



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.737664/2021-97
ACÓRDÃO	3402-012.345 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NORSA REFRIGERANTES S.A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/09/2016 a 31/12/2019

ALEGAÇÕES DAS PARTES. NÃO APRECIÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A autoridade julgadora não está obrigada a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, bastando que enfrente aquelas capazes de infirmar a conclusão adotada.

DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe a quem alega o crédito o ônus de provar a sua existência (certeza do crédito), bem como de demonstrar o seu valor (liquidez do crédito).

NORMAS SUFRAMA. ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, CTN. EXCLUSÃO DA MULTA, DOS JUROS DE MORA E DA CORREÇÃO MONETÁRIA. INAPLICÁVEL.

As normas a que se refere o parágrafo único do art. 100 do CTN são normas complementares de caráter tributário, e não qualquer norma publicada por qualquer órgão da administração. A observância a normas publicadas pela SUFRAMA, que tratam de critérios técnicos aplicáveis nas questões envolvidas na área de atuação daquele órgão, não tem o condão de afastar a multa, os juros de mora e a correção monetária devidos em razão dos tributos lançados pela Fiscalização.

MULTA QUALIFICADA. 150%. AUSÊNCIA DO QUALIFICADOR. INAPLICÁVEL.

Não restando caracterizada a sonegação, a fraude ou o conluio, inaplicável a multa qualificada (150%) prevista no inciso II do § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/64.

JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N. 108.

Nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

SOLIDARIEDADE. ART. 124 CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA. ART. 121 CTN.

O art. 124 do CTN, que trata da solidariedade em matéria tributária, nada mais é do que uma das formas de distribuição da responsabilidade pelo pagamento do tributo (ou da penalidade pecuniária) entre os sujeitos passivos da obrigação principal, não se prestando, por si só, para a determinação de qualquer sujeição passiva. Para que alguém possa ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento de um tributo (ou de uma penalidade pecuniária), é preciso que, antes, esse alguém seja legitimado como sujeito passivo da obrigação tributária, o que deve ser feito à luz do art. 121 do CTN.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/09/2016 a 31/12/2019

KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RGI-3 B. NOTA EXPLICATIVA XI.

Nos termos do que foi decidido no âmbito do Sistema Harmonizado, decisão essa que foi expressa na Nota Explicativa XI da RGI-3 (b), a classificação dos kits de refrigerantes deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits, e não como se mercadorias únicas fossem.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/09/2016 a 31/12/2019

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. NOTA FISCAL. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE. LEI 4.502/1964, ART. 62.

A leitura do art. 62 da Lei nº 4.502/1964 demanda ponderação. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, mormente quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE nº 592.891/SP.

SÚMULA 509 STJ. BOA-FÉ. PROVA. DESCONHECIMENTO DA SITUAÇÃO DE FATO.

Para que se possa falar em boa-fé, necessário que as provas demonstrem que o contribuinte desconhece a situação de fato que chama a incidência da norma. No caso de aquisição de insumos para a produção de refrigerantes, necessário que o contribuinte desconheça o produto que adquire.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE LIMPEZA E LUBRIFICANTES. CRÉDITOS INDEVIDOS.

Aquisições de produtos de limpeza e lubrificantes, itens excluídos dos conceitos de matéria-prima e produto intermediário, não legitimam o aproveitamento de créditos do IPI.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/09/2016 a 31/12/2019

DECISÃO JUDICIAL. TRF. NÃO VINCULAÇÃO.

Nos termos do art. 99 do RICARF/2023, as decisões do Poder Judiciário que são de observância obrigatória por parte deste CARF são as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo STF, ou pelo STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, de tal sorte que as decisões do TRF não vinculam este CARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido, suscitada pela RECOFARMA, e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela RECOFARMA, unicamente para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária, e em dar parcial

provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela NORSA, unicamente para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, em razão de ter sido afastado o conluio, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento em maior extensão para afastar também a glosa de créditos provenientes da aquisição de concentrados da Zona Franca de Manaus. As conselheiras Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Mariel Orsi Gameiro acompanharam o relator pelas conclusões no que diz respeito à exclusão da RECOFARMA do polo passivo da obrigação tributária.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcos Antonio Borges (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, de Auto de Infração (e-fl. 34914 e ss.) lavrado pela Fiscalização, onde foram glosados créditos de IPI relativos à aquisição de kits/concentrados para a fabricação de refrigerantes, provenientes da Zona Franca de Manaus, que, na visão da Fiscalização, apresentavam erro de classificação fiscal, bem como foram glosados créditos indevidos de IPI relativos a produtos químicos que não se enquadravam no conceito de insumo, a teor do Parecer Normativo COSIT nº 65/79.

A Fiscalização, entendendo ter havido supervalorização indevida na aquisição de kits/concentrados de refrigerantes, agravou a multa de ofício para 150% e trouxe para os autos, como responsável solidária, a empresa fornecedora dos referidos kits/concentrados.

O crédito constituído no Auto de Infração, decorrente da exclusão dos créditos glosados da escrita fiscal do contribuinte, alcançou o valor de R\$ 289.274.903,29, sendo R\$ 108.736.811,28 relativo ao IPI, R\$ 162.584.439,24 relativo à multa de ofício e R\$ 17.953.652,77 relativo aos juros de mora (calculados até 08/2021).

Para fins de descrição dos fatos, a Fiscalização elaborou o Termo de Verificação Fiscal nº 01 (TVF-1 – e-fls. 34771 a 34824) e o Termo de Verificação Fiscal nº 02 (TVF-2 – e-fls. 34825 a 34913), tendo abordado no TVF-1: **a)** a utilização de classificação fiscal indevida dos insumos adquiridos junto à RECOFARMA e sua repercussão no cálculo dos créditos fictos; **b)** a plena obediência e respeito à coisa julgada proveniente da ação judicial nº 0009470-05.1995.4.05.8100; **c)** a utilização indevida de produtos químicos como insumos, a teor do Parecer Normativo CST nº 65/1979; e **d)** as decisões judiciais sobre créditos de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus; e no TVF-2: **a)** a supervalorização dos preços dos kits de insumos adquiridos junto à RECOFARMA (pela inclusão, no preço, de *royalties* e de outros valores que depois eram ressarcidos pela RECOFARMA à NORSA); **b)** a impossibilidade de aproveitamento de

crédito calculado sobre base ilegítima; **c)** a impossibilidade de arbitramento de eventual direito creditório; **d)** as penalidades cominadas às infrações descritas em ambos os termos de verificação; e **e)** a responsabilização aos agentes que concorreram para as práticas infracionais.

Cientificada do Auto de Infração em 26/08/2021 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem nas e-fls. 34973 a 34975), a NORSA (contribuinte) apresentou Impugnação (e-fls. 34986 a 35084) em 24/09/2021 (ver Termo de Solicitação de juntada na e-fl. 34983), onde, em síntese, defendeu:

- (a) a tempestividade da Impugnação;
- (b) a existência de orientação geral contida em ato público reconhecendo expressamente que o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado classificado na posição da TIPI 2106.90.10 EX 01;
- (c) o reconhecimento da classificação fiscal na ação anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200;
- (d) a natureza de produto único do concentrado adquirido, e a sua classificação fiscal como tal;
- (e) a aplicação da coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3 ao presente caso;
- (f) a ilegalidade do TVF-1 pela ausência de arbitramento;
- (g) o direito de calcular os créditos fictos de IPI com base na alíquota referente à classificação fiscal da posição da TIPI 2106.90.10 EX 01;
- (h) o conluio jamais poderia se caracterizar na celebração, por si, dos instrumentos contratuais;
- (i) a contabilização dos dispêndios e ingressos é ato unilateral da RECOFARMA;
- (j) a fixação do preço do concentrado é direito exclusivo da RECOFARMA;
- (k) a inexistência de conluio entre a NORSA e a RECOFARMA;
- (l) a ilegalidade do TVF-2 pela ausência de arbitramento;
- (m) o direito de calcular os créditos fictos de IPI com base na integralidade dos valores tributáveis constantes das notas fiscais emitidas pela RECOFARMA;
- (n) a idoneidade das notas fiscais e a qualidade de adquirente de boa-fé;
- (o) a impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária, em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN;
- (p) a inaplicabilidade de multa qualificada;
- (q) o direito a crédito decorrente da aquisição de produtos utilizados de limpeza e lubrificantes; e
- (r) a improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no Auto de Infração.

Cientificada do Auto de Infração em 26/08/2021 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem nas e-fls. 34970 a 34972), a RECOFARMA (responsável solidária)

apresentou Impugnação (e-fls. 35431 a 35497) em 27/09/2021 (ver Termo de Solicitação de juntada na e-fl. 35428), onde, em síntese, defendeu:

- (a) a tempestividade da Impugnação;
- (b) a ilegitimidade passiva quanto à glosa de créditos de IPI relativos às aquisições de produtos químicos;
- (c) a classificação fiscal unificada dos concentrados na posição 2106.90.10 EX 01;
- (d) a diferença de objetos e a conseqüente inexistência de incompatibilidade material entre os pareceres do Laboratório Falcão Bauer e o Laudo do INT;
- (e) a ilegal falta de arbitramento do valor tributável de cada parte do concentrado;
- (f) a impossibilidade de manutenção da glosa de créditos, em razão da existência de coisa julgada e de precedente vinculante do STF;
- (g) a inexistência de irregularidades na base de cálculo dos créditos incentivados;
- (h) a impossibilidade de responsabilização solidária da RECOFARMA pelo crédito tributário;
- (i) a invalidade integral da autuação por afronta ao art. 178 do CTN; e
- (j) a impropriedade de qualificação da multa de ofício.

O julgamento em primeira instância, realizado em 22/08/2023 e formalizado no Acórdão 108-039.001 - 27ª Turma da DRJ08 (e-fls. 36579 a 36715), resultou em uma decisão, por unanimidade de votos, de procedência parcial do conjunto das Impugnações, apenas para excluir a responsabilidade tributária da RECOFARMA em relação aos créditos tributários constituídos em face da glosa dos créditos básicos, mantendo-a em relação aos créditos incentivados, tendo o voto vencedor se ancorado nos seguintes fundamentos:

- (a) *que “a alegação de nulidade por desconhecimento do Parecer Normativo CST nº 65/79, ou mesmo por falta de sua juntada ao processo, é deveras descabida pela sua absoluta impropriedade”;*
- (b) *que “o dever de alegar e demonstrar o crédito suscitado é das interessadas, que se recusam a fazê-lo”;*
- (c) *“que o kit, por não se tratar de um produto unitário, deve ser classificado individualmente em relação a cada um dos seus componentes”;*
- (d) *que os pareceres assinados por renomados juristas não são, evidentemente, laudos técnicos na acepção do art. 30 do PAF;*
- (e) *que a classificação fiscal, com base na aplicação de regras internacionais, é de competência legal da RFB;*
- (f) *“que o conteúdo dos laudos ou pareceres devem ser adotados tão somente quanto aos aspectos técnicos de sua competência, abstraindo-se dos pronunciamentos que não representem exatamente esses aspectos técnicos”;*

- (g) *“que a decisão proferida pelo órgão aduaneiro chileno não vincula o entendimento a ser dado no Brasil”;*
- (h) que não houve o reconhecimento da classificação por parte da Administração;
- (i) que, *“para um conjunto de produtos cujos componentes não se encontram misturados, como é o kit, não faz sentido cogitar de homogeneização, visto que este conceito só se aplica quando produtos ou substâncias diferentes são misturados”;*
- (j) que o *“Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 deixa transparente que nele se considera que o concentrado é uma mistura homogênea, nada tendo sido mencionado que o concentrado possa se constituir de componentes separados dispostos em embalagens individuais”;*
- (k) que *“não há que se falar em competência da SUFRAMA ou de outro órgão integrante da Administração Pública para efetuar a classificação fiscal de mercadorias, cuja atribuição é da Administração Aduaneira, no caso do Brasil, a RFB”;*
- (l) que nenhuma das decisões judiciais apresentadas dá amparo para dizer que *“o kit vendido pela Recofarma é um produto unitário, classificável no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI”;*
- (m) que *“o Regulamento do IPI estabelece a obrigação de a adquirente examinar se os documentos exigidos em relação aos produtos recebidos (no caso, as notas fiscais) satisfazem a todas as prescrições do Regulamento, como consta do art. 327 do RIPI/2010”, o que inclui o exame da classificação fiscal dos produtos;*
- (n) *“que apenas os gastos de produção podem compor a base de cálculo do crédito incentivado”;*
- (o) que os fatos relatados pela Fiscalização, *“quando analisados de forma integrada, permite inferir que houve um deliberado conjunto de ações concatenadas levadas a cabo pelas empresas interessadas, com uma clara intenção de obtenção de vantagens tributárias que dele decorreriam”, “e não só na esfera do IPI, tendo havido repercussões nos planos do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, conforme noticiou a autoridade fiscal, dando conta da existência do processo nº 10980.724515/2020-18”;*
- (p) *“que, no direito tributário, não é a realidade formal que prevalece, devendo a legislação tributária ser aplicada de acordo com a realidade material constatada”;*
- (q) *“que a Fiscalização foi pródiga em demonstrar a prática de um planejamento tributário abusivo que propiciou o aproveitamento de vantagens tributárias indevidas pelas partes envolvidas, dentre as quais os créditos incentivados calculados sobre uma base ilegítima”;*
- (r) que *“produtos de higienização e limpeza dos equipamentos de produção das bebidas e de seus vasilhames, lubrificantes, filtros, elementos filtrantes, tinta utilizada na manutenção de equipamentos e demais bens que não exerçam ação direta sobre o produto em fabricação não se revestem das condições que lhe*

possam caracterizar como produtos intermediários”, devendo a glosa dos créditos em questão ser mantida;

- (s) *que “as vantagens auferidas só ocorreram porque ambas as partes (fornecedora dos insumos e adquirente) acordaram, por conveniência mútua, dissimular seu valor no preço dos kits de insumos”;*
- (t) *que “a descrição incorreta dos insumos que geraram os créditos incentivados, identificados como se fossem o concentrado do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI; a supervalorização das bases de cálculo utilizadas para apuração dos créditos incentivados; o uso de incentivos fiscais indevidos; e, a apropriação de créditos indevidos de grande magnitude são motivos suficientes para a conclusão da existência de prática de atos dolosos visando à neutralização da incidência do IPI”;*
- (u) *que está “correta a aplicação da multa de ofício qualificada com fundamento no art. 80, caput e § 6º, II, da Lei nº 4.502/64”;*
- (v) *que os “atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, a que se refere o inciso I do art. 100, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos que versem sobre matéria tributária”;*
- (w) *“que nem a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, nem a Portaria SUFRAMA nº 192/2000, ou a Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, poderiam ser enquadradas na categoria de atos normativos de que trata o art. 100, CTN”;*
- (x) *“que a exigência de acréscimos moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento. Portanto, a matéria não faz parte do litígio”;*
- (y) *que “a incidência de juros sobre a multa de ofício possui amparo legal”;* e
- (z) *que a responsabilização solidária da RECOFARMA é pertinente, mas “deve se restringir aos créditos tributários constituídos em face da glosa dos créditos incentivados”.*

Cientificada da decisão da DRJ em 11/10/2023 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 36722), a NORSA (contribuinte) interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 36728 a 36835) em 10/11/2023 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 36726), onde apresenta os seguintes argumentos:

- (a) *que o Recurso Voluntário é tempestivo;*
- (b) *que “A INDUSTRIALIZAÇÃO CONFORME O PPB CARACTERIZA A EFETIVA E INTEGRAL INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRODUTO NA ZFM E O PRODUTO PRODUZIDO CONFORME O RESPECTIVO PPB É O PRODUTO LEGALMENTE BENEFICIADO PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO DO ART. 9º DO DL Nº 288/61 (ART. 7º, CAPUT, § 6º E § 8º, B) DO DL Nº 288/67”;*
- (c) *que “a tese da DECISÃO de que os produtos adquiridos pela RECORRENTE da RECOFARMA, apresentados sob a forma de “kits”, seriam os insumos de concentrado para bebidas não alcoólicas (i) não respeitou a distinção legal e*

técnica entre o processo produtivo básico de concentrado e o processo produtivo básico de bebida; (ii) não observou o princípio da universalidade previsto no art. 90 do CC/02 c/c o art. 109 do CTN; (iii) afastou as conclusões técnicas dos laudos do INT, ITAL e da UNICAMP; e (iv) desconsiderou a sentença proferida nos autos da AO nº 1003920-10.20L8.4.01.3200 ajuizada pela RECOFARMA (mantida pelo acórdão do TRF da 1ª Região)”;

- (d) “que o concentrado constituído por partes líquidas ou por partes líquidas e sólidas (“kits”), produzido conforme o PPB de “concentrado” (Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98) e classificado pela SUFRAMA no seu código 0653 (“concentrado para bebidas não alcoólicas”), é legalmente produto único e é legalmente concentrado, por força do art. 1º, caput, § 6º e § 8º, b), e do art. 9º, ambos do DL nº 288/67, e também por força do art. 90 do CC/02 c/c art. 109 do CTN”;
- (e) que, “pela Regra Geral de Interpretação nº 1, o concentrado não homogeneizado se classifica na posição fiscal 2106.90.10 EX 01, porque é a posição mais específica uma vez que (i) não há nessa posição da TIPI o qualificativo homogeneizado, restringindo o seu alcance, conforme expressamente consta para outras posições e (ii) já foi atestado pelos laudos técnicos do INT, do ITAL e da UNICAMP e pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI da SUFRAMA que a sua capacidade de diluição é superior a 10 partes”;
- (f) que “na coisa julgada formada no MSI no 95.0009470-3, o Poder Judiciário também examinou a natureza do produto elaborado pelo fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI e assegurou à RECORRENTE o direito de se creditar do IPI decorrente da aquisição do concentrado em questão isento, assim compreendido como um produto único e classificado na posição da TIPI que atualmente corresponde à posição 2106.90.10 EX. 01, restando precluso o direito da autoridade fiscal de rediscutir essa questão”;
- (g) que “há especificação da própria RFB contida em atos públicos de caráter geral no sentido de que o produto fabricado pela RECOFARMA e adquirido pela RECORRENTE é classificado na posição fiscal 2706.90.10 EX. 01, atos esses vinculatórios para as autoridades, inclusive, para a DRJ e o CARF (arts. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e 62 do Regimento Interno do CARF) e devem ser considerados no julgamento do presente processo, à luz do art. 24 da LINDB”;
- (h) que “o AUTO violou o art. 148 do CTN, consoante entendimento do STJ, firmado sob a sistemática de recursos repetitivos, porque, mesmo tendo reconhecido que um dos supostos insumos do concentrado estaria classificado em posição fiscal cuja alíquota de IPI seria de 5%, não calculou o respectivo crédito nem realizou o respectivo arbitramento, enriquecendo ilícitamente a União Federal”;
- (i) que “o modelo de negócios da TCCC é mundial, a fixação do preço do concentrado é de inteira responsabilidade e discricionariedade da TCCC e a autoridade fiscal e a DECISÃO não apresentaram qualquer fato que caracterize ingerência pela RECORRENTE na forma como a RECOFARMA registrou em sua

contabilidade seus ingressos e dispêndios para supostamente majorar artificialmente o prego do concentrado, portanto, neste contexto, não há possibilidade para conluio entre a RECORRENTE e a RECOFARMA”;

- (j) que *“o AUTO é ilegal, pois considera que a suposta majoração é parcial e, não obstante, não arbitra o valor tributável do concentrado, sob a alegação de que essa suposta majoração parcial do valor tributável tornaria inválida também o arbitramento do valor tributável não questionado, caracterizando exigência de tributo como forma de sanção de suposto ato ilícito, o que é vedado pelo art. 3º do CTN, pois é notório que algum valor tributável deveria ser reconhecido para fins de quantificação do crédito ficto de IPI, o que caracteriza nítido enriquecimento ilícito e ofende entendimento proferido pelo STJ sob a sistemática de recurso repetitivo”;*
- (k) que *“tem direito de calcular o crédito ficto IPI com base na integralidade do valor tributável constante nota fiscal emitida pela RECOFARMA”;*
- (l) que *“não existe previsão em lei ou em decreto que atribua à RECORRENTE a obrigação de verificar a correção da classificação fiscal e do valor tributável constante das respectivas notas fiscais emitidas pelo fornecedor”;*
- (m) que *“na qualidade de adquirente de boa-fé, a RECORRENTE tem direito a manutenção do crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, porque não houve decretação de inidoneidade das notas fiscais da RECOFARMA, em linha com a Súmula do STJ nº 509”;*
- (n) que *“a multa, os juros de mora e a correção monetária também não são devidos, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, em razão (i) da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, (ii) da Portaria da SUFRAMA nº 792/2000, (iii) da Resolução do CAS nº 298/2001, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007 e pelas “Informações Textuais do Produto”, os quais são atos administrativos materialmente tributários, e (iv) da Decisão nº 281/85, proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90”;*
- (o) que *“é inaplicável a multa qualificada de 150% porque a AUTORIDADE e a DECISÃO não comprovaram a ocorrência do crime de conluio”;*
- (p) que *“a Lei nº 14.689, de 20.09.2023, reduziu para 100% o percentual da multa majorado nas hipóteses de incidência dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/54 e tal redução deve ser aplicada retroativamente ao presente caso, nos termos do art. 106, II, c), do CTN”;*
- (q) que *“tem direito aos créditos de IPI decorrentes da aquisição dos produtos de limpeza e lubrificantes, que são utilizados e consumidos no processo produtivo dos refrigerantes, conforme decidido pelo STJ em sede de recursos repetitivos e Parecer Normativo CST nº 65/79”;* e
- (r) que *“é descabida a incidência de juros sobre a multa de ofício por ausência de previsão legal”.*

Cientificada da decisão da DRJ em 16/10/2023 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 36725), a RECOFARMA (responsável solidária) interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 36728 a 36835) em 14/11/2023 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 36906), onde apresenta os seguintes argumentos:

- (a) que o Recurso Voluntário é tempestivo;
- (b) que o Acórdão recorrido deve ser anulado por cerceamento do direito de defesa;
- (c) que *“o Sistema Harmonizado reforça o enquadramento do concentrado da Recofarma ao código 2106.90.10, Ex. 01”*;
- (d) que *“as características técnicas desse produto atestam, sem sombra de dúvidas, que se trata de um produto unitário”*;
- (e) que mais e uma solução de consulta confirmam a classificação unitária do concentrado da Recofarma sob o código 2106.90.10 EX 01, *“de modo que se impõe o cancelamento das penalidades cobradas na autuação em epígrafe, porquanto inaplicáveis àqueles que tiverem agido ou pago imposto de acordo com interpretação constante de decisão fiscal”*;
- (f) que a acusação de dolo destoa da percepção do Poder do Judiciário, onde já houve manifestação de *“total concordância com a classificação fiscal do concentrado da Recofarma ao código 2106.90.10, Ex. 01”*;
- (g) que *“a menção feita na peça acusatória a uma nota fiscal de 1991 é descabida e irrelevante”*;
- (h) que a Fiscalização se equivoca ao interpretar *“o significado atribuído à NESH XI da RGI 3.b”*;
- (i) que a exclusão do concentrado da RECOFARMA da abrangência da RGI 3.b pela NESH XI só faz sentido se o produto estiver incluído no rol da NESH VI;
- (j) que *“sendo o concentrado da Recofarma entendido pelo Sistema Harmonizado como uma mercadoria misturada, recorre-se então à parte final da NESH X da RGI 2b, na qual se lê que tais produtos devem se classificar consoante a RGI 1”*;
- (k) que *“é evidentemente equivocada a alegação do Fisco (fl. 34.780 e ss.) e da DRJ (fl. 36.630 e ss.) de que as simplórias operações industriais executadas pela Norsa descaracterizariam o produto vendido pela Recofarma como um concentrado”*;
- (l) que a *“Fiscalização, em postura validada pelo acórdão recorrido¹⁷ (fls. 36.623/36.625), deixou de arbitrar o valor tributável de cada parte do concentrado conforme permissão do art. 148 do CTN”*, e fez isso porque *“o*

concentrado da Recofarma não é um produto divisível como outro insumo qualquer”;

- (m) *“que a ata do CCA que serviu de justificativa à elaboração da NESH XI do RGI 3.b não tem nenhuma importância para o direito brasileiro e para os fatos em exame”;*
- (n) *que “é simplesmente inconcebível a análise de classificação fiscal que ignora a destinação do produto para levar em conta apenas a sua embalagem – ou, nas palavras do acórdão (fl. 36.627), suas “características intrínsecas e extrínsecas””;*
- (o) *que não cabe à RFB fixar matéria técnica, “devendo-se valer das análises e laudos emitidos pelos órgãos competentes”;*
- (p) *que “em nenhum momento se defendeu que a Suframa teria a atribuição de classificar mercadorias”, mas sim que, “conforme o Decreto nº 7.139/10, cabe à Suframa realizar a análise técnica dos projetos produtivos que visam à fruição dos benefícios tributários da ZFM”;*
- (q) *que “os demais órgãos do Estado, sobretudo a RFB, não podem ignorar o entendimento da Suframa a respeito da realidade fático-jurídica que lhe compete analisar – a exemplo dos concentrados produzidos pela Recofarma na ZFM”;*
- (r) *que, “tendo a Suframa, de maneira expressa e reiterada reconhecido o produto da Recofarma como um concentrado, não cabe à Receita Federal redefini-lo, de maneira a tornar sem efeito os atos da Suframa, numa clara invasão de competência da autarquia”;*
- (s) *que a RECOFARMA não homogeneiza o concentrado antes de vendê-lo porque isso é impossível, por motivos físico-químicos;*
- (t) *que “é visivelmente perceptível que os pareceres do Laboratório Privado Falcão Bauer (docs. nos 11, 12, 13 e 14 da impugnação) não trazem nenhuma contribuição à presente discussão”, uma vez que, “por determinação da RFB, o Laboratório analisou individualmente cada componente do concentrado fabricado pela Recofarma”;*
- (u) *que inexistente “um “Valor Tributável Máximo” para o regime de créditos incentivados”;*
- (v) *que “o valor tributável pelo IPI é, inevitavelmente, aquele disposto nas notas fiscais de saída do estabelecimento industrial”;*

- (w) que, *“ao considerarmos o preço do produto, torna-se claro que o valor escriturado nas notas fiscais de saída do estabelecimento industrial é idôneo, lícito e correto”*;
- (x) que *“inexiste autorização normativa para que sejam afastados os preços praticados por partes independentes e desimpedidas, sobretudo sob a alegação de que tais montantes deveriam ser menores”*;
- (y) que emprega o método denominado Preço de Incidência, que *“pressupõe a aplicação de um percentual definido pela Recorrente sobre a receita líquida dos engarrafadores”*;
- (z) que *“as despesas decorrentes dos acordos de incentivo têm como finalidade promover o aumento das unidades de volume vendidas, consistindo em estratégia comercial para incrementar o consumo das bebidas”*;
- (aa) que *“o distribuidor não tem qualquer obrigação legal ou contratual de pagar royalties”*;
- (bb) que *“o engarrafador paga o preço da mercadoria (concentrado), sendo vedada contratualmente a cobrança de royalties, ao passo que a utilização das marcas pelo engarrafador é deveras limitada nos termos do contrato, dado que o acordo protege a TCCC contra o mau uso delas”*;
- (cc) que *“as modestas etapas realizadas pelos engarrafadores – diluição e engarrafamento – somente são realizadas em seus estabelecimentos em razão da proximidade com os pontos de venda das bebidas finais, o que reduz os custos logísticos da produção”*;
- (dd) que *“as etapas realizadas pelos engarrafadores são acessórias à sua atividade principal, qual seja, distribuição das bebidas finais, que, como impõe a legislação, pressupõe o uso gratuito da marca da TCCC”*;
- (ee) que *“a propriedade intelectual exerce influência sobre o preço do concentrado, sobretudo por ser inviável dissociar o valor da marca do próprio produto ou desconsiderá-lo como parte relevante do preço de compra”, mas “a existência do valor da marca não converte o preço de compra da mercadoria em um royalty”*;
- (ff) que são irrelevantes as controvérsias travadas em outros países;
- (gg) *“que o próprio art. 124, I, do CTN, esclarece que o “interesse comum” que enseja solidariedade deve ser oriundo de “situação que constitua fato gerador da obrigação principal”*”;
- (hh) que *“o interesse comum exigido pela norma somente é vislumbrado nas hipóteses de realização conjunta do fato gerador, situações nas quais há a*

pluralidade de sujeitos passivos na qualidade de contribuintes, não de responsáveis”;

- (ii) que *“inexiste simulação e/ou conluio no caso analisado – até porque nenhuma prova foi produzida em sentido contrário”;*
- (jj) *“que o modelo de negócios da empresa sempre foi transparente com os órgãos governamentais”;*
- (kk) que *“enquanto a Fiscalização baseia o seu entendimento quanto à impossibilidade de cessão gratuita da marca em meras conjecturas pessoais, a operação aqui analisada encontra-se respaldada na legislação em vigor e suportada por contrato idôneo firmado entre as partes”;* e
- (ll) que, em se mantendo *“a qualificação da penalidade, é necessário que seu percentual seja reduzido a 100%, haja vista ser incontroversa a falta da reincidência específica exigida pela nova Lei nº 14.689/23”.*

Encaminhado o processo à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, foram apresentadas Contrarrazões ao Recurso Voluntário (e-fls. 37350 a 37456), onde são defendidos os seguintes pontos:

- (a) a ausência de nulidade do Acórdão recorrido;
- (b) a irrelevância da discussão acerca do cumprimento do PPB aprovado pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 para a solução da presente controvérsia;
- (c) a correta classificação fiscal adotada pela Fiscalização;
- (d) a competência administrativa da Receita Federal do Brasil para verificação das condições para a classificação fiscal dos produtos isentos, conforme previsto nos arts. 176 a 179 do Código Tributário Nacional;
- (e) a divisão de atribuições, e não um conflito de competências entre a RFB e a SUFRAMA;
- (f) a inexistência de atos oficiais que corroboram a classificação fiscal defendida pela Recorrente e inaplicabilidade do art. 24 da LINDB;
- (g) a irrelevância da suposta boa-fé da adquirente para efeito de aproveitamento da classificação fiscal incorreta;
- (h) a alíquota incidente na operação de venda dos supostos “kits” não foi questão acobertada pela coisa julgada constituída no Mandado de Segurança Individual nº 95.0009470-3;
- (i) a sentença proferida na Ação Anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200, ainda que estivesse transitado em julgado, não se revestiria do atributo da

indiscutibilidade em relação a créditos tributários constituídos em outros processos administrativos, sobretudo porque as razões de decidir não ficam acobertadas pela coisa julgada;

- (j) a ausência de ilegalidade por falta de arbitramento de créditos correspondentes às únicas partes sujeitas à alíquota positiva;
- (k) a não admissão da versão de que toda a remuneração paga pelas fabricantes de bebidas, na execução desse contrato, se refere apenas ao bem corpóreo chamado incorretamente de “concentrado” e de que absolutamente nada é pago a título dos direitos imateriais envolvidos;
- (l) as irregularidades na base de cálculo dos créditos incentivados;
- (m) a confirmação do entendimento adotado pela Autoridade Fiscal brasileira pela decisão do Tribunal Tributário dos EUA (USTC);
- (n) a responsabilidade solidária da RECOFARMA;
- (o) a legalidade da exigência de multa, de juros de mora e de correção monetária;
- (p) a correta aplicação da multa qualificada;
- (q) o não enquadramento dos produtos de limpeza e lubrificantes no conceito normativo de insumos, segundo a legislação do IPI; e
- (r) a cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Em 24/07/2024, a NORSA atravessou petição nos autos a fim de noticiar o que seriam cinco fatos novos, a saber:

- (s) Em 04/04/2024 teria havido o julgamento do processo administrativo nº 10980.724073/2018-95, de interesse da própria RECOFARMA, onde foi discutida a exigência de diferenças de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em razão de suposta quantificação indevida do lucro da exploração justamente por suposta majoração do preço do concentrado, tendo sido decidido, por unanimidade de votos, que não houve dolo, conluio, fraude nem simulação da RECOFARMA na fixação do preço do seu concentrado.
2. Em 15/04/2024, esta Turma teria analisado os processos administrativos 10073.722349/2019-14 e 13830.720089/2019-11, de interesse de outra fabricante de produtos Coca-Cola, e também teria afastado *“a suposta majoração desse mesmo preço do concentrado, por constatar que não houve conluio entre a fabricante e a RECOFARMA na fixação do preço dos concentrados, tendo em vista que não foi apresentada qualquer prova que demonstrasse a atuação conjunta da fabricante dos produtos Coca-Cola e da RECOFARMA para majorar o preço do concentrado”*.

3. Em 22/02/2024, analisando caso semelhante, “a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF concluiu no sentido de que não é suficiente para configurar a ocorrência de dolo, conluio, fraude ou simulação a mera presunção de sobrevalorização dos preços, sem que sejam apresentados os respectivos elementos fáticos que comprovem a suposta prática do sobrepreço” (Acórdão nº 1201-006.249).
4. Esta Turma “analisou casos idênticos ao presente e concluiu que a SUFRAMA é competente para definir o produto incentivado conforme o PPB previsto em Portaria Interministerial, reconhecendo, portanto, a natureza de “concentrado” dos produtos elaborados pela RECOFARMA classificados no código SUFRAMA 0653 e na posição 2106.90.10 EX. 01 da TIPI”.
5. Em 22/12/2023, “foi publicado o art. 14 da Lei nº 14.689, de 20.09.2023, que limitou o montante das multas aplicadas ao percentual de 100% e determinou o cancelamento automático do montante que exceda 100% da multa já exigida em autuação fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário da NORSA e o Recurso Voluntário da RECOFARMA são tempestivos e preenchem os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual deles se toma conhecimento.

RECURSO VOLUNTÁRIO DA NORSA

1. Da natureza do produto adquirido

Primeira tese

A Recorrente, em seu Recurso Voluntário, traz uma primeira tese para discussão:

TESE: A INDUSTRIALIZAÇÃO CONFORME O PPB CARACTERIZA A EFETIVA E INTEGRAL INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRODUTO NA ZFM E O PRODUTO PRODUZIDO CONFORME O RESPECTIVO PPB É O PRODUTO LEGALMENTE BENEFICIADO PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO DO ART. 9º DO DL Nº 288/61 (ART. 7º, CAPUT, § 6º E § 8º, B) DO DL Nº 288/67).

Ressalta ela que a discussão principal que gira em torno dessa tese “não é se está, ou não, correta a classificação fiscal do produto elaborado pela RECOFARMA e adquirido pela

RECORRENTE, mas sim se esse produto é, ou não, o concentrado para bebidas não-alcoólicas tal como definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98".

Aponta a Recorrente que "há divergência de premissa entre a autoridade fiscal e a DECISÃO e o contribuinte, qual seja, da natureza legal e técnica do produto elaborado pela RECOFARMA e adquirido pela RECORRENTE: se concentrado ou se são seus próprios insumos; não há divergência quanto à aplicação do direito ao caso concreto (interpretação das regras do Sistema Harmonizado)".

Explica que a Fiscalização e a DRJ partem do princípio que o produto não seria concentrado, mas seus próprios insumos apresentados sob a forma de kit, devendo ser classificados individualmente nas posições específicas da TIPI, enquanto ela defende que o produto apresentado sob a forma de kit é o concentrado para bebidas não alcoólicas, classificado pela SUFRAMA sob o código 0653 ("concentrado para bebidas não alcoólicas"), que deveria ser classificado, por força da RGI-1, no código TIPI 2106.90.10 EX 01.

Para defender o seu ponto, de que o produto é o concentrado para bebidas não alcoólicas e não os seus insumos, a Recorrente cita as normas isentivas previstas no DL nº 288/67 para então arrematar que "o cumprimento do PPB de concentrado caracteriza legalmente a integral e efetiva industrialização na ZFM do produto objeto do PPB, beneficiado pelo benefício fiscal do art. 9º do DL nº 288/67, que é oneroso, condicionado e por prazo determinado".

Para a Recorrente, a industrialização conforme o PPB, além de caracterizar "a efetiva e integral industrialização do produto na ZFM (segurança para a SUFRAMA)", garantiria que o produto resultante "é o produto juridicamente beneficiado pela e para a isenção do IPI (segurança para o industrial)".

A Recorrente traz ainda informações sobre a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, que estabelece o PPB do concentrado, para concluir que "a etapa de mistura não se confunde com a da homogeneização e esta é facultativa".

Diz ainda que a SUFRAMA "editou a Resolução do CAS nº 298/2007 e o Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI, integrados pelas "Informações Textuais do Produto", identificando o produto como concentrado para bebidas não alcoólicas, submetido ao PPB de CONCENTRADO da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, e o classificou em seu código 0653 ("concentrado para bebidas não alcoólicas") com a indicação da respectiva classificação fiscal (2106.90.10 EX. 01), para fins específicos da fruição do benefício do art. 9º do DL nº 288/67, e especificou o compromisso assumido pela RECOFARMA".

Sustenta que, como o produto atende as etapas do PPB, sendo certo que o benefício continua em vigor, "esse produto é legalmente um concentrado constituído por partes líquidas ou por partes sólidas ("kits"), e como tal industrializado integral e efetivamente na ZFM, para fins específicos de fruição dos incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA (no caso, do art. 9º do DL nº 288/67)"

Por isso defende que “a autoridade fiscal não pode desconsiderar a natureza legal de concentrado e considerar esse produto como se fosse um “outro produto” ou um “produto inexistente” para fins daquele mesmo incentivo, sob pena de ofensa a esses dispositivos e ao princípio da segurança jurídica que rege em especial os benefícios fiscais onerosos, condicionados e por prazo certo”.

A Recorrente reconhece a competência da RFB para classificar fiscalmente os produtos, mas reclama que a RFB deveria sempre respeitar a natureza do produto definida pelo PPB determinado pela SUFRAMA, “no caso, respeitando a natureza de “concentrado para bebidas não alcoólicas”, classificado pela SUFRAMA no seu código 0653 (“concentrado para bebidas não alcoólicas”)”.

Apesar de dizer que a discussão nesse tópico não versaria sobre a classificação fiscal, a NORSA refere “que há sentença e acórdão do TRF da 1ª Região (que manteve a referida sentença) proferidos na ação anulatória ajuizada pela RECOFARMA (fornecedora do concentrado adquirido pela RECORRENTE) que confirmam o entendimento acima exposto de que o produto fabricado pela RECOFARMA e adquirido pela RECORRENTE é o concentrado classificado na posição 2106.90.10 EX. 01 (DOC. 01)”.

Ao final, a Recorrente pede que o Auto de Infração seja cancelado, “porque resta comprovado que o produto elaborado pela RECOFARMA e adquirido pela RECORRENTE é o concentrado, e não seus próprios insumos, e autoridade fiscal reclassificou produto diverso do “concentrado para bebidas não alcoólicas”, classificado no código SUFRAMA 0653 (“concentrado para bebidas não alcoólicas”)”.

Em primeiro lugar, é preciso que se esclareça que, nos termos do art. 99 do RICARF/2023, as decisões do Poder Judiciário que são de observância obrigatória por parte deste Colegiado são as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo STF, ou pelo STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, de tal forma que a decisão do TRF da 1ª Região, trazida aos autos pela Recorrente, não vincula este Colegiado.

Em segundo lugar, cabe destacar que, apesar de a Recorrente dizer que a discussão neste tópico não gira em torno da classificação do produto, o que ela quer, de fato, é discutir a classificação do produto. Ou, melhor dizendo, o que ela quer é subordinar a classificação do produto às normas estabelecidas pela SUFRAMA.

Quando ela propõe que se discuta se o produto elaborado pela RECOFARMA é ou não o concentrado para bebidas não alcoólicas, nos termos dos atos publicados pela SUFRAMA, isso só faria sentido se, em algum momento, tivesse sido questionada a aplicação dos benefícios fiscais para a RECOFARMA, o que não é o caso. A própria Recorrente reconhece “que o benefício continua em vigor, o que significa que o PPB sempre foi cumprido”.

Para fins de classificação fiscal, querer discutir se o produto elaborado pela RECOFARMA é ou não o concentrado para bebidas não alcoólicas, nos termos dos atos publicados pela SUFRAMA, é um equívoco grave.

É bem verdade que o primeiro aspecto que deve ser levado em consideração quando se vai classificar uma mercadoria, até mesmo antes de se pensar na aplicação de qualquer uma das regras de classificação dispostas no Sistema Harmonizado, é a identificação da mercadoria e a sua completa caracterização. Mas essa identificação não pode estar, e não está, restrita àquilo que dizem os atos da SUFRAMA.

Aliás, para fins de classificação fiscal, é irrelevante se o produto é chamado de concentrado, de mistura, de preparo, de combinado ou de qualquer outra coisa. O que importa são as características do produto, que, uma vez identificadas, devem ser levadas em consideração para fins de aplicação das regras de classificação estabelecidas pelo Sistema Harmonizado.

Assim, não havendo questionamento se o produto elaborado pela RECOFARMA é ou não o concentrado para bebidas não alcoólicas, para fins de fruição dos benefícios fiscais estabelecidos pela ZFM, e sendo irrelevante essa caracterização para fins de classificação fiscal, não há nada a prover em relação a essa tese levantada pela Recorrente.

Segunda tese

A Recorrente, em sua segunda tese, traz outros argumentos que comprovariam a natureza de concentrado para bebidas não alcoólicas:

TESE: A tese da DECISÃO de que os produtos adquiridos pela RECORRENTE da RECOFARMA, apresentados sob a forma de "kits", seriam os insumos de concentrado para bebidas não alcoólicas (i) não respeitou a distinção legal e técnica entre o processo produtivo básico de concentrado e o processo produtivo básico de bebida; (ii) não observou o princípio da universalidade previsto no art. 90 do CC/02 c/c o art. 109 do CTN; (iii) afastou as conclusões técnicas dos laudos do INT, ITAL e da UNICAMP; e (iv) desconsiderou a sentença proferida nos autos da AO nº 1003920-10.20L8.4.01.3200 ajuizada pela RECOFARMA (mantida pelo acórdão do TRF da 1ª Região)

Para defender a sua tese, a Recorrente cita, além da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 a Portaria Interministerial MDIC/MCTIC nº 35/2012, que estabelece o PPB dos refrigerantes, refrescos, bebidas isotônicas e bebidas energéticas elaborados na ZFM, insistindo na tese já afastada no tópico anterior de que os atos relativos ao PPB determinariam a natureza do produto para fins de classificação fiscal.

Quanto à aplicação do art. 90 do Código Civil de 2002, c/c com o art. 109 do CTN, no sentido de que *“bens que possuam uma mesma destinação unitária devem ser considerados uma universalidade de fato e, por isso, tratados em conjunto, nunca separadamente”*, é preciso dizer que a classificação de mercadorias tem regras próprias a serem observadas.

Conforme veremos com mais detalhes quando adentrarmos especificamente na classificação dos produtos que aqui se discute, os produtos apresentados de forma separada só podem ser considerados de forma unitária se as regras do Sistema Harmonizado assim o determinem. Isso pode ser feito por meio de uma nota específica ou por meio da aplicação da RGI-2 ou da RGI-3.

Esse ponto é reconhecido, inclusive, no Parecer Técnico de autoria de Helder Silva Chaves, José Antônio Schöntag e Ricardo José de Souza Pinheiro, apresentado pela RECOFARMA. Observe-se o excerto a seguir, extraído da e-fl. 36062:

Para poder aplicar a RGI 1 à preparação destinada à elaboração de bebidas é necessário que esse produto seja reconhecido como uma matéria unitária. Com base apenas nos ditames da RGI 1 não se pode fundamentar essa conclusão.

Passando para a RGI 2, que trata de ‘Artigos incompletos, inacabados, desmontados, misturados ou compostos’, ao final de sua Nota X, encontra-se o seguinte dispositivo:

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

Trata-se, como se vê, de um enunciado da RGI 2 que faz remissão à RGI 1 em relação a produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais nos dizeres de uma posição.

É necessário, então, encontrar algum outro dispositivo que considere o produto objeto este parecer como sendo um produto já misturado, para efeito de classificação fiscal, evidentemente.

Na sequência, a Recorrente traz de volta neste ponto a sentença e o acórdão do TRF da 1ª Região citado no tópico anterior, que, conforme já explicitado, não vinculam este Colegiado.

Para finalizar esse tópico, a Recorrente traz o laudo técnico emitido pelo INT, o laudo técnico emitido pela ITAL e o laudo técnico emitido pela Faculdade de Engenharia de Alimentos da UNICAMP, que confirmariam que o produto fabricado pela RECOFARMA, conforme PPB definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, é um produto único.

No que diz respeito a laudos técnicos, é preciso lembrar que, nos termos do que dispõem o caput e o § 1º do art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972, eles só devem ser considerados em seus aspectos técnicos, o que não inclui a classificação fiscal da mercadoria.

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.

...

Em outras palavras, o laudo deveria identificar a mercadoria, e não tentar classificá-la à luz do Sistema Harmonizado.

Sobre a matéria, reproduzo ainda excerto do voto condutor do Acórdão 3401-004.380, de relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan, que bem diferencia a atividade técnica desenvolvida pelo perito da atividade jurídica desenvolvida pelo responsável pela classificação.

2. Da classificação de mercadorias - aspectos técnicos e jurídicos

É notório que a classificação de mercadorias é hoje tema complexo, que demanda atenção de especialistas na matéria. No entanto, não se pode confundir especialistas em classificação de mercadorias com especialistas em informar o que são determinadas mercadorias (em geral, peritos). Essas duas categorias parecem ser confundidas nos quesitos efetuados pela fiscalização.

O perito não tem a função de classificar mercadorias na nomenclatura. O perito químico, por exemplo, tem a função de, a partir de análise da composição de determinada mercadoria, informar qual é seu nome técnico e quais são suas características. Esses aspectos são eminentemente técnicos.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

Tais atividades não se confundem.

Em relação às conclusões a que chegaram os laudos, mais especificamente no sentido de que o produto adquirido pela Recorrente é um produto único, reforçamos o antedito de que, **para fins de classificação fiscal**, os produtos apresentados de forma separada só podem ser considerados de forma unitária se as regras do Sistema Harmonizado assim o determinem.

De outro giro, o fato de os laudos técnicos dizerem que o produto é único não o torna único para fins de classificação fiscal.

Outro argumento da Recorrente em relação a este tópico é o fato de que a Aduana do Chile já atestou a natureza de produto único para o produto aqui discutido.

Sobre isso, nem seria preciso lembrar que as decisões de classificação de outra administração aduaneira não vinculam a classificação fiscal a ser adotada no Brasil, embora possam e devam ser levadas em consideração para efeitos de estudos.

De qualquer forma, não é correto dizer que a Aduana do Chile atestou a natureza de “produto único”, como quer fazer crer a Recorrente. O mais correto seria dizer que a Aduana do Chile entendeu que os produtos comercializados em forma de kits para a produção de refrigerantes, à luz do Sistema Harmonizado, devem ser classificados de forma unitária. Essas são duas conclusões bem diferentes.

Por fim, a Recorrente cita a decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90, que teria atestado que as preparações para fabricação de bebidas da marca Coca-Cola eram, à época, classificadas no código 2107.02.99, que corresponde à classificação atual no código 2106.90.10 EX 01.

Sem nem mesmo precisarmos olhar o conteúdo da referida solução de consulta, salta aos olhos a impropriedade do argumento. Isso porque a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias foi criada no ano de 1983, tendo entrado em vigor em 01/01/1988. O Brasil torna-se signatário desta Convenção em 31/10/1986 e ratifica sua adesão em 08/11/1988, com a promulgação se dando em 22/12/1988 por meio do Decreto nº 97.409 e vigência a partir do ano de 1989.

Ou seja, na data da publicação da solução de consulta, sequer havia o Sistema Harmonizado para fins de classificação de mercadorias, de tal sorte que não é possível invocarmos as suas razões de decidir para fins de classificação fiscal nos dias de hoje.

Diante de tudo o que foi exposto, também não há nada a prover neste tópico.

2. Da classificação fiscal

A Recorrente formula a seguinte tese para defender a classificação fiscal dos produtos adquiridos da RECOFARMA no código 2106.90.10 EX 01 da TIPI:

TESE: Pela Regra Geral de Interpretação nº 1, o concentrado não homogeneizado se classifica na posição fiscal 2106.90.10 EX 01, porque é a posição mais específica uma vez que (i) não há nessa posição da TIPI o qualificativo homogeneizado, restringindo o seu alcance, conforme expressamente consta para outras posições e (ii) já foi atestado pelos laudos técnicos do INT, do ITAL e da UNICAMP e pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI da SUFRAMA que a sua capacidade de diluição é superior a 10 partes

Em caso de não aceitação da tese levantada no tópico anterior, a Recorrente passa a defender *“que o produto elaborado pela RECOFARMA consiste em preparações compostas e, portanto, deve ser classificado na posição 2106.90.10 EX. 01”*.

Reclama da decisão recorrida que teria afirmado *“que o produto, constituído por partes líquidas e sólidas, não seria uma preparação composta”*.

Defende que *“a interpretação da TIPI deve ser feita à luz dos dizeres do seu próprio texto” e “supletivamente” pela NESH*.

Analisa o texto do EX 01 do código TIPI 2106.90.10 para defender que é ali que deve ser classificado o produto adquirido da RECOFARMA.

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

De forma bem resumida, os argumentos são esses:

- O texto da posição refere-se a “preparações compostas” e não a “preparação composta”, o que já induz que o produto pode ser constituído por partes;
- O critério específico determinado pelo texto da posição é a destinação do bem: quando se compra um conjunto de produtos com a finalidade específica de fabricação de refrigerante, é esse o enquadramento prescrito pela legislação aplicável e não a consideração individualizada das partes desse mesmo conjunto;
- Por força da RGI-1, para que não fosse aplicada essa posição da TIPI, o próprio texto da posição teria que expressa e especificamente excluir do seu alcance o concentrado não homogeneizado (o constituído por partes líquidas ou por partes líquidas e sólidas – kits);
- No texto do EX 01 não há a restrição de que o produto deve estar homogeneizado, uma vez que lá consta apenas referência ao termo “preparações compostas”, sem a adição do qualitativo homogeneizadas;

Sustenta que, “firmada a premissa de que o produto elaborado pela RECOFARMA é uma preparação composta, ele somente pode ser classificado como tal em uma posição única, qual seja, na posição da TIPI 2106.90.10 EX 01, em aplicação da Regra Geral de Interpretação 1 do Sistema Harmonizado que determina que deve ser adotada a posição mais específica para classificar a mercadoria quando esta existir”, e busca justificar da seguinte forma:

- a) as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado são aplicadas sequencialmente, devendo-se passar às Regras 2 e 3 apenas se a Regra 1 não for aplicável ao caso;
- b) a posição da TIPI 2106.90.10 EX. 01 é a mais específica a ser aplicada ao produto elaborado pela RECOFARMA em razão da sua destinação e da sua diluição: utilização na elaboração das bebidas da posição 22.02 e capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado; e
- c) o Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/GCPRI/COAPI da SUFRAMA e os laudos técnicos do INT, do ITAL e da UNICAMP atestam que (i) a utilização do produto é para elaboração das bebidas da posição 22.02 e (ii) a capacidade de diluição do referido produto é superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado (vide itens 3.1.18., 3.2.18., 3.2.19. e 3.2.10. acima).

Acrescenta que, mesmo com a utilização das RGI-2 e RGI-3, a conclusão seria a mesma, pelos seguintes motivos:

- a) a Regra 2 b) que trata de produtos misturados, em sua nota explicativa X, dispõe textualmente que “os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1”;

b) a Regra 3 a) impõe a especificidade como critério para a solução da dúvida de enquadramento e, no caso, é indiscutível que a posição mais específica é justamente a 2106.90.10. EX. 01; e

c) a Regra 3 b) determina que deve ser considerada a posição relativa à matéria que lhe confira a característica essência e, no caso, a característica essencial do produto também leva para a posição 2106.90.10 EX. 01.

A Recorrente antecipa ainda a defesa ao que dispõe a Nota XI da Regra 3 b) das NESH, utilizada pela DRJ para embasar o seu entendimento. Para ela, essa Nota XI *“funciona como diretriz interpretativa que não prevalece diante do próprio texto (do próprio “dizer”) das posições especificamente previstas pela legislação nacional”*, de tal sorte que ela *“só seria aplicável se não houvesse na legislação brasileira (como não há em outros países) uma posição específica para a classificação de mercadorias constituídas por diferentes componentes (preparações compostas) para a fabricação específica de refrigerante”*.

E termina seus argumentos relativos à classificação fiscal com os seguintes registros:

a) a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira de 23.08.1985 envolve apenas a legislação dos países mencionados na consulta que motivou aquela decisão (a saber, Japão, Canadá, Maurícia, Austrália, Suécia e Holanda) e, naqueles países, o concentrado para bebidas não alcoólicas não é classificado numa posição específica, como o é e sempre foi na legislação brasileira, razão pela qual, naquela decisão, foi preciso utilizar as Regras Gerais de Interpretação secundárias (2 e 3.b);

b) a divergência nas posições existentes nos países objeto daquela decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira e no Brasil decorre do fato de que, no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apenas os seis primeiros dígitos das classificações discais devem ser uniformes, sendo facultado aos países membros da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado a criação de subdivisões (art. 3º da referida Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado, anexa ao Decreto nº 97.409/1988);

c) como visto, no Brasil, há posição específica com mais de seis dígitos, a saber: 21.06.90.10. EX. 01;

d) além disso, tal decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira consistiu em mero trabalho preparatório que não tem natureza de parecer do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e que não integra a coletânea publicada no site da RFB; e

e) como demonstrado acima, existem decisões proferidas por órgão aduaneiro de outro país que examinaram o “kit” para fabricação de produtos da marca Coca-Cola (entregues em partes) e concluíram que tais produtos devem ser considerados um produto único e enquadrados em uma única classificação fiscal,

da mesma forma que sustentado pela RECORRENTE (tradução juramentada e decisões proferidas pelo órgão aduaneiro do Chile – Chile Aduana Customs).

A discussão que envolve a classificação fiscal de “kits” *contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, fornecedor localizado em Manaus/AM*, não é nova neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, podendo ser observado um alinhamento entre as turmas da 3ª Seção de Julgamento no sentido de classificar cada um dos componentes desses “kits” em seu próprio código da TIPI, e não como produto único na posição 21.06.90.10 EX. 01, como reclamam as Recorrentes.

As ementas a seguir reproduzidas a título de exemplo, uma de cada turma que compõe a 3ª Seção de Julgamento, e todas elas referentes a julgamentos realizados neste ano de 2024, confirmam este alinhamento, embora nem sempre as decisões tenham contado com a unanimidade dos votos dos conselheiros integrantes dos colegiados:

(Acórdão 3201-011.551, de 29/02/2024 – Processo nº 10980.728700/2019-48 – Relator: Hélcio Lafeté Reis – Unanimidade de votos)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. KITS CONCENTRADOS. INSUMOS. PRODUTOS DISTINTOS.

Os chamados “kits concentrados” para refrigerantes, dada a sua natureza de produtos vendidos separadamente, ainda que em conjunto, não podem ser classificados em código único como se fossem uma preparação composta, pois cada um dos produtos vendidos conjuntamente tem sua classificação fiscal individualizada.

(Acórdão 3301-014.035, de 17/04/2024 – Processo nº 10980.731867/2019-96 – Redator designado: Wagner Mota Momesso de Oliveira – Voto de qualidade)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE BEBIDAS.

A mercadoria descrita como “kit” ou “concentrado” para elaboração de bebidas, constituída por um conjunto de diferentes componentes acondicionados separadamente que só se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas após mistura realizada em processo industrial realizado no estabelecimento do comprador, não pode ser classificada no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi como se fosse uma mercadoria única.

Os componentes desses “kits” ou “concentrados” também não podem ser classificados individualmente no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi quando não apresentam as características essenciais da bebida final, ou seja, quando não têm a capacidade de resultar na bebida final mediante simples diluição ou tratamento complementar.

(Acórdão 3302-014.080, de 28/02/2024 – Processo nº 10980.724952/2013-11 – Relatora: Denise Madalena Green – Maioria de votos)

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KIT PARA FABRICAÇÃO DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS.

Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos, nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo. Os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente. NESH - Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, Regra Interpretativa Geral 3 (b)

(Acórdão 3401-012.680, de 28/02/2024 – Processo nº 10976.720043/2017-98 – Redatora designada: Sabrina Coutinho Barbosa – Maioria de votos)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. NCM 2106.90.10 (EX-01).

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

(Acórdão 3402-011.758, de 15/04/2024 – Processo nº 10073.722349/2019-14 – Relator: Jorge Luís Cabral – Maioria de votos)

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

A classificação fiscal de mercadorias somente admite a aplicação de extarifário quando a correta adequação às normas interpretativas do Sistema Harmonizado classifica a mercadoria no item ou subitem relativo ao extarifário 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.

(Acórdão 9303-015.408, de 13/06/2024 – Processo nº 10980.724074/2018-30 – Relator: Rosaldo Trevisan – Unanimidade de votos)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

Este Colegiado, na sua atual composição, que conta com dois conselheiros fazendários e três conselheiras representantes dos contribuintes, juntamente com uma conselheira fazendária suplente, também teve a oportunidade de recentemente se manifestar a respeito dessa matéria em dois processos julgados no mês de agosto de 2024, tendo adotado, por maioria de votos, a mesma decisão dos Acórdãos acima transcritos. Embora os Acórdãos ainda não estejam disponíveis no sítio do CARF, ambos tiveram seu resultado registrado em Ata, nos seguintes termos:

(Acórdão 3402-012.159, de 22/08/2024 – Processo nº 19311.720153/2019-18 – Relator: Jorge Luís Cabral)

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

(Acórdão 3402-012.160, de 22/08/2024 – Processo nº 19311.720155/2019-07 – Relator: Jorge Luís Cabral)

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

Conforme se observa nos dispositivos acima reproduzidos, este relator tem o entendimento de que os kits de refrigerantes não podem ser classificados como se produtos únicos fossem, devendo os componentes dos kits ser classificados de forma individualizada, cada um em seu próprio código da TIPI.

Vejamos as razões na sequência.

O principal argumento trazido pela Recorrente para defender a classificação dos kits de refrigerantes no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI é que o produto é único (preparações

compostas – concentrado para bebidas não alcoólicas), e que, a partir dessa premissa, a classificação deve se dar, obrigatoriamente, pela aplicação direta da RGI-1.

Mas aqui me parece haver um equívoco no argumento apresentado pela Recorrente, uma vez que, para que pudéssemos classificar os kits de refrigerantes a partir da aplicação direta da RGI-1, sem considerarmos, especialmente, as RGI-2 e RGI-3, seria preciso que esses produtos fossem **materialmente únicos**, o que, definitivamente, não é o caso dos kits que se encontram em discussão no presente processo (não há discussão sobre isso).

Não estamos dizendo, com isso, ao menos não neste momento, que esses kits, para efeitos de classificação fiscal, não possam ser considerados produtos únicos. O que estamos dizendo é que, para que os kits de refrigerantes possam ser considerados produtos únicos para fins de classificação fiscal, é preciso que o Sistema Harmonizado assim autorize.

E não havendo nota específica nesse sentido, o que poderíamos cogitar, em tese, seria a aplicação da RGI-2 ou da RGI-3.

Digo em tese porque essas regras tratam de artigos incompletos ou inacabados, de artigos desmontados ou por montar, de produtos misturados e de artigos compostos, bem como de obras constituídas pela reunião de artigos diferentes e de mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho. E, se olharmos essas regras (RGI-2 e RGI-3) de forma mais cuidadosa, teremos uma grande dificuldade para enquadrarmos os kits de refrigerantes nas hipóteses ali previstas.

Não obstante as dificuldades que possamos encontrar para a classificação que se encontra em discussão nos autos, fato é que nos deparamos com dois possíveis caminhos a seguir, cuja escolha vai depender das conclusões a que chegemos a partir da análise de aplicabilidade das RGI-2 e RGI-3 para o presente caso: 1. se qualquer uma dessas regras for aplicável para os kits de refrigerantes, a classificação deverá se dar como se produtos únicos fossem; ou 2. se ambas as regras forem inaplicáveis, deverá ser adotada classificação individualizada para cada um dos componentes dos kits de refrigerantes.

O curioso é que essa mesma questão, há mais de quarenta anos, no distante ano de 1984, já havia sido posta em discussão (e resolvida) no âmbito do antigo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), atual Organização Mundial das Aduanas (OMA). Repito: **HÁ MAIS DE QUARENTA ANOS!**

Se olharmos a tradução juramentada do documento produzido pela CCA sobre a discussão (e-fls. 32797 a 32849) veremos que três administrações aduaneiras signatárias do SH levantaram dúvidas sobre a forma de classificação de kits de refrigerantes, sendo expressamente questionada a aplicação da RGI-3 (b) para fins de classificação em uma única posição:

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda laranja e Concentrado de Pepsi-cola. S

cópias destas cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.

2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

O Secretariado, considerando a relevância do tema, propôs que a discussão fosse levada para a Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino, que seria realizada em outubro de 1985.

3. O Secretariado considerou que estas referências levantaram importantes questões de classificação que deveriam ser examinadas pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino. Portanto o Secretariado propôs incluir estas questões na Agenda da Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura (55ª Sessão) e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino (5ª Sessão) a ser realizada em outubro de 1985.

A fim de preparar um documento que seria apresentado na Sessão Conjunta, o Secretariado solicitou que as administrações aduaneiras enviassem informações e suas opiniões até o dia 15 de junho de 1985.

Em um primeiro momento, a Administração Australiana entendeu que os kits de refrigerantes deveriam ser classificados em uma única posição (2107) com a aplicação da RGI-2 (a), o que foi descartado pelo Secretariado:

9. A Administração Australiana declarou em sua resposta que as bases das bebidas em questão deveriam ser classificadas em uma única posição (posição 21.07) com a aplicação da Regra Interpretativa 2 (a) (ver Anexo IV).

10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que, quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota explicativa à Regra 2 (a) determina que “Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a IV da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções.”

11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

O Secretariado também entendeu que a RGI-3 (b) seria inaplicável para o caso:

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a:

12.1 Misturas

12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes; e

12.4 Produtos apresentados em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.

14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que:

“Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferente componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que, juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado.” A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.

16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a “mercadorias apresentadas em sortidos”.

17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.

18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após a importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.

Diante dessas conclusões, o Secretariado opinou pela classificação separada dos componentes individuais:

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

Chamados a decidir se os diferentes componentes das bases das bebidas deveriam ser classificados em separado ou em conjunto como um produto único, o Comitê de Nomenclatura e o Comitê de Sistema Harmonizado Interino se posicionaram no sentido de eles deveriam ser classificados separadamente, tendo sido anotado apenas um voto divergente em cada Comitê:

6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

Com a finalidade de deixar clara a inaplicabilidade da RGI-3 (b) para a classificação dos kits de refrigerantes, o que, consequentemente, indicaria a classificação separada de seus

componentes, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão nos comentários a esta RGI-3 (b), o que foi feito nos seguintes termos:

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.

Conforme se percebe, a questão específica que envolve a classificação de kits de refrigerantes já foi analisada e pacificada no âmbito do Sistema Harmonizado. Se antes da decisão tomada pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino, no distante ano de 1985, pudesse haver uma legítima dúvida a respeito da forma de classificação desses kits, se como produto único ou de forma individualizada, não há qualquer margem para que a dúvida perdure após essa decisão. **A classificação dos kits de refrigerantes, por expressa determinação do Sistema Harmonizado, deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits.**

Foi nesse mesmo sentido que seguiu o voto vencedor do i. Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo no Acórdão 3201-005.477, de 17/06/2019, que reproduzo a seguir:

Classificação Fiscal

A Recorrente defende sua classificação fiscal. Ocorre que a turma durante a sessão de julgamento entendeu por maioria que não assiste razão a Recorrente. Inicialmente compete esclarecer que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6/03/1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 3/03/1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 23/12/2011.

A NCM toma por base a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas.

A Convenção do SH é a base de todos os Acordos de comércio negociados na Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 157 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário da referida Convenção desde 31/10/1986, tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988. A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988.

De forma resumida, a Convenção do SH possui seis Regras Gerais de Interpretação (RGI) que servem de pilares para o sistema de codificação de mercadorias.

No presente caso, da leitura dos autos, resta claro que o CCA, atualmente OMA, por intermédio dos países membros signatários da Convenção do SH, dentre os

quais está o Brasil, já havia se pronunciado nos anos 1985 e 1986 quanto a classificação fiscal objeto da disputa.

47. Diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de kits para fabricação de bebidas não se caracterizam como uma mercadoria única.

48. Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir (Anexo Único – Parte 1 da Instrução Normativa nº 807, de 11/01/2008), que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado:

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.

49. O dispositivo mencionado no parágrafo anterior foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a classificação de produtos com as mesmas características dos kits para fabricação de bebidas produzidos no Brasil.

50. O texto da análise do CCA, cuja tradução juramentada foi providenciada pela fiscalização, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles. (e-fl. 11)

Inicialmente cabe reproduzir trechos onde o CCA/OMA discorre de forma clara quanto o histórico da consulta formulada por alguns países membros da Convenção do SH acerca da classificação das bases de bebidas constituídas por diferentes componentes.

CLASSIFICAÇÃO DE BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES IMPORTADOS EM CONJUNTO EM PROPORÇÕES FIXAS EM UMA REMESSA

(Item C.I.6 em Agenda)

I. HISTÓRICO

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda Laranja e Concentrado de Pepsi-Cola. As cópias destas três cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.

2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra

de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

(...)

7. As bases das bebidas em questão consistem-se dos seguintes componentes:

Base da Bebida Fanta

Parte I — Predominantemente ácido cítrico seco (acima de 90%) e cor artificial.

Parte 1 B — Benzoato de sódio, em forma seca.

Parte 2 — Mistura de esteres (acetato de etilo, acetato de amuo, butirato de etilo, butirato de isoamila e outros), como sabores e cores artificiais em etanol (52% v/v) e álcool superior (conforme analisado por nossos químicos).

Concentrado de Mirinda Laranja -

M-3 Emulsão de Laranja

Água tratada Ocultado (w/w)

Goma arábica Ocultado (w/w)

BVO Ocultado (w/w)

Sabor natural Ocultado (w/w)

Cor artificial Ocultado (w/w)

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

Ácido ascórbico Ocultado (w/w)

Hidroxianisolbutilado Ocultado (w/w)

100,00

M-3 Acidulante de Laranja

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

100.00

Concentrado de Pepsi-Cola

- Concentrado de Pepsi-Cola "AB — OS"

- Concentrado de Pepsi-Cola "B2 — D"

8. A questão a ser considerada é se as bases das bebidas acima mencionadas deveriam ser classificadas sob uma única posição ou os componentes individuais deveriam ser classificadas separadamente.

(...)

10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que , quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota Explicativa à Regra 2 (a) determina que "Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a VI da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções."

11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a;

12.1 Misturas

12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes;

e

12.4 Produtos apresentadas em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.

14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que:

"Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferentes componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que, juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado." A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.

16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a "mercadorias apresentadas em sortidos".

17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.

18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

20. O Secretariado considera que os componentes individuais da Base da Bebida Fanta e Concentrado de Mirinda Laranja são classificáveis como segue:

Base da Bebida Fanta -

Parte I: posição 38.19 (posição HS 38.23);

Parte IB: posição 29.14 (posição HS 29.16) ou posição 38.19 (posição HS 38.23), dependendo do grau de pureza;

Parte 2: posição 22.09 (posição HS 22.08).

Concentrado de Mirinda Laranja

M-3 Emulsão de Laranja : posição 21.07 (posição HS 21.06)

M-3 Acidulante de Laranja: posição 38.19 (posição HS 38.23).

(...)

23. Os dois Comitês são convidados a decidir em relação a questão geral quanto a se os diferentes componentes das bases das bebidas em questão deveriam ser classificados em separado ou conjuntamente como um produto único.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315
Veja-se que ao final do relato histórico, o Secretariado da OMA, formado por oficiais técnicos de diferentes nacionalidades, externa sua opinião quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas. O Secretariado então convida os Comitês de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado, formado por representantes do países membros da Convenção do SH, a examinarem o caso.

DECISÕES DO COMITÊ DE NOMENCLATURA E DO COMITÊ DO SISTEMA HARMONIZADO INTERINO

1.O Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinaram a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa, levando em conta os comentários feitos nos Docs. 32.707, 32.735 e 32.850.

(...)

6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

7. No que concerne à classificação dos componentes individuais, devido à falta de informações suficientes, os Comitês julgaram-se incapazes de examinar a matéria. Consequentemente, concordaram em estudar esta matéria posteriormente nas próximas sessões com base nas informações a serem fornecidas pelos delegados durante a sessão intercalar. Assim sendo, o Delegado da Holanda declarou que sua Administração tinha alguma experiência em relação a tais bases de bebidas e enviaria ao Secretariado um documento contendo mais detalhes sobre os constituintes.

8. Finalmente, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão no comentário à Regra Interpretativa 3 (b), como um exemplo da não-aplicação desta Regra. O Secretariado apresentará uma minuta a ser julgada pelo Grupo de Trabalho Conjunto em sua sessão de março de 1986.
Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica a do Secretariado, ou seja, quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas.

Em decorrência de toda a discussão no âmbito do CCA/OMA, houve alteração das Notas Explicativas do SH, conforme abaixo.

NOTAS EXPLICATIVAS A HS E CCCN ALTERADA

Regra Interpretativa Geral 3 (b) Item (X)

No final, insira o novo parágrafo a seguir:

"Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos", nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo"

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RIG 3(b), devendo ser classificadas de forma separada.

A determinação da Convenção do SH de classificar os componentes de forma individual oficializada nos anos 80 continua válida conforme consta atualmente da Regra Interpretativa Geral 3 (b) item (XI).

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.

NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Instrução Normativa RFB nº 1788, de 08.02.2018 (DOU de 14.02.2018).

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas nacionais sem competência legal para interpretar a Convenção do SH ou os laudos técnicos de renomados institutos, em nada modificam o entendimento dos países membros da Convenção do SH.

O Brasil é signatário da Convenção do SH e tem a obrigação de harmonizar a classificação fiscal adotada em seu território aduaneiro com os demais países membros. Note-se que a harmonização dos códigos do SH é relevante para estatísticas, políticas comerciais, controles administrativos, dentre outros, ultrapassando discussões de natureza tributária.

A lide está restrita a assunto resolvido na seara da classificação fiscal resolvida na década de 80 e mundialmente anunciada por meio das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). A NESH é publicada nos diversos idiomas dos países signatários, estando disponível para consulta/compra na internet (<http://wcoomdpublishations.org/>).

Assim, o entendimento majoritário da turma de julgamento alinha-se com a posição das partes signatárias da Convenção do SH expressados no âmbito do CCA/OMA.

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

Por fim, deixo de contrapor de forma pormenorizada os demais argumentos trazidos pela Recorrente neste tópico, por entender que a análise feita no âmbito do CCA (atual OMA) sobre a classificação dos kits de refrigerantes, e a decisão lá tomada para incluir o item XI nos comentários à RGI-3 (b), já demonstram a sua total improcedência.

Diante de todo o exposto, nego provimento na matéria para manter a classificação dos kits de refrigerante de forma individualizada, a partir de cada um de seus componentes, e não como se produtos únicos fossem.

3. Da coisa julgada no MSI 95.0009470-3

A Recorrente traz como novo argumento que a natureza do produto elaborado pela RECOFARMA, e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI, foi examinada no Mandado de Segurança Individual nº 95.0009470-3, que teria feito coisa julgada sobre a matéria, e firma a seguinte tese:

TESE: Na coisa julgada formada no MSI no 95.0009470-3, o Poder Judiciário também examinou a natureza do produto elaborado pelo fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI e assegurou à RECORRENTE o direito de se creditar do IPI decorrente da aquisição do concentrado em questão isento, assim compreendido como um produto único e classificado na posição da TIPI que atualmente corresponde à posição 2106.90.10 EX. 01, restando precluso o direito da autoridade fiscal de rediscutir essa questão.

A Recorrente informa ter impetrado “o referido MSI nº 95.0008470-3 para assegurar o seu direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, considerando a sua classificação fiscal na posição 21.06.90 da TIPI/88 e a respectiva alíquota aplicável, que era de 40%, à época da impetração do MSI”.

Informa ainda que, “em 18.06.1997, transitou em julgado a decisão que concedeu integralmente a segurança, nos termos do pedido inicial, assegurando à RECORRENTE o direito ao crédito do IPI decorrente da aquisição do concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de refrigerantes cuja saída é sujeita ao IPI”.

Por isso defende que, “ao ser concedida integralmente a segurança nos termos do pedido inicial, restou necessariamente decidido que o produto ora em discussão era o concentrado, classificado na posição da TIPI 2106.90.10 EX. 01, porque o código TIPI correspondente à época a essa posição constou expressamente do pedido inicial formulado e não foi questionada pela autoridade, tendo sido reconhecida a existência do direito creditório do IPI”.

Esse argumento trazido pela Recorrente também não é novo neste Conselho. A discussão que envolve a aplicação da coisa julgada formado no âmbito do MSI nº 95.0009470-3 já foi analisada em alguns processos em que a Recorrente é parte.

O Acórdão nº 3201-005.720, de 25 de setembro de 2019, de relatoria do i. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, afastou os argumentos da Recorrente por entender que a classificação fiscal dos produtos sob litígio não havia sido objeto de análise no MSI nº 95.0009470-3, deixando consignado que *“o provimento judicial reconheceu definitivamente o direito ao crédito nas aquisições isentas de matérias-primas de fornecedores localizados na ZFM, quer se caracterizam concentrados, na concepção da fornecedor/adquirente, ou como kits de ingredientes, como entendeu a Fiscalização e a DRJ”*.

No mesmo sentido vai o voto vencido do Acórdão nº 3402-010.051, de 24 de novembro de 2022, de lavra do i. Conselheiro Pedro Sousa Bispo, cujo excerto reproduzo a seguir, adotando-o como se minhas fossem as razões de decidir:

Argui a Recorrente que ao caso tem aplicação a coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 e MSI nº 95.0009470-3, com o consequente reconhecimento do direito da Recorrente ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrado para elaboração dos seus refrigerantes.

...

No que concerne ao MSI, afirma que os fatos geradores praticados pela Norsa, de fevereiro a dezembro de 2017 estão abrangidos pela coisa julgada formada no MSI 95.0009470-3, o que não foi objeto de manifestação pela DRJ.

...

Voltando ao tema principal do deste tópico, ao contrário do afirmado pela recorrente em sua defesa, a aplicação da coisa julgada dos Mandados de Segurança citados não acarreta o provimento do Recurso Voluntário, pois, nos referidos *mandamus*, não foi discutida o fundamento principal da glosa perpetrada pela Fiscalização, relativa a questão de classificação fiscal tratada nos presentes autos, conforme se verá a seguir.

Da leitura das peças processuais juntadas aos autos, percebe-se que a classificação fiscal dos produtos adquiridos e as consequentes alíquotas incidentes na saída da Recofarma não foram objetos daquelas lides.

Eis alguns trechos da petição inicial do MSC nº91.0047783-4:

...

Da mesma forma, o pedido do MSI 95.0009470-3 vai exatamente no mesmo sentido, conforme trechos da petição inicial:

1.2. Para a fabricação dos seus refrigerantes, a IMPETRANTE adquire matéria prima (concentrado) de empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus (p. ex.: Docs. 3 a 14).

1.3. O concentrado adquirido pela IMPETRANTE sujeita-se à incidência do IPI (está classificado nas posição e subposição 2106.90 da TIPI, alíquota de 40%), mas, por ser Industrializado na Zona Franca de Manaus, goza da isenção do art. 45, XXI, do RIPI (que tem por matriz legal o art. 9º do Decreto-lei (DL) nº 288, de 28.02.1967):

"Art. 45 - São ainda isentos do imposto:

XXI - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pela Superintendência da mesma Zona Franca, e destinados a seu consumo interno ou a comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excetuados em qualquer outro processo de acondicionamento ou recondicionamento e excluídos armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros, compreendidos, respectivamente, nos capítulos ... da Tabela."

1.4. Já o produto final (refrigerante) da IMPETRANTE sujeita-se ao IPI e não goza de isenção.

(...)

5.1. Por todo o exposto, a IMPETRANTE requer:

a) a concessão, inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR, para não ser compelida 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 do 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 ao Delegado da Receita Federal;

Nesse processo, o contribuinte obteve decisão favorável da justiça federal, nos seguintes termos:

3. DECISÃO

3.1 Em face dos fundamentos expendidos, *concedo a ordem de impetrada, para assegurar à parte impetrante o direito de se creditar dos valores relativos ao IPI, na operações de aquisição de concentrado, ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto, na origem.*

3.2 Transposto o prazo para eventual recurso voluntário, remetam-se os autos à superior apreciação do colendo TRF da 5a. Região, para o reexame necessário, em face do duplo grau obrigatório, que melhor dirá.

Observa-se que pela leitura parcial das petições iniciais e decisões dos processos, tanto no MSC, como no MSI, tem objeto diferente do aqui discutido no processo ora analisado. Naqueles MSs não há qualquer questionamento sobre a classificação adotada pela empresa, pois no processo ela apresentou o produto adquirido como "concentrados" classificados na posição 2106.90 (cuja alíquota era de 40%), decidindo o Juiz, com base nessas informações, no sentido de

“assegurar à parte impetrante o direito de se creditar dos valores relativos ao IPI, nas operações de aquisição de concentrado, ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto, na origem” (fl. 4.468), sem qualquer referência à correção da classificação fiscal do “concentrado” apresentada pela empresa ou à alíquota a ser aplicada no cálculo dos créditos.

Tampouco nesses *mandamus* foi levado à discussão ao judiciário se os kits devem ser considerados matérias únicas (composto) ou reunião de vários insumos com classificações próprias. Se a Recorrente pretendesse que fosse analisada a Classificação Fiscal de seus produtos, teria que prestar informações corretas sobre suas características. Entretanto, a empresa não mencionou que o produto que ela tratou como uma preparação única era na realidade um conjunto de mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente.

Essa questão do erro da classificação fiscal dos kits é que fundamentou a presente autuação, pois entendeu a Fiscalização que está incorreto o enquadramento dos “kits” no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, como fez a recorrente, porquanto seus componentes não podem ser classificados como se fossem mercadoria única, não sendo possível utilizar a alíquota (20%) correspondente ao citado Ex para cálculo do crédito do IPI. Segundo sustenta, o contribuinte não teria direito a crédito algum nessas operações, vez que a classificação fiscal individual dos componentes dos “kits” se dá em códigos sujeitos, em sua maioria, à alíquota zero do IPI, e quando sujeitos à alíquota maior que zero o crédito tampouco é devido, por falta de elementos de provas apresentadas nos autos para o cálculo.

Com efeito, resta evidente que nos mandados de seguranças citados apenas se discutiu a garantia do próprio direito à isenção e ao crédito decorrente da aquisição de bens isentos, não fizeram parte da lide nesses processos judiciais, portanto, a discussão sobre a classificação fiscal dos bens adquiridos, e as consequentes alíquotas aplicadas para quantificar os créditos, matérias essas que são as de mérito principais discutidas no processo ora analisado, como se verá mais adiante.

Assim, por possuírem objetos distintos do presente processo, os julgados dos MSC nº 91.0047783-4 e MSI nº 95.0009470-3 não legitimam os pretendidos créditos relativos aos componentes dos “kits” recebidos da Recofarma. Tampouco, há ofensa à coisa julgada quando o Fisco, ao apurar o “imposto que seria devido caso não houvesse a isenção”, verifica que com a correta classificação dos produtos, não haveria créditos a aproveitar, porque o referidos produtos eram, na sua maior parte (à exceção de um), tributados à alíquota zero, razão pela qual não poderia a Recorrente ter se creditado de IPI no período fiscalizado relativo aos insumos oriundos da ZFM.

Dessarte, nego provimento na matéria.

4. Do reconhecimento expresso que o produto é o concentrado

Em outra linha de argumentação, a Recorrente tenta convencer que a RFB “já reconheceu inúmeras vezes de forma pública e expressa que o produto elaborado pela

RECOFARMA é o concentrado classificado na posição da TIPI 2106.90.10 EX. 01 e que embasou a edição dos Decretos Presidenciais”. Eis a tese posta:

TESE: Há especificação da própria RFB contida em atos públicos de caráter geral no sentido de que o produto fabricado pela RECOFARMA e adquirido pela RECORRENTE é classificado na posição fiscal 2706.90.10 EX. 01, atos esses vinculatórios para as autoridades, inclusive, para a DRJ e o CARF (arts. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e 62 do Regimento Interno do CARF) e devem ser considerados no julgamento do presente processo, à luz do art. 24 da LINDB.

Traz o art. 24, parágrafo único, do DL nº 4.657/1942 (LINDB) para defender *“que a revisão na esfera administrativa da validade de atos administrativos levará em consideração as orientações gerais contidas em atos públicos de caráter geral, bem como as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público”*.

Informa ela que, em 30/05/2018, *“foi publicado o Decreto Presidencial nº 9.394, que alterou de 20% para 4% a alíquota dos produtos classificados na posição 2106.90.10 EX 01”*, e afirma que a Nota COEST/CETAD nº 071, de 30.05.2018, *“que embasou a exposição de motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda para aprovação do Decreto nº 9.394/2018”*, teria reconhecido expressamente que o objeto da redução da alíquota seria o produto fabricado pela RECOFARMA.

Acrescenta que *“todas as manifestações da RFB demonstram que o referido Decreto teve como objetivo reduzir a alíquota dos concentrados para refrigerantes oriundos da ZFM utilizados na elaboração de bebidas da marca Coca-Cola para diminuir os créditos decorrentes da aquisição dos referidos produtos”*.

Diante disso, a Recorrente defende *“que a edição do Decreto Presidencial nº 9.394/2018 é ato público de caráter geral que confirma que o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01, uma vez que 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 ZFM utilizados na fabricação de refrigerantes e que geram crédito do imposto ao adquirente em decorrência de decisão transitada em julgado”*.

Mas não tem razão a Recorrente. A Nota COEST/CETAD nº 071/2018, quando estima o impacto de eventual redução da alíquota incidente sobre concentrados classificados no código 2106.90.10 EX 01 da TIPI, não faz qualquer referência ao produto em si, de tal forma que não é possível, dali, extrair a conclusão de que estamos a falar do produto adquirido pela NORSA da RECOFARMA.

Por outro lado, em relação às mencionadas manifestações da RFB, seria um exagero querer equiparar uma reportagem que apenas cita *“uma fonte da Receita”* e uma coletiva de imprensa realizada pela RFB a ato público de caráter geral.

Esse argumento trazido pela Recorrente foi recentemente afastado, por unanimidade de votos, no julgamento do processo nº 10480.725940/2018-41 (Acórdão nº 3201-011.914), onde a Recorrente também é parte. Naquele julgamento, realizado em 23/07/2024, o i. Conselheiro Hélcio Lafetá Reis deixou consignado em seu voto que, nas manifestações do órgão identificadas pela Recorrente, fez-se referência aos produtos classificados no código TIPI 2106.90.10 Ex 01, mas sem identificá-los.

Segue excerto do Acórdão 3201-011.914, o qual adoto como razões de decidir:

Por outro lado, o Recorrente alega que, com a redução da alíquota de 20% para 4% para os produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01, promovida por meio do Decreto nº 9.394/2018, a Receita Federal pretendeu reduzir os créditos fictos decorrentes de aquisições de insumos isentos (concentrados) oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM) e, por decorrência, aumentar a arrecadação tributária, o que tornava incontestado que o produto por ele adquirido é aquele previsto na referida posição da TIPI.

Segundo ele, a interpretação autêntica do Decreto nº 9.394/2018 formulada pela própria Receita Federal é vinculante, inclusive para o CARF, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e do art. 62 do seu Regimento Interno.

No entanto, mesmo que se admita a existência da alegada “interpretação autêntica” da Receita Federal, não se pode ignorar que, nas manifestações daquele órgão identificadas pelo Recorrente, fez-se referência aos produtos classificados no código TIPI 2106.90.10 Ex 01 mas sem identificá-los. Nesse código, conforme já dito, classificam-se os concentrados já misturados, dependentes apenas da diluição final a se realizar no ambiente produtivo do adquirente, hipótese essa, conforme já dito exaustivamente neste voto, não coincidente com a sob análise nestes autos.

O fato de a redução da alíquota de 20% para 4% ter como objetivo o aumento da arrecadação em nada altera a presente análise, pois, aqui, conforme já apontado, controverte-se sobre componentes vendidos separadamente, ainda que em uma operação conjunta, situação em que os argumentos do Recorrente não se ajustam.

Não há, portanto, o alegado reconhecimento expresso por parte da RFB de que os produtos que se encontram em litígio no presente processo classificam-se na posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01, razão pela qual nego provimento na matéria.

5. Da ausência de arbitramento

A Recorrente argumenta, de forma subsidiária, que haveria uma ilegalidade no Auto de Infração, uma vez lá teria sido reconhecido “*que um dos supostos insumos do concentrado estaria classificado em posição fiscal cuja alíquota de IPI seria de 5%, mas deixou de calcular o respectivo crédito*”, e, por isso, apresenta a seguinte tese:

TESE: O AUTO violou o art. 148 do CTN, consoante entendimento do STJ, firmado sob a sistemática de recursos repetitivos, porque, mesmo tendo reconhecido que

um dos supostos insumos do concentrado estaria classificado em posição fiscal cuja alíquota de IPI seria de 5%, não calculou o respectivo crédito nem realizou o respectivo arbitramento, enriquecendo ilicitamente a União Federal.

Reclama que *“a reclassificação dos produtos adquiridos pela RECORRENTE decorre de um entendimento da AUTORIDADE no exercício da atividade de revisão do lançamento e, pois, caberia a ela, e unicamente a ela, ter reconhecido, por arbitramento, nos termos do art. 148 do CTN, que define o lançamento tributário como sendo ato administrativo vinculado, pois é certo que o valor tributável é diferente de 0 (zero)”*.

Defende *“que o STJ decidiu no julgamento do REsp nº 1.045.412-BA, de relatoria do Ministro LUIZ FUX, sob a sistemática dos recursos repetitivos e, pois, de observância obrigatória pelo CARF, nos termos do art. 62 do RICARF, que o erro na quantificação do tributo constitui erro de direito, isto é, importa no cancelamento do auto de infração. o qual somente pode ser lavrado novamente caso ainda esteja dentro do prazo decadencial”*.

Aponta ainda que, *“em relação aos meses de janeiro a março de 2011, deveria ter sido reconhecida também a alíquota de 14% para cálculo do crédito ficto de IPI relativo às partes do concentrado classificadas na posição 2706.90.10”*.

Por fim, sustenta *“que tal ilegalidade acarreta o cancelamento integral do AUTO, pois não é lícito que a autoridade julgadora determine a sua correção nessa parte e, conseqüentemente, a quantificação do valor do crédito, pois essa determinação importaria na alteração do critério jurídico da autuação, o que violaria o art. 146 do CTN”*.

Sem razão a Recorrente.

Como podemos observar no excerto do TVF-1 a seguir reproduzido, extraído das e-fl. 34817 do presente processo, a Fiscalização deixou de calcular o crédito relativo aos componentes dos kits que teriam sido reclassificados para códigos da TIPI com alíquota positiva pelo fato de que a empresa não teria informado o valor individual dos componentes dos kits:

Em resposta à quela intimação – igualmente ratificada pela intimada neste procedimento fiscal, de acordo com sua manifestação de 25/11/2019 ao mencionado Termo de Intimação 03, assim se pronunciou a pessoa jurídica em atenção:

2. Quanto ao item 1 do TERMO, a PETICIONÁRIA esclarece que:

- (i) não adquiriu os componentes do “kit” de forma individualizada, e sim um produto único, qual seja, o concentrado para refrigerantes; e
- (ii) nas respectivas notas fiscais emitidas pela RECOFARMA, constam apenas os valores pagos pelo concentrado, não tendo a PETICIONÁRIA qualquer informação referente ao valor de cada componente do kit.

Portanto, nos termos colocados acima, também neste procedimento fiscal a empresa interditou integralmente a possibilidade de que fossem desvelados importes creditícios em seu favor, em relação aos insumos adquiridos de

RECOFARMA, cuja alíquota IPI na TIPI seja positiva, pois defende que inexistente tal valor individualizado, considerando, à revelia do entendimento fiscal, o “KIT” como insumo uno, não ocorrendo nas notas fiscais de entrada valores correspondentes a “partes do concentrado”.

Assim, mais uma vez, resta prejudicado o esforço fiscal, mediante conduta obstativa exclusiva do contribuinte, em prover o aludido valor do crédito ficto à industrial, nos termos colocados na decisão judicial supramencionada.

E, como se sabe, em se tratando de direito creditório, o ônus da prova quanto à certeza e liquidez do crédito incumbe a quem o alega, no caso, à Recorrente.

Assim, não tendo a Recorrente se desincumbido do ônus de demonstrar a certeza (existência) e liquidez (valor) dos créditos relativos aos itens reclassificados para códigos da TIPI com alíquota positiva, não há outro caminho possível a seguir senão negar provimento ao Recurso Voluntário na matéria.

6. Da supervalorização e do conluio entre a RECOFARMA e a NORSA

Primeira tese

A Recorrente lança a seguinte tese para se defender da acusação feita pela Fiscalização de que haveria conluio entre a RECOFARMA e a NORSA para a supervalorização dos concentrados adquiridos:

TESE: O modelo de negócios da TCCC é mundial, a fixação do preço do concentrado é de inteira responsabilidade e discricionariedade da TCCC e a autoridade fiscal e a DECISÃO não apresentaram qualquer fato que caracterize ingerência pela RECORRENTE na forma como a RECOFARMA registrou em sua contabilidade seus ingressos e dispêndios para supostamente majorar artificialmente o preço do concentrado, portanto, neste contexto, não há possibilidade para conluio entre a RECORRENTE e a RECOFARMA.

Aponta que a DRJ manteve o Auto de Infração “*por entender que a RECORRENTE e a RECOFARMA teriam atuado em conluio para majorar o preço do concentrado e, conseqüentemente, o crédito ficto de IPI aproveitado pela RECORRENTE*”.

Defende que “*o "eventual" conluio jamais se caracterizaria na celebração, por si, dos instrumentos contratuais, mas, no caso e como o próprio AUTO e a DECISÃO observam, o conluio dar-se-ia na forma de contabilização pela RECOFARMA dos seus referidos dispêndios e ingressos e na fixação do valor tributável*”.

Sustenta que “*a contabilização dos dispêndios e ingressos é ato unilateral da RECOFARMA, assim como a definição do valor tributável, porque é ela que realiza o fato gerador da obrigação tributária*”, e complementa dizendo que “*a fixação do preço do concentrado é direito exclusivo da TCCC*”.

Destaca ter firmado com a RECOFARMA um típico contrato de adesão, de tal sorte que *“não tem liberdade sequer para negociar as cláusulas previstas no contrato de fabricação celebrado com a TCCC”*.

Diz que é a TCCC quem: a) aprova os programas de *marketing* que serão implementados pela Recorrente; b) tem a faculdade de decidir se e quando contribuirá para os programas de *marketing* da Recorrente e em que valor; e c) indica um fornecedor autorizado para fabricação do concentrado no Brasil, no caso a RECOFARMA.

Cita cláusulas do contrato que favoreceriam a sua tese.

Afirma que nem o Auto de Infração e nem a decisão recorrida *“negam a existência das despesas de marketing nem o cumprimento do acordo de incentivo de vendas”*.

Questiona: *“como pela simples assinatura do contrato de fabricação de adesão com a TCCC, a RECORRENTE teria intercedido para que os royalties, que não eram devidos à TCCC, conforme contrato firmado com a própria TCCC, lhe fossem cobrados pela RECOFARMA dentro do preço do concentrado e contabilizados de forma a majorar o valor tributável?”*.

Sustenta que o conluio pressuporia *“participação dolosa na contabilização de dispêndios e ingressos da RECOFARMA para sobrevalorizar o valor tributável”*.

Pondera que *“os fatos narrados no processo tributário americano, mencionado pela AUTORIDADE no próprio AUTO, é inconteste que o modelo de negócios da TCCC no Brasil é o mesmo utilizado no resto do mundo”*.

Cita cinco acórdãos do CARF que teriam analisado *“casos semelhantes ao presente, de interesse de outra fabricante de bebidas (AMBEV), e concluíram que o fato de o fornecedor do concentrado contribuir financeiramente para as despesas de “marketing” da respectiva bebida não caracteriza indevida majoração do valor tributável dos concentrados”*.

Por tudo o quanto exposto, a Recorrente afirma não ter havido *“conluio entre a RECOFARMA e a RECORRENTE para a suposta majoração do valor tributável”*.

Nesse ponto, entendo assistir razão à Recorrente.

Em que pese a Fiscalização ter se esforçado para determinar a artificialidade do preço dos concentrados adquiridos pela Recorrente, ela o faz, preponderantemente, olhando do ponto de vista da RECOFARMA (fornecedor).

Não resta claro no Auto de Infração de que forma a Recorrente teria concorrido para a supervalorização dos concentrados por ela adquiridos.

Dizer que, *“sob o ponto de vista da fiscalizada, as contribuições financeiras se constituíram em mecanismo que permitiu a supervalorização de preços”*, e que *“os altos montantes que NORSA “economizou” ao não precisar assumir despesas de sua responsabilidade foram por ela utilizados para pagar os preços cobrados por RECOFARMA”* não permite afirmar,

como fez a Fiscalização, que o “vai e vem” de valores entre as empresas “*jamais ocorreria caso não houvesse interesse comum, doloso, em inflar os montantes dos benefícios fiscais*”.

Também não me parece haver elementos de prova suficientes nos autos que permitam afirmar que os instrumentos contratuais firmados entre a TCCC e a Recorrente “*não representaram fielmente a essência dos negócios realizados*”, ou seja, “*que teria ocorrido “uma simulação do negócio jurídico, mediante as ações empreendidas por RECOFARMA e NORSA*”.

É no mínimo razoável o argumento da Recorrente de que se trata de contrato por adesão, que não permite a alteração de qualquer cláusula lá presente, assim como também é razoável o argumento de que o preço dos concentrados é uma prerrogativa do fornecedor, especialmente em se tratando de contrato de adesão.

Não estou dizendo com isso que não há artificialidade nos preços de venda dos concentrados fornecidos pela RECOFARMA, mas tão somente que não há provas nos autos de que a Recorrente tenha qualquer responsabilidade por esta alegada supervalorização.

Assim, não havendo prova nos autos de que a Recorrente agiu em conluio com a RECOFARMA para fins de supervalorização do preço dos concentrados adquiridos, é de se dar razão à Recorrente neste ponto.

Segunda tese

Ainda sobre a supervalorização dos concentrados adquiridos da RECOFARMA, a Recorrente propõe a seguinte tese:

TESE: O AUTO é ilegal, pois considera que a suposta majoração é parcial e, não obstante, não arbitra o valor tributável do concentrado, sob a alegação de que essa suposta majoração parcial do valor tributável tornaria inválida também o arbitramento do valor tributável não questionado, caracterizando exigência de tributo como forma de sanção de suposto ato ilícito, o que é vedado pelo art. 3º do CTN, pois é notório que algum valor tributável deveria ser reconhecido para fins de quantificação do crédito ficto de IPI, o que caracteriza nítido enriquecimento ilícito e ofende entendimento proferido pelo STJ sob a sistemática de recurso repetitivo.

Para a Recorrente, a partir do momento em que a Fiscalização entendeu que havia uma supervalorização do preço dos concentrados adquiridos da RECOFARMA, ela deveria ter quantificado essa supervalorização e, sobre o restante, que seria o preço efetivo, “*deveria ter sido calculado o IPI para fins de crédito nos termos da legislação da Zona Franca de Manaus*”.

Mas também aqui a Recorrente não tem razão.

Não há crédito a ser reconhecido pelo simples fato de que os produtos que a Fiscalização entendeu como supervalorizados têm a eles associada, em geral, a alíquota de 0% do IPI, de tal sorte que o crédito ficto daí resultante é nulo.

Dessa forma, não havendo a possibilidade de obtenção de crédito ficto do IPI, não há que se falar em arbitramento do preço do produto adquirido pela Recorrente da RECOFARMA.

7. Da responsabilidade

A Recorrente busca afastar sua responsabilidade sobre o crédito constituído pela Fiscalização lançando mão da seguinte tese:

TESE: Não existe previsão em lei ou em decreto que atribua à RECORRENTE a obrigação de verificar a correção da classificação fiscal e do valor tributável constante das respectivas notas fiscais emitidas pelo fornecedor.

Sustenta ela *“que não tem a obrigação de verificar a correção da classificação fiscal dos concentrados e do valor tributável nas notas fiscais emitidas pela RECOFARMA e, pois, tem direito à manutenção dos créditos de IPI em questão”*.

Cita a legislação para dizer que: a) o art. 62 da Lei nº 4.502/64 traz uma série de determinações para o adquirente, mas não exige que ele examine a correção da classificação fiscal dos produtos realizada pelo fornecedor; b) os RIPI 1972, 1979 e 1982 dispuseram específica e expressamente sobre a obrigação de o adquirente examinar a correção da classificação fiscal do produto consignada na nota fiscal pelo fornecedor, com a previsão de multa pelo descumprimento; c) o extinto TRF e o STJ já decidiram que a obrigação para o adquirente verificar a correção da classificação fiscal, prevista nos RIPI 1972, 1979 e 1982, não encontra amparo legal no art. 62 da Lei nº 4.502/64; e d) os RIPI 1998, 2002 e 2010 deixaram de dispor sobre matéria.

Menciona dois acórdãos do CARF proferidos no ano de 2017, ambos de relatoria do i. Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, onde teria se decidido que, *“se o crédito do IPI é calculado pelo adquirente com base na respectiva nota fiscal, a autoridade administrativa não pode proceder a sua glosa, em razão do justamente do disposto no art. 62 da lei nº 4.502/64”*.

Essa também não é uma matéria nova neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que já teve a oportunidade de prolatar inúmeras decisões em sentido contrário ao que defende a Recorrente.

Recentemente, em 10/04/2024, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais teve a oportunidade de analisar Recurso Especial interposto pela ora Recorrente contra o Acórdão nº 3301-005.546, que versava exatamente sobre o tema aqui discutido. Um dos paradigmas invocados pela ora Recorrente para sustentar a dissidência jurisprudencial que justificaria o recurso Especial, inclusive, é o mesmo citato pela Recorrente no Recurso Voluntário que aqui se encontra em julgamento (Acórdão nº 3401-003.751, de 26/04/2017).

Nesse julgamento, a matéria restou pacificada pela 3ª Turma da Câmara Superior, que, por **unanimidade de votos**, negou provimento ao Recurso Especial.

Por refletir o meu entendimento, reproduzo e adoto como razões de decidir, o voto prolatado pelo i. Conselheiro Rosaldo Trevisan no julgamento realizado pela 3ª Turma da Câmara Superior em 10/04/2024 (Acórdão nº 9303-015.038):

Do mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência interpretativa, trata sobre a (in)existência de obrigação para o adquirente da mercadoria de verificar a correção da classificação fiscal consignada pelo fornecedor do produto na respectiva Nota Fiscal de entrada.

No Acórdão recorrido, ao interpretar o art. 62 da Lei nº 4.502/1964, concluíram unanimemente os julgadores que a classificação fiscal está inserida na redação do texto vigente, sendo dever do adquirente verificar se os documentos fiscais satisfazem todas as prescrições legais e regulamentares. Defendeu-se que a interpretação do dispositivo não deve se restringir apenas aos aspectos formais do documento fiscal, mas também abrange a análise de seu conteúdo, como a descrição do produto, o valor, o peso e a classificação fiscal, devendo o adquirente comunicar ao Fisco e ao fornecedor qualquer incorreção.

No Recurso Especial, o Contribuinte alega que o art. 62 da Lei nº 4.502/1964 não estabelece a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada na nota fiscal, que os regulamentos de IPI de 2002 e o de 2010 (atual) expressamente suprimiram essa obrigação; e (c) o CARF está vinculado ao disposto nos regulamentos de IPI (Decretos), por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, e do art. 62 do RICARF, sendo a única conclusão jurídica e lógica possível no sentido de que não está contida na expressão “...*prescrições legais e regulamentares*” a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada da nota fiscal.

No Relatório Fiscal, afirma o Fisco que houve erro **na classificação fiscal** do produto fornecido pela RECOFARMA, o que permite a glosa do crédito, pois a **classificação correta tem uma alíquota igual a 0 (zero)**. Assim, não haveria crédito, já que o valor do IPI calculado sobre os produtos, como se devido fosse, seria zero. O fisco, recorde-se, realizou a coleta dos “kits” elaborados pela RECOFARMA, bem como juntou aos autos fotos dos “kits” (fls. 302 a 313; 343 a 359), solicitando Laudo Pericial pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, identificando os ingredientes contidos em cada parte dos “kits”, sendo os resultados anexados ao presente processo (fls. 64 a 101).

Concluiu a Fiscalização que estes produtos devem ser classificados no código 2106.90.10, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota é ZERO. Confira-se trecho do Relatório Fiscal (fl. 32 e 36):

“(...) A **alíquota** da citada exceção tarifária (“**Ex 01**”) vigente à época dos fatos (4º trim./2012 – 4º trim./2013) **era de 20%** (Decreto nº 7.660, de 23/12/2011, alterado pelo Decreto nº 7.742, de 30/05/2012), com redução de 50% nos termos do Decreto nº 8.017, de 17/05/2013 (concentrados que contenham extrato de semente de guaraná)”.

“(...) No caso de componentes que correspondam a uma mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes, deve ser aplicado o código 2106.90.90, reservado às “Preparações alimentícias não

especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, **também tributado à alíquota zero do IPI.**

É dizer, ainda que, contrariamente ao que foi demonstrado alhures, fosse possível aplicar-se a isenção de que trata o art. 237, c/c art. 95,III, ou do art. 81, II (amparado por decisão judicial, conforme entendimento da fiscalizada) do RIPI/2010, a CMR não poderia creditar-se do valor do IPI calculado, como se devido fosse, sobre a aquisição de kits de concentrados da RECOFARMA, **haja vista que o valor do imposto “como se devido fosse” é zero!”** (*grifo nosso*)

O Contribuinte afirma que as Notas Fiscais emitidas pela RECOFARMA atendem a todos os requisitos, de forma que, na qualidade de adquirente de boa-fé teria direito à manutenção do referido crédito de IPI.

Primeiramente, cabe ressaltar que, em matéria tributária, a culpa ou o dolo do agente é, em regra, irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN.

De outro lado, alega-se que alguns dos Regulamentos do IPI anteriores (RIPI de 1972, 1979 e 1982), ao regulamentar o **art. 62 da Lei nº 4.502/1964**, traziam consigo uma disposição expressa de que a verificação das prescrições legais das notas fiscais incluíam a classificação fiscal, porém, na redação do RIPI 2002 (Decreto nº 4.544, art. 266) e na atual redação do art. 327 do RIPI/2010, tal especificação foi retirada do texto, que passou a ter a mesma redação do art. 62 da referida Lei nº 4.502/1964. Confira-se:

Lei 4.502/1964:

“Art. 62. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao sê-lo de controle, **bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares.**

§ 1º **Verificada qualquer falta**, os interessados, a fim de se eximirem de responsabilidade, darão conhecimento à repartição competente, dentro de oito dias do recebimento do produto, ou antes do início do consumo ou da venda, se este se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria.”

(...) (*grifo nosso*)

RIPI/2020 - Decreto 7.212/2010:

“Art. 327. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem

como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).

§ 1º **Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria**, dentro de oito dias, contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor, conservando em seu arquivo cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

§ 2º **A comunicação feita com as formalidades previstas no § 1º exime de responsabilidade os recebedores ou adquirentes da mercadoria pela irregularidade verificada** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º)." (...) (*grifo nosso*)

Como se vê, o art. 327 do RIPI/2010 nada mais faz do que reproduzir o art. 62 da Lei 4.502/1967, quando determina que o adquirente da mercadoria tem o dever legal de verificar se as mercadorias recebidas em seu estabelecimento "*...estão acompanhadas dos documentos exigidos e se estes satisfazem a **todas as prescrições deste Regulamento***" (*grifo nosso*). E permite ao adquirente comunicar eventuais inconsistências (conforme § 1º).

No primeiro paradigma indicado (Acórdão nº 3401-003.751, de 26/04/2017), recorde que se tratava de caso de nulidade da autuação, na parte impactada pela a discussão a respeito da classificação fiscal, em processo em que o autuante sequer remeteu a reclassificação a qualquer regra do Sistema Harmonizado, e a decisão de piso tratou do tema em uma página, com pouca tecnicidade. A falha no enquadramento e as deficiências do lançamento me levaram a acompanhar o relator, Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, inclusive no item referente à apropriação indevida de créditos, tendo em conta o destaque do fornecedor com alíquota que seria maior. Naquela ocasião, invocou o relator como fundamento o Acórdão nº 3402-00.719, em que o colegiado unanimemente assentou:

"OBRIGAÇÕES DOS ADQUIRENTES, RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A responsabilização do adquirente de produtos sujeitos ao selo de controle, que os receba sem tal condição, só se aplica quando a exigência seja identificável pela classificação fiscal aposta nos documentos de aquisição ou pela simples identificação da mercadoria. **Se, entretanto, a classificação fiscal, reconhecida em ato da própria SRF, indica tratar-se de produto não sujeito ao selo, eventual reclassificação fiscal, baseada em laudo técnico elaborado, apenas pode afetar o fabricante.**" (*grifo nosso*)

E destacou o relator do Acórdão nº 3401-003.751, após citar tal precedente, que "*O caso concreto tratado pelo voto é justamente aquele do exemplo dado, em que a norma exige, de maneira expressa e cogente, um conhecimento específico da adquirente sobre seus fornecedores*", reconhecendo que, em casos específicos pode ser exigido do fornecedor a verificação da classificação da mercadoria.

Nesse raciocínio acompanhamos o relator, naquela ocasião, diante da precariedade do lançamento, e do afastamento do erro de classificação, com a declaração de nulidade, o que colocava em cheque a própria correção da alíquota adotada, e, por consequência, da alíquota referente ao crédito tomado.

Analisando caso diferente, e relativo ao mesmo sujeito passivo presente nestes autos (NORSA REFRIGERANTES S.A.), a própria 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 3401-005.943, em 27/02/2019, sob a relatoria do Cons. Lázaro Antônio Souza Soares, concluindo, majoritariamente (vencido apenas o Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco) que:

“RESPONSABILIDADE DO RECORRENTE POR ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO.

A autuação em nenhum momento teve por base a falta de conferência, pelo recorrente, da classificação fiscal adotada, bem como nenhuma multa regulamentar foi aplicada por não cumprimento desta exigência, mas tão somente a multa de ofício pelo não recolhimento do IPI devido.”

Por ter participado de ambos os julgamentos (Acórdão nº 3401-003.751, de 26/04/2017, e nº 3401-005.943, de 27/02/2019), acompanhei a evolução do entendimento do colegiado sobre o tema, separando o que seria uma imputação de responsabilidade por penalidade decorrente da ausência de cumprimento de uma obrigação da simples responsabilização por tomada de crédito indevido, em situações recorrentes e em que o conhecimento do fornecedor (inclusive de sua localização geográfica e de seu processo produtivo) afeta o benefício fiscal concedido.

Verificando o lançamento de que trata o presente processo, percebe-se que o adquirente não alega que a classificação apontada pelo fornecedor estava incorreta. Pelo contrário, o tema da classificação é debatido, entendendo a recorrente que o fornecedor havia aplicado o código NCM (e o “Ex Tarifário”) corretos no produto transacionado.

Depois de laudos técnicos atestou-se no presente processo a mesma conclusão existente em vários outros: que o “Ex Tarifário” não se aplicava à mercadoria, que não se tratava de “concentrado”, e que a mercadoria era tributada à alíquota zero, não gerando crédito.

Não se aplica ao recorrente multa por erro de classificação fiscal, ou por descumprimento de obrigação de verificar a correta classificação. Mas impede-se que se credite indevidamente de tributo, ainda mais quando se sabia desde 2010, qual era a classificação correta, como narra o relator no acórdão recorrido (fl. 10377):

“Ressalte-se que a administração tributária, desde 2010, já analisou estes produtos e concluiu por uma determinada classificação fiscal. Assim, ao contrário do que afirma a Recorrente, há uma solução de consulta afirmando a classificação fiscal 2106.90.10, tal qual dada pela fiscalização nestes autos.(...)”

No que se refere à verificação de regularidade das notas fiscais, à luz do comando do art. 62 da Lei nº 4.502/1964, tema que chega a este colegiado uniformizador de jurisprudência, assim decidiu o acórdão recorrido (fl. 10379):

“(…) entendo que a classificação fiscal está incluída na redação do texto vigente ao dizer que é dever do adquirente verificar se os documentos fiscais satisfazem todas as prescrições legais e regulamentares. A interpretação deste dispositivo, a meu ver, não deve se restringir apenas aos aspectos formais do documento fiscal, mas também à análise de seu conteúdo ideológico, tais como descrição do produto, valor, peso e classificação fiscal, devendo comunicar ao Fisco e ao fornecedor qualquer incorreção.”

Reforça essa necessidade a metodologia de crédito adotada na sistemática da não cumulatividade para o IPI. Não pode ser tomado crédito indevido de uma operação tributada à alíquota zero, eventualmente informada de forma incorreta pelo fornecedor na nota fiscal. Por certo que o art. 62 da Lei nº 4.502/1964 dá conta dessa situação, em qualquer das regulamentações do IPI ao longo das últimas décadas.

Se a verificação já é importante nos casos de crédito básico, é imprescindível nos casos de crédito presumido, em que uma escrituração do imposto com alíquota positiva pode gerar crédito mesmo nos casos de aquisição isenta (é o caso da Zona Franca de Manaus, conforme decidido pelo STF, de forma vinculante, no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP).

E o próprio RIPI/2010 prevê, v.g., entre as correções que podem ser efetuadas na nota fiscal, a relativa a “...*destaque que deixou de ser efetuado na época própria, ou que foi efetuado com erro de cálculo ou de classificação, ou, ainda, com diferença de preço ou de quantidade*” (art. 407, XII). Ademais, o mesmo RIPI/2010 traz, em seu art. 413, os requisitos da nota fiscal, entre os quais está incluída a classificação do produto (inciso IV, “c”).

Assim, a leitura do art. 62 da Lei nº 4.502/1964 demanda ponderação, que todos os precedente aqui citados efetuaram, diante dos casos concretos analisados em cada julgamento. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “**estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares**”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, ainda mais quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE nº 592.891/SP.

Como é cediço, o Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, com trânsito em julgado, em sede de repercussão geral, decidiu que “*Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos (matéria-prima e material de embalagem) adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos*

regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT". Observa-se que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020. A apropriação de créditos incentivados ou fictos, calculados sobre produtos isentos adquiridos de estabelecimentos localizados na ZFM, somente é admitida se houver alíquota positiva do IPI para o produto/insumo adquirido para industrialização. No caso de identificação de erro na classificação fiscal, cuja classificação correta revela que os produtos adquiridos estavam sujeitos à alíquota zero, não há possibilidade de geração de crédito.

Assim, não merece reforma o Acórdão recorrido, cabendo a negativa de provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Dessarte, nego provimento na matéria.

8. Da boa-fé e da idoneidade das notas fiscais

A Recorrente traz para a discussão a Súmula 509 do STJ, que diz que é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda, e, a partir dela, constrói a seguinte tese:

TESE: Na qualidade de adquirente de boa-fé, a RECORRENTE tem direito a manutenção do crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, porque não houve decretação de inidoneidade das notas fiscais da RECOFARMA, em linha com a Súmula do STJ nº 509.

Defende a aplicação da súmula para todos os impostos não cumulativos, inclusive o IPI, visto que não há dispositivo na legislação do IPI prevendo qualquer tratamento diferenciado.

Com isso, afirmando ser adquirente de boa-fé, a Recorrente diz ter direito à manutenção do crédito de IPI que foi glosado pela Fiscalização.

Sobre a matéria, reproduzo excerto do voto do i. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto no Acórdão 9303-015.034, de 10/04/2024, o qual adoto como se minhas fossem as razões de decidir:

2.4. Em sua Súmula 509 (respaldada no repetitivo descrito no REsp 1.148.444/MG) o Tribunal da Cidadania fixou entendimento no sentido de ser "lícito ao COMERCIANTE DE BOA-FÉ APROVEITAR OS CRÉDITOS de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda" – Súmula esta que pretende a Recorrente ver aplicada ao caso em voga por analogia.

2.4.1. De saída, a fiscalização não questiona a idoneidade das Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores da Recorrente e, menos ainda, a idoneidade dos fornecedores. O que a fiscalização aponta é que a Recorrente escriturou indevidamente créditos a alíquota de 20% quando, em verdade, deveria tê-los

escriturados com “alíquota zero”. Portanto, a situação em liça menos se assemelha àquela – frequentemente julgada por esta Turma – de glosa de Notas por fornecedores inidôneos e mais se assemelha àquela – julgada com a mesma frequência – de glosa de créditos por não enquadramento nos requisitos legais. É dizer, pouco importa o que o fornecedor da Recorrente, a Recorrente ou o fisco entendam ou ainda a intenção (boa ou má) de cada um, o que importa é o que determina o legislador e, no caso, o legislador determina o creditamento de acordo com a classificação fiscal, obviamente, correta.

2.4.2. Outrossim, nosso Código Civil trata da boa e da má-fé em inúmeros artigos, sempre com a régua de conhecimento de determinada situação. Com efeito, o artigo 1255 e seguintes do Código Civil dispõe que aquele que planta em terreno alheio, sem saber que pertence a terceiro, procede de boa-fé e terá direito a indenização, a *contrariu sensu* aquele que planta em terreno alheio sabendo-o, procede de má-fé. Prossegue a Matrícula Substantiva, presumindo má-fé do proprietário do terreno quando a plantação ou edificação é feita em sua presença (ou seja, quando ele sabia da situação ilícita):

Art. 1.255. Aquele que semeia, planta ou edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as sementes, plantas e construções; se procedeu de boa-fé, terá direito a indenização.

Parágrafo único. Se a construção ou a plantação exceder consideravelmente o valor do terreno, aquele que, de boa-fé, plantou ou edificou, adquirirá a propriedade do solo, mediante pagamento da indenização fixada judicialmente, se não houver acordo.

Art. 1.256. Se de ambas as partes houve má-fé, adquirirá o proprietário as sementes, plantas e construções, devendo ressarcir o valor das acessões.

Parágrafo único. Presume-se má-fé no proprietário, quando o trabalho de construção, ou lavoura, se fez em sua presença e sem impugnação sua.

2.4.1. Ademais, a doutrina civilista taxa de adquirente de má-fé aquele que traz ao seu patrimônio coisa que sabia que era litigiosa (art. 457 CC). Ao final, e o que parece definitivo, o possuidor de boa-fé é aquele que “ignora o vício ou o obstáculo que impede a aquisição da coisa” (art. 1.201 CC) perdendo este status a partir do momento que “as circunstâncias façam presumir que o possuidor não ignora que possui indevidamente” (art. 1.202 CC).

2.4.2. Desta forma, boa-fé é a confiança de se estar agindo conforme a Lei, sem intuito de lesar e a má-fé é o conhecimento da situação ilícita, é o saber que lesa outrem (*Fides bona contraria est fraudi et dolo*). Em nosso caso, a boa-fé, em uma primeira leitura, poderia se desdobrar em dois aspectos, no conhecimento dos fatos, ou melhor, no conhecimento do produto adquirido e no conhecimento da classificação fiscal. No entanto, o tema classificação fiscal é jurídico. O enquadramento de uma mercadoria na NESH ou na TIPI é uma atividade hermenêutica, própria do jurista, e a ninguém é dado alegar desconhecimento da lei. Nos sobra, portanto, apenas a análise do desconhecimento de fato.

2.4.3. Portanto que se possa falar em boa-fé necessário que a Recorrente desconheça a situação de fato chama a incidência da norma, necessário que ela desconheça o produto que adquire. Afirmar que a Recorrente, fabricante de refrigerantes, presente na mesa de milhões de brasileiros e bilhões de pessoas pelo mundo, desconhece a composição dos principais insumos utilizados em sua produção é um tanto espantoso, já em abstrato (Como assim? A Recorrente não sabe o que coloca em seu refrigerante?).

2.4.4. Para alívio daqueles que consomem refrigerantes, a Recorrente demonstra conhecer, e muito bem, os produtos que adquire; tanto que faz acompanhar sua impugnação documentos com detalhes dos processos produtivos e da composição de cada um dos insumos.

Destarte, a Recorrente bem conhece o produto que adquire e, ao menos por ficção jurídica, deveria conhecer a classificação fiscal, não havendo que se falar em boa-fé.

2.4.5. Ao final, a Súmula do Superior Tribunal de Justiça é aplicável quando demonstrada a veracidade da compra e venda, isto é, quando os fatos que cercam a operação de transferência de propriedade correspondem à hipótese normativa, e, no caso, por decisão inatacável, há divergência entre o descrito em nota fiscal e a hipótese normativa no tema classificação fiscal de mercadorias.

2.4.6. Destarte, com razão o Acórdão recorrido ao afastar a possibilidade de creditamento com base na boa-fé da Recorrente, como em outros precedentes desta Casa:

DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. ALEGAÇÃO DE BOA-FÉ. IMPOSSIBILIDADE. A boa fé do adquirente não é suficiente para garantir o direito ao crédito como se devido fosse se ausentes os requisitos legais previstos na norma de regência. (Acórdão 3302-012.741 – Relator Gilson Macedo Rosenberg Filho) IPI. RESPONSABILIDADE PELA CLASSIFICAÇÃO FISCAL INDICADA NAS NOTAS FISCAIS DOS “KITS”. BOA-FÉ DO ADQUIRENTE. O art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias. O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito. A boa-fé do adquirente é sempre levada em conta na graduação da multa de ofício aplicável pois, caso fosse constatada a intenção do Recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão de multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 3401-006.881 – Relator Lázaro Antônio Souza Soares)

Nada a prover na matéria.

9. Da exigência de multa, juros de mora e correção monetária

Com a tese apresentada na sequência, a Recorrente sustenta que *“a multa, os juros de mora e a correção monetária também não seriam devidos em razão do disposto no art. 100,*

parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária”.

TESE: A multa, os juros de mora e a correção monetária também não são devidos, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, em razão (i) da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, (ii) da Portaria da SUFRAMA nº 792/2000, (iii) da Resolução do CAS nº 298/2001, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007 e pelas "Informações Textuais do Produto", os quais são atos administrativos materialmente tributários, e (iv) da Decisão nº 281/85, proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90.

Para a Recorrente, a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, a Portaria da SUFRAMA nº 192/2000, a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, e a Decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação da RFB, são atos administrativos materialmente tributários, devendo ser aplicado, portanto, o parágrafo único do art. 100 do CTN.

Novamente sem razão a Recorrente.

Não é por acaso que a Recorrente sustenta que os atos acima referidos são “atos administrativos materialmente tributários”.

O parágrafo único do art. 100 do CTN, quando fala que a observância de normas complementares exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, por óbvio que se refere a normas complementares de caráter tributário, e não a qualquer norma publicada por qualquer órgão da administração. Não é à toa que este art. 100 está inserido no Título I do Livro Segundo do CTN, que trata de “Legislação Tributária”.

Aliás, o art. 96 do CTN expressamente diz isso quando cita as normas complementares (art. 100) como parte da “legislação tributária”.

LIVRO SEGUNDO
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
TÍTULO I
Legislação Tributária
CAPÍTULO I

Disposições Gerais
Seção I

Disposição Preliminar

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Seção II

Leis, Tratados e Convenções Internacionais e Decre
(...)

Seção III

Normas Complementares

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

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

A ideia que está por trás desse dispositivo legal é a preservação da segurança jurídica das relações tributárias estabelecidas entre o ente tributante e o administrado, evitando-se, com isso, que o administrado, mesmo cumprindo com as orientações passadas pela administração tributária, possa ser de alguma forma onerado por essa mesma administração.

Por isso não podem os atos emanados pela SUFRAMA, que tratam de critérios técnicos aplicáveis nas questões envolvidas na área de atuação daquele órgão, terem o efeito pretendido pela Recorrente de afastar a multa, os juros de mora e a correção monetária devidos em razão dos tributos lançados pela Fiscalização. Eles não são atos tributários.

Quanto à Decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação da RFB, já tivemos a oportunidade de nos manifestarmos sobre ela no tópico 1 nos seguintes termos:

Por fim, a Recorrente cita a decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90, que teria atestado que as preparações para fabricação de bebidas da marca Coca-Cola eram, à época, classificadas no código 2107.02.99, que corresponde à classificação atual no código 2106.90.10 EX 01.

Sem nem mesmo precisarmos olhar o conteúdo da referida solução de consulta, salta aos olhos a impropriedade do argumento. Isso porque a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias foi criada no ano de 1983, tendo entrado em vigor em 01/01/1988. O Brasil torna-se signatário desta Convenção em 31/10/1986 e ratifica sua adesão em 08/11/1988, com a promulgação se dando em 22/12/1988 por meio do Decreto nº 97.409 e vigência a partir do ano de 1989.

Ou seja, na data da publicação da solução de consulta, sequer havia o Sistema Harmonizado para fins de classificação de mercadorias, de tal sorte que não é possível invocarmos as suas razões de decidir para fins de classificação fiscal nos dias de hoje.

Assim, inaplicável o parágrafo único do art. 100 do CTN em relação à Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, à Portaria da SUFRAMA nº 192/2000 e à Resolução do

CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, por não se tratarem normas complementares de caráter tributário, bem como à Decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação da RFB, por não se referir à classificação fiscal no âmbito do Sistema Harmonizado.

Dessarte, também nesse ponto nego provimento ao Recurso Voluntário.

10. Da inaplicabilidade de multa qualificada ao caso concreto

Em relação à multa qualificada, a Recorrente levanta a seguinte tese:

TESE: É inaplicável a multa qualificada de 150% porque a AUTORIDADE e a DECISÃO não comprovaram a ocorrência do crime de conluio.

Defende que a multa qualificada de 150% não é devida porque não há provas de que tenha havido conluio entre a Recorrente e a RECOFARMA, e reforça vários argumentos já analisados nos itens anteriores deste voto.

E tem razão a Recorrente.

O inciso II do § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/64 estabelece que a multa de ofício (75%) será duplicada (150%) caso ocorra uma das hipóteses previstas nos art. 71, 72 e 73 dessa mesma lei.

Ou seja, o que autoriza a aplicação da multa em dobro é o fato de ter sido caracterizada uma das seguintes hipóteses: sonegação, fraude ou conluio.

E, como vimos no tópico 6 deste voto, não há provas nos autos de que a Recorrente tenha agido em conluio com a RECOFARMA para fins de supervalorização do preço dos concentrados adquiridos, e nem que tenha praticado fraude ou sonegado algum tributo.

E não havendo conluio (ou fraude ou sonegação), inaplicável a multa qualificada prevista no inciso II do § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/64.

Nesse sentido, afasto a multa qualificada de 150%, devendo ela retornar para o percentual previsto no caput do art. 80 da Lei nº 4.502/64 (75%).

11. Da redução no percentual da multa qualificada

A Recorrente pede, ainda, que, caso seja mantida a aplicação da multa qualificada, ela seja reduzida de 150% para 100%, tendo em vista a alteração introduzida pela Lei nº 14.689/2023. Eis a tese:

TESE: A Lei nº 14.689, de 20.09.2023, reduziu para 100% o percentual da multa majorado nas hipóteses de incidência dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/54 e tal redução deve ser aplicada retroativamente ao presente caso, nos termos do art. 106, II, c), do CTN.

Como já foi reconhecida a inaplicabilidade da multa qualificada no presente caso, deixo de analisar a matéria.

12. Dos créditos da aquisição de insumos

A tese da vez, apresentada pela Recorrente no presente tópico, pode ser assim explicitada:

TESE: A RECORRENTE tem direito aos créditos de IPI decorrentes da aquisição dos produtos de limpeza e lubrificantes, que são utilizados e consumidos no processo produtivo dos refrigerantes, conforme decidido pelo STJ em sede de recursos repetitivos e Parecer Normativo CST nº 65/79.

Para a Recorrente, *“não há dúvida de que os produtos de limpeza, utilizados para assepsia e sanitização, integram o processo produtivo dos refrigerantes, já que inerentes à sua produção, inclusive, por exigências sanitárias são utilizados de forma obrigatória e, pois, está correto o creditamento do imposto”*.

Refere a Portaria nº 123/2021, do MAPA, e o Decreto nº 6.871/2009, *“que objetivam garantir a qualidade das bebidas e estabelecem requisitos que devem ser observados pela RECORRENTE em seu processo produtivo”*.

Diz ser *“inconteste que a utilização dos produtos de limpeza e lubrificantes também atende aos requisitos estabelecidos pela jurisprudência do STJ para fins de aproveitamento do crédito de IPI (RESP nº 1.075.508 - SC, DJe de 13.10.2009, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, visto que (i) não integram o ativo imobilizado e (ii) são consumidos integralmente no processo de industrialização dos refrigerantes”*.

Cita o inciso I do art. 226 do RIPI/2010 para dizer que ele expressamente reconhece o direito a crédito do produto que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido no processo de industrialização.

Afirma que o próprio Parecer Normativo CST nº 65/79, mencionado pela DRJ, reconhece que a expressão “consumidos” deve ser entendida no seu sentido amplo.

Explica que, *“embora os produtos de limpeza e lubrificantes não tenham necessariamente contato direto com a bebida (produto final), tais produtos entram em contato direto com as embalagens dos refrigerantes, uma vez que são utilizados para higienizar as próprias embalagens, bem como as máquinas e lubrificar as esteiras, onde são elaborados os refrigerantes”*.

Por tudo isso, a Recorrente defende ter direito ao crédito básico do IPI em relação a esses produtos de limpeza e lubrificantes.

Mais uma vez, sem razão a Recorrente.

Essa matéria já foi objeto de análise na 3ª Turma da Câmara Superior, que, por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Especial apresentado pelo contribuinte.

Reproduzo a seguir, e adoto como se minhas fossem as razões de decidir, o excerto do voto condutor do Acórdão 9303-014.431, de 17/10/2023, do i. Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (redator *ad hoc*: Conselheiro Rosaldo Trevisan):

2 - GLOSA DE PRODUTOS DE LIMPEZA E LUBRIFICANTES – CRÉDITOS BÁSICO

A defesa discorda da glosa de créditos do IPI, decorrentes da aquisição de produtos de limpeza e de lubrificantes. Afirma que os produtos de limpeza são utilizados para assepsia e sanitização, integrando o processo produtivo das bebidas e devem ser obrigatoriamente utilizados, inclusive, por exigências sanitárias.

Alega que, embora os produtos de limpeza e os lubrificantes não tenham contato direto com a bebida, entram em contato direto com as embalagens das bebidas, visto que são utilizados para higienizar as máquinas e lubrificar as esteiras, onde são elaboradas as bebidas.

Acrescenta que o art. 226, I, do RIPI, de 2010, ao dispor sobre o direito ao crédito relativo à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, expressamente reconhece que dá direito ao crédito o produto que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido no processo de industrialização. Nesse contexto, o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, reconhece que a expressão “consumido” deve ser entendida no seu sentido amplo.

Ocorre que os produtos utilizados para assepsia, lubrificação, sanitização, limpeza, higienização, filtragem (em especial, produtos de limpeza), não se enquadram nos conceitos de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME), à luz do art. 226, I, do RIPI, de 2010, a seguir transcrito:

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

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

Matéria-prima é a substância principal que se utiliza no fabrico de alguma coisa, substância essa procedente da natureza e utilizada para, mediante transformação, produzir espécie nova, além de ser a qualidade do que está em estado bruto, que precisa ser trabalhado.

Produto é o resultado de um processo fabril, sendo que produto intermediário pressupõe a superveniência de um produto final, nesse contexto.

O art. 226, I, do RIPI, de 2010, suso transcrito, dispõe que se incluem entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles itens que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

O alcance da expressão “aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização” é estabelecido pelo Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, que assevera:

...

10. Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deva entender como produtos “que embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização”.

10.1 – Como o texto fala em “incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários”, é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários “*stricto sensu*”, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 – A expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediate e integralmente”, constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

...

Os produtos de limpeza e os lubrificantes, mesmo que sejam consumidos no processo produtivo de bebidas, não guardam qualquer semelhança com matérias-primas e produtos intermediários por não exercerem função análoga aos referidos insumos. Deve-se enfatizar: são produtos de limpeza e lubrificantes. Em remate, deve ser mantida essa glosa.

Isso posto, nego provimento na matéria.

13. Dos juros sobre a multa de ofício

A última tese trazida pela Recorrente em seu Recurso Voluntário diz respeito à exigência de juros sobre a multa de ofício, a qual reputa como incabível:

TESE: É descabida a incidência de juros sobre a multa de ofício por ausência de previsão legal.

Mas também aqui não há nada a prover.

A matéria está sumulada neste CARF e é vinculante para este Colegiado:

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).

RECURSO VOLUNTÁRIO DA RECOFARMA**1. Do cerceamento de defesa**

A Recorrente reclama que o Acórdão da DRJ se absteve de apreciar alguns argumentos de mérito aduzidos nas impugnações, ou o fez de forma superficial, mas só especifica um ponto que teria deixado de ser analisado (item 4.1.3 – “Da diferença de objetos e da consequente inexistência de incompatibilidade material entre os pareceres do Laboratório Falcão Bauer e Laudo do INT”).

Diz que, “ao deixar de refutar suficientemente os argumentos e incorrer na descrita omissão, prejudica-se sobremaneira a defesa da Recorrente, que não saberá quais os fundamentos para a recusa dos mencionados pontos”.

Por isso pede “a anulação do acórdão recorrido, determinando-se que as questões apontadas sejam expressamente decididas pela DRJ”.

Não vejo o alegado cerceamento do direito de defesa.

A autoridade julgadora não é obrigada a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, bastando que enfrente aquelas capazes de infirmar a conclusão adotada. É dessa forma que o STJ vem decidindo, a exemplo do que vemos nos EDcl no MS 21.315-DF:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se

divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquirar tal decum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no MS 21.315/DF, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2016, DJe 15/06/2016)

No caso dos autos, o Acórdão recorrido não se furtou de analisar os principais argumentos trazidos pela ora Recorrente em sede de impugnação, tendo construído sua decisão com observância ao disposto no art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972 (que deve ser interpretado de acordo com o entendimento do STJ):

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

Nesse sentido, nada a prover neste ponto.

2. Da classificação fiscal

A Recorrente combate a classificação fiscal adotada pela Fiscalização com os mais variados argumentos, que se encontram espalhados ao longo de sua densa peça recursal.

Já adianto que, em relação a este ponto, não serei exaustivo na análise dos argumentos trazidos em voluntário, uma vez que, relativamente à classificação fiscal dos kits de refrigerantes, já expus meu posicionamento no tópico 2 do Recurso Voluntário da NORSA. Além disso grande parte dos argumentos trazidos pela RECOFARMA já foram analisados, uma vez que presentes, também, no Recurso Voluntário da NORSA.

Não obstante, algumas observações precisam ser feitas.

Antes, porém, é de se esclarecer que, no tocante à discussão envolvendo os laudos “técnicos” trazidos ao processo, não obstante algumas observações já terem sido feitas quando da análise do Recurso Voluntário da NORSA, é de se acrescentar que eles não são relevantes diante dos critérios utilizados por este relator para a classificação dos kits de refrigerante (ver tópico 2 do recurso Voluntário da NORSA). Por isso não faremos mais nenhuma observação a respeito.

A Recorrente inicia o tópico relativo à classificação fiscal dos kits de refrigerantes apontando dois aspectos a serem investigados, um normativo e outro fático.

No aspecto normativo, a Recorrente parte da indagação se haveria algum impedimento legal à classificação do concentrado vendido pela RECOFARMA no código 2106.90.10 EX 01 da TIPI.

E a resposta é sim. A Nota XI da Regra 3 b) das NESH claramente impede a classificação dos kits de refrigerantes de forma unitária, conforme já exaustivamente exposto no item 2 do Recurso Voluntário da NORSA.

A Recorrente sabe desse impedimento, e por isso se esforça tanto em seu Recurso Voluntário para diminuir a importância das deliberações do Comitê de Nomenclatura e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino, tomadas no distante ano de 1985.

É tão evidente o esforço dispendido pela Recorrente que ela chega a contratar pareceres de notáveis juristas para tentar defender o indefensável.

Mas a tarefa não é simples, por isso as contradições tornam-se evidentes.

Quando entra na análise da classificação, a Ministra Ellie Gracie vê, corretamente, os concentrados da Recorrente inseridos na Nota XI da Regra 3 b) das NESH, mas se equivoca quando interpreta que, na impossibilidade de aplicação da RGI-3, há abrigo para os concentrados na RGI-2.

86. Em exercício de ardilosa prestidigitação com as normas de classificação, tentam encobrir o preceito específico contido nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI-SH. Especificamente, a Regra nº 3, que cuida de procedimentos a serem adotados nos casos em que possa haver dúvidas quando da classificação de produtos. Para essas hipóteses, estabelece tal regra um rol de soluções passíveis de serem adotadas, consoante o princípio da subsidiariedade. E, em sua Nota Explicativa XI contempla, com absoluta clareza, a hipótese dos concentrados produzidos pela Recofarma. Diz a referida NE: *“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.”*

87. Ou seja, aquilo que a fiscalização considera impossível de ser considerado para fins tributários como um conjunto, uma mercadoria, vai perfeitamente descrito no dispositivo supramencionado, que retrata com absoluta fidelidade as condições em que são acondicionadas para comercialização as mercadorias produzidas pela Recofarma.

88. Não sendo aplicável a RGI 3, constata-se na NE X da RGI 2 que: *“Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1”.*

Vejo dois problemas nessa conclusão. O primeiro é que, se houvesse abrigo na RGI-2, não cogitaríamos a aplicação da RGI-3. O segundo é que a Nota X da RGI-2, mencionada no parecer, fala em produtos misturados, mas os concentrados da Recorrente definitivamente não são produtos misturados, uma vez que apresentados em separado.

Já o parecer de autoria de Helder Silva Chaves, José Antônio Schöntag e Ricardo José de Souza Pinto parece endereçar melhor a análise. O parecer afirma que, para poder aplicar a RGI-1 aos concentrados é necessário que esse produto seja reconhecido como uma mercadoria unitária, **o que demonstra que ele não é.**

Quando vai para a RGI-2, o parecer para na mesma Nota X mencionada acima, e vislumbra a remessa para a RGI-1, mas pondera que sua aplicação só seria possível se outro dispositivo considerasse o kit como produto misturado, **o que demonstra que ele não é.**

O que surpreende, na sequência, é que o parecer faz um esforço retórico enorme para extrair da Nota XI da RGI-3, ao arrepio do que foi decidido no âmbito do Conselho de Cooperação Aduaneira, a conclusão de que, para efeitos de classificação fiscal, aquele conjunto de componentes já deve ser tratado como sendo uma preparação composta para a elaboração de bebidas.

Ou seja, o parecer parte de um texto elaborado com a intenção de deixar positivado que os kits de refrigerante não podem ser classificados em conjunto para concluir que esse mesmo texto permite tratar os kits de refrigerante como produtos únicos.

Isso é um equívoco gigantesco.

No aspecto fático, a Recorrente propõe que se investigue se, tecnicamente, esse produto é único.

Nesse ponto, a Recorrente endereça mal a discussão. A questão a ser resolvida no presente processo não é se, tecnicamente, o produto é único, mas sim se, à luz do Sistema Harmonizado, o produto pode ser classificado de forma unitária.

E essa foi a exata dúvida que levou o antigo Conselho de Cooperação Aduaneira a deliberar sobre a matéria. Alguns países entendiam que seria possível, à luz do sistema harmonizado, classificar os kits de refrigerante de forma unitária, e outros entendiam que os kits de refrigerantes deveriam ser classificados de forma individualizada para cada componente.

Mas, mesmo aqueles que entendiam que a classificação deveria se dar de forma unitária, sabiam que ela não poderia se dar pela aplicação direta da RGI-1. A aplicação direta da RGI-1 só é possível quando o produto é materialmente único.

Não sendo materialmente único, o produto só poderá ser classificado de forma unitária caso haja autorização para isso dentro do próprio Sistema Harmonizado, seja em nota de Capítulo ou de Seção, seja pela aplicação da RGI-2 ou da RGI-3.

E o que decidiu o antigo Conselho de Cooperação Aduaneira, de forma expressa, é que a RGI-3 (o CCA nem cogitou em utilizar a RGI-2) não se aplica para os kits de refrigerantes, de tal sorte que deveriam ser classificados de forma individualizada a partir de seus componentes.

Para positivar essa decisão, os Comitês concordaram em incorporar a Nota XI na Regra 3 b) das NESH.

Então, se antes da decisão tomada pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino, no distante ano de 1985, pudesse haver uma legítima dúvida a respeito da forma de classificação desses kits, se como produto único ou de forma individualizada, não há qualquer margem para que a dúvida perdure após essa decisão. **A classificação dos kits de**

refrigerantes, por expressa determinação do Sistema Harmonizado, deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits.

Na sequência, a Recorrente busca traçar uma linha do tempo para demonstrar “as sucessivas manifestações das autoridades competentes que confirmam a classificação unitária do concentrado da Recofarma sob o código 2106.90.10, Ex. 01”.

Os primeiros documentos dessa lista (PN CST 863/71 e Consulta 407.986, Telex Circular nº 1.325/85 e Decisão nº 287/85 e Consulta nº 10.768-026.294/85-90) são todos anteriores à entrada em vigor da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (entrada em vigor em 01/01/1988), de tal sorte que nenhum deles se presta a estabelecer a classificação do produto nos dias atuais.

Em relação aos demais atos citados pela Recorrente, à exceção de julgados administrativos e judiciais que não possuem força para vincular este Colegiado, podemos dizer que nenhum deles trata especificamente da classificação fiscal dos concentrados, apesar de a Recorrente querer que sim.

Dessarte, nada a prover em relação à classificação de kits de refrigerante.

Das irregularidades na base de cálculo dos créditos incentivados

A Recorrente reclama que a Fiscalização, não satisfeita em questionar a natureza dos produtos (se concentrados ou não), busca ainda decompor a receita de venda de tais mercadorias em outras rubricas, a fim de reduzir o montante correspondente à base de cálculo dos créditos de IPI.

Acusa a Fiscalização de ter criado, sem qualquer respaldo legislativo, a figura do valor tributável máximo, como instrumento para erodir os benefícios constitucionalmente outorgados à Zona Franca de Manaus.

Diz que a alegação da Fiscalização de que o preço estaria demasiadamente elevado se sustenta nos seguintes pontos:

- O preço dos concentrados supera o valor agregado dos seus insumos, de modo que haveria uma sobrevalorização do produto;
- As empresas atuadas teriam supostamente agido em conluio, a fim de majorar o preço dos concentrados por meio da inclusão de despesas de publicidade em tal montante;
- Partindo da ficção de que a RECOFARMA teria como verdadeiro objetivo explorar a marca Coca-Cola, a Fiscalização pressupõe a cobrança de royalties pela Recorrente contra os engarrafadores, verba que estaria oculta no bojo dos preços dos concentrados.

Passa a defender a inexistência de um valor tributário máximo.

Aduz que o elemento primordial do valor da operação tributável é justamente o preço convencionado no negócio jurídico de venda do produto industrializado, conforme expresso no art. 14, §1º, da Lei nº 4.502/64.

Afirma que o art. 487 do Código Civil autoriza a estratégia de precificação adotada pela Recorrente há décadas (preço de incidência).

Sustenta que o valor tributável pelo IPI é, inevitavelmente, aquele disposto nas notas fiscais de saída do estabelecimento industrial.

Cita decisão do CARF que já teria rechaçado pretensão idêntica da Fiscalização.

Defende que inexistente autorização normativa para que sejam afastados os preços praticados por parte independentes e desimpedidas, sobretudo sob a alegação de que tais montantes deveriam ser menores.

Busca demonstrar a regular precificação dos concentrados pela RECOFARMA.

Aduz dois argumentos para justificar o alto valor dos kits de refrigerantes:

- os concentrados contêm a fórmula que é de propriedade intelectual da TCCC, composta pelos principais ingredientes que caracterizam a bebida final, sendo que é este insumo que confere o aroma e o sabor que os consumidores associam à marca;
- a marca naturalmente repercute no valor dos produtos a ela associados, de forma que, caso a percepção da marca Coca-Cola tenha uma piora aos olhos dos consumidores, a bebida final se desvalorizará, o que também ocorrerá com seu principal insumo, isso é, o concentrado.

Acrescenta que o concentrado se distingue de potenciais substitutos, o que dá à RECOFARMA margem ampla para fixar seu preço, sem ater-se à engessada precificação com base principalmente em custos de fabricação.

E conclui dizendo que é despropositado falar em supervalorização, na medida em que a valorização dos produtos diferenciados é atribuída, em verdade, pelos olhos dos consumidores, que adquirem a bebida e depositam suas legítimas expectativas nos seus atributos sensoriais (decorrentes do concentrado).

Busca demonstrar a relevância e o propósito das despesas de publicidade e propaganda, bem como ausência de artificialidade no preço praticado.

Explica que as despesas decorrentes dos acordos de incentivos têm como finalidade promover o aumento das unidades de volume vendidas, consistindo em estratégia comercial para incrementar o consumo das bebidas.

Afirma haver um claro propósito negocial: quanto mais bebida final o engarrafador vender, mais concentrados será a ele vendido.

Ao final, conclui a Recorrente que : (i) as despesas de publicidade devem ser incluídas no valor tributável do IPI, por serem incorporadas ao preço (SRF nº 82/2001 e art. 195, III, do RIPI/10); (ii) o Carf já reconheceu o propósito comercial do compartilhamento de despesas e da instituição de incentivos comerciais no mercado de bebidas (Ac. 201-64.572/88), inclusive em precedentes específicos da Coca-Cola (101-94.097, 101-94.104 e 01-05.238); e (iii) o montante e o sucesso dos incentivos comerciais não podem ser considerados indícios de ilicitude, dado que alinhados com o tamanho e o histórico das operações da Coca-Cola. É o caso, portanto, de desconstituição da autuação nesse ponto.

Defende não ter qualquer obrigação legal ou contratual de pagar *royalties*.

Explica que “*não possui razão para cobrar pela licença de uso de marca, porque, em decorrência da lei, este uso é conferido gratuitamente aos engarrafadores, bastando considerar a existência do art. 132 da Lei nº. 9.279/1996 para verificar a falta de fundamento na tese fiscal*”.

Admite que a propriedade intelectual exerce influência sobre o preço do concentrado, sobretudo por ser inviável dissociar o valor da marca do próprio produto ou desconsiderá-lo como parte relevante do preço de compra. Entretanto, a existência do valor da marca não converte o preço de compra da mercadoria em um *royalty*.

Sustenta serem irrelevantes as controvérsias travadas em outros países, e faz breve apontamento sobre o processo em trâmite na *United States Tax Court*.

Como se percebe, a Recorrente, neste ponto, busca defender o acerto da precificação dos kits de refrigerante vendidos para a NORSA.

Em que pesem os esforços da Fiscalização para demonstrar a artificialidade dos preços de venda dos kits de refrigerante, pela inclusão na base de cálculo de alegados *royalties*, despesas de publicidade e propaganda e de incentivos comerciais, fato é que a Fiscalização não logrou êxito em trazer aos autos os elementos de prova suficientes que demonstrem, sem qualquer sombra de dúvida, que o preço declarado nas vendas de kits de refrigerante da RECOFARMA para a NORSA tenha sido verdadeiramente afetado. E o ônus, nesse caso, era, sem qualquer sombra de dúvida da própria Fiscalização.

E se não há comprovação, não há nada.

Não está a se dizer, com isso, que não exista uma artificialidade nos preços praticados pela Recorrente, mas tão somente que a Fiscalização não conseguiu comprovar a afetação por ela afirmada.

Assim, na falta de elementos probatórios mais contundentes, é de se dar razão à Recorrente neste tópico para manter os preços de venda, dos produtos entregues para a NORSA, conforme declarado.

Da responsabilidade solidária

A Fiscalização, entendendo que havia uma falsidade ideológica envolvendo o Contrato de Fabricação, trouxe a RECOFARMA para o presente processo como responsável solidária.

Para firmar sua tese, a Fiscalização lançou mão do art. 124, inciso I, do CTN.

A Recorrente, ao se defender nesse tópico, aponta que o próprio art. 124, inciso I, do CTN, esclarece que o “interesse comum” que enseja solidariedade deve ser oriundo de “situação que constitua fato gerador da obrigação principal”.

Para a Recorrente, o “interesse comum” que enseja solidariedade deve ser oriundo de “situação que constitua fato gerador da obrigação principal”, ou seja, de fato ou relação jurídica que representa o antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

Em outras palavras, a Recorrente sustenta que *“o interesse comum exigido pela norma somente é vislumbrado nas hipóteses de realização conjunta do fato gerador, situações nas quais há a pluralidade de sujeitos passivos na qualidade de contribuintes, não de responsáveis”*.

Por isso pede sua exclusão do polo passivo da autuação.

E tem razão a Recorrente.

Isso porque o art. 124 do Código Tributário Nacional não pode servir de fundamento para, por si só, justificar a responsabilidade tributária da Recorrente.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

A solidariedade de que trata o art. 124 do CTN nada mais é do que a possibilidade de o ente tributante cobrar o tributo (ou a penalidade pecuniária) de todos os sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis), ou de apenas um deles, sem qualquer benefício de ordem. Em outras palavras, é uma das formas de distribuição da responsabilidade pelo pagamento do tributo (ou da penalidade pecuniária) entre os sujeitos passivos da obrigação principal.

Mas observe-se que, para que alguém possa ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento de um tributo, é preciso que, antes, esse alguém seja legitimado como sujeito passivo da obrigação tributária, o que deve ser feito à luz do art. 121 do CTN, a seguir reproduzido:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No presente caso, o que pretendeu a Fiscalização foi estabelecer a **solidariedade** da RECOFARMA pelo pagamento de débitos de IPI devidos pela NORSA.

No entanto, a RECOFARMA, em relação a esses débitos, não pode ser considerada nem contribuinte e nem responsável, razão pela qual não pode ser chamada ao processo como solidária ao pagamento dos tributos.

Diante disso, excluo a Recorrente do polo passivo da obrigação tributária.

Da simulação e do conluio

A Recorrente sustenta inexistir simulação ou conluio no caso analisado, e acrescenta que nenhuma prova foi produzida em sentido contrário. Por isso pugna pela reforma do Acórdão recorrido em relação a essas matérias.

Lista a Recorrente as três condutas arguidas pela Fiscalização que caracterizariam a simulação ou o conluio:

- **Conduta 1:** manutenção, pelas empresas, da aparência de que não existe relação entre os repasses efetuados a título de contribuições para marketing e incentivos de vendas e os preços dos concentrados para bebidas. Apesar dessa arguição, conclui-se do relatório que, independentemente de quais parcelas específicas a Fiscalização questione, o verdadeiro ataque se dirige à precificação com base na receita dos engarrafadores (preço de incidência);
- **Conduta 2:** omissão, pelo Contrato de Fabricação firmado entre os engarrafadores e a TCCC, de suposta existência de pagamentos relativos a royalties no negócio jurídico entabulado entre as partes. Tais royalties, segundo o Fisco, estariam embutidos também no preço dos concentrados para bebidas – conduta que já configura objeto de outros processos administrativos;
- **Conduta 3:** ação conjunta das empresas para classificar erroneamente os concentrados para bebidas e ocultar as parcelas que deveriam compor o valor tributável.

Não havendo nos autos elementos probatórios que caracterizem, de forma inequívoca, a simulação ou o conluio entre a RECOFARMA e a NORSA, é de se concordar com a Recorrente que devem ser afastadas as acusações de simulação e de conluio feitas pela Fiscalização.

Da impropriedade de qualificação da multa de ofício

A Recorrente, apontando não haver no presente processo indícios sólidos de fraude, simulação ou conluio, pede o afastamento da multa qualificada.

Não obstante a Recorrente ter razão em seu pleito, é de se lembrar que a multa qualificada já foi afastada quando da análise do tópico 10 do Recurso Voluntário da NORSA, de tal sorte que nada mais há a ser provido.

Da redução da multa, com fundamento na Lei nº 14.689/23

Por fim, a Recorrente pede que, caso se mantenha a qualificação da multa de ofício, que ela seja reduzida para 100%, haja vista ser incontroversa a falta da reincidência específica exigida pela nova Lei nº 14.689/23.

Não obstante, como já foi afastada a multa qualificada no presente caso, deixo de analisar a matéria.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido, suscitada pela RECOFARMA, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela RECOFARMA, unicamente para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária, e em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela NORSA, unicamente para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles