



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19311.720153/2019-18</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.159 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	AMBEV S.A. FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

NULIDADE. FALTA DE ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

A arguição de nulidade deve estar baseada em fatos que possam ser interpretados dentro dos requisitos para a nulidade, estabelecidos pelo art. 59, do Decreto nº 70.235/1974.

RECURSO DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE. LIMITE DE ALÇADA. VALOR VIGENTE.

Nos termos da Portaria/MF nº 02, de 17/01/2023, o Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$15.000.000,00. Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

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

PROCEDIMENTO DE AUDITORIA. IRREGULARIDADES NÃO IDENTIFICADAS. PRÁTICA REITERADA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. DESCABIMENTO.

Irregularidades que não sejam identificadas em procedimento ou em procedimentos sucessivos de auditoria, não se convertem em norma complementar do Direito Tributário. A Autoridade Tributária não está restrita às conclusões de auditorias anteriores que tenham falhado em identificar matérias que teriam de ter sido objeto de lançamento e não o foram.

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

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). CRÉDITO FICTO DE IPI. DECISÃO JUDICIAL COM EFEITO VINCULANTE.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, em regime de repercussão geral, que é devido o crédito ficto de IPI, no regime de apuração não cumulativo, de produtos provenientes da ZFM, sem qualquer outro requisito de fato ou de direito, ampliando o alcance de benefício similar ao previsto para a Amazônia Ocidental, previsto pelo § 1º, art. 6º, do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

MATERIAL INTERMEDIÁRIO DE PRODUÇÃO. IPI. CONCEITO DE INSUMO. POSSIBILIDADE DE AUFERIMENTO DE CRÉDITOS.

Partes e peças de máquinas e equipamentos de produção, que sofram desgaste pela operação das máquinas ou equipamentos a que pertençam, e não pelo contato direto com os insumos e produtos intermediários, ainda que entrem em contato com estes, não se qualificam na condição de material intermediário de produção.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. COMPONENTES DIVERSOS EMBALADOS SEPARADAMENTE. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DE NOA EXPLICATIVA DO SISTEMA HARMONIZADO.

O inciso XI, das Notas Explicativas da Regra Geral 3 b), a qual permitiria classificar um produto, composto por diversos componentes diferentes, na posição do artigo que lhe conferir característica essencial, veda expressamente a aplicação desta Regra Geral para classificar kits de concentrados (misturas) e produtos da indústria alimentícia sem mistura, embalados separadamente, que sejam matéria prima para a produção de refrigerantes, tendo como consequência a necessidade de classificação separada de cada componente do kit.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e em afastar a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada no Recurso Voluntário, para, no mérito, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas às tampas e rolhas plásticas, e, por maioria de votos, para manter as glosas decorrentes da classificação fiscal dos kits para refrigerantes, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que revertiam essas glosas.

Sala de Sessões, em 22 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Jorge Luís Cabral** – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 01-37.597, proferido pela 27<sup>a</sup> Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, que por unanimidade de votos julgou parcialmente procedente a Impugnação do Auto de Infração.

Por bem relatar os fatos, adoto parcialmente o relatório da Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

*Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o estabelecimento acima identificado, no valor total de R\$ 6.418.722,76 (principal + multas proporcionais + juros até 08/2019). Segundo descrição dos fatos constante dos Termo de Verificação Fiscal nºs 01 a 04, anexos ao auto (fls. 5467/5592), a ação fiscal teve por objetivo a verificação de créditos e débitos do IPI referente aos períodos de janeiro de 2015 a junho de 2018, decorrentes de pedidos de resarcimento transmitidos pela empresa.*

*2. Segundo a Autoridade Fiscal, o estabelecimento escriturou indevidamente:*

*a) Créditos fictos em virtude da entrada de filmes stretch (películas de plástico) e de tampas e rolhas de plástico adquiridos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus. No caso dos filmes, fabricados pela empresa Valfilm, assim argumenta a fiscalização:*

*"59) No caso dos filmes plásticos adquiridos de Valfilm, a partir do ano de 2008 citado fornecedor passou a empregar uma pequena quantidade de óleo de dendê (aproximadamente 2%), insumo que segundo a empresa geraria direito ao benefício sob análise.*

*60) Na realidade, tratando-se de um mero aditivo que representa pequena fração da composição do produto, não se pode dizer que o filme plástico seja 'elaborado com' óleo de dendê.*

60.1 - As empresas alegam que o óleo de dendê poderia gerar direito ao benefício porque a legislação não explicita a quantidade do extrato vegetal, estabelecendo uma percentagem, por exemplo.

60.2 - Deve se observar, porém, que seria impossível positivar numa norma algo que depende do tipo de bem a ser industrializado.

60.3 - Ao grafar que o bem deve ser 'elaborado com' matéria-prima extrativa, o legislador estabeleceu um marco relacionado à quantidade e importância do extrato vegetal, pois jamais se empregaria tais palavras ao se referir a um aditivo usado no processo industrial.

.....

60.6 - Pode se dizer que os filmes plásticos sob análise foram produzidos 'com utilização de óleo de dendê' ou 'com emprego de óleo de dendê', e que 'contém óleo de dendê'. Entretanto, não se pode dizer que foram 'elaborados com óleo de dendê'.

60.7 - Da mesma forma, se uma fábrica de doces preparar brigadeiros, não se pode dizer que o brigadeiro é 'elaborado com' chocolate granulado. O brigadeiro é elaborado com leite condensado e chocolate em pó. Pode se dizer apenas que o brigadeiro contém chocolate granulado, ou que é produzido com utilização/emprego de chocolate granulado.

61) Além disso, a utilização de óleo de dendê na fabricação dos filmes plásticos é absolutamente dispensável.

62) Valfilm afirmou que a utilização do óleo de dendê em substituição ao óleo mineral de petróleo teria trazido a vantagem de conferir ao produto final maior biodegradabilidade.

62.1 - Essa afirmativa contém um erro crasso: a biodegradabilidade de uma resina termoplástica não depende, e não é influenciada, pelo uso de aditivos na produção dos filmes plásticos.

.....

66) Dito isso, resta apenas como evidente uso para o óleo de dendê na produção de filmes atuar como veículo para tingimento do plástico, dando o colorido desejado no produto final.

66.1 - Como o próprio termo diz é apenas um veículo, função para o qual há uma infinidade de outros óleos, tanto de origem mineral quanto vegetal, e com custo bem mais interessante.

66.2 - Qualquer outra função que se queira dar ao óleo de dendê nesse caso é fantasiosa e carece de fundamentação técnica.

66.3 - Nos casos em que o plástico não é colorido (transparente tal como sai do pólo petroquímico), não há a necessidade desse aditivo.

.....

73) Conclui-se que:

73.1 - Valfilm empregou em seu processo produtivo uma pequena quantidade de aditivo que não traz o alegado benefício ao meio ambiente, e que jamais seria usado se não fosse o interesse em gerar créditos do IPI para os adquirentes com base no benefício fiscal do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75. Assim, a alteração no processo produtivo realizada pela empresa no ano de 2008 ocorreu sem propósito técnico, tendo motivação unicamente tributária.

73.2 - A utilização de quantidade muito pequena do óleo de dendê para gerar o benefício fiscal sob análise se constitui em ofensa ao texto da Lei, pois não se pode afirmar que o filme é 'elaborado com' óleo de dendê.

73.3 - Caso, apenas por hipótese, fosse admitido o direito aos benefícios no caso de utilização de qualquer quantidade de matéria-prima extrativa regional, ainda que se tratasse de insumo que pudesse ser excluído ou substituído com vantagem, ficaria aberto o caminho para que fabricantes de praticamente qualquer tipo de produto pudessem se aproveitar do benefício sob análise.

73.4 - Bastaria, por exemplo, que um fabricante de motores localizado na Amazônia Ocidental colocasse algumas gotas de um óleo vegetal durante o processo de industrialização por ele executado, para gerar créditos fictícios para os adquirentes, contrariando o objetivo claro da Lei de contemplar apenas os bens elaborados com matérias-primas extractivas vegetais.

73.5 - Uma coisa é uma empresa se mudar para Manaus apenas para ganhar benefícios fiscais -este é o objetivo da Lei. Mas certamente não é objetivo do DL 1.435 que uma empresa faça jus a ele apenas por pingar algumas gotas de um insumo que poderia ser substituído com vantagem.

73.6 - Registre-se que existem decisões administrativas que admitiram o direito a crédito oriundo de filmes plásticos em que foi utilizado óleo de dendê, por terem considerado que ele é uma matéria-prima. Estas decisões não se aplicam ao presente trabalho, em que a fiscalização não discute o fato de que o óleo de dendê é uma matéria-prima." b) Créditos relativos a produtos que o estabelecimento fiscalizado denomina, indevidamente, de Material Intermediário de Produção – MIP, e que não se enquadram no conceito de matéria prima ou produto intermediário para a fabricação de bebidas, entre os quais, se destacam anéis de vedação, parafusos, arruelas, buchas, gaxetas, correias, retentores, roda dentada, rolamentos, válvulas, além de outros como, abraçadeira, bobina de motor, cabos elétricos, capas para partes do equipamento, cotovelo de aço inox, diafragma, eixos, engrenagens, flanges, interruptores, martelo, molas, selos mecânicos, sensores, suportes, entre outros, constantes das notas fiscais apresentadas;

c) Créditos factos em virtude da entrada de kits para fabricação de bebidas adquiridos de estabelecimentos de firmas interdependentes situados na Zona Franca de Manaus - AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA e a PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA. Neste tópico, a fiscalização destaca que o corante caramelo aplicado na fabricação dos kits fornecidos pelas empresas não se caracteriza como uma matéria-prima extrativa vegetal, mas sim um produto intermediário em cuja industrialização a empresa DD Williamson emprega açúcar, sendo ainda que parte desse açúcar sequer é produzido na Amazônia Ocidental, oriundo do Mato Grosso. Além dessa fato, que já inviabilizaria o aproveitamento dos créditos, aponta que a impossibilidade creditamento também decorre da incorreta classificação fiscal atribuída ao kit, enquadrado pelas empresas como mercadoria única no código 2106.90.10, código Ex. 01, com alíquota de 20%. A fiscalização entende que:

"202.4 - O Conselho de Cooperação Aduaneira – CCA, analisando a classificação fiscal de bens com características muito semelhantes às dos insumos adquiridos pela fiscalizada, decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, tendo oficializado tal entendimento por meio da incorporação nas NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b). Considerando o que dispõe o artigo 98 do CTN, não é possível aceitar entendimento oposto ao que o CCA oficializou nas NESH.

202.5 - Várias embalagens individuais que integram os kits contêm substâncias puras (e não 'preparações') classificadas em outras posições da Nomenclatura que não a 21.06. Tais substâncias puras passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento dos fornecedores em Manaus, não fazendo jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010.

202.6 - Segundo as empresas, a base legal para a classificação dos kits em código único seria a Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1. A RGI nº 1 prevê que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo do SH.

202.7 - Entretanto, o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 usa a expressão 'preparação composta', que só pode ser aplicada a produto apresentado em corpo único.

.....

202.13 - Face ao exposto, o procedimento correto para classificação dos kits adquiridos pela fiscalizada é a aplicação da RGI nº 1 sobre cada componente individual, e não sobre o conjunto, como pretende a empresa.

202.14 - Tendo em vista que os componentes dos kits devem ser enquadrados em códigos tributados à alíquota zero, o imposto calculado, como se devido fosse, é zero." d) Créditos relativos à entrada de kits para fabricação de bebidas adquiridos de estabelecimentos não situados na Zona Franca de Manaus.

4. Além da utilização indevida acima exposta, a Autoridade Fiscal apontou irregularidades na definição base de cálculo dos créditos incentivados, tendo havido a sobrevalorização dos kits adquiridos da Arosuco e da Pepsi com a finalidade de aumentar os valores dos créditos.

5. Diante das práticas citadas, tendo a fiscalização entendido estar caracterizado o planejamento tributário abusivo, com o objetivo central de reduzir substancialmente o pagamento de tributos, foi apontada a responsabilidade tributária da Arosuco e da Pepsi com fundamento no art. 124, I, do CTN. e qualificada a multa de ofício.

6. Tendo em vista que, com relação à utilização indevida dos créditos pela entrada de kits para fabricação de bebidas, restou caracterizado o interesse comum das empresas Pepsi e Arosuco na situação que constituiu os fatos geradores da obrigação principal, com atribuição de responsabilidade solidária destas últimas, as diferenças do Imposto estão sendo cobradas por meio de três Autos de Infração distintos, para que cada uma das responsáveis solidárias responda apenas pela parcela das infrações decorrentes das operações em que ficou caracterizado o interesse comum com a fiscalizada.

7. Por meio do Auto de Infração que constitui o processo administrativo nº 19311.720155/2019-07, foram lançados, de ofício, os valores das parcelas de imposto proporcionais à utilização dos créditos factos, pelo estabelecimento fiscalizado, em virtude da entrada de kits para fabricação de refrigerantes adquiridos do estabelecimento da Pepsi, apontada como responsável tributária.

8. Já no processo nº 19311.720154/2019-54, foi constituído o crédito tributário relativo às parcelas de imposto, multa e juros, proporcionais à utilização dos créditos factos, pelo estabelecimento fiscalizado, em virtude da entrada de kits para fabricação de refrigerantes adquiridos do estabelecimento da Arosuco, apontada como responsável tributária.

9. Por fim, no presente processo - nº 19311.720153/2019-18 - foi efetuado o lançamento de ofício das parcelas do imposto proporcionais à utilização dos créditos factos em virtude da entrada de filmes Strech (películas de plástico) e de tampas e rolhas de plástico adquiridos de empresas situadas na

*Zona Franca de Manaus, bem como dos créditos indevidos relativos a produtos que o estabelecimento fiscalizado denominou, inapropriadamente, de Material Intermediário de Produção – MIP. Também foram lançados os valores creditados indevidamente pela entrada de kits para fabricação de bebidas procedentes de estabelecimentos não localizados na Zona Franca de Manaus.*

Temos então três processos relacionados, decorrentes do mesmo procedimento de auditoria, são eles:

- a) O presente processo que trata dos créditos requeridos em pedido de ressarcimento e que, em decorrência de procedimento de auditoria, não foram reconhecidos e deram origem ao lançamento de crédito tributário.
- b) O processo de nº 19311.720155/2019-07, que controla o contencioso tributário referente ao crédito tributário decorrente da glosa de créditos fictícios originados da aquisição de kits de refrigerantes da fornecedora AROSUCO, e
- c) O processo nº 19311.720153/2019-18, que controla o contencioso tributário referente ao crédito tributário lançado em decorrência de créditos fictos relacionados à aquisição de filmes “Strech”, tampas e rolhas de plástico, produto incorretamente identificado como Material Intermediário de Produção e kits para a fabricação de refrigerantes adquiridos de estabelecimentos não localizados na Zona Franca de Manaus.

O Auto de Infração, e-folhas 5593 a 5692, apresenta duas imputações à Recorrente que fundamentaram as glosas nos créditos pleiteados e resultaram no lançamento tributário em contencioso:

- I. Créditos Indevidos – créditos básicos e incentivado indevido referente a bebidas (e-folha 5594),
- II. Créditos Indevidos – aquisições indevidamente classificadas como Materiais Intermediários de Produção – MIP, Termo de Verificação Fiscal (TVF) 01 (e-folha 5595).
- III. Créditos Indevidos – aquisição de filmes “Strech” (películas plásticas) da empresa VALFILM, tampas e rolhas de plástico, adquiridos da Zona Franca de Manaus (ZFM) das empresas RAVIBRÁS e VÍDEOLAR (TVF04, e-folha 5587)

O Auto de Infração vem acompanhado de 4 TVF, que detalham cada uma das imputações nos autos de infração dos três processos acima citados. No TVF04, encontramos o seguinte parágrafo:

*13) No processo administrativo nº 19311.720153/2019-18 foi efetuado o lançamento de ofício das parcelas do imposto – acrescidas de multa e juros legais – proporcionais à utilização dos créditos fictos em virtude da entrada de filmes Strech (películas de plástico) e de tampas e rolhas de plástico adquiridos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus, bem como dos créditos indevidos relativos a produtos que o estabelecimento fiscalizado denominou, inapropriadamente, de Material Intermediário de Produção – MIP. Também foram lançados os valores creditados indevidamente pela entrada de kits para fabricação de bebidas procedentes de estabelecimentos não localizados na Zona Franca de Manaus.*

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim decidiu em seu Acórdão:

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

*Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS ISENTOS.**

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

**CRÉDITO . INSUMOS.**

*Somente geram direito ao crédito do imposto os materiais que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.*

**AMAZÔNIA OCIDENTAL. CRÉDITO.**

*Por expressa disposição legal, são isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental com projeto aprovado pela Suframa. Referidos produtos gerarão crédito do imposto, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto. Estão fora desse rol aqueles insumos que já sofreram industrialização prévia, estando incorporados a novos produtos e descaracterizados, portanto, do conceito de matéria-prima extractiva vegetal de produção regional.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Exercício: 2019**

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

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

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.**

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

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Exercício: 2019 MERCADORIAS. CLASSIFICAÇÃO. FABRICAÇÃO INDUSTRIAL DE BEBIDAS.**

*Consoante art. 16 do Decreto n. 7.212, de 2010 (RIPI/2010), atualmente em vigência, a classificação de mercadorias, no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), é realizada com o emprego das seis Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), como também das duas Regras Gerais Complementares (RGC) e das Notas Complementares (NC). Assim, a classificação fiscal de determinado produto é inicialmente levada a efeito em conformidade com o texto da posição e das notas que lhe digam respeito. Uma vez classificado na posição mais adequada, passa-se a classificar o produto na subposição de 1º nível (5º dígito) e, dentro desta, na subposição de 2º nível (6º dígito). O sétimo e oitavo dígitos referem-se a desdobramentos atribuídos no âmbito do MERCOSUL. À luz da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), para efeito da classificação de componentes individuais destinados à fabricação industrial de bebidas, incorreto considerá-los como se mercadoria única fossem, em vista da futura preparação que eventualmente vierem a originar após deixarem a esfera da contribuinte, no lugar de individualmente atribuir a cada qual de precipitados integrantes os códigos apropriados.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 14 de fevereiro de 2020 e apresentou Recurso Voluntário no dia 13 de março de 2020.

Em seu Recurso Voluntário alega o seguinte:

*Sendo assim, sem prejuízo dos recursos que serão apresentados nos autos dos processos administrativos nº 19311.720154/2019-54 e 19311.720155/2019-07, o presente recurso versará exclusivamente sobre a r. decisão proferida quanto ao auto de infração lavrado para as glosas de créditos oriundos de aquisições realizadas junto às empresas Valfilm, Videolar e RAVIBRÁS, bem como de seus créditos básicos apropriados sobre as compras de matéria-prima ou material intermediário integrados ou consumidos em seu processo produtivo, com esteio no artigo 226 do RIRP/2010, e ainda, de concentrados para a fabricação de bebidas não provenientes da ZFM.*

Segue em seu Recurso Voluntário arguindo que:

- I. Direito ao crédito ficto de bens adquiridos na ZFM em razão do julgamento do RE nº 592.891/SP, no Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral que resultou no Tema 322.
- II. Nulidade do lançamento, por ser este desmotivado quanto aos créditos de MIP, posto que os itens glosados mantêm contato físico direto com as matérias primas ou produtos finais industrializados.
- III. Correta a classificação fiscal dos kits de concentrados para a elaboração de refrigerantes no ex-tarifário da TIPI 2106.90.10 Ex 01.
- IV. Aplicação do art. 100, do CTN, afastamento de multas e juros.

Alega erro material da Decisão de Primeira Instância por ter considerado multa qualificada na sua Ementa, em razão do lançamento tributário do auto de infração ter considerado apenas a multa de 75%.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

*Diante do exposto, pede e espera a Recorrente seja provido o presente recurso para o fim de se reformar integralmente a r. decisão recorrida na parte em que manteve o auto de infração, como medida de Direito e de Justiça.*

*Nestes Termos,  
P. Deferimento.*

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância apresentou Recurso de Ofício, nos termos do art. 34, do Decreto nº 70.235/1974, em razão do provimento parcial que reverteu glosas no valor de R\$ 1.618.091,16 (hum milhão, seiscentos e dezoito mil, noventa e um reais e dezesseis centavos).

Este é o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

O Recurso de Ofício não atende ao limite de alçada estabelecido na Portaria/MF nº 02, de 17/01/2023, que é de R\$15.000.000,00:

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais).*

*§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.*

*§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.*

*Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.*

*Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.*

O limite a ser aplicado é aquele vigente à data do julgamento em sessão, nos termos da Súmula CARF nº 103:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Acórdãos Precedentes: 9202-002.930, de 05/11/2013; 9202-003.129, de 27/03/2014; 9202-003.027, de 11/02/2014; 9303-002.165, de 18/10/2012; 1101-000.627, de 24/11/2011; 1301-00.899, de 08/05/2012; 1802-01.087, de 17/01/2012; 2202-002.528, de 19/11/2013; 2401-003.347, de 22/01/2014; e 3101-001.174, de 17/07/2012

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício, em razão do valor discutido ser inferior ao limite de alçada de R\$15.000.000,00, estabelecido no artigo 1º da Portaria/MF nº 02/2023.

### **1. Preliminar de Nulidade do Auto de Infração**

A nulidade foi arguida em razão da Recorrente entender que a autuação em relação ao MIP era descabida, tendo em vista este considerar que os itens que fazem parte desta categoria não foram justificados em relação à motivação da glosa.

As hipóteses de nulidade são aquelas previstas no art. 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

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

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

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

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

A Recorrente apresenta laudos juntados à sua Impugnação ao Auto de Infração, com a descrição dos itens que foram glosados e indica este ser o principal argumento para a nulidade do auto de infração.

Por sua vez a Autoridade Tributária assim descreveu a sua motivação para a glosa:

96) A Fiscalizada calculou e escriturou sobre a rubrica “Outros Créditos”, de produtos que denomina, indevidamente, de Material Intermediário de Produção – MIP. Além de se creditar por meio das notas fiscais do período fiscalizado, se creditou de créditos extemporâneos do IPI e de créditos do IPI sobre importação desses produtos.

97) Dentro dessa enormidade de produtos, citamos alguns: anéis de vedação, buchas, parafusos, arruelas, buchas, correias, retentores, polia dentada, rolamentos, válvulas, além de outros como, abraçadeira, cabos elétricos, capas para partes do equipamento, chave liga e desliga, diafragma, eixos, engrenagens, interruptores, molas, porcas, selos mecânicos, sensores, suportes. **Enfim, todos os produtos constantes da planilha NFe – MIP, anexada no e-processo.** Tais produtos não se enquadram no conceito de matéria-prima ou produto intermediário para a fabricação de bebidas e, portanto, não geram direito a crédito.

(...)

100) É relevante salientar que não importa que se tratem de créditos extemporâneos ou do período de apuração corrente. A natureza dos créditos cuja utilização é vedada não se altera com o decorrer do tempo ou a depender do momento de sua apropriação. A decisão judicial não faz essa distinção e não deixa dúvidas em relação à impossibilidade de creditamento pela “aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização”.

Chamo a atenção para o trecho em negrito acima, onde a Autoridade Tributária estabelece claramente quais os itens foram glosados, assim como a sua natureza, de forma coincidente com o constante no Doc. 02, da Impugnação.

Não reconheço nenhuma das hipóteses de nulidade elencados no art. 59, do Decreto nº 70.235/1972, de forma que afasto a preliminar de nulidade do lançamento.

## Mérito

### 2. Crédito Ficto de IPI sobre bens adquiridos da ZFM e da Amazônia Ocidental e aquisição de tampas e rolhas de plástico.

Foram glosados créditos de apuração do IPI decorrentes de aquisições de empresas localizadas na Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental.

Há na questão dois dispositivos normativos que determinam as isenções que deram origem ao presente contencioso, são eles:

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste Decreto-Lei, excetuados os quadriciclos e triciclos e as respectivas partes e peças. (Decreto-Lei nº 288/1967)

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

§ 1º Os produtos a que se refere o “caput” deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas,

*produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.*

*§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA. (Decreto-Lei nº 1.435/1975).*

Vemos que há uma intercessão entre as duas isenções, uma mais restrita, destinada à Zona Franca de Manaus (ZFM), Decreto-Lei nº 288/1967, e outra mais ampla, destinada à Amazônia Ocidental, Decreto-Lei nº 1.435/1975. A segunda inclusive admite a utilização dos créditos de IPI na aquisição de matérias primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, mas restringe este benefício a determinados requisitos condicionantes.

*A priori*, os produtos adquiridos de empresas localizados na ZFM não dariam direito a utilização de créditos na apuração não cumulativa do IPI, em razão de não haver créditos possíveis sobre produtos que na operação de sua aquisição não sofreram a tributação pelo IPI, no entanto, decisão do STF em regime de repercussão geral, julgando o Tema 322, decidiu de forma a garantir os créditos de IPI, na aquisição de produtos na ZFM, conforme podemos constatar a seguir:

*Tema 322 - Creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus.*

*Relator(a):*

*MIN. ROSA WEBER*

*Leading Case:*

*RE 592891*

*Descrição:*

*Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do aproveitamento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI decorrentes de aquisição de insumos, matéria-prima e material de embalagem, sob o regime de isenção, oriunda da Zona Franca de Manaus.*

*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 de 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.*

A referida Decisão Judicial transitou em julgado em 18 de fevereiro de 2021, após o julgamento administrativo de Primeira Instância, de forma que o Tema nº 322, do STF, sequer foi considerado.

Pois então, trata-se da aquisição de matéria prima, para a fabricação de refrigerantes, de empresas localizadas dentro da área de isenção da ZFM e, por conseguinte, também na área da Amazônia Ocidental, visto que o caput, do artigo 6º, do Decreto-Lei nº 1.435/1975, acima reproduzido, determina que o alcance do incentivo compreende os Estados da Região Norte do país, incluindo, obviamente, a capital do Estado do Amazonas, visto não haver nenhuma exceção em contrário.

*Art. 1º Até o exercício de 1972, inclusive, não sofrerá incidência do impôsto de renda a parte ou o total dos lucros ou dividendos atribuídos às pessoas físicas ou jurídicas titulares de ações, cotas ou quinhões de capital de emprêsas localizadas na Amazônia, quando destinados para aplicação na faixa de recursos próprios de projetos aprovados na Região, para efeito de absorção dos recursos*

*oriundos do impôsto de renda, de que tratam o art. 2º dêste Decreto-lei e o art. 7º da Lei nº 5.174, de 27 de outubro de 1966.*

(...)

*§ 4º Para os fins dêste decreto-lei a Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre e Territórios de Rondônia e Roraima.*

Em termos exclusivamente da interpretação literal dos dispositivos que concedem as referidas isenções, as operações sob análise no Auto de Infração estão sujeitas à isenção do IPI, nos termos do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 9º, do Decreto-Lei nº 288/1966, mas apenas teriam direito ao crédito do IPI apenas se cumprissem os requisitos do caput, do artigo 6º, do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

No entanto, em razão do cumprimento do Tema nº 322, do STF, as operações decorrentes de aquisições de produtos na ZFM podem gerar créditos do IPI, sem condicionantes e as aquisições de produtos de empresas localizadas na Amazônia Ocidental podem gerar créditos de IPI, apenas se atenderem aos requisitos dos §§ 1º e 2º, do Decreto nº 1.455/1975.

Os fornecedores localizam-se na ZFM, e por isto a Autoridade Tributária considerou que somente poderiam fazer direito ao crédito ficto caso se cumprissem os requisitos previstos para a Amazônia Ocidental. Nesta toada, há no TVF nº 1, extensa discussão sobre os kits de concentrados para a fabricação de refrigerantes adquiridos de fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus, mas que não atenderiam ao requisito de possuírem matéria prima agrícola ou extrativas regionais em sua composição.

Esta discussão tornou-se irrelevante face à decisão judicial já apontada acima, de forma que dou razão à Recorrente, e as glosas de créditos decorrentes das aquisições de tampas e rolhas plásticas devem ser revertidas.

### **3. Classificação dos kits de concentrados para refrigerantes**

Neste ponto, as empresas PEPSI e AROSUCO, ambas situadas na ZFM, fornecem conjuntos de produtos, embalados separadamente, que podem conter concentrados de algumas substâncias e outros substâncias únicas sem misturas, e que em conjunto são a base da matéria prima que será utilizada na fabricação de refrigerantes pela AMBEV.

*7) Verificou-se que a maior parte dos créditos incentivados do IPI escriturados pela fiscalizada foram oriundos de “kits” contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA, CNPJ 02.726.752/0001-60, e de AROSUCO AROMAS E SUCOS, CNPJ 03.134.910/0001-55, empresas situadas na Zona Franca de Manaus. (TVF02, e-folha 5494)*

Os concentrados para a produção de refrigerantes possuem fórmulas que usualmente são protegidas como propriedade intelectual através de segredos industriais, de forma que a composição exata de cada concentrado e o processo de mistura e de produção do produto final são conhecidos apenas pelas empresas envolvidas e pelos detentores das marcas.

A opção por embalar separadamente diversos componentes distintos e enviá-los à empresa contratada para industrializar os refrigerantes decorre de opções operacionais e logísticas, onde o principal motivador seria evitar o transporte de água em grandes volumes.

A Recorrente e seus fornecedores classificam o kit para concentrado de refrigerantes como uma mercadoria única no ex-tarifário 2106.90.10 Ex01, com alíquota de 20% (vinte por cento), e a Autoridade Tributária entende que: primeiro apenas os kits que contêm extrato de guaraná dariam direito ao crédito ficto de IPI, em razão dos benefícios tributários estabelecidos pelo Decreto nº 1.435/1975; e segundo, apresenta uma série de propostas de classificações para os diversos itens envolvidos que devem ser classificados em suas posições mais específicas, conforme a Regra Geral nº 1 da NESH, todas resultando em alíquotas zero.

A Recorrente alega que teria havido mudança de critério jurídico tendo em vista que já teria sofrido diversos procedimentos de auditoria, com autuações, e que a classificação fiscal adotada, nunca teria sido contestada. Aduz além que os efeitos desta mudança não poderiam alcançar fatos pretéritos.

Em relação à alteração de critério jurídico, concordo inteiramente com o entendimento da Autoridade Julgadora de Primeira Instância, o qual reproduzo a seguir, e adoto como minhas razões de decidir:

31. *A empresa cita outras ações fiscais, argumentando que os direitos ao aproveitamento de créditos sobre os insumos da Valfilm e a classificação fiscal dos "kits" não teriam sido contestados nas mesmas.*

32. *As práticas reiteradas das autoridades administrativas significam uma posição firmada pela administração, antiga, reiterada e pacífica, com relação à aplicação da legislação tributária, e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Assim, o contribuinte que agir em conformidade com a orientação da Administração não fica sujeito a penalidades. As práticas reiteradas referem-se somente às obrigações tributárias acessórias e devem ser sopesadas tendo o princípio da legalidade estrita como compasso: não têm o condão de revogar leis ou de dispensar a exigência da obrigação tributária principal.*

33. *No caso em tela, os entendimentos de diversas regiões fiscais de jurisdição da Receita Federal têm sido variáveis no que concerne à origem dos insumos empregados na industrialização dos refrigerantes e só recentemente tem se formado um consenso sobre o assunto, inclusive quanto à análise da classificação fiscal dos "kits".*

34. *A cada encerramento de ação fiscal não fica configurada uma prática da Administração Tributária, fundada na reiteração; nem sobrevém a mudança de critério jurídico a cada retomada de ação fiscal com enfoque diversificado ou ampliado. Afinal, o fato de a Fiscalização não haver detectado anteriormente uma determinada infração praticada pelo contribuinte não pode, de forma alguma, ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade desta conduta.*

Com relação propriamente à classificação fiscal dos kits de concentrados para refrigerantes, argumenta que aplica a Regra Geral argumenta que a Regra Geral 1 da NESH teria de ser aplicada no caso em questão, e que a Autoridade Tributária estaria pretendendo aplicar a Regra 2 a), a qual afirma não se aplicar ao caso.

Conforme consta dos autos, o kit é negociado e entregue pelas fornecedoras, na forma de componentes separados, acondicionados de forma individualizada, e cuja mistura,

segundo um processo industrial específico, a cargo da Recorrente, resulta na produção de refrigerantes negociados pela Recorrente, como sua principal atividade negocial.

Os elementos separados do kit, ou o seu conjunto antes do processo industrial executado pela AMBEV, não possuem a natureza ou a condição de produto que possa ser consumido como refrigerante, sendo simplesmente a matéria prima, não podendo sequer ser considerado produto inacabado. Os motivos pelos quais o kit tem seus componentes acondicionados em embalagens separadas parece tratar-se de uma necessidade técnica do referido processo de industrialização e por questões logísticas.

Toda a controvérsia gira em torno da pretensão da Recorrente em valer-se de créditos fictícios de IPI, com base na já citada decisão do STF, através do Tema nº 322.

Esta constatação já afasta de pronto as alegações da Autoridade Tributária de que os apenas os kits que contivessem extrato de guaraná poderiam beneficiarem-se da manutenção dos créditos de IPI decorrentes dos benefícios tributários da Amazônia Ocidental

Esta pretensão de apropriação de créditos do IPI está fundamentada numa classificação fiscal que as Recorrentes entendem que deveria resultar numa posição de ex-tarifário cuja alíquota para o IPI seria de 20%, enquanto a Autoridade Tributária entende que, como há vários elementos separados e individualizados, que compõem o referido kit para a produção de refrigerantes, este kit não poderia ser classificado neste ex-tarifário, mas sim no subitem 3302.10.00, com alíquota de 5%. O efeito seria a redução do crédito de IPI, em razão de uma alíquota menor.

Então a questão volta-se exclusivamente para a alíquota aplicada em razão da classificação fiscal do produto negociado.

As Recorrentes defendem que a mercadoria, o kit, deve ser classificado no seguinte ex-tarifário:

**2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas**

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

A subposição de segundo nível 2202, conforme citado no ex-tarifário acima, tem o seguinte texto:

*“Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09.”*

Esta subposição designa os refrigerantes.

A TIPI, vigente à época dos períodos de apuração contestados, estabelecia a alíquota de 20% (vinte por cento) para este ex-tarifário, posto que a alíquota para o correspondente subitem da TIPI seria de 0 % (zero por cento).

A classificação fiscal correta de mercadorias deve fazer uso das diversas tabelas que utilizam o SH como base, a partir das Regras presentes nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), conforme transcreverei a seguir.

A Regra nº 1, a ser considerada é a seguinte:

**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.*

Chamo a atenção para a precedência das regras da NESH sobre os textos das Notas de Seção, Capítulos e sobre os textos das posições, conforme destacado em negrito acima.

Na TIPI não se encontra nenhuma Nota de Seção ou de Capítulo referente a este subitem, salvo uma Nota Complementar à TIPI, com o seguinte texto:

**Notas Complementares (NC) da TIPI**

*NC (21-1) Ficam reduzidas as alíquotas do IPI relativas aos extratos concentrados para elaboração de refrigerantes classificados nos “ex” 01 e 02 do código 2106.90.10, desde que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério, nos percentuais a seguir indicados:*

Produto	Redução (%)
Extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham extrato de sementes de guaraná ou extrato de açaí	50
Extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham suco de frutas	25

Esta Nota Complementar não faz parte do contencioso por não ter sido apontada como argumento ou razão de decidir de nenhuma das partes.

Excluída a possibilidade de que notas de seção, ou de capítulo, pudessem forçar a classificação fiscal em subitem diverso daquele apontado pelas Recorrentes, vamos nos concentrar se é possível classificar os produtos objeto deste processo no subitem 2106.90.10, de forma a que se pudesse aplicar o ex-tarifário pretendido.

Enquanto o texto do subitem indica uma descrição ampla de possibilidades, utilizando apenas o termo “preparações”, o texto do ex-tarifário é mais específico, determinando que as preparações precisam ser “compostas”, e ainda acrescenta “extratos concentrados ou sabores concentrados”.

Por sua vez, vemos na NESH as seguintes considerações sobre esta posição:

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

- A) As preparações para utilização na alimentação humana, quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.).*
- B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc.) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas*

preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).

Todavia, a presente posição não comprehende as preparações enzimáticas que contenham substâncias alimentícias (por exemplo, os amaciadores de carne, constituídos por uma enzima proteolítica adicionada de dextrose ou de outras substâncias alimentícias). Estas preparações classificam-se na posição 35.07, desde que não se incluam noutra posição mais específica da Nomenclatura.

Classificam-se especialmente aqui:

(...)

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), do tipo utilizado na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensioativos, sucos (sumos) de fruta, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, mesmo com adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

Excluem-se desta posição as preparações do tipo utilizado para a fabricação de bebidas à base de uma ou mais substâncias odoríferas (posição 33.02).

(...)

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

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

- um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, uma preparação composta da presente posição (ver o nº 7, acima), que contenha, por exemplo, quer extrato de cola e ácido cítrico, corado com açúcar caramelizado, quer ácido cítrico e óleos essenciais de fruta (por exemplo, limão ou laranja);

- um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, sucos (sumos) de fruta adicionados de diversos componentes, tais como ácido cítrico, óleos essenciais extraídos da casca da fruta, em quantidade tal que provoque a quebra do equilíbrio dos componentes do suco (sumo) natural;

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

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

Vemos pelos trechos acima reproduzidos e, especialmente, pelos trechos destacados e em negrito, que o produto que pode ser classificado na posição 2106, precisa tratar-se de uma “preparação”, e mais especificamente no nosso caso concreto, relacionadas a produção de bebidas não alcoólicas, a bem dizer uma mistura de diversos elementos, que podem sofrer algum processo de industrialização que resulte no produto final a ser comercializado em condições de ser consumido, ou pronto para o consumo final dependendo, no máximo, da sua diluição em água, conforme vemos na letra A), e no item 7.

Cita-se claramente que o produto classificado nesta posição é um tipo de concentrado que possui diversas vantagens de natureza logísticas, especialmente no que diz

respeito ao seu transporte por ser mais leve, na medida que a água necessária à sua diluição para consumo precisa ser apenas adicionada no seu destino (negrito e sublinhado, item 7). Também destaca que estes concentrados no estado em que se apresentam diferem do produto final, o qual deve ser classificado em outro capítulo.

Por fim dá exemplos de diversas preparações que podem ser classificadas nesta posição, especialmente destacadas no item 12, acima transcrita, onde reconhecemos enorme semelhança com os xaropes concentrados de refrigerantes que são utilizados nas máquinas do tipo “Post Mix”, produtos estes que pouco ou nada diferem do xarope concentrado que será diluído e gaseificado para engarrafamento dos refrigerantes nas fábricas de uma das Recorrentes.

Destaco, que os trechos reproduzidos na NESH, referentes à posição 21.06, não são exaustivos, mas simplesmente exemplificativos. Esta conclusão decorre da leitura da Nota do Capítulo 38, da mesma NESH, onde encontramos a seguinte determinação:

*“1.- O presente Capítulo não comprehende:*

*(...)*

*b) As misturas de produtos químicos com substâncias alimentícias ou outras possuindo valor nutritivo, do tipo utilizado na preparação de alimentos próprios para alimentação humana (em geral, posição 21.06);”*

Desta forma, os componentes dos kits, os quais variam conforme é indicado nos autos, não são todos eles classificados na posição 2106.90.10, posto que estariam individualmente em diversas posições de classificações fiscais diferentes, necessitando o conjunto de um processamento posterior para que resulte num produto que se classifique no subitem apontado.

Ainda que algum dos componentes destes kits possam ser classificados nesta posição defendida pela Recorrente, o conjunto não pode ser assim classificado.

Há referência no TVF nº2, de partes dos kits que são constituídos de substâncias puras, sendo que estas devem ter a classificação que lhe forem próprias.

Toda a argumentação anterior refere-se à Regra 1, da NESH, já acima reproduzida e, diante do fato de que os kits destinados à produção dos refrigerantes possuírem elementos individualizados e separados em embalagens diferentes, ainda que eles componham um conjunto com um propósito específico, eles precisam ser classificados individualmente, já que o item XI, da Regra Geral 3.b, das NESH, exclui expressamente os produtos aqui tratados da aplicação desta regra.

*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.*

Assim, não é possível classificar estes kits num único subitem da TIPI, como um artigo ou obra composta, e a aplicação da Regra 1 para cada item dos kits é o que deve ser aplicado, resultando em posicionamentos da TIPI com alíquota zero, conforme procedido pela Autoridade Tributária.

No entanto, vencida esta preliminar complexa e custosa, temos de enfrentar a questão sobre se o conjunto pode ser classificado no Ex-tarifário 01, deste mesmo subitem pois, agora, afastamo-nos da aplicação das regras do sistema harmonizado para verificar a elegibilidade de um determinado produto a um tratamento tributário, relacionado a benefício fiscal específico que decorre inteiramente de se determinar se a interpretação literal dos dispositivos normativos, e aqui neste caso a própria TIPI, estabelecida pelo Decreto nº 7.660, de 26 de dezembro de 2011, combinado com os Decretos-Lei nº 1.475/1975 e 288/1967, permite que seja reconhecida a alíquota aplicável ao Ex-tarifário, ou ao subitem da TIPI já esclarecido neste voto.

A questão da classificação fiscal do conjunto negociado pelos fornecedores para a AMBEV, de forma a que esta proceda à sua industrialização e posterior comercialização do produto resultante, precisa enquadrar-se no texto do ex-tarifário, posto que já determinamos que alguns componentes dos kits possuem sua classificação fiscal correta no subitem da NCM ao qual o ex-tarifário se refere.

Vejamos então o texto novamente:

**2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas**

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

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

O conceito do ex-tarifário determina que o resultado do processamento resulte no salto tarifário do produto final em relação a sua matéria prima, de forma a que o artigo resultante possa ser classificado na posição 2202.

Ora, o fato do concentrado a que se refere o ex-tarifário ter a mesma classificação fiscal de partes dos componentes dos kits comercializados, em decorrência da aplicação das normas interpretativas do Sistema Harmonizado, não implica em se determinar uma identidade entre os dois produtos, kit e concentrado resultante do seu processamento, posto que o kit em si não tem a possibilidade, sem o processo industrial de uma das Recorrentes, de produzir um artigo que resulte o salto tarifário requerido no texto do ex-tarifário.

O “extrato concentrado” ou os “sabores concentrados” são justamente o resultado do processo industrial da AMBEV, e não a sua matéria prima, posto a sua relação apenas indireta com o produto pretendido em razão da exigência de diferenciação da classificação fiscal entre insumo e o produto final, que dele precisa resultar, no caso o refrigerante de classificação fiscal na posição 2202.

A intenção da exigência do salto tarifário é justamente atingir o que as notas explicativas da posição 2106, reproduzidas acima, no seu item 12, chama de xarope, e que a sua simples diluição resulte em refrigerante, daí a ênfase na capacidade de diluição presente no texto do ex-tarifário.

Fica claro nos laudos e pareceres deste processo que os componentes dos kits não se prestam a serem consumidos diretamente pela sua diluição, na forma de refrigerante, pois demandam um processo industrial que é justamente a função a ser exercida pela AMBEV, os tais “extrato concentrado” ou os “ sabores concentrados” são justamente o produto final do processo de fabricação de refrigerantes, quando vendidos para a comercialização em máquinas de Post-mix, ou no caso em que o seu engarrafamento, já na forma de refrigerante, é feito pela AMBEV, configura-se o produto inacabado, mas como há posição mais específica, não precisa ser classificado pela Regra Geral nº 2.

Sendo assim, os kits não reúnem as condições necessárias a serem enquadrados no ex-tarifário pretendido.

Estas conclusões são perfeitamente alinhadas com o entendimento do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) sobre a natureza dos concentrados para a fabricação dos refrigerantes e o refrigerante como produto pronto para consumo, vejamos um trecho do TVF 02:

117) *No Brasil, a classificação, a inspeção e a fiscalização da produção e do comércio de bebidas devem obedecer às normas fixadas pela Lei nº 8.918, de 14 de julho de 1994, e ao disposto em seu Regulamento (Decreto nº 6.871/2009). A avaliação do cumprimento dessas normas é da competência do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA).*

118) *Ao se referir a concentrados, o Decreto nº 6.871/2009 traz regras específicas para aqueles, como os xaropes para máquinas Post Mix e os pós para refrescos comercializados em sachê, que são adquiridos por comerciantes ou por consumidores finais. Tais bens, embora ainda precisem passar por diluição, são considerados como bebidas pelo MAPA.*

119) *Por serem insumos dos tipos destinados exclusivamente para indústrias, as mercadorias recebidas pela fiscalizada não estão sujeitas a registro no MAPA.*

120) *Apesar do exposto no parágrafo anterior, a legislação em questão é útil para demonstrar as características da mercadoria que no setor de bebidas é chamada de concentrado.*

121) *A seguir, estão transcritos artigos do Decreto nº 6.871/2009 que tratam de concentrados:*

*“Art. 13.*

*(...).*

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

*(...)*

*Art. 28. O preparado líquido ou concentrado líquido para refresco, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refresco.*

*(...)*

*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.*

122) *Assim, o Decreto nº 6.871/2009 traz no § 4º do inciso 13 uma definição geral para produtos concentrados. Já seu artigo 30 traz uma definição específica para o concentrado líquido para refrigerante.*

123) *Como se vê na leitura dos artigos transcritos, sempre que o Decreto nº 6.871/2009 define algum tipo de concentrado, ele determina que, quando for diluído, deverá resultar em bebida que apresente as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.*

Reproduzi o trecho acima para demonstrar que a abordagem do MAPA, que considera os concentrados que precisam apenas de diluição em água para serem consumidos como refrigerantes, conforme o trecho em negrito, acima, aponta para o momento em que o ciclo

produtivo da Recorrente habilita-se a ser classificado como produto acabado passível de ser classificado segundo a Regra da NESH 2 a).

Resumindo: A regra que permitiria a classificação do conjunto formado pelos kits como sendo um produto único seria a Regra Geral 3 b).

**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.*

**REGRA 3**

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

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

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

Uma clara aplicação da Regra 3 b) é encontrada nas Notas da Seção VI – Produtos da Indústria Química ou Indústrias Conexas, como pode-se ver abaixo:

**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 re-acondicionamento;*

*b)Apresentados ao mesmo tempo;*

*c)Reconhecíveis, dada a sua natureza ou quantidades respectivas, como complementares uns dos outros.*

No entanto, tal disposição seria inaplicável ao caso concreto por expressa vedação do inciso XI, das Notas Explicativas da Regra 3 b).

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

Desta forma, não há como prosperar a pretensão da Recorrente.

#### **4. Material Intermediário para Produção**

A definição do conceito de material intermediário para produção, para fins da apuração de créditos para a apuração do IPI, está definida no inciso I, do art. 226, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

*Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*

Assim definiu a Autoridade Tributária os motivos da glosa deste item, no seu TVF01:

96) A Fiscalizada calculou e escriturou sobre a rubrica “Outros Créditos”, de produtos que denomina, indevidamente, de Material Intermediário de Produção – MIP. Além de se creditar por meio das notas fiscais do período fiscalizado, se creditou de créditos extemporâneos do IPI e de créditos do IPI sobre importação desses produtos.

97) Dentro dessa enormidade de produtos, citamos alguns: anéis de vedação, buchas, parafusos, arruelas, buchas, correias, retentores, polia dentada, rolamentos, válvulas, além de outros como, abraçadeira, cabos elétricos, capas para partes do equipamento, chave liga e desliga, diafragma, eixos, engrenagens, interruptores, molas, porcas, selos mecânicos, sensores, suportes. Enfim, todos os produtos constantes da planilha NFe – MIP, anexada no e-processo. Tais produtos não se enquadram no conceito de matéria-prima ou produto intermediário para a fabricação de bebidas e, portanto, não geram direito a crédito.

A Recorrente assim aborda o tema em seu Recurso Voluntário:

No entanto, não bastasse a ausência de indicação de qualquer base legal, pela simples descrição da suposta infração que teria sido cometida já se identifica a precariedade de informações acerca de quais seriam efetivamente os materiais que na visão da fiscalização não gerariam direito a crédito a título de materiais intermediários da produção - MIP.

*De fato, a própria listagem de materiais contida no TVF foi demonstrada apenas a título de exemplo, o que fica muito evidente quando se constata que a descrição oferecida, acima transcrita, se inicia por “citamos alguns”, e “além de outros”.*

Ora, se as glosas são demonstradas com base em ALGUNS EXEMPLOS como “anéis de vedação, buchas, parafusos, arruelas, buchas, correias, retentores, polia dentada, rolamentos, válvulas”, ALÉM DE OUTROS como, abraçadeira, cabos elétricos, capas para partes do equipamento, chave liga e desliga, diafragma, eixos, engrenagens, interruptores, molas, porcas, selos mecânicos, sensores, suportes”, é imediato inferir que a fiscalização acredita existirem mais materiais que também impediriam os créditos apropriados, mas como a Recorrente não tem como identificá-los, porque não estão demonstrados no TVF, sofre evidente prejuízo/cerceamento ao seu direito de defesa.

*De fato, se a fiscalização entende que “Tais produtos não se enquadram no conceito de matéria-prima ou produto intermediário para a fabricação de bebidas e, portanto, não geram direito a crédito” caberia a ela elencar todos os materiais cujo crédito foi glosado e as respectivas razões pelas quais em seu entendimento não dariam crédito, para que então a Recorrente pudesse demonstrar, na mesma medida, que geram sim direito a crédito porque seriam consumidos em seu processo de industrialização, como previsto pelo artigo 226 do RIPI/10. A não identificação destes materiais, no entanto, simplesmente impede que a Recorrente se defenda e prove o seu direito de crédito neste tocante.*

Apesar do alegado em seu Recurso Voluntário, de que a Autoridade Tributária não teria identificado quais materiais foram considerados como tendo sido indevidamente classificado como material intermediário de produção, a Recorrente apresenta, na sua Impugnação (e-folhas 5.792 a 6.188), um laudo que descreve os mesmos itens apontados como exemplo no TVF01, e

que representam partes e peças de equipamentos, que supõe-se sejam utilizados na produção, mas que apesar de eventualmente tenham contato com os produtos, este contato é o mesmo contato que qualquer parte da máquina ou equipamento utilizados na produção tenham com o produto, como é o caso de parafusos. Mas de forma geral são partes e peças que não podem interagir com a produção pois alguns são materiais elétricos e outros são buchas e selos de vedação de óleos lubrificantes, que caso entrem em contato com refrigerantes servem apenas para impedir que a lubrificação de eixos e mancais possa contaminar a produção.

Ainda que estes itens possam ser consumidos em menos de um ano, tratam-se de itens do imobilizado da mesma natureza das máquinas e equipamentos que são empregados na produção.

Considero sem razão à Recorrente.

### **5. Aplicação do art. 100, do CTN – Afastamento de multas e juros**

O art. 100, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, tem o seguinte texto:

*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.*

Não reconheço prática reiterada da Administração Tributária o encerramento de ações fiscais que não tenham identificado irregularidades de forma a aplicar o art. 100, do CTN, ou melhor dizendo, o fato da auditoria não ter identificado irregularidades não tem o efeito de torná-las regulares.

Sem razão à Recorrente.

### **Conclusão**

Sendo assim, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, de forma a reverter as glosas de créditos do IPI referentes à aquisição de tampas e rolhas plásticas adquiridas de fornecedor localizado na ZFM.

*Assinado Digitalmente*

**Jorge Luís Cabral**