



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720154/2019-54
ACÓRDÃO	3402-012.354 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S.A.
RECORRIDA	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.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

RETROATIVIDADE BENIGNA. NORMA APLICÁVEL À ÉPOCA DO FATO GERADOR. INAPLICABILIDADE.

A norma a ser aplicada no lançamento é aquela vigente à época do fato gerador (art. 144, do CTN), a legislação nova só retroage quando for mais benigna em relação à infrações. O mero lançamento tributário com multas e juros de mora, e multa de ofício por falta de pagamento de imposto, não é alcançável por novo tratamento tributário dado à operação.

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 nº1.435/1975.

QUALIFICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO. CONLUÍO E SIMULAÇÃO. BENEFÍCIO COMUM DAS PARTES NA TRANSAÇÃO.

É devida a qualificação de multa de ofício na ocorrência do previsto no art. 73, da Lei nº 4.502/1964, mas mesmo evidenciado o interesse comum de ambas as partes, por terem relação de controle, não é possível a qualificação da multa, ou a imputação de fraude, simulação ou conluio sem que haja a devida demonstração da materialidade de sobre valoração e a consequente apresentação de provas pela Autoridade Tributária.

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 rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário unicamente para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, em razão de ter sido afastado o conluio e a simulação, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento em maior extensão para afastar também a glosa de créditos provenientes da aquisição de concentrados da Zona Franca de Manaus. A Conselheira Mariel Orsi Gameiro manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, a referida declaração de voto não foi apresentada, devendo esta ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 114, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcos Antonio Borges(substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 01-37.598, proferido pela 3ª 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\$ 84.117.823,67 (principal + multas proporcional + juros até 08/2019). Segundo descrição dos fatos constante dos Termo de Verificação Fiscal nºs 01 a 04, anexos ao auto (fls. 5467/5595), 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 ressarcimento 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 extrativas 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 fictos 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 empresa 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 de 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, especificamente para este Auto de Infração a Autoridade Fiscal aponta irregularidades na definição base de cálculo dos créditos incentivados, tendo havido a sobrevalorização dos kits adquiridos da Arosuco com a finalidade de aumentar os valores dos créditos, cabendo destacar:*

a) *A Arosuco já era um dos estabelecimentos industriais da Brahma, cuja fusão com a Antarctica em 1999 criou a Ambev, sendo que no período fiscalização esta última aparecia no quadro societário com 99,7% da Arosuco, percentual que aumentou para 99,99% em 2018;*

b) *Todas as Escritas Contábeis Fiscais (SPED-ECF) de ambas são assinadas pelo mesmo contador, com salários pagos pela Ambev;*

c) *Pelo acordo para determinação do preço do kit vendido pela Arosuco à Ambev, a margem bruta obtida representa 95% da Receita Operacional Líquida dos anos de 2015 e 2016. Assim, o Lucro Bruto dos dois anos somados (R\$ 2.721.783.588,34) é quase 19 vezes o Custo de Fabricação (R\$144.797.419,91). Acrescenta a Autoridade Fiscal: "Todo esse lucro gigantesco (da AROSUCO) só é possível por causa da venda de kits superfaturados à AMBEV, a qual, por sua vez, paga esses altos*

preços achando bom, sabendo que receberá todo o excesso de volta, na forma de excelentes 'dividendos'";

d) "Confirma-se a relação direta entre o preço pago pelos refrigerantes da AMBEV e o preço dos insumos adquiridos da AROSUCO. Se a AMBEV aumenta os preços dos seus refrigerantes, os preços dos kits correspondentes aumentam também, pouco importando se houve alguma variação nos custos de produção da AROSUCO";

e) No que se refere ao seguro pago no transporte da mercadoria:

"68) Os valores pagos a título de seguros se aproximam bastante do custo de fabricação dos produtos, considerando que os valores pagos em 2015 e 2016, pela AROSUCO, referentes aos insumos concentrados, representam respectivamente 2,63% e 2,71% do faturamento da empresa, valores estes, muito distantes do valor total do item indicado na nota fiscal de saída emitida pela AROSUCO.

69) Significa dizer, se fossem reais os preços dos kits de insumos para fabricação de bebidas conforme indicados nas notas fiscais, que, em caso de acidente, o seguro contratado cobriria, em média, apenas um vigésimo da perda ocorrida."

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 com fundamento no art. 124, I, do CTN.

6. Foi ainda qualificada a multa de ofício aplicada, com fundamento no art. 80, § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964.

7. 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.

8. No processo administrativo nº 19311.720153/2019-18 foi efetuado o lançamento de ofício das parcelas do imposto 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.

9. 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 fictos, pelo estabelecimento fiscalizado, em virtude da entrada de kits para fabricação de refrigerantes adquiridos do estabelecimento da Pepsi, apontada como responsável tributária.

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

(...)

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 especialmente em relação à aquisição de insumos da empresa ARASUCO.

- 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 presente processo refere-se à autuação da empresa AMBEV, e como responsável solidário a empresa AROSUCO.

O Auto de Infração, e-folhas 5.596 a 5.608, apresenta uma imputação às Recorrentes que fundamentaram as glosas nos créditos pleiteados e resultaram no lançamento tributário em contencioso: Créditos Indevidos – créditos básicos e incentivado indevido referente a bebidas (e-folha 5.599),

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:

15) E, por meio do Auto de Infração que constitui o processo administrativo nº 19311.720154/2019-54, foi constituído de ofício, o crédito tributário relativo às parcelas de imposto, multa e juros, proporcionais à utilização dos créditos fictos, pelo estabelecimento fiscalizado, em virtude da entrada de kits para fabricação de refrigerantes adquiridos do estabelecimento da AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA, inscrito no CNPJ sob o nº 03.134.910/0001-55.

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.

AMAZÔNIA OCIDENTAL. CRÉDITO.

Por expressa disposição legal, são isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental com projeto aprovado pela Suframa. Referidos produtos geram 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 extrativa 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 precitados integrantes os códigos apropriados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

As Recorrentes tomaram ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 14 de fevereiro de 2020 e apresentaram Recurso Voluntário no dia 13 de março de 2020.

Em seu Recurso Voluntário, que é comum a ambas as Recorrentes, tendo o mesmo procurador, as Recorrentes alegam o seguinte:

Sendo assim, esclarecem as Recorrentes que, sem prejuízo dos recursos que serão interpostos nos autos dos processos administrativos nº 19311.720153/2019-18 e 19311.720155/2019-07, o presente recurso é interposto exclusivamente contra a r. decisão que manteve as glosas de créditos de IPI decorrentes de preparações compostas adquiridas da Arosuco.

Com efeito, por diferentes argumentos que são apresentados e retomados em diversas partes do TVF, e que serão sumarizados a seguir pelas Recorrentes pelo critério de prejudicialidade lógica existente entre eles, a fiscalização alega que a primeira Recorrente não teria direito aos créditos do IPI escriturados na aquisição das preparações compostas para elaboração de refrigerantes provenientes da Zona Franca de Manaus ("ZFM"), uma vez que:

(i) A AMBEV teria desrespeitado o que restou decidido em caráter definitivo na ação ordinária nº 98.0611525-2, proposta por sociedade por ela incorporada, que não reconheceu o seu direito ao aproveitamento de créditos extemporâneos do IPI decorrentes de aquisições de insumos imunes, isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero;

(ii) As preparações compostas para elaboração de refrigerantes, também denominadas "concentrados" ou "kits", não deveriam ser classificadas no código 2106.90.10 Ex 01 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados ("TIPI"), mas sim cada um de seus ingredientes deveria ter sido classificado separadamente;

(iii) Não tendo havido a cobrança do IPI na aquisição da matéria-prima (preparações compostas), por força de isenção nas saídas dos produtos adquiridos, não haveria direito ao creditamento daquele imposto; Além disso, o i. Fiscal atuante alega sobrevalorização de preços dos concentrados adquiridos pela Ambev da Arosuco, afirmando que:

- a) A análise das transações comerciais entre a AROSUCO e Ambev demonstraria que “os kits de insumos para fabricação de xaropes estariam sobrevalorizados, de modo a inflar, consideravelmente, os supostos créditos incentivados nas apurações de IPI apresentadas pela Ambev, em todos os estabelecimentos;”
- b) Os critérios de determinação dos preços estabelecidos no contrato firmado entre aquelas empresas seriam, na visão da fiscalização, inconsistentes;
- c) Os preços dos kits vendidos pela AROSUCO parecem embutir, em grande medida, componentes que não dizem respeito ao seu ciclo de produção;
- d) As margens de lucro obtidas pela Arosuco na venda das preparações compostas seriam bastante elevadas, o que corroboraria a alegação fiscal de que os preços dos concentrados seriam sobrevalorados e que “a maior parte destes altos preços retorna à engarrafadora, na forma de dividendos.”
- e) Os preços dos concentrados seriam calculados com base na receita obtida com as vendas de refrigerantes, embutindo valores agregados em fases que já ocorreram dentro das fábricas da engarrafadora;
- f) as notas fiscais emitidas pela AROSUCO para o estabelecimento da AMBEV/Jundiaí indicam valores unitários muito superiores aos indicados nas notas fiscais correspondentes às operações de exportação para os mesmos produtos;
- g) o valor contratado a título de averbação de seguros também seria indício da prática de sobrevaloração de preços.

Assim, com base nas alegações acima resumidas, a fiscalização formalizou o lançamento dos montantes pretensamente devidos a título de IPI, em virtude do suposto creditamento indevido, bem como procedeu à qualificação da multa de ofício em razão de suposto “intuito de fraude, a simulação e o conluio” para aumento dos créditos incentivados passíveis de apropriação, e imputou à AROSUCO a responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado.

Seguem 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. Correta a classificação fiscal dos kits de concentrados para a elaboração de refrigerantes no ex-tarifário da TIPI 2106.90.10 Ex 01.
- III. Inexistência da Sobrevaloração dos Preços nas aquisições de preparações compostas.
- IV. Nulidade da autuação por ausência de fundamentação legal.
- V. Indevida cobrança de multa qualificada.
- VI. Aplicação do art. 100, do CTN, afastamento de multas e juros.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

PEDIDO

Diante do exposto, pedem e esperam as Recorrentes seja provido o presente recurso para o fim de se reformar integralmente a r. decisão recorrida de modo a restar cancelado o auto de infração em questão, como medida de Direito e de Justiça.

*Nestes Termos,
P. Deferimento.*

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.

1. Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

A nulidade foi arguida em razão da Recorrente entender que a autuação não teria fundamentação legal, alteração de critério jurídico e, especialmente em relação à majoração da multa de ofício, por não haver no Auto de Infração a demonstração das ações que seriam tipificáveis como aquelas previstas nos art. 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Argumenta a Recorrente que não há previsão legal para o estabelecimento de um preço máximo para a apuração do IPI, mas sim de preços mínimos no caso de contribuintes interdependentes, nos termos do art. 195, do Decreto nº 7.212/2010.

De fato, a norma do RIPI tem natureza anti- elisiva, no entanto, a Autoridade Tributária não pode furtar-se de identificar possíveis planejamentos tributários abusivos que não tenham sido alcançados pela norma antielisiva vigente.

No geral a Autoridade Tributária motiva a autuação pela suposição de que teria havido o acréscimo à base de cálculo de valores estranhos à formação de preço de venda, desde a produção até as demais despesas, que seriam típicas desta fase preliminar à transferência de propriedade, notadamente despesas que seriam típicas da venda do produto final, ou outras estranhas à base de cálculo do IPI na transação entre o fornecedor de matéria prima e o industrial, e ainda apresenta alegações sobre o valor do seguro contratado para as cargas ser inferior proporcionalmente ao valor da carga transportada.

Todas estas considerações da Autoridade Tributária são pertinentes à investigação de planejamento tributário abusivo e devem ser avaliadas pelas provas apresentadas no processo, não havendo, neste caso, uma previsão normativa dentro do RIPI, mas sim na norma antielisiva geral do CTN.

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:

21. A empresa cita outras ações fiscais, argumentando que o direito ao aproveitamento de créditos e a classificação fiscal dos kits não teria sido contestados nas mesmas.

22. 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.

23. 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 “kits” para refrigerantes e só recentemente tem se formado um consenso sobre o assunto, inclusive quanto à análise da classificação fiscal desses “kits”.

24. 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. Dessa forma, vota-se pelo afastamento das nulidades suscitadas.

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)

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.

A impossibilidade de obter creditamento dos créditos de apuração do IPI, decorrentes de aquisições de empresas localizadas na Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental, é parte da motivação das glosas feitas pela Autoridade Tributária.

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 imposto 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 empresas 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 imposto de renda, de que tratam o art. 2º deste Decreto-lei e o art. 7º da Lei nº 5.174, de 27 de outubro de 1966.

(...)

§ 4º Para os fins deste 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.

De forma que dou razão à Recorrente. (não tem no Recurso Voluntário)

3. Classificação dos kits de concentrados para refrigerantes

Neste ponto, a empresa AROSUCO, situada na ZFM, fornece conjuntos de produtos, embalados separadamente, que podem conter concentrados de misturas de algumas substâncias, e outras 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.

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 comercial.

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 compreende:

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

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

Todavia, a presente posição não compreende as preparações enzimáticas que contenham substâncias alimentícias (por exemplo, os amaciantes 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 tensoativos, sucos (sumos) de fruta, etc. **Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, mesmo com adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.**

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 transcrito, 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 compreende:

(...)

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 pela AROSUCO 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 inacabado 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, **cujas classificações 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. Sobrevaloração da Base de Cálculo e Multa Qualificada.

A Autoridade Tributária ao considerar os preços de vendas dos kits utilizados como insumos na fabricação de refrigerantes apontou basicamente três motivações para demonstrar que teria havido sobrevaloração dos preços praticados com a finalidade de aumentar a base de cálculo do IPI, o que em conjunto com a alíquota praticada em razão da classificação fiscal no Ex-tarifário, já discutido no item sobre classificação fiscal, acima, implicaria num grande ganho tributário referente aos créditos fictos de IPI correspondentes.

As motivações seriam:

I. A base do preço de venda seria referenciada nos custos da engarrafadora, neste caso, a AMBEV, inclusive os tributários.

24) O ACORDO PARA DETERMINAÇÃO DE PREÇO DE KIT DE REFRIGERANTES (“Acordo”) foi firmado entre a AROSUCO AROMAS E SUCOS S/A (CNPJ 03.134.910/0001-55) e a COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS (CNPJ 60.522.000/0001-83, “CBB”), sucedida da AMBEV S/A, sendo que, na Cláusula 4.2, há previsão de que o “Acordo vincula as Partes e seus sucessores a qualquer título”.

25) O Acordo começa com as seguintes considerações:

25.1. A Arosuco é uma empresa dedicada fundamentalmente à produção de kits de concentrado, um dos mais importantes insumos utilizados na produção de refrigerantes (“Concentrados”);

25.2. A Arosuco é detentora das fórmulas utilizadas na manufatura de certos Concentrados, sendo estas, em sua expertise fabril, um segredo industrial de altíssimo valor agregado;

25.3. As Partes desejam estabelecer uma política de preços justa e adequada à remuneração da Arosuco na venda dos Concentrados à CBB; e

25.4. A política de preços prevista no Acordo visa a remunerar a Arosuco não apenas pelos insumos e custos associados à produção dos Concentrados, mas também pelo valor intrínseco das fórmulas utilizadas em tais Concentrados.

26) **Com relação ao preço dos kits de insumos ("Concentrado"), o Acordo diz que:**

26.1. O preço de Concentrado será apurado pela fórmula:

PREÇO = (ROL + ICMS + IPI – Custo de Embalagem) X Deflator X Fator de Rendimento

Onde:

ROL = Resultado Operacional Líquido da engarrafadora (AMBEV);

ICMS = Montante de ICMS debitado no faturamento de refrigerante pelas fábricas e centros de distribuição da engarrafadora;

IPI = Montante de IPI debitado por força da produção de refrigerantes nas unidades fabris da AMBEV;

Custo de Embalagem = Custo médio de compra de embalagens (Pet e Lata) pela engarrafadora, acrescido do custo de sopro relativo ao Pet;

Deflator = 0,43 (uma constante); e

Fator de Rendimento = Volume de refrigerante obtido com um kit de Concentrado.

- II. **Os preços de venda para a AMBEV, quando comparados ao preço de venda ao exterior, a partes não relacionadas, seria 145,96% e 2.283,49% superiores, denotando uma clara distinção entre os preços praticados com a sua controladora integral (e-folhas 5556 a 5557).**

- III. **Os valores destacados como valor segurado seriam de apenas de 2,20% a 2,5%, do valor das mercadorias transportadas e, segundo o TVF03, cobririam apenas 1/20 do valor das mercadorias transportadas.**

65) Outra evidência de que os valores unitários indicados nas notas fiscais de saída emitidas pela AROSUCO estão inflados pela aplicação de um elevado percentual de sobrepreço encontra-se na indicação do "VALOR TOTAL DO TRANSPORTADOR P/ EFEITO DE SEGURO" muito abaixo do valor das mercadorias transportadas.

66) Por exemplo, na nota fiscal nº 5511 (fls. 4978-4982), de 12/05/2015, o valor para fins de seguro representa apenas 2,5% do valor total da Nota:

(...)

67) Na operação correspondente à nota fiscal nº 6563 (fls. 4983-4987), de 11/05/2016, o valor para fins de seguro representa apenas 2,20% do valor total da nota

(...)

68) Os valores pagos a título de seguros se aproximam bastante do custo de fabricação dos produtos, considerando que os valores pagos em 2015 e 2016, pela AROSUCO, referentes aos insumos concentrados, representam respectivamente 2,63% e 2,71% do faturamento da empresa, valores estes, muito distantes do valor total do item indicado na nota fiscal de saída emitida pela AROSUCO.

69) Significa dizer, se fossem reais os preços dos kits de insumos para fabricação de bebidas conforme indicados nas notas fiscais, que, em caso de acidente, o seguro contratado cobriria, em média, apenas um vigésimo da perda ocorrida.

- IV. **Haveria uma contribuição expressiva da AROSUCO para cobrir as despesas de marketing da AMBEV, o que denotaria um fluxo financeiro entre os pagamentos dos kits e o retorno de parte deste valor para a empresa controladora integral.**

60) Quando indagada se "parte das despesas de publicidade e propaganda se refere exclusivamente à sua própria divulgação institucional sem que tenha por objeto a promoção de qualquer marca de produto", a AROSUCO respondeu que: "**as despesas de**

publicidade dos referidos períodos não se referem à sua própria divulgação institucional". (grifo nosso)

60.1. Na direção oposta, quando indagada sobre "se contribuiu financeiramente para os programas de marketing dos estabelecimentos fabricantes de refrigerantes e outras bebidas nos anos-calendário de 2013 até 2017", a AROSUCO respondeu afirmativamente e informou os valores das contribuições financeiras a este título referentes, somente, aos meses de abril de 2013, outubro a dezembro de 2015, junho a setembro de 2016 e março, abril, junho, outubro, novembro e dezembro de 2017.

60.2. Não informou contribuições financeiras referentes a outros meses do período solicitado. Também não apresentou planilhas no formato exigido na intimação.

61) Em contramão, aos parágrafos anteriores, a Fiscalizada informou, enfaticamente, na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 03 (fls. 2297-2306), que a:

A Intimada esclarece que não há divisão entre as empresas AROSUCO e AMBEV a título de ônus financeiro de programas de marketing sobre as vendas dos produtos elaborados com os kits produzidos pela AROSUCO.

Nesse sentido, em resposta aos questionamentos, a Intimada informa não haver repasses da AROSUCO à AMBEV destinados a publicidade, propaganda, nem tampouco a gastos de comercialização de tais produtos.

É notório que as fórmulas usadas na fabricação de refrigerantes, assim como detalhes de seu processo industrial são propriedade intelectual de elevado valor comercial e usualmente são remunerados através de royalties, que nada mais são do que um aluguel pela permissão de uso da propriedade intelectual.

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

Valor Tributável

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

I - dos produtos de procedência estrangeira:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ocorre que como vimos acima, a AMBEV é controladora integral da AROSUCO, e consequentemente não se trata de proteção de propriedade intelectual quer seja por segredo industrial, quer seja por direito de uso de marca, posto que, em última análise, a AMBEV é proprietária de todo o patrimônio da AROSUCO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Desta forma, entendo que é livre a pactuação da forma como estes pagamentos pelo uso de direito, marca, patente, desenho industrial ou fórmula, devam ser feitos, e pode ser acordada entre as partes interessadas. Por óbvio que os kits negociados entre AROSUCO e AMBEV revestem-se das condições necessárias a possuírem um valor muito acima de seus custos de produção, na eventualidade de se considerar que não foram cobrados royalties por contrato específico.

No entanto, o pagamento de royalties não seria dedutível para fins de Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), como vimos acima no inciso I, do art. 363, do Decreto nº 9.580/2018, transcrito acima. Vemos que há uma lógica de indedutibilidade de pagamentos entre sócios por propriedade intelectual do próprio grupo econômico.

Tão pouco a diferença entre os custos de produção e de venda decorrem de algum posicionamento específico do mercado, dado que há uma forte interdependência entre controlada e controladora integral, conforme demonstra trecho do TVF02.

15) Somando o período analisado, de 2015 e 2016, a AROSUCO emitiu notas fiscais de venda totalizando pouco mais de R\$ 4,957 bilhões (Planilha anexada no e-processo), quase que totalmente direcionados à AMBEV S/A (R\$ 4.256.367.687,65) ou a empresas do Grupo (mais de R\$ 554 milhões). De todo esse montante, as vendas de kits de insumos para xaropes (os “Concentrados”) para a AMBEV S/A totalizam quase R\$ 3,448 bilhões.

16) No mesmo período, a AROSUCO conseguiu o resultado líquido fenomenal de pouco mais de R\$ 3,850 bilhões (parágrafos 12 e 13, acima). E os dividendos pagos à AMBEV somaram pouco mais de 2,868 bilhões (parágrafo 14, acima).

Além do mais, tampouco há relevância na localização da AROSUCO na ZFM, posto ser muito baixa a participação dos insumos adquiridos na Amazônia Ocidental.

36) Na planilha DOC 02 (fls. 4857), a AROSUCO respondeu que os gastos com os insumos para fabricação dos kits de concentrados, nos anos aqui analisados, foram os seguintes:

36.1. Em 2015:

O faturamento da AROSUCO com os kits foi de R\$ 1.925.276.000,00. O gasto total com os insumos para a fabricação destes kits foi de R\$ 50.588.742,75 (2,63% do faturamento). Desse gasto total com insumos, **apenas R\$ 22.554.995,82 teriam sido gastos com insumos vindos da Amazônia Ocidental (1,18% do faturamento); e**

36.2. Em 2016:

O faturamento da AROSUCO com os kits foi de R\$ 2.198.725.000,00. O gasto total com os insumos para a fabricação destes kits foi de R\$ 59.616.234,28 (2,71% do faturamento). Desse gasto total com insumos, apenas R\$ 20.546.916,24 teriam sido gastos com insumos vindos da Amazônia Ocidental (0,94% do faturamento).

A questão da possibilidade do custo pela propriedade intelectual fica também prejudicada pelos valores praticados na exportação serem muito inferiores aos praticados entre as Recorrentes, ainda que consideremos que o valor da cessão de uso da propriedade intelectual/marca possa variar conforme for a participação de mercado da marca/produto no país de destino, as diferenças apontadas no TVF03 não são explicadas no Recurso Voluntário.

No Recurso Voluntário, encontramos a seguinte argumentação:

Segundo a fiscalização, teria sido “constatado que as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento diligenciado nas saídas para o estabelecimento da AMBEV em Jundiá indicam valores unitários muito superiores aos indicados nas notas fiscais correspondentes às operações de exportação para os mesmos produtos” (fl. 5556/5557). Nesta parte, não houve qualquer consideração pela r. decisão recorrida.

No entanto, a fiscalização comparou operações que dizem respeito a produtos com volumes diferentes. Enquanto as vendas de concentrado no mercado interno são feitas em bombonas de 20 (vinte) litros, as exportações desses produtos são feitas em bombonas de 5 (cinco) litros (doc. 11 da impugnação). Ou seja, o volume dos produtos vendidos para a AMBEV é 4 (quatro) vezes maior do que os que são exportados, o que justifica o preço no mercado interno ser maior do que o preço de exportação.

Quanto à exportação feita à Bolívia, existe mais de uma nota fiscal de exportação à empresa Cervejaria Boliviana Nacional, mas a fiscalização se limitou a alegar que a diferença de valor encontrada em comparação com as vendas nacionais chega a “2.063,73% quando o produto é destinado à empresa estabelecida na Bolívia.” De todo modo, mesmo sem a identificação exata da nota fiscal à qual se refere a fiscalização, o valor que na sua visão seria reduzido em comparação com os preços praticados no mercado nacional decorre do fato de que certamente se tratou de uma venda com uma menor quantidade de produtos, reduzindo, em consequência, o valor total da operação, ou mesmo de condições negociais diferenciadas que foram acertadas entre o comprador e o vendedor, sem que represente qualquer indício de sobrevaloração de preços.

Em suma, a principal razão das divergências entre os valores constantes no quadro demonstrativo de fl. 5556/5557 decorrem basicamente da diferença do volume dos produtos vendidos pela Arosuco nos mercados interno e externo, e de nada serve para provar a alegação fiscal de que teria havido sobrevaloração de preços no caso concreto.

Em que pesem as alegações dos Recursos Voluntários, não se encontram nos documentos, anexados à Impugnação, o Doc. 11, tendo em vista que o último documento juntado está identificado como Doc. 10. Assim, a mera alegação sem provas não tem como aproveitar às Recorrentes.

O fato do valor do seguro no transporte destes produtos cobrir uma parcela ínfima das mercadorias transportadas é assim abordado no Recurso Voluntário:

Ora, é absurda a pretensão da fiscalização de querer fazer crer que o valor de seguro contratado para o transporte das mercadorias vendidas pela Arosuco serviria de algum parâmetro para reforçar a não ocorrida sobrevaloração de preços.

No caso das duas notas fiscais selecionadas pela fiscalização a título de exemplo no TVF vê-se que o transporte das mercadorias vendidas foi contratado pelo destinatário, no caso, a Ambev, que tem ampla liberdade em suas vendas para contratar seguro, que é obrigatório, da forma que melhor lhe convier, conforme os riscos que deseja assumir, e esta circunstância não significa, jamais, qualquer indício da aventada prática de sobrevaloração.

Outrossim, apenas para esclarecer a razão pela qual o valor de averbação para fins de seguro que consta das referidas notas fiscais não coincide com o valor total pelo qual foram emitidas, deve-se considerar que mediante uma análise de todas as notas fiscais de fls. 4915 a 4987 constata-se que, a exceção de uma única nota fiscal (NF 7127), inclusive nos dois exemplos trazidos pela fiscalização, o valor total que consta a título de averbação de seguro corresponde a R\$ 250.000,00, que é um valor fixo pré-estabelecido e que varia em função do valor total da nota fiscal. Esta circunstância, repita-se, não autoriza qualquer conclusão acerca sequer de indício de sobrevaloração de preço.

Apesar de concordar com as Recorrentes sobre o fato de que o valor segurado não pode ser prova cabal do valor da mercadoria transportada, trata-se de indício pertinente e, quando analisado em conjunto com as demais evidências reforça a argumentação da Autoridade Tributária.

Por fim, a fórmula de cálculo do preço de venda da AROSUCO para a AMBEV apenas contém parcelas de referência da própria AMBEV, sendo conforme a fórmula, já reproduzida acima, composta pela Receita Operacional Líquida, tributos para os quais a AMBEV é o sujeito passivo, material de embalagem da engarrafadora e índices de rendimento dos kits e de divisão da receita.

Ora, afastada a necessidade ou pertinência da cobrança de royalties, a única possibilidade que se vislumbra é que o referido modelo negocial possui a única justificativa de aproveitar os benefícios de um crédito ficto de IPI, aplicado sobre uma base de cálculo artificialmente majorada, sem que haja justificativas negociais ou operacionais que a suporte.

Fatos estes agravados pela participação da AROSUCO nas despesas de marketing de sua controladora, o que poderia de fato denotar um retorno de pagamento realizado de forma a equilibrar a relação econômica entre as partes a título de um “ressarcimento” parcial à AMBEV pelo sobrepreço dos insumos.

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

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

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

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

Considero com razão às Recorrentes.

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.

Este tema já foi discutido no item 3, deste voto, de forma que 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.

Conclusão

Sendo assim, voto por afastar as preliminares de nulidade do auto de infração, e no mérito dar parcial provimento para afastar a qualificação da multa por não haver uma indicação apropriada do valor da sobre valoração praticada e, consequentemente, afastar a imputação de simulação e conluio.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral