



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.722349/2019-14
ACÓRDÃO	3402-011.758 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/10/2015

BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS. ZFM. AMAZÔNIA OCIDENTAL. CRÉDITOS FICTOS DE IPI.

O alcance dos benefícios tributários concedidos em legislação específica é delimitado por ação judicial transitada em julgado em favor do reconhecimento do direito ao benefício pelo contribuinte alcançado pela decisão judicial.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. APLICAÇÃO DE EX-TARIFÁRIO. ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS DA NESH.

A classificação fiscal de mercadorias somente admite a aplicação de ex-tarifário quando a correta adequação às normas interpretativas do Sistema Harmonizado classifica a mercadoria no item ou subitem relativo ao ex-tarifário pretendido. A impossibilidade de aplicação da Regra 3.b, da NESH, item XI, implica na impossibilidade de classificação em conjunto de kits para a produção de concentrados de refrigerantes, acondicionados em itens separados e de diferente composição individual, numa única posição. Caberia a classificação de cada componente do kit, na posição que lhe for própria.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/10/2016

BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. ELEGIBILIDADE AO BENEFÍCIO.

Na validação de benefícios tributários, o ônus da prova em demonstrar a elegibilidade ao benefício cabe ao contribuinte.

QUALIFICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO. CONLUIO 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.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A súmula CARF nº 108 determina que incidem juros de mora sobre as multas de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar os Recursos Voluntários da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para afastar a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade solidária sobre a empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda; e (ii) por maioria de votos, para manter a classificação fiscal indicada no auto de infração. Vencidas as Conselheiras Onízia Miranda Aguiar Pignataro (Substituta Convocada) e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento para reconhecer o Código NCM 2106.90.10 - EX 01, na forma adotada pela Contribuinte. A Conselheira Cynthia Elena de Campos dava provimento igualmente para reconhecer a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) na identificação da classificação fiscal dos “kits de concentrados”, de acordo com a natureza do produto definida no Processo Produtivo Básico (PPB), na forma descrita no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, aprovado através da Resolução nº 298/2007. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto a Conselheira Cynthia Elena de Campos, entretanto, findo o prazo regimental, a referida declaração de voto não foi apresentada, devendo esta ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 114, da Portaria MF nº 1.634, de 2023. A Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara declarou suspeição e não participou do julgamento, sendo substituída pela Conselheira Onízia Miranda Aguiar Pignataro.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (suplente convocado(a)), Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 102-000.532, proferido pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 02, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Impugnação do Auto de Infração e considerou devida a exação.

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

Trata-se de auto de infração lavrado contra o estabelecimento industrial acima identificado, em que foi lançado crédito tributário no montante de R\$ 105.939.907,13, incluídos o IPI, juros de mora calculados até janeiro de 2020 e multa proporcional qualificada (150%). Segundo os três Relatórios de Ação Fiscal integrantes do lançamento (fls. 1149/1282) foram apuradas as irregularidades abaixo sintetizadas:

a) No Relatório 1, em que foi analisada a origem dos créditos incentivados aproveitados pela Impugnante, entendeu a Autoridade Fiscal inexistir direito ao aproveitamento, em função de não ocorrer no processo de industrialização da fornecedora Recofarma a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, conforme previsto no art. 237 do Regulamento do IPI e no art. 6º do DL nº 1.435/75. No caso, a exceção seria a preparação elaborada com extrato de guaraná produzido na Amazônia Ocidental. Ressalta ainda que alguns dos itens sequer foram produzidos na área de exceção, a exemplo do ácido cítrico fornecido para a Recofarma por empresa de São Paulo;

b) No Relatório 2 a Fiscalização aponta erro na classificação fiscal dos kits fornecidos pela Recofarma no ex 01 do código 2106.90.10, inexistindo base legal para que tais insumos fossem classificados em código único, sendo correta a classificação dos integrantes de maneira individual;

c) Por sua vez, no Relatório 3 a Autoridade Fiscal indica que, além das irregularidades acima apontadas, houve sobrevalorização da base de cálculo dos créditos incentivados, com a inclusão de parcela oriunda de “contribuições financeiras” remetidas pela Recofarma e utilizadas pela Impugnante para pagar despesas de comercialização, com destaque para gastos com o marketing das bebidas, e de parcela oculta relativa a royalties, assim entendidos os rendimentos decorrentes do uso ou exploração de fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio. Assim, parte do valor tributável utilizado para cálculo dos créditos incentivados correspondeu a parcelas que não dizem respeito aos insumos, e sim aos produtos finais.

d) Em decorrência, diante da evidência da existência de um mecanismo de evasão de tributos, foi aplicada multa qualificada e apontada como responsável solidária a fornecedora Recofarma em virtude da participação na simulação.

2. Cientificadas a Spal em 29.01.2020 e a Recofarma em 03.02.2020, foram apresentadas tempestivamente em 27.02.2020 (Spal) e 02.03.2020 (Recofarma), impugnações abaixo sintetizadas.

2.1. Spal (fls. 1334/1418):

*a) Reportando-se ao **Relatório 1**, afirma que os produtos fornecidos pela Recofarma são beneficiados por duas isenções autônomas e independentes - arts. 81, II e 95, III, do Ripi/2010 -, bastando o acolhimento dos fundamentos de apenas uma para que seja reconhecido o crédito;*

b) Refere-se ao MSC nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes de Coca-Cola (AFBCC), transitado em julgado, que assegura a todos os associados o direito ao crédito com base no art. 9º do DL 288/67 (base legal do art. 81, II do Ripi/2010), que não teria sido questionado pela Fiscalização. Além disso, tal direito também teria sido garantido no RE nº 592.891, com decisão definitiva;

c) Quanto à isenção fundamentada no art. 6º do DL 1.435/75 (base do art. 95, III, do Ripi/2010), reporta-se aos atos da Suframa que aprovaram o projeto, os quais deveriam ser observados pela

Autoridade Fiscal, ressaltando ser irrelevante que o ácido cítrico tenha sido adquirido de São Paulo, uma vez que para a fruição do benefício é necessário que o produto seja fabricado com pelo menos uma das matérias primas extrativas regionais - açúcar e/ou corante caramelo e/ou álcool e/ou extrato de guaraná. Ademais julga que o termo "matéria-prima" compreende os produtos industrializados com matéria-prima agrícola regional;

*d) No que se refere à discussão relativa à classificação fiscal do produto fornecido pela Recofarma à Spal, objeto do **Relatório 2**, inicialmente cita a alteração promovida pelo Decreto nº 9.394, de 2018, que modificou a alíquota dos produtos da classificação 2106.90.10, ex 01, em cuja exposição de motivos constaria um reconhecimento expresso ser o produto em questão objeto dessa redução, confirmado em entrevista do então Secretário da Receita Federal. Acrescenta:*

5.1.9. É inconteste, pois, que a edição do Decreto nº 9.394/2018 confirma que o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado classificado na posição 2106.90.10 EX. 01, pois os atos da RFB que respaldaram tal edição afirmam pública e expressamente que a redução da alíquota dos concentrados classificados na referida posição visa a atingir os insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus utilizados na fabricação de refrigerantes e que geram crédito do imposto ao adquirente, em decorrência de decisão transitada em julgado: justamente a hipótese discutida neste processo!!

e) Defende a classificação fiscal utilizada, citando a Resolução Suframa que reconheceu o benefício, parecer técnico daquele órgão e ainda manifestação do Instituto Nacional de Tecnologia, o qual deve ser "adotado imperiosamente, nos termos do art. 30, caput, do Decreto no 70.235/72.";

f) Reporta-se novamente ao MSC nº 91.0047783-4, citando trecho do voto da Desembargadora Vera Lúcia Lima, onde teria sido reconhecida a característica de produto único para o kit fabricado pela Recofarma;

g) Entende ser ilógica e ilegal a conclusão do Relatório 2, uma vez que tendo sido adotado o entendimento de ser possível a separação dos itens, deveria ter sido arbitrado valor para o item classificado no código 3302.10.00, sujeito à alíquota de 5%, para fins de creditamento. Por tal motivo deveria ser cancelado o lançamento;

*h) Ao abordar o **Relatório 3**, afirma que o fato da Impugnante ser parte no contrato não significa ingerência na contabilização da Recofarma, sendo este ato unilateral;*

i) Julga que o Relatório não traz nenhum elemento que comprove a ingerência da Spal na contabilidade da Recofarma, devendo o conluio ser provado. Acrescenta que não poderia a Impugnante ter intercedido para evitar que a Recofarma fizesse a cobrança de royalties dentro do preço do concentrado, mesmo porque no contrato há a cessão gratuita do uso da marca, sem cobrança de royalties;

j) Aponta contradição nas alegações da Autoridade Fiscal:

6.1.34. Com efeito, nos seus itens 85 e 86, o RAF 3 afirma que é prática usual e legítima nos contratos de franquia, modelo que se assemelharia ao contrato celebrado pela IMPUGNANTE, a existência de contribuição financeira do franqueado para o franqueador para programas de marketing.

6.1.35. Não obstante, o RAF 3 alega que é a RECOFARMA que "assume as despesas de propaganda e publicidade realizadas pelos engarrafadores".

6.1.36. Ocorre que tal alegação distorceu, mais uma vez, a realidade dos fatos, porque, conforme demonstrado na petição apresentada à Fiscalização às fls. 609 a 621, a IMPUGNANTE também contribui para os programas de marketing da TCCC, consoante cláusula 7ª do contrato de fabricação.

k) Indica novamente ilegalidade pela falta de arbitramento do valor tributável para fins de crédito do IPI, conforme alínea "g" acima:

6.2.9. É falaciosa a justificativa do RAF 3 no sentido de que seria irrelevante o arbitramento do valor tributável, pois a glosa integral dos créditos também se justificaria pelos fundamentos do RAF 1 e 2.

l) Ressalta a idoneidade das notas fiscais que acompanharam os itens e a qualidade de adquirente de boa-fé da Impugnante, ressaltando que a legislação não obriga o adquirente a verificar a classificação fiscal dos produtos;

m) Contesta a aplicação de multa, juros e correção monetária em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece "que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária". No caso, foi observado pela Impugnante o ato administrativo da Suframa;

n) Entende ser inaplicável a multa qualificada em função da falta de prova da ocorrência de crime contra a ordem tributária;

o) Aponta decadência, afirmando que a Autoridade Fiscal não poderia "glosar e/ou exigir o IPI relativo ao período anterior a 29.01.2015"

p) Reclama da exigência de juros sobre a multa de ofício;

q) Ao final, requer a procedência dos seus argumentos.

2.2 Recofarma (fls. 1645/1730):

*a) Referindo-se ao **Relatório 1**, afirma inicialmente que a legitimidade do creditamento no caso sob análise já se encontra pacificada pelo STF na sistemática da repercussão geral nos RE nº 592.891/SP e o RE nº 596.614/SP, garantindo o direito;*

b) Ademais, considerando que a norma isentiva do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 não traz previsão expressa a respeito da apropriação de créditos escriturais pela aquisição dos produtos isentos oriundos da ZFM, menciona a existência de coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado em 14.08.1991 pela Associação Brasileira dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, entidade da qual a Impugnante faz parte, sendo a decisão transitada nessa ação mandamental igualmente garantidora do direito ao aproveitamento do crédito tomado com base na norma isencional do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 (reproduzida no art. 81, II, do RIPI);

c) Em que pese entender que as citadas decisões a dispensariam de contestar os fundamentos apontados, procura demonstrar que o termo "matérias-primas" objeto do art. 6º, caput, do Decreto-Lei nº 1.435/1975, não coincide com o insumo vegetal diretamente extraído da natureza e aplicado no processo industrial do fabricante;

d) Defende que o benefício fiscal estatuído pelo art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 possui natureza mista, sendo competência privativa da Suframa administrar a concessão do mesmo e fiscalizar os empreendimentos beneficiados, nos termos do Decreto nº 7.139/2010 e da Resolução CAS nº 203/2012, inexistindo conflito com as atividades gerais de fiscalização do imposto atribuídas à Receita Federal, havendo caráter constitutivo do direito nas normas expedidas pela Suframa, em conformidade com o art. 179 do CTN;

*e) Com relação ao **Relatório 2**, primeiramente evidencia que a tese defendida pela Fiscalização diverge da posição da própria Receita Federal que, publicamente, reconheceu que a classificação fiscal dos concentrados da Recofarma é única sob o código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI. Tal fato teria ocorrido em coletiva de imprensa realizada em 31.05.2018, quando o então Secretário da RFB, Sr. Jorge Rachid, confirmou que o Decreto nº 9.394/2018 foi editado exatamente com o objetivo de reduzir os créditos para concentrados de bebidas não alcoólicas de 20% para 4%;*

f) Em seguida, procura defender o entendimento de que o kit fornecido pela Recofarma deve ser classificado como produto único no código 2106.90.10 Ex 01, destacando que "à exceção da RFB,

todos os órgãos e entidades que compõem a Administração Pública Federal reconhecem que o produto fabricado pela Recofarma é um concentrado não homogeneizado, nos termos da analisada Portaria";

*g) Reportando-se ao **Relatório 3**, afirma que "apesar de reconhecer expressamente a legalidade da estratégia de precificação da Recofarma, o Fisco federal desconsidera os preços dos seus produtos como base válida para o cálculo dos créditos de IPI da Spal, simplesmente pelo fato de que tais preços não seguiriam uma pressuposta sequência natural do processo de industrialização quando, em vez de serem fixados em função de um 'ponto de partida' (custos stricto sensu + despesas e mark up que a Fiscalização entende devidos – sem base legal, adiante-se), eles são estabelecidos com base num 'ponto de chegada' (receitas da venda dos refrescos)";*

h) Defende o método de precificação aplicado pela Recofarma, citando como exemplo o art. 5º do Decreto nº 1.686/1979, quando o mesmo define que na saída de extrato concentrado destinado ao preparo de refrigerantes por meio de máquinas de post mix, automáticas ou não, para venda direta a consumidor, o valor tributável será o preço da venda do refrigerante obtido com a matéria prima. Afirma que o Fisco pretende criar um valor tributável máximo inexistente na legislação do IPI;

i) No que tange a responsabilização da Recofarma, aduz ser inviável a atribuição de responsabilidade solidária por ausência dos requisitos dispostos no art. 124, I, do CTN, estando a autuação fiscal pautada em presunções, carecendo de comprovação cabal acerca da prática de simulação e/ou conluio entre as empresas, sendo o Parecer Normativo 4/2018 inconstitucional e ilegal por estabelecer nova hipótese de responsabilização solidária, em flagrante extrapolação ao disposto no citado art. 124, I, do CTN;

j) Prossegue:

"No entanto, a despeito do excesso nas palavras, não se encontra em qualquer parte do Relatório Fiscal uma prova sequer: (i) da relação existente entre os repasses efetuados a título de 'contribuições para marketing' e 'incentivos de vendas' e os preços dos concentrados para bebidas; (ii) da maneira em que os royalties foram incluídos nos preços, isto é, qual a parte do preço praticado pela Recofarma corresponderia a essa parcela; e (iii) de como as empresas agiram conjuntamente para classificar as mercadorias ou ocultar valores tributáveis – isso depois de ter acusado a Recofarma de inflacionar o valor tributável.

.....

Não consta dos autos qualquer documento que aponte o nexo causal entre os repasses efetuados pela Recofarma à Spal e o preço fixado para os concentrados.

.....

Intimamente ligada à conduta anterior, inexistente, também neste tópico, nexo causal entre o preço pago pela Spal quando da aquisição dos concentrados e os supostos montantes remetidos pela Recofarma à sua controladora no exterior. Até porque, não existem remessas entre Recofarma e TCCC, titular das marcas que aqui se discute. A Recofarma é uma subsidiária da Coca-Cola Indústrias Ltda. "CCIL", empresa brasileira controlada por The Coca-Cola Company Export LLC ("TCCCE"), que, por sua vez, é controlada pela The Coca-Cola Company ("TCCC"), as duas últimas entidades americanas.

.....

A Fiscalização lança mão de argumentos meramente retóricos no sentido de que seria impensável que uma marca mundialmente famosa e rentável como a Coca-Cola cederia o seu direito de uso gratuitamente. Esquece que, apesar do seu juízo de valor, não existe na legislação obrigatoriedade de cobrança de royalties pelo proprietário da marca, aliás, sequer seria possível imputar essa cobrança a uma entidade que sequer as detém.

....

Por fim, inexistiu qualquer autuação conjunta das empresas para classificar os concentrados para bebidas. A Recofarma conferiu, pelas razões já suficientemente debatidas no tópico 3.2, o código 2106.90.10 Ex 01 aos seus produtos porque entende que essa é a correta classificação fiscal das mercadorias que produz, sobretudo porque decorre de norma, nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8/1998 (doc. nº 16, cit.).

.....

De mais a mais, o próprio Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/2018, citado como fundamento da responsabilidade solidária, admite que o mero interesse econômico não seria suficiente para atrair a hipótese normativa do art. 124, I, do CTN:

....

Assim, ainda que se considerem os termos do próprio Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/2018, a Recofarma não poderia ser responsabilizada solidariamente pelo crédito tributário hipoteticamente

devido pela Spal, por ausência completa de ocorrência de fato ilícito ou ilegal e tampouco demonstração do interesse jurídico que as une no caso presentemente analisado.

Ao longo de tão extenso pronunciamento, a i. Fiscalização tenta fazer parecer que a Recofarma conferiu classificação fiscal única à sua mercadoria, comercializada sob a forma de kits, unicamente com vistas a majorar o crédito fiscal dos adquirentes dos seus produtos, dentre eles a Autuada (Spal), agindo, portanto, em conluio com eles. Ocorre que esse fundamento é completamente inverídico.

Na decisão nº 287/1988 no Processo de Consulta nº 10.768-026.294/85-90 (doc. nº 24, cit.), formulada à época pela Coca-Cola Indústrias S/A, que na ocasião era localizada no estado do Rio de Janeiro e tendo como objeto a dúvida pertinente à classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes, a Superintendência Regional da Receita Federal – 7ª Região Fiscal definiu a classificação como sendo a de “extratos compostos” (código 21.07.02.99, cuja redação corresponderia hoje ao código 2106.90.10, no Ex 01 no caso de sua capacidade de diluição ser superior a dez partes da bebida por parte do concentrado, como é o caso). A utilização da referida classificação pode, inclusive, ser verificada pela Nota Fiscal anexa, emitida em 04.11.1985 contendo a classificação fiscal unitária, sob o código 21.07.02.99 (doc. nº 26).

.....”

k) Em seus argumentos finais, ressalta a criação da ZFM e afirma que se as isenções onerosas não podem ser revogadas a qualquer tempo nem mesmo pela lei, isso também não pode ocorrer por meio do lançamento de ofício;

l) Ao final, requer o cancelamento do lançamento e a exclusão da Recofarma do pólo passivo.

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

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/10/2016

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 gerarão crédito do imposto, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto. Estão fora desse rol aqueles insumos que já sofreram industrialização prévia, estando incorporados a novos produtos e descaracterizados, portanto, do conceito de matéria-prima extrativa vegetal de produção regional.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/10/2016

MERCADORIAS. CLASSIFICAÇÃO. FABRICAÇÃO INDUSTRIAL DE BEBIDAS.

Consoante art. 16 do Decreto n. 4.544, de 2002 (RIPI/2002), reproduzido pelo 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2020

SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS (SUFRAMA). SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIAS.

A competência da Suframa no âmbito dos benefícios próprios da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental não exclui a da Receita Federal em matéria de classificação fiscal de produtos e para formalizar exigência do IPI decorrente de glosa de créditos indevidos.

OBSERVÂNCIA DOS ATOS NORMATIVOS EXPEDIDOS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.

Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, a que se refere o inciso I do art. 100 do CTN, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos que versem sobre matéria tributária. São atos gerais e abstratos, tais como portarias, instruções, instruções normativas, atos declaratórios, etc, editadas com a finalidade de explicitar preceitos legais ou de instrumentar o cumprimento das obrigações tributárias.

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 consubstancia o fato gerador da obrigação tributária principal.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SONEGAÇÃO, FRAUDE, CONLUÍO. PRECIFICAÇÃO ARTIFICIOSA. DISSIMULAÇÃO. VANTAGEM TRIBUTÁRIA INDEVIDA.

Considera-se abusivo o planejamento tributário que oculta a efetiva natureza das receitas auferidas de forma a obter vantagem tributária indevida. Os procedimentos para dissimular e ocultar a real essência econômica do fato gerador tributário não podem ser oponíveis ao Fisco. O planejamento tributário abusivo que, através de precificação, oculta receitas não relacionadas à venda da produção industrial em prol de promover vantagens tributárias indevidas ao conjunto de empresas envolvidas no complexo econômico, não se torna lícito por força do tempo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

A Recorrente SPAL tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 24 de dezembro de 2020, e apresentou Recurso Voluntário no dia 18 de janeiro de 2021.

A Recorrente RECOFARMA tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 14 de dezembro de 2020, e apresentou Recurso Voluntário no dia 13 de janeiro de 2021.

I. Recurso Voluntário da RECOFARMA.

i.1. Falta de Apreciação de Pontos da Impugnação pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância

A Recorrente RECOFARMA, em seu Recurso Voluntário, requer preliminarmente a anulação do Acórdão de Primeira Instância em razão de não ter havido apreciação de alguns pontos da Impugnação, conforme transcrevo a seguir:

*"O acórdão nº 102-000.532, a despeito de descrever os argumentos de mérito aduzidos na impugnação da responsável solidária, **abstém-se de apreciar alguns deles ou o fez de forma extremamente superficial, em que pese serem essenciais ao deslinde da controvérsia.***

É caso, por exemplo, do item 5.1 da impugnação ("impossibilidade de revogação de isenção onerosa pela via transversal do lançamento") e dos itens 3.2.5.2 ("da necessária análise da destinação do produto ao mercado para sua classificação fiscal") e 3.2.5.3 da impugnação ("da irrelevância dos trabalhos do Conselho de Cooperação Aduaneira"), bem como dos itens 3.3.2 ("método de

precificação adotado pela Recofarma não só é legal, conforme já reconhecido pela própria autoridade fiscal na autuação ora impugnada, como também é corriqueiramente praticado no setor de bebidas, segundo comprova o art. 5º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.686/79”) e 3.3.3 (“a inexistência de dois regimes distintos para o cálculo dos créditos do IPI [‘regime dos créditos básicos’ e ‘regime dos créditos incentivados’] consoante conjecturado pelo Fisco)”.

Destarte, constata-se que o acórdão da 2ª Turma da DRJ/BEL é omissso quanto a vários pontos da impugnação da responsável solidária, ora Recorrente. E não se alegue que seria desnecessária a análise desses argumentos, porquanto eles constituem a essência do posicionamento da Recofarma. Portanto, referida omissão prejudica sobremaneira a defesa da responsável solidária.”

i.2. Do descumprimento dos requisitos de isenção

Com relação a autuação quanto à desconsideração de créditos nas aquisições de insumos isentos, explica a Decisão da Primeira Instância da seguinte forma:

Com respeito à isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67 (art. 81, II, RIPI – objeto do tema 322/STF): (i) *inexiste, na legislação tributária pátria, por força do princípio da não cumulatividade, “qualquer dispositivo normativo que autorize, em regra geral, o crédito do IPI nas aquisições de insumos isentos, para aplicação na industrialização.” (fl. 2.871); e (ii) o julgamento do STF levado a cabo em sede de repercussão geral nos autos do RE nº 592.891 não vincula a Administração Tributária, salvo na hipótese do art. 19, §§ 4º, 5º e 7º, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 (manifestação da PGFN a respeito do tema), motivo pelo qual não seria obrigatória sua aplicação;*

Com respeito à isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 (art. 95, III, RIPI): *os créditos incentivados de IPI escriturados pela Spal não seriam oriundos de produtos elaborados contendo matérias-primas agrícolas de produção regional diretamente utilizadas pela Recofarma em seu processo de industrialização.*

Contudo, a negativa do direito de crédito aduzida pela autuação e encampada pelo acórdão não merece ser mantida. Isso porque: (i) os efeitos das teses fixadas no regime de repercussão geral devem ser observados também pela Administração Tributária, em conformidade com os princípios da legalidade, da moralidade e da eficiência, além de ser vinculante ao teor do RICARF (art. 62, II, b, e §2º); e (ii) a Recorrente faz uso de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, como açúcar, o álcool e o corante caramelo.

Argui que as decisões dos Tribunais Superiores, julgadas em regime de repercussão geral são de cumprimento obrigatório, sendo inclusive objeto da Súmula 2 do CARF.

i.3. Da classificação fiscal dos produtos considerados como insumos

A Recorrente também argumenta contra a Decisão da DRJ, que baseou-se na discussão sobre a classificação fiscal utilizada pela Autoridade Tributária para afastar o aproveitamento de créditos decorrentes de insumos isentos, afasta a aplicação de decisão judicial transitada em julgado a favor da Recorrente, tendo em vista que a classificação fiscal de mercadorias não faria parte da referida decisão judicial, nos seguintes termos:

A respeito da decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, que garantiu à Spal o direito ao aproveitamento do crédito tomado com base na norma isencional do

art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67 (reproduzida no art. 81, III, do RIPI), nos exatos moldes do art. 22 da Lei nº 12.016/099, sem qualquer restrição geográfica imposta pelo art. 2º-A, caput, da Lei nº 9.494/97, o acórdão concluiu que “o fato de a classificação fiscal ser motivação das glosas relativa ao auto impede que o citado Mandado de Segurança lhe beneficie” (fl. 2.881).

Em síntese, a decisão recorrida considera que, no tocante ao MSC nº 91.0047783-4, “a classificação fiscal não foi objeto da demanda judicial e não integra o decisorio.” (fl. 2.880). Em outras palavras, a DRJ afasta a coisa julgada com base na tese de classificação fiscal criada pela Fiscalização (tema distinto do tratado no RAF nº 01).

Com efeito, a Recorrente não suscitou aplicação da coisa julgada com o objetivo de refutar as acusações fiscais do RAF nº 02 (erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo dos créditos incentivados), mas sim àquelas relacionadas ao RAF nº 01 (origem dos créditos incentivados de IPI).

Destarte, também em razão da existência de decisão transitada em julgado que garante “direito de crédito nas aquisições de insumos isentos” (fl. 2880), tal como reconhecido pelo próprio decisorio recorrido, resta afastado o primeiro fundamento da autuação, motivo pelo qual o acórdão deve ser prontamente reformado.

Argumenta que o afastamento do uso de créditos de insumos isentos, nos termos do art. 6º, do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, não merece prosperar pois a interpretação literal do dispositivo de isenção garantiria o crédito.

*Nota-se que o legislador reconhece que os produtos **finais** mencionados no caput do artigo devem ser **elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais** e podem configurar-se como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem no processo produtivo do adquirente. Ou seja, para ele, trata-se claramente de itens distintos: **(i)** a matéria-prima agrícola e extrativa vegetal e **(ii)** o produto com ela elaborado.*

Destarte, ao contrário do afirmado pelo acórdão, justamente à luz do art. 111, II, do CTN, a interpretação literal do dispositivo controvertido conduz à conclusão de que, para o legislador, o termo “matérias-primas” não pressupõe a aplicação de insumos in natura no processo produtivo do produto beneficiado, mas sim que os insumos regionais estejam contidos – incorporados – à mercadoria final (o concentrado, nesse caso).

Logo, não se pode deixar de atribuir ao açúcar, ao corante caramelo, ao ácido cítrico e ao álcool a característica de matérias-primas, muito embora o direito à tomada dos créditos já tenha sido garantido e a discussão encerrada pelo STF nos mais recentes julgamentos já citados.

Quanto a discussão sobre a correta classificação fiscal das mercadorias objeto de incentivos fiscais no âmbito da SUFRAMA, argui que não haveria competência da RFB para rever a classificação fiscal de produtos que foram aprovados para usufruir dos benefícios fiscais pela própria SUFRAMA.

Não obstante, a Suframa é a autoridade administrativa competente para definições acerca do produto produzido pela Recofarma naquela zona incentivada. Observe-se os categóricos dizeres do Decreto nº 7.139/10:

(...)

Referida resolução é de força cogente, nos termos do art. 100, I, do CTN. Essa norma complementar, além de encontrar seu fundamento de validade no Decreto nº 7.139/10, foi expedida por autoridade administrativa vinculada ao antigo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, atual Ministério da Economia. Nessa perspectiva, vale salientar que foi a própria Constituição que outorgou aos Ministros de Estado o dever de (i) exercer a orientação, coordenação e supervisão dos órgãos e entidades da administração federal na área de sua competência e de (ii) expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos (art. 87, I e II, da CF/1988).

Outrossim, constata-se que o poder da Suframa para administrar, outorgar e cancelar o benefício fiscal discutido nestes autos decorre de normas específicas, ao passo que a RFB pretende fazê-lo baseando-se em normas gerais de Fiscalização do imposto e em leitura isolada de dispositivo constitucional.

(...)

Ora, como se extrai do arcabouço normativo acima comentado, a RFB participou do processo de aprovação do projeto da Recofarma, dado que possui assento no Conselho de Administração da Suframa (art. 1º, III, do Decreto nº 7.138/10). Não só participou, como também opinou sobre este projeto no que tange aos seus aspectos fiscais (art. 11, §1º, do Decreto nº 61.244/67). Com a participação da RFB no processo, foi emitida a Resolução nº 298/07 (doc. nº 10 da Impugnação), aprovando o projeto apresentado pela Recofarma para a produção do “concentrado para bebidas não alcoólicas” na Zona Franca de Manaus, conforme se observa a seguir:

Art. 1º APROVAR o projeto industrial de ATUALIZAÇÃO da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., na Zona Franca de Manaus, na forma do Parecer Técnico de Projeto N.º 224/2007 – SPR/CGPRI/COAPI para produção de CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS para o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 8º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, no Art. 6º do Decreto-lei N.º 1435, de 16 de dezembro de 1975, e legislação posterior.

O Parecer Técnico do Projeto nº 224/07 (doc. nº 10 da Impugnação) que subsidiou a aludida Resolução, não só categorizou o produto da Recofarma enquanto “concentrado para bebidas não alcoólicas”, classificado no código Suframa (unitário) 0653, como também definiu-o como “preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado”, como demonstra o recorte a seguir:

(...)

Portanto, em primeiro lugar, não assiste razão ao acórdão recorrido quando afirma que compete à Receita Federal a classificação dos produtos da Recorrente.

*Em segundo lugar, resta claro que cabe à Suframa a definição **das características técnicas do produto produzido pela Recofarma na ZFM, conforme projeto aprovado pelo CAS**, conclusão reforçada pelo Parecer Normativo Cosit nº 06/18, como se observa adiante:*

(...)

Apresenta jurisprudência do STJ em que afirma que a conclusão seria a de que a RFB não possui competência para refutar classificação fiscal apontada por agências reguladoras sobre produtos de sua área de competência, no caso apresentado a ANVISA sobre remédios, numa clara intenção de estabelecer um paralelo com a atuação da SUFRAMA.

Com relação à classificação fiscal propriamente dita, argumenta que os produtos necessários a compor o concentrado, que será processado pela SPAL na produção do produto final, apesar de serem vendidos na forma de um kit, com cada concentrado embalado separadamente, o mesmo trata-se de uma unidade funcional, cujo processo produtivo exige que a mistura seja realizada pelo envasador, no caso a SPAL, e que a classificação fiscal adotada está correta, citando jurisprudência administrativa e judicial.

Cita um Parecer da Aduana chilena a respeito da classificação fiscal do concentrado, sobre a possibilidade de se reconhecer a classificação fiscal adotada mesmo quando o concentrado é transferido na forma de seus componentes embalados separadamente.

O parecer do órgão chileno, inclusive, chegou a reconhecer textualmente que “a apresentação da mercadoria em partes separadas cumpre com a necessidade de preservar os componentes de qualquer alteração produzida no transporte do kit, evitando reações que possam ocasionar a perda das características próprias e desejadas dos ingredientes no momento de sua utilização na preparação do produto final”.

i.4. Da Sobrevaloração da Base de Cálculo dos Créditos de IPI

Em relação à imputação que teria havido sobrevaloração da base de cálculo na geração dos créditos de IPI, pela relação entre o preço praticado e o valor de revenda do produto final, e ainda pela apropriação de despesas de propaganda a esta mesma base de cálculo, argumenta da seguinte forma:

“Como dito, questiona-se a precificação com base na receita dos engarrafadores (preço de incidência), uma vez que não segue a suposta métrica convencional (o custo de fabricação + lucro mínimo). A i. Fiscalização chega até mesmo a afirmar que “valores relativos a marketing das bebidas não compõem o valor tributável do IPI registrado nas notas fiscais emitidas pelo fabricante.” (fl. 1.272), como se em qualquer empresa as despesas de marketing não fossem despesas operacionais e não pudessem, como tal, compor o preço de venda dos produtos.

*O raciocínio não pode subsistir, porque: **por um lado, o mecanismo de precificação da Recofarma abarcaria todos os gastos relativos à colocação do produto à venda (entre eles as despesas especificamente questionadas pela Fiscalização – “marketing” e “incentivo de vendas”), mas por outro desconsideraria os próprios custos de produção.** A equação não fecha, veja-se:*

- *Pelo mecanismo em questão, o preço do concentrado é fixado com base em um índice de incidência proporcional à receita líquida média dos engarrafadores obtida em um **determinado período passado**;*
- *A receita líquida consiste na receita bruta menos as deduções contábeis (vendas canceladas, abatimentos, impostos sobre venda etc). A receita bruta, logicamente, representa o somatório das vendas sem as mencionadas deduções;*
- *Para fixar o seu próprio preço de venda o engarrafador toma como base, entre outros fatores, os custos incorridos na aquisição de insumos. No caso especificamente analisado, o principal insumo adquirido pelo engarrafador é o concentrado fabricado pela Recofarma;*
- *Portanto, ao fixar o seu preço de venda – que dará origem à receita bruta de venda – o engarrafador computa o custo do concentrado adquirido da Recofarma;*

• *Em conclusão, uma vez que o custo do concentrado participa do cálculo do preço de venda das bebidas elaboradas a partir dele e considerando que a receita líquida da venda dessas mercadorias é a base de cálculo do preço de venda do concentrado, os custos de produção da Recofarma são invariavelmente considerados nesse mecanismo de precificação.*

Seguindo o raciocínio da Fiscalização, a partir do momento que o preço do concentrado toma como base o preço de venda do distribuidor, é forçoso concluir que nessa grandeza estão incluídos mandatoriamente, os custos de produção stricto sensu da Recofarma.”

Argui que a Autoridade Tributária teria tentado determinar um valor máximo, inovando na legislação do IPI.

Assim também como contesta que os valores possam se referir ao pagamento de royalties que seriam remetidos à sua controladora no exterior, na medida em que não remete royalties ao exterior, e que o modelo de negócios da empresa não depende do pagamento pelo uso da marca pelos envasadores.

i.5. Da Responsabilidade Solidária e Qualificação da Multa

Afirma que não houve planejamento tributário abusivo, e nem mesmo que tenha havido conluio entre a Recorrente e a SPAL para ocultar que o preço de venda integrasse os repasses de marketing e incentivos de vendas por sua incorporação ao preço de compra dos insumos.

Com relação à atribuição de responsabilidade solidária à RECOFARMA pela aplicação do artigo 124, do CTN, afirma que o instrumento de responsabilização expresso neste artigo não tem o condão de alcançar terceiros que não estão inclusos no pólo passivo da obrigação tributária.

i.6. Da correção Monetária das Multas

Requer que se afastem as penalidades e os juros de mora pela aplicação do art. 100, do CTN, em razão da Recorrente estar em conformidade com as determinações da SUFRAMA em relação ao benefício tributário em questão, assim como em relação ao processo produtivo aprovado.

Argumenta que a Autoridade Tributária não apresenta provas no processo que sustentem a aplicação da multa qualificada. Afirma que os juros de mora não podem incidir sobre a multa.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

Diante de todos os argumentos expostos, requer-se que o presente recurso voluntário seja julgado procedente, a fim de que seja:

*a) Preliminarmente, o acórdão recorrido da lavra da 2ª Turma da DRJ02, seja **anulado**, uma vez que deixou de analisar uma série de argumentos suscitados pela ora Recorrente essenciais ao deslinde da controvérsia;*

b) Subsidiariamente, seja reformado o aresto fustigado, eis que:

- 1. Os concentrados produzidos pela Recofarma na Zona Franca de Manaus devem ser classificados na posição 2106.90.10 Ex 01 da TIPI;*
- 2. A metodologia de preços de incidência utilizada pela Recofarma para cálculo do preço dos concentrados possui inegável substância econômica; e*
- 3. Não há provas diretas e contundentes e nem mesmo indícios de que a Recofarma e a Spal tenham, em conluio, empregado ajustes dolosos ou fraudulentos para aproveitamento ilícito dos incentivos fiscais de IPI.*
- 4. Seja a Recofarma excluída do polo passivo da autuação, tendo em vista a inexistência de hipóteses legais autorizativas de sua responsabilização nos termos aduzidos pelo Fisco Federal.*

c) Ainda subsidiariamente:

- 1. Seja afastada a multa qualificada, no importe de 150%, uma vez que, assim como em relação à responsabilidade solidária imputada à Recofarma, não há mínimos indícios suficientes para o agravamento da penalidade, eis que a Recorrente adota as mesmas práticas há décadas administrativas, dentre as suas respectivas esferas de atribuição;*
- 2. Sejam afastadas, com fundamento, no parágrafo único, do art. 100, as penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, eis que a Recorrente observou, em sua atividade, atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, pautou sua atuação neles e confiou em que o Estado os respeitaria no futuro.*

II. Do Recurso Voluntário da SPAL

ii.1. Do Direito a Apropriar Créditos Fictícios decorrentes de Aquisições de Produtos Isentos na ZFM

A Recorrente SPAL, em seu Recurso Voluntário apresenta uma série de decisões judiciais, uma pelo menos com efeito de repercussão geral, onde se garante o direito à utilização de créditos fictícios decorrentes da aquisição de produtos na Zona Franca de Manaus.

ii.2. Da correta Classificação Fiscal do Produto sujeito à crédito

Argumenta que a alteração da alíquota do IPI, referente ao ex tarifário 01, do subitem 2106.90.10, da TIPI, pelo Decreto nº 9.394, de 30 de maio de 2018, com base na exposição de motivos deste Decreto, decorreu de medida para diminuir o impacto do benefício tributário após trânsito em julgado de ação judicial que garantiu à Recorrente o direito ao benefício tributário em questão, configurando-se reconhecimento pela administração da correta classificação do produto negociado pela RECOFARMA.

Este ponto também consta do Recurso Voluntário da RECOFARMA.

ii.3. Da classificação fiscal dos produtos considerados como insumos

Mesma argumentação da RECOFARMA, mas que podemos destacar que atribui a elegibilidade do produto autuado para a fruição do benefício tributário da Zona Franca de Manaus (ZFM) à aprovação do Projeto Produtivo Básico (PPB), como determinado pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25 de fevereiro de 1998.

“4.2.19. Tanto é assim que, na qualidade de responsável pela aprovação de projetos industriais situados na Zona Franca de Manaus, para fins especificamente de fruição de benefício fiscais, a SUFRAMA analisou as características técnicas do produto elaborado pela RECOFARMA e adquirido pela RECORRENTE e observando a sua característica técnica de produto único, assim identificado como concentrado para bebidas não alcoólicas tal como oriundo do respectivo PPB, o classificou em seu código 0653 e fiscalmente na posição 2106.90.10 EX.01, face à sua destinação e diluição!!

4.2.20. De fato, a SUFRAMA atribui um código próprio a cada produto e esse código específico para cada produto está relacionado à sua respectiva classificação fiscal, conforme se verifica na Portaria da SUFRAMA nº 192/2000 e na "listagem padrão de insumos", constante do seu site:

<http://www.suframa.gov.br/servicos/estrangeiro/consultas/listageminsumos/ESTPoloProdutoGeraItld.asp?offset=400>

e

<http://www.suframa.gov.br/servicos/estrangeiro/consultas/ListagemPoloProdutoGeraItipoDetalha.asp?produto=0653&tipo=025>

Insumos/EST

4.2.21. Com efeito, todo concentrado, homogeneizado ou não homogeneizado, é classificado pela própria SUFRAMA no seu código 0653 - (concentrado para bebidas não alcoólicas), com a indicação da respectiva classificação fiscal - 2106.90.10 (e no respectivo EX. 01, considerando a sua destinação e a sua capacidade de diluição, conforme projeto industrial aprovado pela SUFRAMA para a RECOFARMA, como se verá adiante).”

Argumenta que a decisão judicial transitada em julgado reconhece a classificação fiscal adotada pela Recorrente e pela RECOFARMA como sendo correta.

Ainda neste ponto, argui que a nova classificação fiscal proposta pela Autoridade Tributária resultaria na aplicação de uma alíquota de 5% (cinco por cento), no entanto, a mesma não procedeu ao cálculo do crédito de IPI correspondente por considerar impossível estabelecer o valor das partes individualizadas para determinar sua base de cálculo.

Alega, que com base no art. 148, do CTN, a Autoridade Tributária deveria ter procedido ao arbitramento do valor.

ii.4. Da Sobrevaloração da Base de Cálculo dos Créditos de IPI

Afirma que possui um contrato de fabricação de refrigerantes com a empresa TCCC (Coca-Cola Company), empresa sediada nos EUA e que sua relação com a RECOFARMA é a de contratada e fornecedora autorizada da contratante, sobre a qual não guarda qualquer ingerência.

Apresenta trechos do contrato, onde é obrigação da Recorrente as despesas de marketing, podendo a contratante contribuir subsidiariamente em caráter discricionário, assim como também unilateralmente substituir o fornecedor autorizado.

Alega que a imputação de conluio precisa ser provada.

Afirma que contratualmente a TCCC cedeu gratuitamente o uso da marca, sem cobrança de royalties e sem geração de qualquer direito da Recorrente sobre marca, desenhos industriais e fórmulas, o que pode ser constatado pela leitura dos trechos do contrato reproduzidos no Recurso Voluntário.

E que, apesar das previsões contratuais, a Autoridade Tributária não teria trazido aos autos qualquer prova de que a RECOFARMA teria poderes para impor uma cobrança de royalties não previstos contratualmente.

Reproduzo a seguir trecho do Recurso Voluntário que resume adequadamente as argumentações da Recorrente:

5.1.35. Em suma, pelos fatos narrados no próprio AUTO e chancelados pela DECISÃO, não há conluio entre a RECORRENTE e a RECOFARMA na contabilização pela RECOFARMA desses seus ingressos e dispêndios:

a) o contrato de fabricação foi firmado apenas entre a RECORRENTE e a TCCC;

b) a RECORRENTE é independente;

c) a fixação do preço do concentrado é de inteira responsabilidade e discricionariedade da TCCC, assim como a própria definição do montante e a conveniência de pagamento das contribuições financeiras que o AUTO e a DECISÃO consideram inapropriadamente contabilizadas pela RECOFARMA para fins de fixar o valor tributável;

d) o AUTO e a DECISÃO não trazem um fato sequer que caracterize ingerência pela RECORRENTE na forma como a RECOFARMA registrou em sua contabilidade (i) as referidas contribuições financeiras que fez para as

despesas de marketing, (ii) os referidos valores pagos a título de incentivo de vendas e (iii) os supostos valores que o AUTO e a DECISÃO atribuíram a natureza de royalties, sendo certo que todos esses dispêndios e ingressos teriam mais de uma forma de contabilização; e

e) a RECORRENTE recebe nota fiscal que o AUTO e a DECISÃO consideram idônea, com indicação do valor da

operação, sem qualquer ressalva de que deveria ser considerado outro valor tributável para fins de creditamento do IPI.

5.1.36. Vê-se, pois, que não houve conluio entre a RECOFARMA e a RECORRENTE para a suposta majoração do valor tributável.

Argumenta que não teria obrigação de corrigir a classificação fiscal presente na nota fiscal, que seria obrigação do fornecedor, sendo os documentos idôneos e a Recorrente adquirente de boa fé.

Entende que não caberia a aplicação de multa e de correção monetária, pelo dispositivo do artigo 100, do CTN.

Afirma o seguinte, a respeito da multa qualificada:

8.1. Sem prejuízo do exposto nas seções anteriores, a multa qualificada de 150% não é devida, porque a mera alegação de conluio não é suficiente para a sua imposição; é necessário que a AUTORIDADE comprove, circunstanciadamente, a ocorrência de crime contra a ordem tributária, o que não ocorreu no presente caso.

ii.5. Decadência

Argui decadência dos períodos anteriores a 29 de janeiro de 2015, tendo em vista ter sido notificada do Auto de Infração, no dia 29 de janeiro de 2020. Alega que considera-se pagamento, no caso do IPI, a confrontação de créditos e débitos que resultem em saldo credor.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

“8.1. Sem prejuízo do exposto nas seções anteriores, a multa qualificada de 150% não é devida, porque a mera alegação de conluio não é suficiente para a sua imposição; é necessário que a AUTORIDADE comprove, circunstanciadamente, a ocorrência de crime contra a ordem tributária, o que não ocorreu no presente caso.”

III. Das Contrarrazões da PGFN.

Destaco pontos relevantes das contrarrazões apresentadas pela PGFN.

A Fiscalização demonstrou que a aplicação da alíquota correta sobre os insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus torna igual a zero (0) o valor do IPI calculado. Com efeito, os denominados “kits concentrados” para fabricação de refrigerantes são constituídos de dois ou mais componentes acondicionados em embalagens individuais. Os fabricantes de bebidas classificam tais kits como se fossem mercadoria única (“concentrado”) e aplicam a alíquota prevista para o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI (“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). Contudo, atenta às Regras Gerais e às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH, e baseada em análise pericial elaborada por laboratório independente, a Fiscalização concluiu que nenhuma das preparações dos kits adquiridos pela autuada se enquadra nessa classificação, mas, sim, nos códigos 2106.90.10 (“Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas”) e 2106.90.90 (“Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições – Outras – Outras), cujas alíquotas do IPI correspondem a zero (0); e, no que concerne às substâncias puras, em códigos específicos, nos quais predomina a alíquota zero. Em relação aos únicos elementos classificados em alíquota positiva (código 3302.10.00), não há possibilidade de aproveitar créditos, pois, além de não serem elaborados com matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal (art. 237 do RIPI/2010), o valor tributável não poderia ser encontrado, por falta de discriminação, nas notas fiscais, de cada item embalado individualmente (art. 427, II, do RIPI/2010).

A Fiscalização constatou, ademais, a existência de irregularidades na base de cálculo dos créditos incentivados por intermédio do artifício de supervalorizar os preços dos “kits de concentrados”. Isso foi possível pela inclusão de parcelas que não fazem parte da composição de preço dos insumos comercializados por RECOFARMA (custos/despesas, tributos e margem de lucro normal), mas que dizem respeito à bebida final, como os chamados “incentivos de vendas” – associados ao marketing da bebida – e parcela oculta de royalties. Em fiscalização atinente ao IRPJ e contribuições, foi possível constatar que, em um primeiro momento, a RECOFARMA (fornecedora dos insumos) contabiliza uma “receita adicional” pela venda do “concentrado”; posteriormente, reconhece uma despesa em valor equivalente a título de “contribuição financeira para programas de marketing” e “incentivos de vendas” aos fabricantes. Desse modo, ocorre um vai e vem de valores, em boa parte meramente contábil, com o objetivo de angariar ainda mais vantagens fiscais para os envolvidos. A elevação dos preços dos “concentrados” por intermédio de remessas de contribuições financeiras só trouxe vantagens fiscais, sem resultar em ônus para as empresas contribuintes.

O Relatório Fiscal afirma que a atribuição de preços elevadíssimos aos produtos comercializados por RECOFARMA é incongruente com a alegada falta de cobrança de royalties pelo uso da marca Coca-Cola. Acrescenta que a Receita Federal do Brasil constatou que, por décadas, a The Coca-Cola

Company – TCCC tem reconhecido, nos Estados Unidos, valores de royalties recebidos de algumas de suas filiais, dentre as quais a operação brasileira. E se há pagamento a esse título, a legislação tributária determina que os valores devem ser registrados em separado do preço dos produtos, o que não foi obedecido pelo particular.

As práticas evidenciadas, segundo a Fiscalização, caracterizam conluio, fraude e simulação com a finalidade de evadir tributos.

A RECOFARMA foi incluída como responsável solidário, nos termos do art. 124, I, do CTN, uma vez que concorreu para o aumento artificial do crédito incentivado. De acordo com a autoridade fiscal, o rateio dos gastos com propaganda e publicidade entre fabricantes de kits e engarrafadores de bebidas evidencia o interesse comum entre eles. Além disso, a existência de simulação, fraude e conluio para aumento artificial de crédito de IPI autoriza a responsabilização solidária, conforme o Parecer Normativo Cosit nº 4.

(...)

A alíquota incidente na operação de venda dos denominados “concentrados” não foi questão acobertada pela coisa julgada constituída no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4.

O pedido veiculado na inicial do mandamus impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola associa o crédito de IPI pretendido à classificação dos kits de “concentrados” (código incompleto), encontrando-se assim redigido:

6.1. Por todo o exposto a IMPETRANTE requer:

*a) o deferimento, inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR para os seus ASSOCIADOS **não serem compelidos a estornar o crédito do IPI**, incidente sobre as **aquisições de matéria-prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado – código 2106.90 da TIPI) (RIPI, art. 45, XXI)**, utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes – código 2202.90 da TIPI), cuja saída é sujeita ao IPI; dando-se ciência aos Delegados da Receita Federal com jurisdição sobre os ASSOCIADOS.*

(...)

c) ao final, a concessão deste mandado de segurança nos termos do item 6.1.a), supra, confirmando-se a liminar então já deferida (destacou-se).

O crédito a ser aproveitado com base na sentença supostamente favorável à recorrente depende da aferição do código completo NCM e da alíquota correspondente, o que deveria ser apurado nas fases de liquidação/execução do julgado. Ao se reconhecer, no âmbito administrativo, que a alíquota incidente é zero, não há crédito a ser apurado.

Assim, ainda que a coisa julgada coletiva favorecesse à autuada, ela não tem eficácia, por si só, para desconstituir o auto de infração.

*É relevante destacar que, além de a demanda não ter contemplado o código NCM completo, **a classificação fiscal correta não foi objeto daquele processo, nem fez parte dispositivo da sentença.** Em consequência, sobre esse tema não operou o efeito preclusivo da coisa julgada (art. 469 do CPC/1973).*

A leitura das peças processuais dos autos do Mandado de Segurança em questão revela que a alíquota incidente na saída dos produtos adquiridos da Recofarma não foi objeto daquela lide.

(...)

Ainda que a classificação fiscal tivesse sido enfrentada como questão prejudicial, sobre ela somente haveria coisa julgada se a parte propusesse ação declaratória incidental e o juiz proferisse o respectivo provimento, nos moldes dos arts. 5º e 470 do CPC/1973, in verbis:

Art. 5º Se, no curso do processo, se tornar litigiosa relação jurídica de cuja existência ou inexistência depender o julgamento da lide, qualquer das partes poderá requerer que o juiz a declare por sentença.

Art. 470. Faz, todavia, coisa julgada a resolução da questão prejudicial, se a parte o requerer (arts. 5º e 325), o juiz for competente em razão da matéria e constituir pressuposto necessário para o julgamento da lide.

No entanto, não se encontra, nos autos, registro algum de ação declaratória incidental e de decisão específica a respeito da classificação fiscal.

Os debates retratados nas notas taquigráficas sempre lembradas pelo contribuinte são insuficientes para modificar a extensão da coisa julgada. Além de não caracterizarem provimento judicial declaratório, por não se referirem estritamente ao pedido e à causa de pedir inicial, não se pode desconhecer que o art. 469 do CPC/1973 dispõe que não fazem coisa julgada: I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença; III - a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

(...)

Assim, a coisa julgada não garante automaticamente o direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, na forma pretendida, porquanto a classificação fiscal e de alíquota – questão fundamental para a quantificação do crédito – não constou no dispositivo da decisão transitada em julgado, o que, aliás, não podia ocorrer, uma vez que o tema não havia integrado a causa de pedir.

(...)

Ao contrário do que alega a recorrente, o REsp 1.555.004/SC não pode servir de parâmetro para o CARF decidir casos similares ou análogos. Trata-se de precedente isolado, não submetido ao rito dos recursos repetitivos, e que se baseou unicamente no art. 8º da Lei 9.782/1999 – que trata da competência da ANVISA –, carecendo, portanto, de uma interpretação sistemática acerca das normas que disciplinam a questão atinente à competência para realizar classificação fiscal e de alíquota, o que conduziu o órgão julgador, com a devida vênia, à equivocada conclusão.

A Fiscalização demonstrou que os “kits” eram encaminhados separadamente (em partes) pela RECOFARMA para a fabricante de bebidas não alcoólicas, tratando-se, na realidade, de conjuntos de matérias-primas e produtos intermediários fornecidos em embalagens separadas.

A autoridade fiscal demonstrou cabalmente que um “kit” consiste no conjunto de mercadorias distintas que, por questões de ordem comercial, são tratados como produto único. Todavia, cada parte do “kit” é um produto distinto dos demais. Aliás, alguns componentes desses kits são substâncias acondicionadas de forma pura, sem que componham uma preparação, a exemplo do ácido ascórbico e do ácido cítrico.

Afirma ainda em suas contrarrazões que o concentrado classificável no subitem 2106.90.10, somente é obtido após procedimento específico realizado pela SPAL, e não se trata de

forma alguma das partes individuais do “kit” comercializado pela RECOFARMA, mas de uma atividade considerada como industrialização pela SPAL, na qual as partes do “kit” são matérias primas necessárias.

A transformação do “kit” na bebida final é precedida de uma série de procedimentos visando transformar o “kit” no concentrado que seria classificado no ex-tarifário pretendido e, a partir daí, sua transformação na bebida final (refrigerante) ocorreria pela mera dissolução em água e eventual adição de açúcar.

Com relação a majoração da base de cálculo destaco trecho elucidativo do posicionamento da PGFN:

Em verdade, as recorrentes deixaram de enfrentar uma das principais circunstâncias levantadas pela autoridade fiscal, que consiste na existência de “um vai e vem de valores, em boa parte meramente contábil”, ao reconhecer inicialmente uma “receita adicional” pela venda do concentrado para, em momento seguinte, reconhecer despesa em valor equivalente a título de “incentivos de vendas” à SPAL. Merece transcrição o trecho correspondente do TVF:

Do “vai e vem” de valores com o objetivo de inflar a base de cálculo dos créditos incentivados

55) Como não poderia deixar de acontecer, as enormes despesas com os repasses efetuados por Recofarma para a fiscalizada e demais fabricantes de bebidas do “Sistema Coca-Cola” foram incorporadas ao preço dos kits.

56) Desta maneira, criou-se um “vai e vem” de valores: em um primeiro momento a Recofarma contabilizou uma “receita adicional” pela venda dos kits; num segundo momento, reconheceu as despesas com as “contribuições financeiras”.

57) Sob o ponto de vista da fiscalizada, a empresa contabilizou os “incentivos de vendas” como receita, que “compensaram” a supervalorização nos custos dos kits adquiridos da Recofarma.

58) O quadro a seguir mostra a relação entre os valores anuais líquidos recebidos pela fiscalizada, demonstrados no quadro do subtítulo anterior (identificados como “entrada em banco” nas planilhas entregues pela empresa), e os montantes que Spal pagou pelos kits adquiridos da Recofarma (dados obtidos com base nas NF-e emitidas por Recofarma):

(...)

63) Como todos integrantes do “Sistema Coca-Cola” são tributados pelo lucro real, o “adicional” dos preços dos “kits de concentrados” (posteriormente restituído/creditado) não causou impactos nos tributos incidentes sobre o lucro, seja da Recofarma, seja dos fabricantes, haja vista receitas e despesas (e vice-versa) equivalerem-se.

64) O “adicional” dos preços também não repercutiu na contribuição para o PIS/PASEP e na COFINS recolhida pela Recofarma, pois a empresa adota classificação fiscal sujeita à alíquota zero das contribuições.

65) Enfim, o inflacionamento do preço dos “concentrados” mediante remessas de “contribuições financeiras” trouxe enormes “vantagens” fiscais, sem resultar em quase nenhum ônus para as empresas (fls. 1.247-1.248).

O Relatório Fiscal demonstra que, nos anos de 2015 e de 2016, o estabelecimento fiscalizado recebeu a título de “incentivos de vendas” e “programas de marketing” o valor líquido de R\$ 974.766.100,00, que corresponde a 25% do total pago pelos insumos.

É inegável que o fluxo financeiro adotado pelas empresas do Sistema Coca-Cola foge da normalidade para flertar com a artificialidade.

*Na verdade, as receitas que fazem frente às despesas de marketing e aos incentivos de venda **ficam embutidas no preço dos kits e aos**, e os engarrafadores pagam preços **supervalorizados** para a RECOFARMA. O fornecedor dos kits, por sua vez, remete (devolve) para as engarrafadoras tais parcelas. **Assim, ocorre um “vai e vem” de valores** que tem por objetivo aumentar irregularmente o crédito ficto do IPI, **bem como a receita incentivada.***

A PGFN também aborda a responsabilização solidária da RECOFARMA da seguinte forma:

*A Fiscalização conseguiu demonstrar que a estrutura de negócios estabelecida entre RECOFARMA e os fabricantes de bebidas que integram sistema Coca-Cola visa a promoção de **benefícios fiscais indevidos a todas as empresas** envolvidas, a saber:*

- redução do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS devidos pela RECOFARMA, com destaque para a não inclusão das despesas com royalties aos limites legais de dedutibilidade na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL;*
- supervalorização das bases de cálculo a fim de gerar créditos fictos adicionais de IPI aos fabricantes, clientes da RECOFARMA, conforme debatido no presente caso;*

Aspecto crucial da acusação fiscal consiste no meio pelo qual a RECOFARMA envia “contribuições financeiras” para os fabricantes de bebidas.

Nos mencionados processos relativos ao IRPJ e contribuições, foi possível constatar, de forma mais aprofundada, que, num primeiro momento, a RECOFARMA contabiliza uma “receita adicional” pela venda do concentrado e, posteriormente, reconhece uma despesa em valor equivalente a título de “contribuição financeira para programas de marketing” e “incentivos de vendas” aos fabricantes.

Esse “vai e vem de valores”, em boa parte meramente contábil, permite que se alcance mais vantagens fiscais para a RECOFARMA e os fabricantes.

Impressiona o vulto das “contribuições financeiras” efetuadas pela RECOFARMA em favor dos fabricantes nos anos de 2014, 2015 e 2016: R\$ 1.481.427.071,55; R\$ 1.627.57.019,71 e R\$ 1.641.571.176,87, num total de R\$ 4.750.505.268,13, o que representa quase 30% do que foi cobrado pelos kits¹¹.

A autoridade fiscal estimou o quanto de crédito de IPI foi gerado artificialmente:

60) Hipoteticamente, tomando-se como base o caso de LEÃO no ano de 2015: se, ao invés de R\$ 50, os “kits de concentrados” fossem faturados por um valor 100% maior, a Recofarma cobrou R\$ 100 (R\$ 50 x 2). Se Recofarma restituiu 50% do que foi cobrado, ela devolveu R\$ 50 para LEÃO. E assim se chega ao “preço original” de R\$ 50 (R\$ 100 - R\$ 50). Portanto, no ano de 2015 o mecanismo objeto do presente tópico permitiu que os “concentrados” adquiridos por LEÃO fossem supervalorizados em 100%.

61) No caso da fiscalizada, os percentuais são menores, mas os valores são ainda mais significativos: pode-se estimar que, apenas em decorrência do “adicional” do preço oriundo dos incentivos pagos por Recofarma, foram gerados para a fiscalizada quase 200 milhões de reais em créditos fictos de IPI apenas nos anos de 2015 e 2016 (20% do total líquido recebido no período).

Não se trata, a toda evidência, de situação clássica em que dois contratantes se colocam em polos opostos e com interesses divergentes. Há, aqui, uma comunhão de interesses na manutenção dessa

prática, uma vez que, repita-se, TODOS GANHAM com majoração artificial da base de cálculo do crédito incentivado de IPI:

63) Como todos integrantes do “Sistema Coca-Cola” são tributados pelo lucro real, o “adicional” dos preços dos “kits de concentrados” (posteriormente restituído/creditado) não causou impactos nos tributos incidentes sobre o lucro, seja da Recofarma, seja dos fabricantes, haja vista receitas e despesas (e vice-versa) equivalerem-se.

64) O “adicional” dos preços também não repercutiu na contribuição para o PIS/PASEP e na COFINS recolhida pela Recofarma, pois a empresa adota classificação fiscal sujeita à alíquota zero das contribuições.

65) Enfim, o inflacionamento do preço dos “kits de concentrados” mediante remessas de “contribuições financeiras” trouxe enormes “vantagens” fiscais, sem resultar em quase nenhum ônus para as empresas (fl. 1.248).

A Fiscalização demonstrou que as infrações não seriam possíveis sem o conluio entre os envolvidos. Além disso, ficou claro que todos obtêm vantagens fiscais ao agirem dessa forma.

(...)

A movimentação contábil elucidada pela autoridade também corrobora a acusação de simulação, uma vez que as bases de cálculo do incentivo fiscal são infladas e um percentual significativo é posteriormente repassado à engarrafadora a título de incentivo de vendas.

Cumprir destacar a demonstração feita pela Fisco de que as empresas dissimulam o pagamento de royalties, incluindo essa rubrica nos preços praticados. Como bem apontou a autoridade fazendária, não é razoável crer na absoluta ausência de cobrança pelo uso de marcas da Coca-Cola, apesar dos “kits”.

A exploração e comercialização de produtos de marca internacional, no País, sem que nada seja cobrado pela utilização da marca, constitui raciocínio que “desvirtua os fatos, contraria o bom senso e a lógica do mercado” (Acórdão nº 1201-001.601), de modo que os contratos apresentados, ao que tudo indica, não refletem a essência dos negócios.

Observe-se que, nas razões recursais, a própria RECOFARMA admite, na tentativa de justificar os preços discrepantes dos custos de fabricação, que “o segredo industrial por trás do concentrado é justamente o que dá valor elevado ao produto vendido pela Recorrente, sendo uma concepção míope tratar um concentrado Coca-Cola como uma mercadoria genérica, essa sim valorada com base em custo de fabricação e margens mínimas de lucro” (fl. 3.085).

Tanto o Fisco como o particular concordam que os direitos intangíveis do Grupo COCA-COLA são determinantes para a valorização dos preços pagos pela SPAL. A divergência recai sobre as consequências tributárias, notadamente porque a RECOFARMA desobedece ao comando do art. 22, “c”, da Lei 4.506/1964, in verbis:

Art. 22. Serão classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (...) c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

É incontestável que a fabricante de bebidas remunera o segredo industrial das bebidas do portfólio da COCA-COLA. Apesar disso, a RECOFARMA dissimula essa receita, como se tudo decorresse de simples compra e venda de bem tangível.

O Fisco sustenta que parte das receitas da RECOFARMA, decorrentes do “Contrato de Fabricação”, é resultado da exploração de direitos como marcas comerciais e fórmulas de fabricação, na esteira do conceito de royalties estabelecido pelo art. 22 da Lei 4.506/1964.

Em verdade, sob o enfoque da Lei de Propriedade Industrial, a situação da SPAL em relação às marcas do portfólio da COCA-COLA mais se aproxima da licença de uso (art. 139 da Lei 9.279/1996), figura na qual fica resguardado ao licenciante o direito de exercer controle efetivo sobre as especificações, natureza e qualidade dos respectivos produtos ou serviços, característica presente no contrato em tela.”

Com relação à decadência, a PGFN assim se pronuncia:

Sustenta-se que estaria caracterizada a decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, em relação ao crédito tributário relativo ao período anterior a 29/01/2015.

Em primeiro lugar, há que se reconhecer que o caso dos autos envolve comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, como demonstrado pela Fiscalização, de modo que fica afastada a incidência do art. 150, §4º, do CTN, conforme ressalva expressa desse dispositivo legal.

Ainda que fosse possível superar o entendimento de que houve fraude, a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, para efeito de definição do termo inicial do prazo decadencial, depende da prova de antecipação de pagamento, o que, segundo a tese recursal, teria ocorrido de forma ficta.

O art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010, é claro ao estabelecer que se considera pagamento “a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher”. Portanto, somente os créditos admitidos para dedução dos débitos é que produzem os efeitos do pagamento de IPI.

A jurisprudência atual do CARF é no sentido de que, em sendo ilegítimos os créditos glosados e remanescendo saldos devedores quando do exame efetuado pela autoridade fiscal, aplica-se o art. 173, I, do CTN. Confirmam-se os seguintes julgados da CSRF:
(...)

Não é razoável supor que, para efeito de atrair o art. 150, §4º, do CTN, a admissibilidade do crédito deve ter como referencial o entendimento do contribuinte.

*A própria norma que equipara tal hipótese ao pagamento de IPI faz expressa ressalva de que apenas créditos admitidos devem ser considerados para tal finalidade. **A referência há de ser, por óbvio, a lei, e não a avaliação pessoal de cada contribuinte.** Do contrário, a norma não faria restrição aos créditos admitidos, mas se limitaria a prever a simples dedução de débitos por créditos.*

Segundo o voto condutor do acórdão proferido no REsp 973.773/SC (repetitivo), “o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre (...)” (destacou-se).

Não se pode considerar ocorrido o pagamento, se o crédito utilizado para realiza-lo não possui previsão legal. Trata-se, em verdade, de um claro inadimplemento.

As glosas realizadas demonstram que os créditos escriturados eram ilegítimos, motivo pelo qual sua utilização para efeito de compensação com débitos de IPI não pode ser caracterizada como pagamento. A propósito, os saldos de IPI ajustados após a reconstituição da escrita pela Fiscalização são negativos em todos os meses do período abrangido pela ação fiscal e não houve reconhecimento de créditos (fls. 1.147-1.148).

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.

I. Da análise das preliminares prejudiciais.

I.1. Decadência

Não tendo a Recorrente RECOFARMA arguido decadência, considero a matéria não impugnada, nos termos do artigo 17, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Apenas a Recorrente SPAL argui decadência dos créditos tributários lançados, referentes aos períodos anteriores a 29 de janeiro de 2015, pois fora notificada do auto de infração em 29 de janeiro de 2020, alegando que o confronto dos créditos e débitos na apuração não cumulativa do IPI, equivaleriam ao pagamento, atraindo a aplicação do § 4º, do artigo 150, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Os períodos de apuração autuados são de 01/2015 a 10/2016, desta forma, no período mais antigo, caso aplicássemos o dispositivo reproduzido acima, cujos fatos geradores tivessem ocorrido antes de 29 de janeiro de 2015, estariam decaídos, na data da notificação do auto de infração.

Ocorre, no entanto, que podemos verificar no Auto de Infração, folha 1143, que o saldo credor anterior ao período de apuração de 01/2015 era de R\$ 4.789.225,88 (quatro milhões, setecentos e oitenta e nove mil, duzentos e vinte e cinco reais e oitenta e oito centavos), e o saldo

credor do período anterior a 02/2015, foi de R\$ 1.791.359,34 (hum milhão, setecentos e noventa e um mil, trezentos e cinquenta e nove reais e trinta e quatro centavos), o que significa que não houve pagamentos no período indicado como decaído, segundo a argumentação da Recorrente.

A SPAL argumenta que o inciso III, do § único, do artigo 183, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010), equipararia o encontro de débitos e créditos, na apuração não cumulativa do IPI, ao pagamento.

“Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do [art. 268](#) e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa ([Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, caput e § 1º](#), [Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74](#), [Lei nº 10.637, de 2002, art. 49](#), [Lei nº 10.833, de 2003, art. 17](#), e [Lei nº 11.051, de 2004, art. 4º](#)).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.”

A admissão desta argumentação nos remeteria a uma contradição irreparável entre o CTN e o RIPI, o que não se pode tolerar. Esta contradição seria decorrente do fato de que o CTN não faz a equivalência entre o instituto do pagamento e a apuração não cumulativa de tributos federais que resultem em saldos credores.

A PGFN, em suas contrarrazões, argumenta que somente ocorre a equivalência prevista no artigo 183, do RIPI/2010, quando os créditos são admissíveis. No caso concreto, é justamente a admissibilidade do crédito pleiteado pela Recorrente que está em discussão.

Eu entendo que a posição da PGFN resolve bem a aparente contradição, pois não seria possível que o Decreto do RIPI ampliasse o dispositivo previsto em Lei Complementar, inaugurando uma exceção não prevista na Lei. No caso, a apuração não cumulativa revela se há ou não tributo a ser pago, e não havendo pagamento, no lançamento por homologação, há de se aplicar o artigo 173, do CTN, e não o artigo 150.

Sem razão à Recorrente.

I.2. Cerceamento do Direito de Defesa – Nulidade

A RECOFARMA argui em seu Recurso Voluntário que a Decisão de Primeira Instância seria nula, em razão de não ter enfrentado todos os argumentos apresentados em sua Impugnação dando como exemplos concretos os seguintes pontos:

- i) Impossibilidade de revogação de isenção onerosa pela via transversal do lançamento;

- ii) Necessária análise da destinação do produto ao mercado para a sua classificação fiscal;
- iii) Irrelevância dos trabalhos do Conselho de Cooperação Aduaneira;
- iv) Legalidade do Método de precificação adotado pela Impugnante;
- v) Inexistência de dois regimes distintos para o cálculo dos créditos de IPI.

A arguição de omissão de forma vaga, a respeito de vários outros pontos da Impugnação da RECOFARMA carecem de objetividade para serem apreciadas, de forma que me debruçarei apenas nas expressamente indicadas, ademais, a falta de impugnação expressa sobre o ponto não apreciado pelo Julgador de Primeira Instância é considerado matéria não impugnada (art. 17, Decreto nº 70.235/1972).

Inicialmente, cabe lembrar que o julgador não é obrigado a enfrentar todos os pontos da argumentação presente na Impugnação ou Recurso Voluntário, desde que manifeste suas razões de decidir sobre cada ponto suscitado.

O Auto de Infração, que dá origem ao presente contencioso, está fundamentado em três Relatórios de Ação Fiscal distintos, os quais cada um deles analisa pontos específicos, nos seguintes termos:

- A) Relatório sobre os créditos presumidos referentes aos incentivos tributários da Amazônia Ocidental.
- B) Relatório sobre a discordância a respeito da Classificação Fiscal dos produtos e
- C) Relatório sobre a base de cálculo dos créditos incentivados.

A primeira indicação de falta de apreciação de argumentos da DRJ, refere-se ao tema do Relatório 1, ou seja, sobre a correta elegibilidade das operações contestadas ao benefício tributário em questão.

Neste ponto, o Acórdão de Primeira Instância assim se manifesta no voto do relator:

30. O regime fiscal mais vantajoso previsto no art. 40 do ADCT encontra-se regulado na legislação própria da área, a qual impõe as regras e vedações para usufruto do mesmo, conforme acima citado. Qualquer modificação que amplie tais direitos somente poderá ocorrer com a alteração dessa legislação ou decisão judicial que reconheça sua inconstitucionalidade, estando a autoridade administrativa limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária e impedida de ultrapassar tais restrições. Tal matéria, inclusive, já é objeto de súmula do CARF e encontra-se inserida no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF):

(...)

36. Analisando os autos, o que se observa é que os ditos “insumos regionais” são utilizados como matérias-primas de produtos industrializados por outras empresas. Posteriormente, tais produtos industrializados é que serão as matérias-primas utilizadas na fabricação dos produtos vendidos para a Impugnante.

37. Matéria-prima agrícola é produto obtido da atividade econômica agrícola, ou seja, da agricultura. Matéria-prima extrativa vegetal é produto obtido da atividade econômica extrativa (ou extrativista), no caso, obtido especificamente do reino vegetal (as outras atividades extrativas podem ser de animais ou minerais). A utilização do termo “matérias-primas” significa que o texto legal está se referindo àqueles bens que se incorporam no processo de transformação de que resulta a mercadoria industrializada, eis que a lei não deve conter palavras inúteis.

38. O açúcar cristal e as demais matérias-primas (corante caramelo e álcool) utilizadas pela Recofarma em seu processo produtivo, já são produtos resultantes de processo industrial, são matérias-primas industrializadas e não se constituem em “matérias-primas agrícolas de produção regional” a que a legislação faz menção específica. Da mesma forma o ácido cítrico, que além de não ser uma matéria-prima agrícola, não é bem de produção regional, pois é fabricado e fornecido por uma empresa localizada no Estado de São Paulo.

39. Dessa forma, não há que se falar em possibilidade de aproveitamento de créditos previstos no § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

A motivação para a decisão sobre o ponto suscitado na Impugnação está claramente exposta no trecho do voto vencedor acima. Quanto ao lançamento tributário, que glosa créditos incentivados, este não possui o condão de revogação transversa de isenção, mas sim de pura constatação factual por dever de ofício da Autoridade Tributária em verificar a elegibilidade das operações comerciais incentivadas, em relação aos requisitos exigidos na legislação para a fruição dos benefícios tributários em questão.

Nesta toada, a alegação de formalidade pela Recorrente, que parece pretender que a SUFRAMA iria fiscalizar a correta aplicação de incentivos tributários, não afasta o fato de que a Autoridade Julgadora de Primeira Instância claramente concorda com a Autoridade Tributária de que os produtos comercializados, e que deram origem aos créditos pleiteados, não eram elegíveis para o benefício tributário pleiteado.

Assim, a falta de menção à alegação de que o lançamento constituir-se-ia em revogação transversa do incentivo, matéria reservada à Lei, torna-se irrelevante para as razões de decidir presentes no Acórdão de Primeira Instância.

Sem razão à Recorrente.

Com relação à necessária análise da destinação final do produto para fins de sua classificação, assim manifestou-se o Julgador de Primeira Instância:

50. Incontroverso que os produtos reunidos pela autuada sob o apelido de “kit” experimentam a sobredita preparação tão somente por ocasião da elaboração das bebidas em apreço, quando já deixaram a esfera da contribuinte. Permanecem, até então, ocupando, cada qual dos itens mencionados, sua individual embalagem, ao arremio de qualquer espécie de mistura e ainda distantes, portanto, da condição de pronto para uso.

51. E não se mostra relevante, para efeito da classificação fiscal buscada pelas autoridades fazendárias, naturalmente, eventual alteração de sabor e perda de propriedades essenciais caso a mistura se desse de forma antecipada, ou seja, nas dependências do estabelecimento industrial da contribuinte ou ainda questões de ordem logística.

52. Note-se que a contribuinte, em regra, pode comercializar seus produtos da forma que considerar mais conveniente e conferir a eles os nomes que reputar mais adequados. Não pode, contudo, querer que a legislação se curve às suas conveniências.

53. A Regra 2.a) e a Regra 3.b), acima reproduzidas, que mais se aproximam do intento de conferir única classificação fiscal à reunião levada a efeito pela fiscalizada, igualmente, acrescente-se, não socorrem à impugnante.

54. A título de artigo incompleto ou inacabado, ressalte-se, entende-se aquele produto alvo de interrupção do processo produtivo em dado ponto do referido processo. Os artigos, em consequência, consoante expresso por meio da Regra 2.a), apresentam, no estado em que se encontram, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Tal regra abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

Vemos que na motivação do voto, no Acórdão da DRJ, o relator explica detalhadamente, utilizando as Normas de Interpretação do Sistema Harmonizado, a sua posição em relação ao caso concreto, e ainda que não tenha expressamente se referido à necessidade de se considerar a destinação final do produto, expõe corretamente a regra de interpretação cabível ao produto incompleto ou inacabado.

Sem razão à Recorrente.

Com relação à questão de relevância ou não do Parecer do Conselho de Cooperação Aduaneira, as conclusões deste Conselho são utilizadas no Auto de Infração e no Acórdão de Primeira Instância como jurisprudência administrativa, e não como ato de cumprimento obrigatório pela Autoridade Tributária, tendo a motivação para decidir da Autoridade Julgadora de Primeira Instância sido baseada exclusivamente pela seu entendimento da correta aplicação das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado, conforme podemos verificar no trecho já acima reproduzido.

Sem razão à Recorrente.

Com relação à alegação de legalidade do método de formação de preços da Recorrente, assim manifestou-se a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

Sobrevalorização dos insumos

78. A Impugnante contesta a afirmação de que a base de cálculo dos créditos teria sido sobrevalorizada com a inclusão das despesas de marketing e royalties, negando existência de conluio entre a Spal e a Recofarma e defendendo o método de precificação desta última.

79. Primeiramente, deve ser lembrado que a sobrevalorização dos produtos produzidos pela Recofarma, narrada no Relatório 3, constitui uma feição de indícios robustos tendentes à caracterização de circunstâncias qualificativas como a fraude e o conluio (sem a necessidade da quantificação plena e total da diferença referente à sobrevalorização), indispensável para a duplicação da penalidade pecuniária cominada na legislação tributária e responsabilização.

80. É oportuno salientar que despesas de propaganda e publicidade não constituem bens ou serviços diretamente aplicados na produção de bens destinados à venda, e, portanto, não constituem insumos nos termos da legislação do imposto, não podendo compor a base de cálculo dos créditos.

81. Os fatos relatados pelo Fisco não deixam dúvidas da existência de práticas evasivas da fiscalizada e de sua fornecedora, pois demonstram, de forma cabal, o evidente intuito de dolo na infração à legislação tributária, para a obtenção de benefícios indevidos por meio da evasão fiscal. A pequena participação do custo de fabricação dos kits e a proporção entre os custos, as despesas e o resultado obtido por Recofarma nas vendas para os fabricantes de bebidas do Sistema Coca-Cola, deixam claras tais práticas.

82. Como a concentração dos gastos com marketing, comercialização e despesas com ativo imobilizado ficam a cargo da Recofarma, restou claro que referido grupo aproveitou a isenção de IPI na saída dos produtos da fornecedora para repassar seus custos com marketing das bebidas, gastos de comercialização e até os royalties para o preço e ter com isso parte desse valor de volta via ressarcimento, que se refletiria em verdadeira injeção de receita, propiciada pela isenção dos produtos da fornecedora.

Entendo que a mera ausência de uma citação expressa da Autoridade Julgadora de Primeira Instância, não impede o entendimento de que a mesma considerou que a forma de estabelecimento de preços da Recorrente possui indícios de fraude e conluio, conforme claramente dito no item 79, acima reproduzido.

A falta de concordância da Recorrente sobre a decisão não implica em nulidade desta.

Sem razão à Recorrente.

Com relação à alegação de inexistência de dois regimes de apuração de créditos do IPI, a razão de decidir da Autoridade Julgadora de Primeira Instância está completamente baseada no fato de que considerou-se incabível o acréscimo ao preço de venda dos insumos de parcelas referentes ao valor do produto final, que seria industrializado pela adquirente destes insumos, restando claramente demonstrada as motivações para a decisão presente no Acórdão.

Por tudo o exposto, considero que não houve preterição do direito de defesa e, conseqüentemente, não se consubstanciou a hipótese de nulidade da Decisão de Primeira Instância em razão da ausência de considerações expressas sobre determinados itens da Impugnação da Recorrente, tendo em vista que todos os pontos suscitados foram analisados e fizeram parte das motivações de decidir presentes no Acórdão de Primeira Instância.

Desta forma, afasto a arguição de nulidade do Acórdão de Primeira Instância.

II. Do Mérito

No Mérito há três circunstâncias independentes que precisam ser analisadas separadamente. A Primeira, o direito à isenção e o seu alcance em relação aos requisitos contidos nos Decretos Lei nº 288/1966 e 1.435/1975; a segunda em relação à alíquota aplicada no cálculo dos créditos de IPI sobre produtos isentos, e a terceira sobre a base de cálculos destes mesmos créditos.

II.1. Descumprimento dos requisitos para a isenção.

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 fornecedora dos bens adquiridos está localizada no município de Manaus/AM, conforme podemos confirmar na própria impugnação da RECOFARMA ao Auto de Infração à folha 1.645, e a adquirente, está localizada no município de Porto Real/RJ, conforme folha 1.334.

Pois então, trata-se da aquisição de matéria prima, para a fabricação de refrigerantes, de empresa localizada dentro da área de isenção da ZFM e 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 288/1966, mas apenas teriam direito ao crédito do IPI, caso cumprissem os requisitos do caput, do artigo 6º, do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

Esta é justamente a conclusão do Relatório 1, do Auto de Infração, onde a Autoridade Tributária afasta a elegibilidade das matérias primas transacionadas, por se tratarem, na verdade, de produtos intermediários em alguns casos, e em outros, por não serem originados da indústria extrativa vegetal da região, numa clara menção à isenção da Amazônia Ocidental.

No entanto, no caso concreto, há de se cumprir decisão judicial transitada em julgado nos termos do Mandado de Segurança nº 91-0047783, em favor das Recorrentes, onde se estende a utilização de créditos de IPI, decorrentes da aquisição de mercadorias isentas, às operações comerciais com fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus, sem qualquer restrição à sua natureza vegetal ou condição de matéria prima, o que vale dizer que a Autoridade Judicial ampliou o benefício do artigo 6º, do Decreto Lei nº 288/1966, acrescentando o direito ao crédito de IPI, previsto no § 1º, do artigo 6º, do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

Além disto, o Tema 322, do STF, determina que o crédito devido é aquele determinado à alíquota aplicável ao produto, e que seria devido caso não houvesse a isenção nas mercadorias destinadas à ZFM.

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

Há Repercussão?

Sim

Relator(a):

MIN. ROSA WEBER

Leading Case:

RE592891

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.”

Desta forma, toda a discussão referente ao Relatório 1, do Auto de Infração é indevida e tenho de dar razão às Recorrentes.

II.2. Da Classificação Fiscal – alíquota aplicável

Há uma recorrente controvérsia a respeito de discussões sobre competências para se estabelecer a classificação fiscal de mercadorias, entre a Autoridade Tributária e diversos órgãos técnicos, peritos e órgãos de desenvolvimento regionais, nesta mesma toada as Recorrentes arguem à SUFRAMA a palavra final sobre a classificação fiscal de produtos que sejam resultado dos processos produtivos incentivados. Esta pretensão precisa ser analisada a fundo de forma a evitar conflitos de competência entre os diversos envolvidos.

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é uma tabela de alíquotas de tributos incidentes no comércio exterior e de indexação de tratamentos administrativos cabíveis aos produtos transacionados, e que possui ainda inúmeras aplicações no campo tributário, especialmente no que diz respeito ao estabelecimento de benefícios tributários no mercado interno, em relação ao IPI, PIS/COFINS, ICMS, benefícios regionais e outras diversas utilizações.

Por ser um instrumento muito completo, e com regras bem definidas de orientação para a correta classificação dos produtos negociados, tornou-se um instrumento muito utilizado em diversas outras aplicações.

A NCM é baseada num Acordo Internacional, do qual o Brasil é signatário, denominado Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (ou simplesmente, Sistema Harmonizado - SH), celebrado em Bruxelas, em 14 de junho de 1983. Esta Convenção foi discutida e patrocinada pelo então

Conselho de Cooperação Aduaneira, agora Organização Mundial das Aduanas (OMA), no contexto do princípio básico de regulação do comércio internacional de eliminação geral das restrições quantitativas, inaugurado pelo Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, o GATT/1947.

Este princípio, basicamente, determina que: a forma mais transparente de controle e atuação dos governos no comércio exterior seria através da cobrança exclusiva de “direitos alfandegários”, conforme podemos constatar pela leitura do § 1º, do artigo XI, do GATT.

“Nenhuma Parte Contratante instituirá ou manterá, para a importação de um produto originário do território de outra Parte Contratante, ou para a exportação ou venda para exportação de um produto destinado ao território de outra Parte Contratante, proibições ou restrições a não ser direitos alfandegários, impostos ou outras taxas, quer a sua aplicação seja feita por meio de contingentes, de licenças de importação ou exportação, quer por outro qualquer processo.”

Assim, o SH é o resultado final de um grande esforço para o estabelecimento de um critério comum e estável de acompanhamento das medidas restritivas ao Comércio Exterior, baseado exclusivamente na aplicação de tarifas aduaneiras, através de um instrumento comparativo das medidas tributárias e administrativas dos diversos países sobre os mesmos produtos, e que ainda permite a elaboração de precisas estatísticas do próprio comércio.

O SH foi internalizado na legislação brasileira pelo Decreto nº 97.409, de 22 de dezembro de 1988.

Tendo em vista que o SH foi desenhado para um determinado fim específico, e que sua amplitude e utilidade aproveitam muitas outras aplicações de natureza diversa de seu projeto de origem, a sua utilização nestas outras aplicações precisa ser conduzida com o reconhecimento das restrições advindas da ampliação do escopo de aplicação do SH, às vezes até mesmo resultando em interpretação indevida.

O SH não tem a pretensão de atribuir natureza jurídica aos bens, e nem de estabelecer uma classificação técnica de mesma natureza daquelas determinadas pelas áreas de conhecimento humano que regulam as diversas atividades comerciais relacionadas.

Explico. No SH não se deve esperar uma total identidade entre as normas interpretativas do sistema e os conceitos da química, biologia, física, eletrônica e demais ramos de engenharia, ou de biotecnologia. As informações, provenientes destas diversas áreas, muitas vezes através de perícias técnicas no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, são a base para a aplicação das Normas Interpretativas do SH, mas não as substituem. Justamente porque a pretensão do SH é estabelecer uma norma de comparabilidade de tratamentos tributários, e não de classificação química, ou de biotecnologia de uma determinada mercadoria.

Assim, não é de se estranhar que a merceologia, ciência específica aplicada no caso, possa estabelecer uma classificação fiscal que gere controvérsia entre especialistas de áreas específicas, em razão de suas normas interpretativas serem um conjunto fechado e de aplicação obrigatória, já as considerações acadêmicas das diversas áreas de conhecimento utilizarão

métodos e critérios de classificação diferentes daquelas das Normas Interpretativas do SH e prestam-se a outros propósitos.

Tanto é assim, que o § 1º, do artigo 30, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o PAF, exclui a classificação fiscal de produtos do escopo dos aspectos técnicos sujeitos a competência dos órgãos citados no seu caput, conforme podemos ler a seguir:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e trasladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos: [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação; [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo. [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#)

A competência da SUFRAMA seria aprovar o processo produtivo e controlá-lo, o que de nenhuma forma pode ser confundido com a competência para a concessão e análise de isenções tributárias, para as quais o seu papel é o de estabelecer os requisitos necessários à elegibilidade ao benefício.

Tenho de reproduzir parte das contrarrazões apresentadas pela PGFN na folha 3580:

“A CSRF já definiu que há plena compatibilidade entre as atribuições administrativas da Receita Federal e da SUFRAMA, de maneira que a autarquia não concorre com a competência fiscal exclusiva do órgão fazendário (Acórdão nº 9303-003.808, prolatado na sessão de 26/04/2017). Confira-se:

IPI. BENEFÍCIOS FISCAIS. CONDIÇÕES. ADIMPLENTO. VERIFICAÇÃO. COMPETÊNCIA. Enquanto compete originariamente à SUFRAMA fixar as condições e os requisitos a serem atendidos pelos estabelecimentos que se dediquem à comercialização, na ZFM, de mercadorias beneficiadas pelos incentivos previstos no Decreto-lei nº 288, de 1967, compete à RFB a fiscalização do adimplemento das condições legais para a fruição do creditamento ficto na entrada dos insumos produzidos naquele regime, autorizado pelo art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1976. (d. n.)

E mais recente, confira-se o Acórdão nº 9303-006.987, da sessão de 14/06/2018:

Não há que se falar em conflito de competências entre a SUFRAMA e a Receita Federal. A autarquia aprova os projetos dos fabricantes de concentrados para refrigerantes localizados na Amazônia Ocidental, cabendo ao Fisco analisar a legitimidade da utilização do benefício, verificando se foi atendida a exigência de emprego de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. As competências são exercidas concorrentemente, observando-se inclusive que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art. 37, XVIII, da Constituição Federal).

Para evitar redundância na transcrição de precedentes, a União Federal informa que há outros inúmeros julgados que cancelam a glosa de IPI realizada pelos auditores fiscais quando a “engarrafadora” autuada lança mão da tese da competência da SUFRAMA (exclusiva, “inerente”,

“insita” ou concorrente, em relação à RFB) para conceder benefícios, todos na mesma direção do julgado da CSRF acima transcrito.”

Ademais, ainda há a questão da precedência constitucional da Autoridade Tributária sobre os demais órgãos administrativos, postulada no inciso XVIII, do artigo 37, da Constituição Federal de 1988.

“ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\)](#) Constituição Federal 1988

(...)

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

(...)”

Temos também as competências específicas da RFB sobre a classificação fiscal de mercadorias determinada pelo Decreto nº 11.344, de 1º de janeiro de 2023, e a alínea a, do inciso III, do artigo 54, do Decreto nº 70.235/1972, no que diz respeito aos processos de consulta, conforme transcrevo a seguir:

“Art. 28. À Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil compete:

(...)

XVIII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar o controle do valor aduaneiro e de preços de transferência de mercadorias importadas ou exportadas, ressalvadas as competências do Comitê Brasileiro de Nomenclatura;

XIX - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e econômica e origem de mercadorias, inclusive para representar o País em reuniões internacionais sobre a matéria;

(...)” Decreto nº 11.344, de 1º de janeiro de 2023.

(Mesmo texto do artigo 15, incisos XVIII e XIX, do Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011.vigente à época.)

Art. 54. O julgamento compete: [\(Vide Lei nº 9.430, de 1996\)](#)

(...)

III - Em instância única, ao Coordenador do Sistema de Tributação, quanto às consultas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e formuladas:

a) sobre classificação fiscal de mercadorias;

(...) Decreto nº 70.235/1972.

Desta forma, entendo que a competência para determinar se um produto está ou não corretamente classificado, segundo as normas interpretativas do Sistema Harmonizado, de acordo com a sua utilização na Nomenclatura Comum do Mercosul, é da Autoridade Tributária, cabendo à SUFRAMA a indicação de produtos e processos produtivos que possam vir a ser objeto de incentivos regionais, conforme a sua classificação fiscal.

Assim temos duas coisas muito distintas, sendo a primeira a definição dos produtos ou processos produtivos a serem incentivados pela ação da SUFRAMA, com a definição de sua

NCM, e a segunda, completamente diversa, é a aferição da elegibilidade de um bem específico ao regime incentivado e a determinação da alíquota de tributos aplicável ao caso concreto, este último de competência exclusiva da Autoridade Tributária.

Vamos então à questão referente à classificação fiscal propriamente dita.

É notório que o “kit” de que trata este processo, necessário à produção de refrigerantes, envolve uma das marcas submetidas a um dos maiores segredos industriais existentes em nível mundial, a fórmula da Coca Cola. Pela descrição dos fatos vemos que outros refrigerantes da mesma marca também fazem parte do contencioso, de acordo com os laudos acostados aos autos.

Conforme consta dos autos, o kit é negociado e entregue pela RECOFARMA à SPAL, na forma de componentes separados, acondicionados de forma individualizada, e cuja mistura, segundo um processo industrial específico, a cargo da SPAL, resulta nos conhecidos refrigerantes da marca Coca Cola negociados por uma das Recorrentes, como sua principal atividade negocial.

Os elementos separados do kit, ou o seu conjunto antes do processo industrial executado pela SPAL, 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 são explicados pelas Recorrentes em seus Recursos, e 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 no artigo 237, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), com o seguinte texto:

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

Sendo o inciso III, do artigo 95, deste mesmo RIPI/2010, com o seguinte texto:

*Art. 95. São isentos do imposto:
(...)*

III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI ([Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º](#), e [Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 34](#)).
(...)

Como já discutido no item II.1 deste voto, as Recorrentes possuem decisão judicial transitada em julgado dando-lhes o direito a apropriar-se dos créditos do IPI, decorrentes de aquisições de produtos da ZFM.

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 Autoridade Tributária entende que a classificação fiscal não pode ser a pretendida pela Recorrente, assim também entendeu a PGFN em suas contrarrazões.

Pela análise do documento “Análise Efetuada pelo Fisco da Classificação Fiscal das Mercadorias Objeto do Exame Laboratorial”, folhas de 897 a 920, encontramos as seguintes descrições dos diversos kits que são objeto do litígio.

“Classificação do “Concentrado Coca-Cola Zero”

Aplicação, uso ou emprego: Produção de refrigerante sabor Coca-Cola Zero.

Descrição: O kit “Concentrado Coca-Cola Zero” é constituído de 6 “partes” descritas a seguir nos termos dos Laudos de Análise efetuados pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer:

- parte 1 - Laudo de Análise nº 1266/2013-3.0: “Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Cafeína, Ácido Fosfórico, alfa-Terpineno, Limoneno e beta-Terpineno”;

- *parte 2A - Laudo de Análise nº 1266/2013-4.0: "Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Pineno, Limoneno e Terpineno";*
- *parte 2B - Laudo de Análise nº 1266/2013-5.0: "Trata-se de Preparação à base de Propileno Glicol, Pineno, Mentadieno e Terpineno, uma Preparação à base de Mistura de Substâncias Odoríferas do tipo utilizada para indústria de bebidas. A mercadoria apresenta-se na forma líquida";*
- *parte 1B - Laudo de Análise nº 1266/2013-6.0: "Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Benzoato de Sódio, Sal Sódico do Ácido Benzóico, Sal de Ácido Monocarboxílico Aromático, Sal de Ácido Monocarboxílico Cíclico. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de pó";*
- *parte 1C - Laudo de Análise nº 1266/2013-7.0: "Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Citrato de Sódio, Sal Sódico do Ácido Cítrico, Sal de Ácido Carboxílico de Função Álcool mas sem Outra Função Oxigenada, Sal de Ácido Carboxílico que contenha Função Oxigenada Suplementar. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de cristais";*
- *parte 3 - Laudo de Análise nº 1266/2013-8.0: "Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Preparação à base de Acessulfame de Potássio, Aspartame e Benzoato de Sódio, na forma sólida". (folha 898)*

"Aplicação, uso ou emprego: Preparação de refrigerante sabor Sprite.

Descrição: O kit "Concentrado Sprite" é constituído de 4 "partes" descritas a seguir nos termos dos Laudos de Análise efetuados pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer:

- *parte 2 - Laudo de Análise nº 1266/2013-9.0: "Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Preparação à base de Álcool Etílico, Mentatrieno, Pineno, Limoneno e Mentadieno, uma Preparação à base de Mistura de Substâncias Odoríferas do tipo utilizada para indústria de bebidas. A mercadoria apresenta-se na forma líquida."*
- *parte 1 - Laudo de Análise nº 1266/2013-10.0: "Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Ácido Cítrico, um Ácido Carboxílico de Função Álcool mas sem Outra Função Oxigenada, Sal de Ácido Carboxílico contendo Funções Oxigenadas Suplementares. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de cristais (sólida)";*
- *parte 1A - Laudo de Análise nº 1266/2013-11.0: "Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Benzoato de Sódio, Sal Sódico do Ácido Benzóico, Sal de Ácido Monocarboxílico Aromático, Sal de Ácido Monocarboxílico Cíclico. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de pó."*
- *parte 1G - Laudo de Análise nº 1266/2013-12.0: "Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Sorbato de Potássio, Sal do Ácido Sórbico, Sal de Outro Ácido Monocarboxílico Acíclico Não saturado. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de grânulos." (folhas 905 e 906)*

Classificação do "Concentrado Sprite Zero"

Aplicação, uso ou emprego: Preparação de refrigerante sabor Sprite Zero.

Descrição: O kit “Concentrado Sprite Zero” é constituído de 4 “partes” descritas a seguir nos termos dos Laudos de Análise efetuados pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer:

- parte 2 - Laudo de Análise nº 1266/2013-13.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Preparação à base de Álcool, Sorbato de Potássio, Pineno, Mentadieno e Cimeno, substâncias utilizadas como aromatizantes. A mercadoria apresenta-se na forma líquida.”
- parte 1 - Laudo de Análise nº 1266/2013-14.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Ácido Cítrico, um Ácido Carboxílico de Função Álcool mas sem Outra Função Oxigenada, um Ácido Carboxílico contendo Funções Oxigenadas Suplementares. Trata-se de Ácido Cítrico na forma de cristais (sólida).”
- parte 1B - Laudo de Análise nº 1266/2013-15.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Preparação à base de Benzoato de Sódio e Sorbato de Sódio. Qualquer Outra Preparação para ser utilizada na Indústria Alimentícia. A mercadoria apresenta-se na forma sólida.”
- parte 3 - Laudo de Análise nº 1266/2013-16.0: “Trata-se de Preparação à base de Ciclamato de Sódio, Sacarina Sódica e Benzoato de Sódio. A mercadoria apresenta-se na forma sólida.”(folha 911)

Classificação do “Concentrado Coca-Cola”

Aplicação, uso ou emprego: Preparação de refrigerante sabor Coca-Cola.

Descrição: O kit “Concentrado Coca-Cola” é constituído de 2 “partes” descritas a seguir nos termos dos Laudos de Análise efetuados pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer:

- parte 1 - Laudo de Análise nº 1266/2013-1.0: “Trata-se de uma Preparação na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Cafeína, Caramelo, Ácido Fosfórico, Cimeno, Pineno e Limoneno”;
- parte 2 - Laudo de Análise nº 1266/2013-2.0: “Trata-se de uma Preparação na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Ácido Cítrico, Pineno, Limoneno, Terpineno e Terpinoleno”.(folha 917)

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 utilizado na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*“1.- O presente Capítulo não compreende:
(...)”*

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

Vemos também que as NESH citam explicitamente apenas os elementos aromatizantes, que podem estar contidos já nesta preparação, no seu todo necessário ao produto final, ou parcialmente, remetendo os compostos que são de função primária a aromatização em posição diversa, como será explicado abaixo.

Desta forma, os componentes dos kits, os quais variam conforme já indicado acima, 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 pelas Recorrentes, o conjunto não pode ser assim classificado.

Quanto à classificação fiscal proposta pela Autoridade Tributária, que seria a de subitem 3302.10.00, a qual tem o seguinte texto.

3302.10.00 Misturas de substâncias odoríferas e misturas (incluindo as soluções alcoólicas) à base de uma ou mais destas substâncias, dos tipos utilizados como matérias básicas para a indústria; outras preparações à base de substâncias odoríferas, dos tipos utilizados para a fabricação de bebidas, dos tipos utilizados para as indústrias alimentares ou de bebidas.

Vejamos o que as notas da NESH dizem a respeito desta posição específica.

Desde que possuam a característica de matérias de base para a indústria de perfumes, para a fabricação de alimentos (pastelaria, confeitaria, aromatização de bebidas, por exemplo) ou para outras indústrias, tais como a de sabões, esta posição compreende:

1) As misturas de óleos essenciais entre si.

2) As misturas de resínoides entre si.

3) As misturas de oleorresinas de extração entre si.

4) As misturas de substâncias aromáticas artificiais entre si.

5) As misturas de duas ou mais substâncias odoríferas (óleos essenciais, resínoides, oleorresinas de extração ou substâncias odoríferas artificiais).

6) As misturas de uma ou várias substâncias odoríferas (óleos essenciais, resínoides, oleorresinas de extração ou substâncias odoríferas artificiais) combinadas com diluentes ou que contenham suportes tais como óleo vegetal, dextrose ou amido.

7) As misturas, mesmo combinadas com um diluente ou com um suporte ou que contenham álcool, de produtos de outros Capítulos (especiarias, por exemplo) com uma ou várias substâncias odoríferas (óleos essenciais, resínoides, oleorresinas de extração ou substâncias aromáticas artificiais), **desde que** estas substâncias constituam o ou os elementos de base destas misturas.

Os produtos obtidos por extração de um ou de vários ingredientes dos óleos essenciais, dos resínoides ou das oleorresinas de extração, de maneira a que a composição do produto assim resultante difira sensivelmente da do produto original, consideram-se igualmente misturas da presente posição. Trata-se, por exemplo, do óleo de mentona (obtido a partir do óleo de menta, cujo congelamento, seguida de um tratamento com ácido bórico, permite extrair a maior parte do mentol e que contém, especialmente, 63% de mentona e 16% de mentol), do óleo de cânfora branco (obtido a partir do óleo de cânfora, cujo congelamento e destilação permitem extrair a cânfora e o safrol e que contém 30 a 40% de cineol e também dipenteno, pineno, canfeno, etc.) e do geraniol (obtido por destilação fracionada do óleo de citronela, que contenham 50 a 77% de geraniol bem como uma quantidade variável de citronelol e denerol).

(...)

A presente posição compreende também as outras preparações à base de substâncias odoríferas, do tipo utilizado para a fabricação de bebidas. Estas preparações podem ou não ser alcoólicas e podem ser utilizadas para a produção de bebidas alcoólicas ou não-alcoólicas. Devem ser à base de uma ou mais substâncias odoríferas, de acordo com a Nota 2 deste Capítulo, as quais servem principalmente para dar uma fragrância e, secundariamente, um sabor às bebidas. Tais preparações contêm uma quantidade relativamente pequena de substâncias odoríferas que caracterizam uma determinada bebida; podem também conter sucos, matérias corantes, acidulantes, edulcorantes, etc., desde que conservem o seu caráter essencial de substâncias odoríferas. Apresentadas desta forma, estas preparações não são destinadas ao consumo como bebidas e, portanto, podem ser distinguidas das bebidas do Capítulo 22.

Excluem-se da presente posição as preparações compostas alcoólicas ou não, do tipo utilizado para a fabricação de bebidas, à base de substâncias diferentes das substâncias odoríferas referidas na Nota 2 do presente Capítulo (**posição 21.06**, a menos que elas se classifiquem em uma outra posição mais específica da Nomenclatura).

A Nota 2, do Capítulo 33, está assim redigida.

“2.- Na aceção da posição 33.02, a expressão “substâncias odoríferas” abrange unicamente as substâncias da posição 33.01, os ingredientes odoríferos extraídos dessas substâncias e os produtos aromáticos obtidos por síntese.”

Desta forma, o conceito de substâncias odoríferas e suas misturas, de forma a permitir sua classificação neste subitem, exige que a origem destas substâncias sejam os produtos classificáveis na suposição de segundo nível 3301. Os produtos desta subposição são óleos essenciais de diversos tipos de vegetais incluindo flores, árvores, frutos cítricos e outros, mesmo que não decorram diretamente destes, mas que possam ser reproduzidos sinteticamente.

Outro ponto a destacar é que a função principal destas substâncias odoríferas na preparação de bebidas deve ser a aromatização, sendo secundário qualquer resultado no sabor do produto final.

Vejamos então os referidos kits pelas suas descrições resumidas, já transcritas acima.

- a) Preparações utilizadas na fabricação de bebidas:
 - a.1) Coca Cola Zero - Parte 1 e Parte 2A.
 - a.2) Sprite – não há.
 - a.3) Sprite Zero - Parte 3.
 - a.4) Coca Cola – Parte 1 e Parte 2.
- b) Preparações de misturas de substâncias odoríferas, utilizadas na indústria de bebidas.
 - b.1) Coca Cola Zero – Parte 2B.
 - b.2) Sprite – Parte 2.
 - b.3) Sprite Zero – Parte 2.
 - b.4) Coca Cola – não há.
- c) Não se trata de Preparações do tipo utilizadas na indústria de bebidas.
 - c.1) Coca Cola Zero – Parte 1B, Parte 1C e Parte 3.
 - c.2) Sprite – Parte 1, Parte 1A, Parte 1G e Parte 2.
 - c.3) Sprite Zero – Parte 1, Parte 1B e Parte 3.
 - c.4) Coca Cola – não há.

Do mesmo documento tiramos os seguintes dados de diluição:

Concentrado de Coca Cola Zero – **42,01 vezes** (1.218,76/29,01)

Concentrado de Sprite – **99,92 vezes** (2.965,52/29,68)

Concentrado de Sprite Zero – **56,16 vezes** (1.600/28,49)

Concentrado de Coca Cola – **54,54 vezes** (1.500/27,5)

Faço um pequeno esclarecimento a respeito dos resultados de diluição apresentados no referido documento. Todos possuem indicação do volume de concentrado obtido

com a utilização dos kits, e também o volume de refrigerante obtido pela diluição destes concentrados resultado do processamento dos kits vendidos pela RECOFARMA.

Assim, vemos que em todos os casos, as “preparações” possuem uma possibilidade de diluição superior a 10 vezes.

Diante de todo o exposto, entendo que:

I) As partes que são apontadas no documento “Análise Efetuada pelo Fisco da Classificação Fiscal das Mercadorias Objeto do Exame Laboratorial”, como sendo preparações, quer estas sejam classificadas neste documento e nos laudos de referência como sendo utilizadas ou não na preparação de bebidas, **classificam-se no subitem 2106.90.10**, com base nas notas A, B, 7 e 12 da NESH, referentes ao item 2106.90, em combinação com a nota 1.b, do Capítulo 38, por serem misturas utilizadas na alimentação humana e, no caso concreto, serem para uso exclusivo na preparação de bebidas. São excluídos os seguintes itens desta classificação:

I.1) Coca Cola Zero – Partes 1, 1B, 1C, 2A e 3.

I.2) Sprite – Partes 1, 1A, 1G e 2.

I.3) Sprite Zero – Partes 1, 1B e 3.

I.4) Coca Cola – Partes 1 e 2.

II) As partes que são apontadas no documento “Análise Efetuada pelo Fisco da Classificação Fiscal das Mercadorias Objeto do Exame Laboratorial”, como sendo preparações, classificadas neste documento ou nos laudos de referência, como misturas de substâncias odoríferas, são classificadas no **subitem 3302.10.00**, com base nas notas do item 3302.10, e nota 2 do capítulo 33, da NESH.

II.1) Coca Cola Zero – Parte 2B.

II.2) Sprite – Parte 2.

II.3) Sprite Zero – Parte 2.

Há referência no Relatório de Ação Fiscal 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 Coca Cola Zero, Sprite e Sprite Zero, possuem 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.

Já o kit relacionado à produção do refrigerante Coca Cola, este possui duas partes, ambas classificáveis no subitem 2106.90.10, o que torna irrelevante qualquer necessidade de separação do conjunto para termos de identificação da alíquota aplicável e, portanto, inócua a argumentação que a NCM expressa na Nota Fiscal seria incompatível com o produto negociado.

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 RECOFARMA para a SPAL, 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 os resultados do processo industrial da SPAL, 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 SPAL, 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 SPAL, 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, e reforço minhas argumentações com base no Parecer Técnico nº 014/2018, de folhas 758 a 763, de onde extraio o seguinte trecho:

Quesito 3

a) O (a) sr(a) parecerista tem conhecimento da existência de algum processo industrial em que o refrigerante seja obtido diretamente a partir da diluição da(s) preparação(ões) líquida(s) mencionadas I, na letra "c", acima, sem a formação do xarope composto citado nas letras "a" e "b", acima?

Não. As preparações citadas são os Concentrados (de Cola, Guaraná, etc) e não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

b) As preparações líquidas concentradas citadas como exemplo na letra "c", acima (uma contendo extrato de cola e outra contendo extrato de guaraná), consideradas individualmente, podem ser chamadas de extrato concentrado?

Sim.

c) As preparações líquidas concentradas citadas como exemplo na letra "c", acima, consideradas individualmente, podem ser identificadas como um extrato concentrado que tem capacidade de resultar em refrigerante pela sua diluição em água com gás carbônico? Em outras palavras, a preparação em questão, se diluída individualmente em água com gás carbônico, resultaria em refrigerante que atenda aos padrões de identidade e qualidade esperados?

Não. As preparações citadas são os Concentrados (de Cola, Guaraná, etc) e não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

d) As preparações líquidas concentradas citadas como exemplo na letra "c", acima, consideradas individualmente, podem, de forma semelhante à situação hipotética colocada no quesito 2, ser descritas como urna "solução altamente concentrada, que posteriormente passa por operação industrial onde é feita uma mistura de ingredientes e acréscimo de água, resultando em uma solução mais diluída"? Em outras palavras, trata-se de um concentrado que é do tipo utilizado na industrialização do xarope composto?

Sim. Estas preparações entrarão no processo de fabricação do Xarope Composto.

e) O xarope composto é um extrato ou sabor concentrado que tem capacidade de resultar no refrigerante pela diluição em água com gás carbônico? Em outras palavras, o xarope composto, quando diluído individualmente em água com gás carbônico (seja em equipamento industrial, seja em máquinas Post Mix), esperados?

Sim.

resulta em refrigerante que atende aos padrões de identidade e qualidade

Quesito 4

a) Sob o ponto de vista da química, engenharia de alimentos ou de qualquer outra disciplina técnica aplicável, os aspectos citados no presente quesito são relevantes para a caracterização ou não da preparação como um "concentrado para elaboração de bebidas com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado"?

A parte líquida acima citada é o extrato concentrado ou sabor concentrado, com capacidade de diluição superior a 10 partes, que entrará no processo de fabricação do Xarope Composto, que depois, será acrescido de água e gás carbônico formando o refrigerante que será envasado.

b) Sob o ponto de vista da química, engenharia de alimentos ou de qualquer outra disciplina técnica aplicável, os aspectos citados no quesito 1 do presente documento são relevantes para a caracterização ou não da preparação como um "concentrado para elaboração de bebidas com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado"?

Os aspectos citados, são conceitos de concentração e diluição, relevantes para a diluição do concentrado para a elaboração de bebidas.

Reproduzo também trecho do Relatório de Ação Fiscal nº 2 (RAF nº 2), folhas 1175 e 1176, onde encontramos uma descrição sucinta do processo produtivo de refrigerantes, onde se cita, inclusive, a participação de outros elementos estranhos aos kits, e que compõem o processo industrial relacionado, afastando de vez qualquer condição de identidade integral entre os kits e o produto intermediário que seria o xarope composto, este sim uma preparação composta (sabores ou extratos concentrados) para a elaboração de bebida da posição 22.02.

30) O processo produtivo dos refrigerantes (exceto as bebidas sem açúcar) pode ser resumido da seguinte forma:

30.1 - A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, é misturada com açúcar, insumo que não faz parte dos kits oriundos de Manaus. Desta maneira, é obtido o xarope simples.

30.2 - O conteúdo das embalagens que integram os kits e o xarope simples são misturados entre si, em operações executadas seguindo detalhadas especificações técnicas. Para algumas marcas, também é adicionado suco de frutas recebido de terceiros. Após completada a mistura, é obtido o xarope composto.

30.3 - O xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição. Por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada.

Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida.

31) O processo produtivo das bebidas sem açúcar é semelhante. A diferença é que na operação de industrialização em que os componentes dos kits são misturados, o engarrafador adiciona apenas água (o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o “xarope simples”).

32) Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo final a produção de refrigerantes.

32.1 - Entretanto, em alguns estabelecimentos engarrafadores, uma parte da produção de xarope composto é destinada para terceiros (normalmente, bares e restaurantes), a fim de ser utilizada em máquinas de Post Mix. Neste caso, a mistura com gás carbônico e a água não ocorre no engarrafador, mas na máquina.

32.2 - Assim, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário (quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento do engarrafador), como um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix).

32.3 - Observe-se que não há diferenças no maquinário utilizado para produção do xarope composto. Qualquer que seja sua utilização, os dois tipos de xarope composto são bastante semelhantes, sendo que, quando há diferenças, elas não alteram a classificação fiscal do produto (em alguns xaropes para Post Mix, é adicionado antiespumante, aditivo que evita que ocorra formação de espuma no ato de encher o copo com o refrigerante).

A Recorrente SPAL, argumenta em seu Recurso Voluntário que a própria RFB reconheceria que o ex-tarifário em questão referir-se-ia ao produto negociado entre as Recorrentes ao apresentar, como exposição de motivos para alterar a alíquota do ex-tarifário, a Nota COEST/CETAD nº 071, de 30 de maio de 2018. Ocorre, entretanto, que não há qualquer discussão nesta nota, ou no processo, sobre a correta classificação fiscal do produto negociado, quer por sua apresentação, quer por seu conteúdo.

O que a Autoridade Tributária acusa é que as Recorrentes praticam uma classificação fiscal equivocada, e que o valor dos créditos pretendidos é muito superior aos devidos, pois a alíquota atribuível ao ex-tarifário seria muito elevada. A motivação para alterar a alíquota praticada em momento algum indicou que haveria erro na classificação fiscal do produto e na alíquota aplicável em razão do item não corresponder à descrição do ex-tarifário, isto somente seria possível num procedimento de fiscalização.

Esta argumentação foi claramente levantada no Relatório de Ação Fiscal nº 2, nos seguintes termos:

83) O extrato concentrado citado pelo RIPI (xarope composto utilizado como um produto final) é corretamente classificado por todas as empresas do Sistema Coca-Cola no Ex 02 do código 2106.90.10.

84) No texto dos dois destaques “Ex” do código 2106.90.10 da TIPI o conceito de concentrados é idêntico, exceto pelo número que representa sua capacidade de diluição. A TIPI também não faz qualquer distinção entre o concentrado que se caracteriza como produto intermediário e o concentrado que é um produto final.

85) Em outras palavras: o Ex 01 e o Ex 02 do código 2106.90.10 são próprios para mercadorias que apresentam as mesmas características, exceto pela quantidade de água que precisa ser adicionada para obtenção da bebida pronta para consumo.

86) Não faz sentido a pretensão das empresas de identificar da mesma maneira (ou seja, como um concentrado com determinada capacidade de diluição) produtos que possuem características tão distintas quanto os kits elaborados em Manaus e os concentrados para máquinas Post Mix (ou o xarope composto utilizado como produto intermediário).

87) Na realidade, o xarope composto possui capacidade de diluição em partes da bebida para cada parte do concentrado, mas as preparações recebidas pela fiscalizada não.

88) Considerando que 100% dos kits para refrigerantes fornecidos por Recofarma são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10, os kits para refrigerantes não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de ingredientes destinados à industrialização de extratos concentrados.

89) Assim, no processo produtivo dos refrigerantes, o xarope composto é o único concentrado com capacidade de diluição em “partes da bebida”, nos termos dos “Ex” tarifários do código 2106.90.10.

90) Observe-se que, como confirmado pelo LA Falcão Bauer no Parecer Técnico nº 014/2018 (resposta ao quesito 3, letra “a”), sempre há formação do xarope composto no processo produtivo de refrigerantes, inexistindo processo industrial em que o refrigerante seja obtido diretamente a partir da diluição de preparações líquidas dos tipos que são elaborados por Recofarma.

Por último, fica ainda a questão referente às preparações para o kit referente ao refrigerante Coca Cola, em que ambos os componentes seriam classificáveis no subitem 2601.90.10, mas não são ainda as partes integrais do resultado pretendido, o xarope composto, e assim, também não se enquadram nos ex-tarifários do referido subitem. Alinho-me com o descrito no Relatório de Ação Fiscal nº 2, folha 1200.

131) Assim, os destaques “Ex” do código 2106.90.10 tratam da forma concentrada de uma bebida da posição 22.02, devendo conter todos os seus extratos e aromas, a fim de que seja capaz de, por diluição, resultar na bebida a ser consumida.

132) As preparações líquidas que compõem o kit Coca-Cola tradicional estão na forma concentrada, mas não têm capacidade de diluição. Como cada embalagem contém apenas uma parte dos ingredientes do refrigerante, se o conteúdo fosse diluído em água carbonatada com açúcar, não seria obtido um refrigerante que atenda os padrões de qualidade esperados.

133) Não se discute que as preparações elaboradas pelo fornecedor de Manaus transferem características sensoriais à bebida final. Em regra, qualquer substância utilizada na elaboração de bebidas tem odor e sabor que lhe são característicos (a exceção é a água, que é insípida e inodora).

134) O fato de que os insumos para bebidas têm influência no sabor das bebidas é óbvio e comum, aplicando-se tanto às preparações classificadas no Ex 01 ou Ex 02 do código 2106.90.10 como também àquelas classificadas no "caput" do referido código, e até a preparações classificadas em outros capítulos da TIPI.

135) No processo produtivo dos refrigerantes Coca-Cola, há apenas um concentrado que é capaz de resultar na bebida mediante diluição: é o xarope composto industrializado dentro do estabelecimento da fiscalizada.

Estas conclusões estão perfeitamente alinhadas com o disposto no Relatório de Ação Fiscal nº 2, no seu item VII – IDENTIFICAÇÃO DAS CLASSIFICAÇÕES E ALÍQUOTAS PRÓPRIAS PARA OS COMPONENTES DOS KITS, e tem como efeito manutenção de todas as glosas realizadas, visto que o resultado da nova classificação fiscal adotada pela Autoridade Tributária, em relação aos diversos componentes dos kits, implica em alíquotas zero para o IPI, exceto para o item de classificação fiscal 3302.10.00, que teria alíquota de 5% (cinco por cento), conforme podemos verificar nos parágrafos 181 e 182, do RAF nº 2.

181) De qualquer maneira, conforme exposto a seguir, ainda que venha a se considerar que não deve ser exigido o emprego de matéria-prima extrativa vegetal para que exista direito a aproveitamento de créditos incentivados, permanece cabível a glosa total do crédito do IPI aproveitado pela fiscalizada oriundo das preparações que esta fiscalização verificou serem classificadas no código 3302.10.00.

182) Como nos documentos emitidos pelo fornecedor de Manaus não constou a identificação dos componentes dos kits, com os respectivos valores de cada item embalado individualmente, deve se considerar que a fiscalizada recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais.

Por fim, as Recorrentes argumentam que a Autoridade Tributária deveria ter arbitrado o valor do crédito, em face ao lançamento, posto haver partes dos kits que seriam submetidas a alíquotas diferentes de zero. Por sua vez a Autoridade Tributária defende que a RECOFARMA não informa a participação de cada parte no valor do kit, o que tornou impossível realizar o arbitramento.

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 fundamentada na prova do direito pleiteado. 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 dos seus artigos 36 e 37, 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.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Destaco que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se

os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

As contrarrazões apresentadas pela PGFN, assim abordam este assunto:

A apontada ilegalidade consistiria na falta de arbitramento do crédito pleiteado e do valor tributável.

*A leitura do TVF deixa claro que houve **motivação idônea** para afastar a apuração de crédito correspondente ao componente do “kit” ao qual a TIPI prevê alíquota de 5%.*

A autuada recebeu os componentes dos kits como se fossem um produto único, sem discriminação da classificação fiscal e do valor de cada item embalado individualmente. Como não estavam corretamente identificados nas notas fiscais, não foi possível determinar o valor dos créditos. No curso da ação fiscal, a empresa não se desincumbiu do ônus de discriminar o valor individual de cada componente dos kits, o que impossibilitou o cálculo do valor do imposto oriundo das preparações enquadradas em alíquota positiva.

*Não merece prosperar o argumento de que caberia ao Fisco arbitrar o valor do crédito, ainda que desprovido das informações necessárias para o cálculo. Em se tratando de direito ao crédito de IPI, cabe ao contribuinte o **ônus da prova**, conforme entendimento pacífico da jurisprudência do CARF:*

Em seguida a PGFN junta jurisprudência do CARF sobre o ônus da prova em processos de ressarcimento e de compensação.

No entanto, entendo que o que se está discutindo é a elegibilidade de uma determinada transação para um benefício tributário fundamentado em uma hipótese de isenção prevista no § 1º, do artigo 6º, do Decreto-Lei nº 1.435/1975. A elegibilidade da operação à fruição de benefício fiscal é ônus do contribuinte, especialmente se relacionado a isenção, com base no *caput*, do artigo 179, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o CTN, conforme reproduzimos abaixo:

*Art. 179. A **isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.***

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Aqui, ainda que a isenção seja em caráter geral, isto não afasta a necessidade do interessado em dela usufruir de demonstrar as condições de elegibilidade ao benefício e, no caso específico, a regular contabilidade não socorre às Recorrentes no que diz respeito à formação de prova a seu favor, com a consequente determinação de ônus da prova recaindo sobre a Autoridade Tributária, em razão desta mesma Autoridade ter demonstrado cabalmente que as informações, constantes nos documentos fiscais hábeis, estavam incorretas por erro de classificação fiscal dos produtos e pela ausência de dados que permitissem a individualização, por

cada subitem da NCM, de sua participação no valor total da operação, de forma a se determinar a base de cálculo tributável e que seria o montante do benefício pleiteado.

As informações constantes em notas fiscais não só estão incompletas como trazem erro de classificação decorrente de claro descumprimento das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, com graves consequências à Fazenda Pública.

Valho-me da Nota COEST/CETAD nº 071, de 30 de maio de 2018, que trata da exposição de motivos para a redução de alíquotas do ex-tarifário em comento neste processo, e sobre os impactos das alíquotas elevadas, estimando os prejuízos à arrecadação federal.

3. De acordo com a sistemática atual, o insumo gera créditos fictos na etapa seguinte da cadeia por força de decisão judicial transitada em julgado.

4. Como a alíquota aplicável ao produto final é bastante inferior à do insumo (que apenas gera créditos sem a arrecadação correspondente), atualmente o refrigerante sofre a incidência de alíquota efetiva de IPI negativa de cerca de -4,035% na indústria em suas saídas de produção própria. Ou seja, de cada R\$ 100,00 (cem reais) vendidos em refrigerantes pela sua indústria, a Fazenda Nacional paga R\$ 4,03 em créditos de IPI para serem usados para compensar outros tributos.

5. A medida proposta reduziria o montante destes créditos, adequando a incidência sobre o insumo para o patamar do produto final. O resultado final estimado é que a alíquota efetiva de IPI sobre refrigerantes passe a ser de 1,2% positiva após a implantação da medida.

*6. Estima-se que o **impacto anual** na arrecadação com a medida ora em análise será de **R\$ 1.776,93 milhões**, resultando em um **acréscimo anual de R\$ 111,06 milhões para cada ponto percentual de redução da alíquota**. Para o ano de 2018, para cada mês em vigor, o impacto deve ser estimado tomando por base dois meses a menos², e é equivalente a **R\$ 148,08 milhões por mês efetivo**, segundo quadro abaixo:*

Milhões de R\$

Ganho de Arrecadação Decorrente da Redução da Alíquota de IPI

Ano	Redução de 20% para 4%	Mensal	Ganho anual por ponto adicional
2018	740,39	148,08	111,06
2019	1.975,80	164,66	123,49
2020	2.161,19	180,11	135,08

Trata-se então do fato de que as Recorrentes, em que pese possuírem os requisitos necessários à elegibilidade à isenção, não lograram êxito em demonstrar o direito ao crédito pleiteado decorrente deste benefício tributário, por não haver liquidez na única parcela do kit que geraria valor a ser computado.

Desta forma, considero sem razão às Recorrentes.

II.3. Da majoração da base de cálculo

O Relatório Fiscal aponta que a falta de cobrança de royalties seria fato atípico para uma indústria cuja a exploração da marca é tão importante, e que os valores praticados pela RECOFARMA, para a venda dos “kits” para concentrados de refrigerantes, seriam desproporcionais aos custos de produção, evidenciando assim um suposto ocultamento da cobrança de royalties na base de cálculo do crédito fictício do IPI, e ainda, trazendo para esta mesma base de cálculo parcelas que referir-se-iam a receitas com a venda do produto final da SPAL, como despesas com marketing e bônus de produtividade pelas vendas.

Fosse apenas a discussão sobre a natureza do preço de venda da RECOFARMA e sobre a questão de o mesmo conter ou não o pagamento de royalties embutidos, entendo que a forma como a empresa que detenha 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 de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

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

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

Desta forma, entendo que é livre a pactuação da forma como estes pagamentos pelo uso de direito, marca, patente, desenho industrial ou fórmula, e pode ser acordada entre as partes interessadas. Por óbvio que os kits negociados entre RECOFARMA e SPAL 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 Relatório Fiscal 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.

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.

Há também arguições, no Relatório 3, sobre discussões a respeito da caracterização de parcelas dos preços de kits para a fabricação de refrigerantes como royalties em Administrações Tributárias, envolvendo justamente empresas do grupo da Coca Cola, mais exatamente um compilado de notícias da imprensa sobre casos na Espanha e em Israel.

Em ambos os casos as Administrações Tributárias reconheceram que o sobre preço dos kits teria a natureza jurídica de royalties, conclusão esta com a qual concordo. No entanto, na Espanha, concluiu-se que o procedimento de auditoria não logrou sucesso em demonstrar qual a parcela do montante do sobrepreço poderia ser qualificada desta forma, em razão da contestação da metodologia de cálculo e, em Israel, trata-se de assunto completamente diverso do discutido neste caso concreto, regulamentado por legislação própria.

No caso israelense, a Coca Cola local remete valores pela compra dos kits à empresa proprietária da marca na Irlanda, e a Autoridade Tributária israelense, novamente, aponta que parte do preço teria a natureza de royalties, no entanto, este contencioso gira em torno de um Acordo para Evitar a Dupla Tributação entre Israel e Irlanda. A Convenção Modelo da OCDE sugere que a tributação de remessas de royalties sejam tributadas exclusivamente no país de Residência do beneficiário, no caso Irlanda, mas o ADT em questão prevê no mesmo artigo 12, que o país Fonte pode cobrar tributos sobre os royalties remetidos ao país de Residência até o limite de uma alíquota de 10%.

A possibilidade de tributação pelo país fonte, da forma como o ADT Israel/Irlanda dispõem está prevista na Convenção Modelo da ONU para Evitar a Dupla Tributação.

Em ambos os casos, levantados pela Autoridade Tributária, conclui-se que: o simples fato de haver parcela do preço de venda que possa ser admitido como tendo a natureza

de royalty não configura, por si só, uma infração tributária, há a necessidade de se demonstrar o benefício tributário alcançado pelo planejamento tributário apontado e; quando se aponta uma manipulação indevida da base de cálculo de um tributo, esta precisa ser precisamente definida para determinar o montante exato do crédito tributário a ser lançado em decorrência de procedimento de auditoria, cujo o ônus da prova recai sobre a Autoridade Tributária.

O Relatório 3, ainda faz considerações sobre a possibilidade de tributação de royalties no Brasil, na relação entre o grupo nacional da Coca Cola, e ao que parece sua controladora nos EUA, invocando o artigo 7º da Convenção Modelo da ONU, atribuindo às empresas do grupo da Coca Cola no Brasil a condição de Estabelecimento Permanente.

A Autoridade Tributária desconsidera que a Convenção Modelo da ONU é uma Convenção-Tipo, que apresenta apenas recomendações através de um modelo padrão, uma minuta de base que precisa ser negociada a sua redação final entre as partes e que apenas se consolida num compromisso efetivo pela assinatura de um acordo bilateral e que, por fim, apenas tem efeitos na tributação brasileira quando internalizado através de Decreto Legislativo. Ademais, o Brasil não tem Acordo para Evitar a Dupla Tributação com os EUA.

Também desconsidera que a atribuição da condição de Estabelecimento Permanente não decorre da aplicação do artigo 7º, mas sim dos requisitos expostos no artigo 5º, e da consideração do previsto no § 8º, deste mesmo artigo 5º, que determina que o simples fato de uma empresa de um Estado Contratante controlar outra residente em um outro Estado Contratante, ou que realize negócios neste outro Estado, não constitui esta segunda empresa em Estabelecimento Permanente apenas pela relação de controle.

Já que foram levantados temas de tributação internacional e de Acordos para Evitar a Dupla Tributação socorro-me ao Teste de Propósito Principal (*Principal Purpose Test – PPT*), introduzido na Convenção Modelo da OCDE, pelo artigo 29, decorrente do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que determina que basta que seja razoável concluir que um dos propósitos principais de qualquer arranjo ou transação tenha sido obter os benefícios de um ADT, para que seus benefícios sejam negados.

A norma antielisiva da Convenção Modelo OCDE guarda muita semelhança com a norma antielisiva do Código Tributário Nacional.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

Ausente a motivação elisiva, em decorrência de não haver demonstrado o aspecto da norma tributária que teria sido descumprido, entendo 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 Relatório 3 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 SPAL e a RECOFARMA, 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 (SPAL) transitariam pela contabilidade da contratante (RECOFARMA), 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 SPAL, que seriam indevidamente repassados à RECOFARMA 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 SPAL, o que corresponderia a 25% dos valores dos kits, conforme demonstrado no Relatório 3.

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

Então, ou a SPAL 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 RECOFARMA 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, comercial 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 comercial, 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 Relatório 3.

A Autoridade Tributária também cita o Acórdão CSRF 02-0.403, onde a Câmara Superior de Recursos Fiscais reconhece que o proprietário da marca participe do esforço de marketing, mas impõe condições em relação ao IPI.

187.1 - A decisão confirmou que não há impedimento legal para que o dono das marcas participe do esforço publicitário, mas definiu que valores relativos a marketing das bebidas não compõem o valor tributável do IPI registrado nas notas fiscais emitidas pelo fabricante.

187.2 - Mencionado caso também confirma o que se afirmou anteriormente neste relatório: o normal é um fluxo financeiro em que o dono das marcas recebe valores relativos a marketing dos produtos, e não que efetue remessas de valores.

187.3 - Observe-se, ainda, que no caso em análise a fiscalização incluiu na base de cálculo do IPI valores recebidos por fabricante de cervejas referentes à propaganda de cervejas, e mesmo assim o lançamento não foi mantido. Na situação objeto do presente relatório, são incluídos no valor tributável do IPI valores recebidos por fabricante de insumos referentes à propaganda do produto final, o que torna muito mais clara a impossibilidade de inclusão dos montantes em questão na base de cálculo do IPI.

Apesar da tese da Autoridade Tributária estar muito bem fundamentada, inclusive com considerações que perpassam a mera aplicação da legislação tributária, onde se desenvolvem conceitos econômicos, de tributação internacional e de conceitos de justiça fiscal e de correta aplicação de benefícios tributários e seus impactos, e ainda, apesar de admitir que a tese é plausível, quanto a haver uma movimentação indevida de recursos entre as duas Recorrentes, a simples alegação de ocorrência destes eventos é insuficiente para se determinar a glosa total dos créditos com base nestas argumentações.

Com relação à afirmação de que parte do preço de venda dos kits é na verdade o pagamento de royalties, e que o preço seria superior ao efetivamente devido, faltou indicar qual seria a infração à legislação do IPI, na medida que não há restrições ao preço máximo na legislação.

Quanto às transferências financeiras entre as Recorrentes, além deste ponto compartilhar a mesma parcela de valor de sobrepreço da base tributável do IPI com a afirmação sobre os royalties, não se procedeu ao arbitramento da mesma, e nem se identificou claramente os fatos objetivos que comprovassem a tese da Autoridade Tributária. Fora o fato incontestável de

que os repasses líquidos da RECOFARMA para a SPAL são significativos, em relação ao valor pago pela matéria prima, não houve qualquer esforço em se determinar se os repasses possuíam alguma relação temporal ou vínculo identificável entre o momento do pagamento das aquisições de kits e os repasses posteriores.

Não se demonstrou qual parcela do sobrepreço corresponderiam a royalty e qual seria aplicável às futuras despesas de marketing. Não se determina se há ou não algum valor de participação do proprietário da marca nas despesas de promoção dos produtos e qual seria o limite adequado. Nenhuma destas questões foi detalhada objetivamente pela fiscalização, ainda que por amostragem.

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, arbitrar 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 comercial 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 RECOFARMA, quanto nos da SPAL, 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.

II.4. Da Responsabilidade Solidária e Qualificação da Multa

A qualificação da multa de ofício decorrente de fraude ou simulação, baseou-se nos autos deste processo inteiramente a respeito da acusação constante do auto de infração, referente ao Relatório Fiscal 03, onde se discutia a fraude e simulação no estabelecimento dos preços de venda dos kits para refrigerantes, e onde se alegava que haveria embutido neste preço parcelas estranhas à formação de custos dos produtos vendidos, como royalties e despesas relacionadas à venda ao consumidor final.

Este tema foi tratado no item anterior: “II.3. Da majoração da base de cálculo”. Desta forma, como a conclusão foi de que a Autoridade Tributária falhou em demonstrar objetivamente a fraude, conluio ou simulação, entendo que é incabível a qualificação da multa de ofício.

Dou razão às Recorrentes, e afasto a qualificação da multa de ofício.

Da correção Monetária das Multas

O tema já se encontra solucionado pela Súmula CARF nº 108 que reproduzo a seguir:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137, de 04/10/2017; 9101-003.199, de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

É inaplicável o artigo 100, do CTN, pois as normas da SUFRAMA não se enquadram em nenhuma das hipóteses previstas nos incisos de I a IV, deste mesmo artigo.

Sem razão às Recorrentes.

Conclusão

Desta forma, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de afastar a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade solidária sobre a empresa RECOFARMA.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral