentados em sortidos compostos de diversos elementos constitutivos distintos, classificáveis, no todo ou em parte, pela presente Seção e reconhecíveis como destinados, depois de misturados, a constituir um produto das Seções VI ou VII, devem classificar-se na posição correspondente a este último produto, desde que esses elementos constitutivos sejam:

- a) Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio reacondicionamento;
- b) Apresentados ao mesmo tempo;
- c) Reconhecíveis, dada a sua natureza ou quantidades respectivas, como complementares uns dos outros.

Nota 4 ao Capítulo 95 (“Brinquedos, jogos, artigos para divertimento ou para esporte; suas partes e acessório”):

Ressalvadas as disposições da Nota 1 acima, a posição 95.03 aplica-se também aos artigos desta posição combinados com um ou mais artigos que não possam ser considerados como sortidos na acepção da Regra Geral Interpretativa 3b) mas que, se apresentados separadamente, seriam classificados noutras posições, desde que esses artigos estejam acondicionados em conjunto para venda a retalho e que esta combinação apresente a característica essencial de brinquedos.

*A questão decisiva para este caso é saber se as mercadorias em questão, os kits de concentrados, devem ser classificadas como mercadoria única, ou se cada volume acondicionado separadamente deverá ter sua própria classificação, a qual será feita, obviamente, em qualquer dos casos, de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, como requer a RGI 1.*

*As Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os kits possa ser classificado em código único. Além das hipóteses previstas nos textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas do SH, somente as RGI 2 e 3 referem-se a situações de exceção, em que um conjunto de itens deve ser classificado em código único.*

A RGI 2 b) determina que a classificação dos produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3. A "RGI 2 b)" diz respeito, especificamente, às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e a sua Nota Explicativa X afirma que os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1.

O objetivo da "RGI 2 b)" é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias, como afirma a própria Nota XI. Contudo, a Nota XII deixa claro que esta Regra não amplia o alcance das posições a ponto de poder nelas incluir mercadorias nas quais se adicionam outras matérias que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.

Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3. A Nota Explicativa XIII é literal nesse sentido. Mesmo que a tese da recorrente sobre considerar todos as partes acondicionadas separadamente como mercadoria única fosse correta, ainda assim seria necessário valer-se da RGI 3, pois as "preparações" são misturas suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições.

Neste ponto, faz-se necessário comentar a alegação do recorrente de que existe uma posição específica para a mercadoria, a 2106.90.10 Ex. 01, sendo aplicável, automaticamente, a RGI 1.

De acordo com o texto da posição, e seguindo o que determina a RGI 1, para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar as seguintes características: **a)** que seja uma preparação composta; **b)** que não seja alcoólica; **c)** que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado; **d)** que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02; **e)** que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. Além disso, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras "preparação" e "concentrado", que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único.

A Fiscalização entendeu que os kits de concentrados não atenderiam às características "a", "c" e "e". Logo, não poderiam ser classificadas na posição 2106.90.10 Ex. 01, nem mesmo sendo classificadas individualmente. Apresento, a seguir, uma análise destas características:

**- Característica "a", "que seja uma preparação composta"**

Sempre que a NCM ou a NESH se referem a preparações, resta claro que estão tratando de uma mistura. Por exemplo, na NCM, a Nota de Subposição nº 3 assevera: "3- Na acepção da posição 21.04, consideram-se "preparações alimentícias compostas homogeneizadas" as preparações constituídas por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas (...)"

*Na NESH, os itens 13, 14 e 15 das Notas Explicativas da posição 21.06 mencionam o seguinte:*

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

14) Os produtos constituídos por uma mistura de plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de espécies diferentes, ou por plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de uma ou de diversas espécies misturadas com outras substâncias (...)

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

*O item X da Nota Explicativa da Regra 2 b) diz em sua parte final que “Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1”.*

*Ao tratar especificamente da elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, a NESH menciona a adição de ingredientes como acidulantes, conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais:*

“Classificam-se especialmente aqui:[...]”

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

*Ao usar o verbo “adicionar”, a NESH está se referindo ao processo onde ocorre a mistura dos ingredientes citados, e não à sua remessa em conjunto. Ou seja, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias, e não a diversas substâncias acondicionadas isoladamente que posteriormente serão misturadas.*

*Mesmo que se entenda que não existe um conceito técnico preciso do que seja uma “preparação” nas NESH, tal definição pode ser obtida pelo art. 29 do Decreto nº 6.871, de 04/06/2009, que regulamenta a Lei nº 8.918/94 (a qual dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas):*

Art. 29. Preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante é o produto que contiver suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionado de água potável para o seu consumo, com ou sem açúcares.

*Os kits de concentrados são comercializados com os extratos vegetais acondicionados separadamente dos demais produtos, logo o “preparado líquido ou concentrado líquido” não “contém” o extrato vegetal. Além*

*disso, a adição de água potável só ocorre posteriormente à venda dos kits, já nas instalações do fiscalizado.*

**- Característica “c”, “que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado”**

*O art. 13, § 4º, c/c o art. 30, ambos do já citado Decreto nº 6.871/2009, especificam o que seja um extrato ou sabor concentrado:*

CAPÍTULO VII

DA PADRONIZAÇÃO DAS BEBIDAS

Seção I

Das Disposições Preliminares

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

(...)

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

(...)

Seção II

Das Bebidas não-Alcoólicas

(...)

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

*Os kits de concentrados adquiridos pelo recorrente, quando e se diluídos, não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal. O Auditor-Fiscal identificou esse fato a partir da verificação do seu processo produtivo pois, conforme o seu fluxograma, constante do TVF, além de todas as partes que compõem os "kits" serem misturados somente dentro das instalações do recorrente, também a adição de açúcar (ou de edulcorantes artificiais, no caso das bebidas "zero calorias") só ocorre nesse momento. Assim restou assentado no TVF:*

6.55 A utilização, no Ex 01 e no Ex 02 do código NCM 2106.90.10, da expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” demonstra que as citadas exceções tarifárias estão tratando de uma preparação composta que é capaz de, por simples diluição, resultar na bebida. Prova disso é que a diferenciação entre o Ex 01 e Ex 02 é a capacidade de diluição. Enquanto o primeiro trata de preparação com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida, o segundo trata de diluição igual ou inferior a 10 partes. Assim, se a preparação diluída não resultar na bebida final não há como se definir sua capacidade de diluição em “partes da bebida por cada parte do concentrado.

*Como bem identificado no procedimento fiscal, a mistura do conteúdo dos componentes dos “kits/concentrados” fornecidos é uma etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador (no caso, o fiscalizado), em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, e caracteriza-se como a operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010:*

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

*Somente depois dessa etapa é que se forma uma preparação, conhecida como xarope composto, que deve ser enquadrada em exceção tarifária do código NCM 2106.90.10. O xarope composto classifica-se no Ex 02 do código 2106.90.10 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), pois, segundo a Autoridade Fiscal, não contestada pelo recorrente, possui capacidade de diluição inferior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.*

*Nos termos do artigo 3º do RIPI/2010, a elaboração do xarope composto, quando destinado a receber tratamento adicional em etapa posterior do processo produtivo do Recorrente, é uma operação de transformação intermediária:*

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

*Em alguns estabelecimentos do Recorrente, além de produto intermediário, o xarope composto é também um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix).*

*De acordo com a legislação do IPI, qualquer mistura de ingredientes se caracteriza como uma operação de industrialização, independentemente de sua complexidade, e toda operação de transformação importa na obtenção de produto novo, com enquadramento diferente na TIPI.*

*Assim, embora o Recorrente se apresente como uma empresa engarrafadora, os seus estabelecimentos industriais executam dois processos distintos de industrialização:*

*- Primeiro são misturados os componentes dos chamados “kits/Concentrados”, obtendo o concentrado do Ex02 do código 2106.90.10;*

*- Depois (exceto nos casos em que estes concentrados são destinados a detentores de máquinas “post-mix”) o concentrado resultante da mistura é levado para outro equipamento, onde é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante.*

*Considerando que 100% dos chamados “kits/Concentrados”, fornecidos são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10, **os “kits/concentrados” não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de substâncias destinadas à industrialização de extratos concentrados.***

*Dessa forma, não há como se tratar as partes que integram os kits de concentrados, **mesmo em conjunto**, como um “extrato ou sabor concentrado”, segundo o conceito especificado nos dispositivos citados. Para que ficasse caracterizado um produto chamado de “extrato concentrado”, o conteúdo das diversas partes que compõem um kit deveria estar reunido numa única parte, fato que o próprio Recorrente não discute, tanto que criou a ficção de que para fins de classificação fiscal os kits formariam uma mercadoria única.*

**- Característica “e”, “que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”**

*Derivada do motivo acima identificado. Como os “kits” ainda não estão prontos para consumo após a simples diluição, por conta da necessidade da etapa de mistura de todos os componentes do kit, além da introdução do açúcar na preparação, sua capacidade de diluição não é superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.*

*Como determina o art. 13, § 4º, c/c o art. 30, ambos do Decreto nº 6.871/2009, o “kit”, após ser diluído em, no mínimo, 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, deveria resultar em um produto “com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal”, o que não ocorre, efetivamente.*

*Assim, esta segunda característica, exigida pelo texto da posição 2106.90.10 Ex. 01, também não restaria atendida.*

*Claro está, portanto, que mesmo que se pudesse considerar todas as partes dos kits de concentrados como uma mercadoria única, ainda assim não seria possível utilizar a RGI 1 para sua classificação direta na posição 2106.90.10 Ex. 01, pois a sua diluição não resultaria em um produto “com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal”, tendo em vista a necessidade de adição de açúcar ou de edulcorantes artificiais, muito menos em um produto “com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”.*

**Realizada a análise da possibilidade de adequação do produto “kits de concentrados” à posição 2106.90.10 Ex. 01, pela aplicação da RGI 01, volto à análise da aplicação das demais RGI's.** Nesta etapa, é necessário avaliar a aplicabilidade da RGI 3 (específica para a classificação de produtos misturados ou artigos compostos), segundo a qual quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se de acordo com as regras 3a), 3b) ou 3c).

*Para verificar se é possível determinar se alguma matéria confere ao produto a sua característica essencial, analisaremos as Notas Explicativas X e XI da RGI 3 b), as quais, a meu ver, põe uma pá de cal sobre toda a celeuma:*

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

(...)

Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:

– camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), **cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;**

– **uma garrafa de** bebida espirituosa da posição 22.08 e **uma garrafa de** vinho da posição 22.04.

**No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada.** Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

(...)

**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.**

*Observe-se que, na Nota Explicativa X, são dados três exemplos de produtos vendidos em conjunto, porém acondicionados separadamente: 1) camarões, pasta de fígado, queijo, bacon em fatias e salsichas de coquetel, cada um desses produtos apresentados numa lata metálica; 2) bebida espirituosa da posição 22.08 e vinho da posição 22.04, cada qual em sua respectiva garrafa; e 3) café solúvel, acondicionado em um frasco de vidro, com uma xícara de cerâmica e um pires de cerâmica, porém acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.*

*A Nota afirma, de forma cristalina, que "No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada". Dessa forma, não pode ser classificado pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, ou seja, tratar algum destes três kits tomados por exemplos como uma mercadoria única e recebendo uma única classificação fiscal para todo o conjunto.*

*Além disso, a Nota Explicativa XI da RGI 3b) também não permite que mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas,*

*possa ser classificado pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, ou seja, tratado como uma mercadoria única.*

*Em relação à Nota Explicativa XI da RGI 3b) ainda há uma particularidade referente à análise levada a efeito pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) por ocasião da edição da precitada nota explicativa.*

*A Nota Explicativa XI da RGI 3b) foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira 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" objeto do presente processo.*

*O referido dispositivo teve por origem consultas sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas às dos insumos adquiridos pela recorrente, inclusive bases para elaboração de FANTA (marca produzida pelas empresas do grupo Coca-Cola) e de um refrigerante sabor Cola. Depois de uma demorada análise, o CCA decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente.*

*O texto da análise do CCA, 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.*

*Tendo em vista a existência na NESH de determinação expressa não permitindo classificar em uma única posição da TIPI os componentes individuais dos "kits" contendo ingredientes para elaboração de bebidas, a classificação destas mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria. Logo, correto, neste aspecto, o entendimento da Autoridade Fiscal.*

*Do quanto exposto neste voto, verifica-se que nenhum componente dos "kits de concentrados", isoladamente considerado, pode ser identificado como um extrato ou sabor concentrado. Não se pode atribuir capacidade de diluição a nenhum componente dos kits para fabricação de bebidas. Se o conteúdo de qualquer embalagem individual fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar. Logo, também nesta classificação individual nenhum dos componentes dos "kits" poderia se enquadrar no Ex 01 da posição 2106.90.10.*

*O Auditor-Fiscal realizou a classificação das partes componentes dos kits em tópico específico, ao qual remeto a leitura para fins de verificação das classificações fiscais atribuídas aos produtos. Tal matéria restou incontroversa nos autos, posto que o recorrente não contestou cada classificação isoladamente, mas tão somente a própria reclassificação em si, pugnando pela manutenção da classificação por ele mesmo proposta, no Ex. 01 da posição 2106.90.10.*

Ante o exposto, voto por rejeitar as alegações deste item.

### **3.3 Da alegação de convalidação dos créditos apropriados em virtude da boa-fé da Recorrente**

Transcrevo as razões expostas às fls. 47/48 do Acórdão n.º 3401-006.747, que analisou lançamento e alegações de defesa idênticos aos que constam deste item e que passo a adotar como razão de decidir:

*Alega o recorrente que não é concebível ser punido por ter observado a classificação fiscal e o regime tributário indicado nas notas fiscais emitidas por seus fornecedores, haja vista que a responsabilidade pelo correto enquadramento dos kits concentrados adquiridos pela Recorrente nos códigos de classificação do Sistema Harmonizado compete aos fornecedores de tais mercadorias.*

*Afirma que exigir de todos os adquirentes de produtos isentos a verificação e fiscalização quanto à correção da classificação fiscal adotada para cada um dos produtos que adquire de cada um de seus fornecedores acabaria por inviabilizar suas atividades. Em virtude do porte econômico e da quantidade de estabelecimentos que o recorrente possui no Brasil, seria impraticável exigir que avaliasse, conferisse e validasse a classificação fiscal de cada um dos produtos que adquire de seus milhares de fornecedores.*

*Entretanto, o art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito. Mesmo não sendo o responsável pela emissão da nota fiscal e pela classificação fiscal da mercadoria, foi o recorrente quem se apropriou de créditos indevidos, e não seus fornecedores.*

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

*Vale destacar que, caso fosse constatada a intenção do recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão contida no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96:*

#### **Lei n.º 9.430/96**

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

#### **Lei nº 4.502/64**

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

(...)

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

*A autuação foi realizada com a aplicação da multa básica de 75%, demonstrando que a Autoridade Fiscal não identificou a presença de conduta dolosa do contribuinte, a ensejar a aplicação da multa qualificada de 150%.*

*Vale destacar que 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.*

*A autuação foi baseada na glosa de créditos de IPI que a Fiscalização verificou serem inexistentes. Nesse contexto, deve a Autoridade Fiscal proceder à reconstituição da escrita fiscal do IPI e, constatada a existência de saldos devedores, proceder ao lançamento do crédito tributário, exatamente como neste caso concreto.*

Ante o exposto, voto por rejeitar as alegações deste item.

### **3.4 Da alegação de não-cumulatividade e o do direito constitucional ao crédito de IPI referente aos insumos isentos oriundos da ZFM**

Transcrevo as razões expostas às fls. 48/50 do Acórdão nº 3401-006.747, que analisou lançamento e alegações de defesa idênticos aos que constam deste item e que passo a adotar como razão de decidir:

*Segundo a defesa, a decisão recorrida alega que o direito ao crédito de IPI estaria atrelado à base legal destacada em nota fiscal, ou seja, somente nas notas fiscais em que há a menção aos artigos 95, III e 237 do RIFI/2010 haveria a possibilidade de creditamento do imposto. Contudo, entende que tal fundamento não merece prosperar pois, independentemente de os insumos por ela adquiridos se enquadrarem ou não nestes artigos, o seu direito ao crédito está garantido por meio do*

*artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal, que consagra a nãoacumulatividade do IPI.*

*A narrativa fiscal, em síntese, é a seguinte:*

5.3 O artigo 237 criou um crédito incentivado, ou presumido, exclusivamente para a aquisição de produtos que se enquadram nas condições do artigo 95, III, quais sejam: elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, de produção regional, por estabelecimento localizado na Amazônia Ocidental.

5.4 Aqueles produtos que, embora produzidos na cidade de Manaus/AM, localizada na zona franca de Manaus e também na Amazônia Ocidental, não se enquadrem nos critérios do artigo 95, III, não possibilitam que o adquirente dos mesmos obtenha crédito incentivado do IPI, embora saiam com isenção do Imposto do estabelecimento produtor.

*O mencionado art. 237 do RIFI/2010 possui o seguinte comando normativo:*

### **Subseção III**

#### **Dos Créditos como Incentivo**

#### **Incentivos à SUDENE e à SUDAM**

(...)

#### **Aquisição da Amazônia Ocidental**

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

O art. 150, § 6º, da Constituição Federal, por sua vez, trata dos créditos incentivados, fictos ou presumidos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º **Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica**, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

*Estabelecido esse pequeno arcabouço legislativo, destaco que a matéria foi discutida e votada pelo Pleno do STF em 25/04/2019, no julgamento do Recurso Extraordinário 592.891/SP:*

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do

voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se a seguinte tese: "**Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção**, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

Ocorre, entretanto, que mesmo tendo sido publicado o acórdão do RE n.º 592.891/SP no DJe de 20/09/2019, foram opostos embargos declaratórios pela PGFN no último dia 07/10/2019, ainda pendentes de julgamento. Assim, ainda não há decisão definitiva sobre a matéria, não sendo possível precisar a extensão do seu alcance de modo a reproduzi-lo neste julgado.

Nesse contexto, e considerando que a decisão prolatada em 05/03/1998 no Recurso Extraordinário 212.484/RS não seguiu o rito de reconhecimento de Repercussão Geral (inexistente à época), com seus efeitos alcançando unicamente as partes (Vonpar Refrescos S/A e União Federal), entendo que a concessão de crédito ficto para as isenções decorrentes do art. 81, incisos I e II, do RIPI-2010, depende da existência de lei federal específica, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

Ante o exposto, voto por rejeitar as alegações deste item.

### **3.5 Da alegação de improcedência e ilegalidade da multa – Vedação ao Confisco**

Neste ponto, não são conhecidas as alegações da Recorrente por aplicação da Súmula CARF n.º 2, de observância obrigatória e de seguinte teor: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

### **3.6 Da alegação de improcedência e ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa**

Neste ponto, improcedentes as alegações da Recorrente por aplicação da Súmula CARF n.º 108, de observância obrigatória e de seguinte teor: *incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli

Fl. 51 do Acórdão n.º 3401-007.043 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13609.721273/2017-41