



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720155/2019-07
ACÓRDÃO	3402-012.160 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto 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 necessária a demonstração da ocorrência de conluio entre as partes para permitir a apropriação indevida de benefício tributário que alcançaria ambas as partes envolvidas. A ausência da demonstração de ocorrência de fraude ou conluio implica no afastamento da qualificação de multa de ofício.

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 as preliminares de nulidade do Auto de Infração e do Acórdão recorrido, para, no mérito, dar parcial provimento aos Recursos Voluntários da AMBEV e da PEPSI nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para: (i) afastar a sobrevaloração dos preços, em razão de deficiência probatória por parte da Autoridade Tributária, vencido o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que entendia haver sobrevaloração; e (ii) manter as glosas decorrentes da classificação fiscal dos kits para refrigerantes, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que revertiam essas glosas; e II) por unanimidade de votos, para: (i) afastar a qualificação da multa de ofício, em razão de deficiência probatória por parte da Autoridade Tributária; e (ii) afastar a responsabilidade solidária da Pepsi. O conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles votou pelas conclusões em relação aos tópicos II).(i) e II).(ii) e a conselheira Mariel Orsi Gameiro votou pelas conclusões em relação ao tópico II).(ii).

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 Diefenthaeler 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 01-37.599, 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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

O Auto de Infração, e-folhas 4.884 a 4.895, apresenta uma imputação às Recorrentes que fundamentaram as glosas nos créditos pleiteados e resultaram no lançamento tributário em contencioso: Créditos Indevidos – crédito incentivado indevido referente a bebidas (e-folha 4.887),

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

14) 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 – acrescidos dos encargos legais – proporcionais à utilização dos créditos fictos, pelo estabelecimento fiscalizado, em virtude da entrada de kits para fabricação de refrigerantes adquiridos do estabelecimento da PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA, inscrito no CNPJ sob o nº 02.726.752/0001-60.

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.

CONSTITUCIONALIDADE.

Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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%).

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. PRESENÇA DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO FÁTICA.

Há sujeição passiva solidária se estiver configurado que as pessoas jurídicas, no caso, possuam interesse comum na situação que consubstancie o fato gerador da obrigação tributária principal.

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

A Recorrente AMBEV 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, e a Recorrente PEPSI, tomou ciência no dia 14 de fevereiro de 2020 e apresentou Recurso Voluntário no dia 16 de março de 2020.

Em seu Recurso Voluntário, a AMBEV, alega o seguinte:

Sendo assim, esclarece a Recorrente que, sem prejuízo dos recursos que serão interpostos nos autos dos processos administrativos n' 19311.720153/2019-18 e 19311.720154/2019-54, o presente recurso será interposto exclusivamente contra a r. decisão que manteve as glosas de créditos de IPI oriundos da entrada das preparações compostas adquiridas da PEPSI.

Com efeito, por diferentes argumentos, e que serão sumarizados a seguir pela Recorrente pelo critério de prejudicialidade lógica existente entre eles, a fiscalização alega que a 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 Recorrente teria desrespeitado o que restou decidido em caráter definitivo na ação ordinária n' 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, na linha do entendimento do Supremo Tribunal Federal ("STF") no sentido de que não há direito ao crédito do IPI em relação às aquisições não oneradas por esse imposto;

(iv) As preparações compostas adquiridas da PEPSI não seriam produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, não se enquadrando na hipótese do art. 95, inciso III, do Decreto nº 7.212, de 15.06.2010 ("RIPI/2010") e, por conseguinte, não gerando direito ao crédito do IPI, nos termos do art. 237 desse mesmo decreto.

Além disso, o i. Fiscal autuante alega que "os kits de insumos para fabricação de xaropes" vendidos pela PEPSI à Recorrente estariam "sobrevalorizados, de modo a inflar, consideravelmente, os supostos créditos incentivados nas apurações de IPI apresentadas pela AMBEV (fl. 4847), uma vez que:

i) A Recorrente e a PEPSI seriam "empresas interdependentes", tendo a primeira a "função de desenvolver o valor para suas marcas e gerar demanda de consumo das bebidas produzidas pela AMBEV, no Brasil", arcando com as despesas de marketing então incorridas que, no entender da fiscalização, estariam embutidas no preço das preparações compostas (fls. 4850);

ii) Parte do valor pago pela Recorrente à PEPSI a título de preço das preparações compostas, no entender da fiscalização, corresponderia a royalties pelo uso e exploração das marcas no Brasil;

(iii) Haveria "margens brutas enormes" nas vendas das preparações compostas da PEPSI (fls. 4855);"

(iv) Os preços praticados nas operações realizadas no mercado interno com a Pepsi seriam "muito superiores" do que aqueles constantes nas notas fiscais de saída em exportação.

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 por suposto “conluio, de forma planejada e com fraude” para aumento dos créditos incentivados passíveis de apropriação, e imputou à PEPSI a responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado.

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. Correta a classificação fiscal dos kits de concentrados para a elaboração de refrigerantes no ex-tarifário da TIPI 2106.90.10 Ex 01.
- III. Responsabilidade da Classificação Fiscal seria do fornecedor.
- IV. Inexistência de Sobrevaloração dos Preços.
- V. Nulidade da autuação por ausência de fundamentação legal.
- VI. Indevida cobrança de multa qualificada.
- VII. Aplicação do art. 100, do CTN, afastamento de multas e juros e a concomitância de multa de ofício e juros de mora.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

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.

Em seu Recurso Voluntário, a PEPSI, alega o seguinte:

- I. Nulidade do Acórdão da DRJ por Cerceamento do Direito de Defesa.
- II. Nulidade do Auto de Infração por basear-se em mera presunção.
- III. Não há nos autos os requisitos para aplicação do art. 124, do CTN.
- IV. Indevida cobrança de multa qualificada.
- V. Impossibilidade da concomitância de multa de ofício e juros de mora.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

V. DO PEDIDO

273. Ante o exposto, a Recorrente inicialmente pleiteia seja dado INTEGRAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, reformando-se integralmente o v.

Acórdão recorrido nos termos acima, a fim de que seja reconhecida, em preliminar,

(i) a NULIDADE do V. Acórdão recorrido, bem como a necessidade de reforma desse decisum, e a consequente determinação de novo julgamento pela D.

DRJ/BEL, hipótese em que os argumentos de preliminares e de mérito deverão ser efetivamente analisados de maneira direta e específica, sem utilização de afirmações genéricas ou desprovidas de demonstração concreta; e

(ii) a NULIDADE e consequente cancelamento do Auto de Infração em discussão ante a impossibilidade de exigência de tributos com base em mera presunção, sem amparo em provas concretas que subsidiem as acusações fiscais trazidas no presente processo administrativo.

274. Entretanto, caso assim não entenda esse E. CARF, o que se admite a título meramente argumentativo, a Recorrente requer seja INTEGRALMENTE ACOLHIDO E PROVIDO o presente Recurso Voluntário para que, no mérito, seja reconhecida:

(i) a impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária à Recorrente, nos termos do inciso I do artigo 124 do CTN, em razão da ausência de interesse comum apto a justificar sua sujeição ;

(ii) a insubsistência dos supostos débitos de IPI exigidos com base na alegação de que os preços de venda dos concentrados comercializados pela Recorrente teriam sido superfaturados, tendo em vista que restou comprovado que não assiste razão à D. Fiscalização quanto a este ponto;

(ii) a insubsistência dos supostos débitos de IPI exigidos em razão da reclassificação fiscal das Receitas de Concentrados, tendo em vista que os kits de concentrados comercializados pela Recorrente constituem um produto único e unitário enquadrado no Ex 01 da NCM 2106.90.10.

275. Subsidiariamente, na hipótese dos pedidos acima não serem acolhidos, o que efetivamente se admite a título argumentativo a Recorrente requer

(i) o cancelamento das exigências fiscais, tendo em vista a clara alteração de critério jurídico, em clara afronta ao artigo 146 do CTN e artigos 23 e 24 da LINDB;

(ii) a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora, com base no artigo 100, do CTN, uma vez que o caso concreto contempla situação de prática reiterada das autoridades fiscais no tocante à aceitação quanto ao enquadramento dos kits de concentrados no Ex 01 da NCM 2106.90.10;

(iii) seja afastada, ou ao menos reclassificada, a multa qualificada de 150%, tendo em vista que a D. Fiscalização efetivamente não comprovou a suposta prática de dolo ou fraude por parte da Recorrente; e

(iv) a não incidência de taxa SELIC sobre o valor das multas aplicadas, uma vez que as penalidades não possuem natureza tributária.

pede deferimento.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões onde ratifica a classificação fiscal adotada pela Autoridade Tributária, defende que o resultado da Decisão do STF, a respeito do Tema 322 somente seria admissível se os bens tivessem em sua composição produtos vegetais, ou extrativistas da Amazônia Ocidental, defende a validade do auto de infração, que não seria aplicável o § único do art. 612, do RIPI; defende que despesas de publicidade não podem compor a base de cálculo do IPI; reforça que a diferença do preço de exportação para o preço de mercado nacional é injustificável; que teria havido o pagamento de royalties pelo uso de marcas embutido no preço; afirma que houve conluio de partes interdependentes para aumentar a base de cálculo do benefício tributário; afirma que cabe a aplicação de juros e multa de mora, concomitante à multa de ofício; ataca as alegações de nulidades, afirma haver interesse comum.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

Os Recursos Voluntários são tempestivos e revestem-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que deles tomo conhecimento.

Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

A nulidade foi arguida pela AMBEV 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.

A Recorrente PEPSI também argumenta que a autuação teria se baseado apenas em suposições.

Argumenta a Recorrente AMBEV 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 antielisiva, 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 AMBEV 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:

23. 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.

24. 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.

25. 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”.

26. 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.

Considero relevante também trecho das contrarrazões da PFN:

A recorrente cita alguns processos administrativos nos quais as autuações se pautaram exclusivamente no descumprimento dos requisitos legais do art. 6º do DL 1.435/1975 para o aproveitamento dos créditos de IPI. O não questionamento da classificação fiscal dos concentrados em tais autuações apenas revela que sobre o tema o Fisco não emitiu critério jurídico algum.

O silêncio administrativo não pode ser equiparado à adoção de critério jurídico pela Administração. O ato administrativo pressupõe declaração formal de vontade, em respeito aos princípios constitucionais que regem a Administração Pública, como bem observado pelo STJ, em precedente de relatoria do Ministro Herman Benjamin (REsp 1.245.149/MS, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2012, DJe 13/06/2013). Confirma-se trecho do voto:

“Licença ou autorização ambiental é ato administrativo e, nessa condição, pressupõe não só vontade como também declaração de vontade, uma e outra atreladas à mais rigorosa formalidade e motivação exemplar. No ordenamento brasileiro, o silêncio, por conseguinte, mostra-se incompatível com o princípio da transparência, um dos mais salientes no nosso Estado Social de Direito, que deságua no princípio da publicidade, inseparável de todos os atos administrativos e reconhecido expressamente pelo art. 37, caput, da Constituição Federal” (destacou-se).

Se não houve previamente adoção de critério jurídico acerca da classificação fiscal do produto em relação ao mesmo sujeito passivo, é logicamente impossível que tenha havido posterior alteração de critério jurídico.

Desta forma, considero sem razão à Recorrente.

Nulidade do Acórdão de Primeira Instância por Cerceamento do Direito de Defesa

A Recorrente PEPSI argumenta da seguinte forma:

16. Conforme se verifica, o V. Acórdão recorrido é composto basicamente por transcrições e paráfrases da acusação fiscal constante do TVF. Ou seja, apesar do conjunto probatório produzido pela Recorrente, e dos extensos argumentos de defesa aduzidos na Impugnação, a DRJ/BEL se limitou a resumir os termos dos TVFs que acompanharam o Auto de Infração para –sem verdadeiramente enfrentar os argumentos de fato e Direito aduzidos– concluir pela improcedência da Impugnação e manutenção da presente exigência fiscal.

(...)

19. Tal afirmação é particularmente nítida com relação a dois dos pontos suscitados pela Recorrente em sua Impugnação que permanecem sem análise específica por parte das D. Autoridades de Julgamento, quais sejam (i) a ausência de análise acerca do suposto “interesse comum” apto a justificar a atribuição de responsabilidade solidária nos termos do artigo 124, inciso I, do CNT; e (ii) a argumentação acerca da classificação fiscal utilizada pela Recorrente estar fundamentada nas RGIs 2(a) e 3(a), ao invés da RGI 3(b) defendida pelo fisco, o que claramente afasta a acusação de erro trazida no TVF.

Basicamente a DRJ utilizou-se da mesma argumentação dos TVF para firmar a sua posição, e considerou suficientes as afirmações da Autoridade Tributária, entendendo que a argumentação da Recorrente não alteraria sua convicção.

Tenho de citar trecho das Contrarrazões da PFN:

Ao afirmar que a DRJ não analisou o conjunto fático-probatório suscitado pela PEPSI e que não atentou para as particularidades do caso dos autos, o que se percebe é que se está diante de irresignação quanto à conclusão firmada na origem, e não propriamente de questão afeta à nulidade.

É pacífica a jurisprudência do STJ, confirmada sob a égide do CPC/2015, de que o julgador não é obrigado a rebater um a um todas as alegações das partes, desde que resolva a controvérsia com motivação suficiente. Confirmam-se:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. AÇÃO INDENIZATÓRIA. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. MANUTENÇÃO DE CABOS SUBMARINOS. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015 (ART. 535 DO CPC/73). INEXISTÊNCIA. ALEGAÇÃO DE DEFEITO NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. PRETENSÃO DE REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA DO STJ. EXISTÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE E NÃO REBATIDA. SÚMULAS N. 283 E 284 DO STF. ALEGAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO COMPROVAÇÃO.

I - O presente feito, na origem, decorre de ação indenizatória por danos morais objetivando tutela jurisdicional de reparação pecuniária em razão da precariedade da companhia ré em realizar a manutenção dos cabos submarinos que levam energia elétrica à Ilha Grande, implicando a impossibilidade de restabelecimento do serviço em tempo adequado, pretendendo o pagamento de indenização no montante de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). Na sentença, julgou-se improcedente o pedido. No Tribunal de origem, a sentença foi mantida. Nesta Corte, o recurso especial foi parcialmente conhecido e improvido.

II - No que trata da alegada violação dos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022, I, do CPC/2015, sem razão o recorrente a esse respeito, tendo o Tribunal a quo decidido a matéria de forma fundamentada, analisando todas as questões que entendeu necessárias para a solução da lide, não obstante tenha decidido contrariamente à sua pretensão. Nesse panorama, a oposição dos embargos declaratórios caracterizou, tão somente, a irresignação do embargante diante de decisão contrária a seus interesses, o que não viabiliza o referido recurso.

III - Tem-se, ainda, que o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos invocados pelas partes quando, por outros meios que lhes sirvam de convicção, tenha encontrado motivação satisfatória para dirimir o litígio. As proposições poderão ou não ser explicitamente dissecadas pelo magistrado, que só estará obrigado a examinar a contenda nos limites da demanda, fundamentando o seu proceder de acordo com o seu livre convencimento, baseado nos aspectos pertinentes à hipótese sub judice e com a legislação que entender aplicável ao caso concreto. Descaracterizada a alegada omissão, tem-se de rigor o afastamento da suposta violação do art. 1.022 do CPC/2015.

(...)

X - Agravo interno improvido.

(AgInt no AREsp 1.551.771/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/04/2020, DJe 24/04/2020).

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL - AÇÃO CONDENATÓRIA - DECISÃO MONOCRÁTICA QUE CONHECEU DO AGRAVO E NEGOU PROVIMENTO AO RECLAMO. INSURGÊNCIA RECURSAL DOS AUTORES.

1. Violação aos artigos 489, § 1º, IV, e 1022, II, do CPC/15, não configurada. Acórdão estadual que enfrentou todos os aspectos essenciais à resolução da controvérsia de forma ampla e fundamentada, sem omissão. O julgador não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos invocados pelas partes, nem a indicar todos os dispositivos legais suscitados, quando tenha encontrado motivação satisfatória para dirimir o litígio. Precedentes.

2. Para o acolhimento do apelo extremo, no sentido de verificar a ocorrência dos danos morais no caso sub judice, seria imprescindível derruir as conclusões a que chegou o órgão julgador, o que,

forçosamente, enseja em revolvimento de matéria fático-probatória, atraindo o óbice da Súmula 7/STJ. Precedentes.

2.1. A incidência do referido óbice impede o exame de dissídio jurisprudencial, porquanto falta identidade entre os paradigmas apresentados e os fundamentos do acórdão, tendo em vista a situação fática do caso concreto, com base na qual a Corte de origem deu solução à causa. Precedentes.

3. Agravo interno desprovido.

(AgInt no AREsp 1521129/RS, Rel. Ministro MARCO BUZZI, QUARTA TURMA, julgado em 30/03/2020, DJe 01/04/2020)

A leitura da decisão recorrida evidencia que todas as questões foram resolvidas com motivação clara e suficiente. O número de páginas apenas revela maior ou menor objetividade e concisão na motivação do órgão julgador, de modo que não pode servir de justificativa para anular o decurso.

Com relação ao conluio a DRJ assim se posicionou:

85. A Responsável afirma que se tivesse praticado negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, esses negócios apenas poderiam ser desconsiderados pela autoridade fiscal caso houvesse a necessária regulamentação legal nesse sentido, apontando a inexistência da regulamentação do art. 116 do CTN. Engana-se.

86. Conforme já afirmado anteriormente, a matéria tributável objeto do lançamento é a glosa de créditos incentivados indevidos que resulta na falta de recolhimento do imposto. Em momento algum a Autoridade Fiscal reviu os valores da base de cálculo do imposto, cuidando tão somente de efetuar as glosas dos créditos.

87. Reitera-se que a sobrevaloração dos produtos produzidos pela Pepsi, narrada em parte do termo de verificação fiscal, não é matéria tributável e constitui apenas uma fieira de indícios robustos tendentes à caracterização de circunstâncias qualificativas como a fraude e o conluio.

A irresignação contra a decisão de primeira instância não a torna nula, apenas remete a discussão para outra instância.

Considero sem razão à Recorrente.

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 Acórdão recorrido.

Mérito

1. 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, e as glosas de créditos decorrentes das aquisições de tampas e rolhas plásticas devem ser revertidas.

De forma que dou razão à Recorrente.

2. Classificação dos kits de concentrados para refrigerantes

Neste ponto, a empresa PEPSI, situada na ZFM, fornece conjuntos de produtos, embalados separadamente, que podem conter concentrados de misturas 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.

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:

<i>Produto</i>	<i>Redução (%)</i>
<i>Extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham extrato de sementes de guaraná ou extrato de açaí</i>	50
<i>Extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham suco de frutas</i>	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 utilizadas 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 PEPSI 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 fiscalização 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, 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.

3. Sobre valoração da Base de Cálculo.

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 sobre valoração 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 reajuste dos preços de venda dos concentrados seria referenciada nos resultados da engarrafadora, neste caso, a AMBEV.**

75) De acordo com a Carta Compromisso de Franquia, de 06/03/2008, a AMBEV tem autorização exclusiva para produzir, vender e distribuir, no Brasil, os Refrigerantes Carbonatados Pepsi. E mais:

75.1. A AMBEV sempre comprará da PEPSI os concentrados para a produção dos Refrigerantes Carbonatados Pepsi.

75.2. Os preços dos Concentrados estarão sujeitos a reajustes semestrais (a menos que as partes concordem em reajustá-los com maior frequência durante o ano) durante o Prazo conforme previsto abaixo e os preços serão fixados em Reais Brasileiros ("R\$") por Unidade de Concentrado. O reajuste será igual ao aumento ou redução percentual, se houver, durante o semestre anterior, da Receita Líquida da Engarrafadora com o Portfólio de bebidas PEP por Hectolitro. "Receita Líquida da Engarrafadora com o Portfólio de Bebidas PEP por Hectolitro" significará o quociente (A) da Receita Líquida da Engarrafadora com o Portfólio de Bebidas PEP, conforme definição abaixo, durante o semestre pertinente; e (B) do número de hectolitros de NABs do Portfólio de Bebidas PEP vendidos ao comércio pela Engarrafadora durante o mesmo semestre pertinente em todo o Território.

II. **Os preços de venda para a AMBEV, quando comparados ao preço de venda ao exterior, a partes relacionadas, seriam muito superiores, denotando uma clara distinção entre os preços praticados (e-folha 5567).**

III. **A PEPSI embutiria no preço dos concentrados valores referentes a royalties.**

124) Vale lembrar que a primazia da essência sobre a forma é um dos pilares fundamentais da ciência contábil. Estabelece esse princípio que os eventos devem ser contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal, vez que a essência das transações nem sempre correspondem ao que aparentam ser com base em sua forma (legal ou artificialmente produzida).

125) Assim, ao se restabelecer a essência econômica das transações entre PEPSI e AMBEV, é de se presumir que significativa parte do valor que tem sido atribuído à venda dos kits para produção de xaropes deve corresponder, de fato, aos royalties pelo uso e exploração das marcas no Brasil.

126) PEPSI e AMBEV têm interesse comum em que se mantenha a aparência formal das "Cartas de Franquia", com a suposta cessão gratuita das marcas, numa simulação cujo motivo são as "vantagens" fiscais obtidas por ambas.

IV. **Haveria uma contribuição expressiva da PEPSI 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 engarrafadora.**

75.3. Fica estabelecido que a PEPSI arcará com todos os gastos relacionados ao marketing para apoiar as vendas dos Refrigerantes Carbonatados Pepsi, no Brasil, envolvendo as despesas com marketing primário, secundário e complementar.

75.4. No marketing primário, a PEPSI deverá aplicar um valor entre 8% e 16% da Receita Líquida da AMBEV com a venda de Refrigerantes Carbonatados Pepsi. São gastos com o objetivo de construir a imagem da marca, a fim de promover as vendas destes refrigerantes.

75.5. No marketing secundário, a PEPSI deverá aplicar um valor entre 1% e 3% da Receita Líquida da AMBEV com a venda de Refrigerantes Carbonatados Pepsi. Uma lista das finalidades com as quais estes gastos devem ocorrer faz parte das Diretrizes e Procedimentos de Marketing da Companhia (PEPSI), no Anexo II do contrato.

75.6. No marketing complementar, estão as ações destinadas a manter ou melhorar a participação dos refrigerantes, no mercado. Tais ações incluem, a critério exclusivo da AMBEV, promoções, descontos, racks, moldes, aquisições de espaço adicional em gôndolas,

participação em folhetos, promotores de vendas, convenções de vendas, e refrigeradores, entre outras.

75.7. As despesas com marketing primário e secundário podem ser efetuadas diretamente pela PEPSI, ou, senão, pela AMBEV com posterior reembolso pela PEPSI. Já as despesas com marketing complementar são sempre realizadas pela AMBEV, e ressarcidas mensalmente pela PEPSI.

75.8. A PEPSI tem o direito de selecionar a agência de publicidade para as marcas de Refrigerantes Carbonatados Pepsi, no Brasil. E será o cliente registrado da agência de publicidade selecionada por ela.

(...)

99) Inegavelmente, os preços dos kits vendidos pela PEPSI estão inflados, para que, depois, uma grande parte retorne à AMBEV, direta ou indiretamente, como que para custear as despesas de marketing desta última.

100) Observe-se que os valores das contribuições para marketing não são fixos, e que a variação dos montantes recebidos pela AMBEV não é diretamente proporcional à variação dos preços dos kits em cada período. Entretanto, a longo prazo, as contribuições para marketing compensam o engarrafador pela elevação artificial nos preços pagos nos insumos. A tentativa de dar a aparência de que não há relação entre as contribuições para marketing e os preços dos kits reforça o entendimento de que as empresas praticam simulação nos negócios jurídicos.

(...)

111) Como vimos, o fornecedor (PEPSI) inseriu, no preço dos kits vendidos ao sujeito passivo (AMBEV), os custos de propaganda dos produtos que são produzidos pelo sujeito passivo, seu cliente, numa etapa posterior da cadeia. Com certeza, esses custos não fazem parte da operação da qual decorre a saída dos kits da fábrica da PEPSI, em Manaus-AM, para o estabelecimento do sujeito passivo, em Jundiaí-SP. Os custos de propaganda dos refrigerantes estão na operação do sujeito passivo, e não na operação da PEPSI. Fica evidente a prática de simulação, na medida em que a maior parte dos valores pagos retornam ao cliente, como ressarcimento/pagamento de “despesas de marketing”. É uma simulação, entre as empresas parceiras, visando, no mínimo, a que a AMBEV obtenha maiores créditos fictos de IPI.

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

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

Valor Tributável

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

I - dos produtos de procedência estrangeira:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) pagos pela filial no País de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; e
b) pagos pela sociedade com sede no País a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I); ou
V - quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso II).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Este fluxo financeiro seria uma forma de estabelecer um planejamento tributário abusivo, onde os valores necessários ao cumprimento das obrigações contratuais da contratada (AMBEV) transitariam pela contabilidade da contratante (PEPSI), com o único objetivo de gerar créditos indevidos do IPI pela decorrente majoração da base de cálculo para apuração dos créditos fictícios.

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

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

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

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

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

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

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

- A) Houve fluxo financeiro que justificasse esta afirmação? Os montantes efetivamente pagos pela AMBEV são compatíveis com os valores das transações?
- B) Qual a relação do valor pago como contribuição de marketing e o valor dos créditos de IPI decorrentes? Há relevância nesta relação?
- C) Pode-se identificar uma relação temporal entre o pagamento pela aquisição dos kits de concentrados e o pagamento das contribuições de marketing? As diferenças apontadas se anulariam no mesmo período de apuração? Ou, as diferenças encontradas levariam a transação dos kits a valor de mercado?
- D) Poder-se-ia com base na hipótese de se considerar as exportações da PEPSI para partes relacionadas como tendo sido realizadas a preços de custo, e com base nos valores pagos a título de contribuição de marketing, apurar efetivamente o montante de royalties? Seria possível verificar se o montante de royalties é compatível com os valores praticados no mercado?
- E) O fato da PEPSI exportar a preço de custo tem relação com práticas de preços de transferência? O país importador possui tributação menor sobre o lucro?

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº

13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

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

I - recair sobre direito indisponível da parte;

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

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

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

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

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

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º)
Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(...)

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

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

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

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

Dou razão às Recorrentes.

4. Da Solidariedade e Multa Qualificada

A fundamentação para a imputação de responsabilidade solidária da |PEPSI, apresentada no auto de infração (e-folha 4.886), foi o inciso I, do art. 124, da Lei nº 5.172/1966, o CTN.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Tendo em vista as considerações do item anterior, entendo que não restou demonstrado o interesse comum entre as partes, de modo que afastou a responsabilidade solidária da PEPSI.

Já a fundamentação legal para a multa qualificada foi o inciso II, do § 6º, do art. 80, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

(...)

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

Novamente, tendo em vista as considerações do item anterior, afasto a qualificação da multa de ofício.

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 na Preliminar de Nulidade, 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 dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da AMBEV, e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da PEPSI, no sentido de afastar a alegação da Autoridade Tributária de sobrevaloração de preços e, conseqüentemente, a responsabilidade solidária da PEPSI e a qualificação da multa de ofício de ambas as Recorrentes, em razão de deficiência probatória por parte da Autoridade Tributária.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral