



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10855.724375/2019-80
ACÓRDÃO	3401-014.210 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOROCABA REFRESCOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. PRÁTICAS REITERADAS. INOCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração, diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, não se podendo considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

PRELIMINAR DE NULIDADE. LEGITIMIDADE PASSIVA. CONTRIBUINTE E FORNECEDOR. INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Configurado o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária responde solidariamente aquele que participa, direta ou indiretamente, do planejamento tributário abusivo que deu causa ao lançamento de ofício.

MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO AO CREDITAMENTO DE IPI SOBRE AQUISIÇÕES ISENTAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA.

A inexistência de decisão judicial sobre a classificação fiscal dos produtos ou sobre a alíquota aplicável dá direito ao crédito reconhecido apenas quanto à isenção, sem extensão ao valor ou à natureza dos insumos.

COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CRITÉRIOS DEFINIDOS PELA SUFRAMA. FISCALIZAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não obstante as atribuições da Suframa na sua área de competência é a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos

tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão, definir a classificação fiscal e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando das suas interpretações, inclusive para fins de verificação de benefício fiscal.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KITS DE CONCENTRADO PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES. COMPONENTES DEVEM SER CLASSIFICADOS SEPARADAMENTE.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” se constitui 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 Tabela de Incidência do IPI.

JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA. KITS OU CONCENTRADO PARA REFRIGERANTES. SÚMULA CARF Nº 236.

Cada um dos componentes da mercadoria descrita como ‘kit ou concentrado para refrigerantes’ deve ser classificado em código próprio da TIPI, quando o kit ou concentrado for constituído por diferentes matérias-primas e produtos intermediários, que apenas após nova etapa de industrialização no estabelecimento adquirente se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas.

IPI. CRÉDITO INCENTIVADO OU "FICTO". CLASSIFICAÇÃO FISCAL CONSTANTE DA NOTA FISCAL. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE PELA CONFERÊNCIA.

Em razão da não cumulatividade do IPI e de sua sistemática imposto sobre imposto, o adquirente de produtos industrializados deve conferir se a nota fiscal atende todas as prescrições legais e regulamentares, aí se incluindo a classificação fiscal, especialmente em se tratando de situação de crédito presumido.

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

É necessária a demonstração da ocorrência de conluio entre as partes para permitir a apropriação indevida de benefício tributário que alcançaria ambas as partes envolvidas. A ausência da demonstração de ocorrência de

fraude ou conluio implica no afastamento da qualificação de multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade. No mérito, por unanimidade, em dar parcial provimento para (a) reconhecer a isenção nos termos do tema 322 do Supremo Tribunal Federal relativo a isenção da ZFM; (b) excluir a responsabilidade solidária de Sérgio Rodrigues e Cristiano Biagi e, por maioria, (c) não reconhecer a majoração da base de cálculo; e (d) afastar a multa qualificada. Designado para redigir o voto vencedor em relação a solidariedade das empresas o conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior. Vencidos os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio e Celso Jose Ferreira de Oliveira (relator) que mantinham a majoração da base de cálculo e davam provimento em menor extensão para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%. Vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira e o George que davam provimento em maior extensão para exclusão da responsabilidade solidária.

Assinado Digitalmente

George da Silva Santos – Relator

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior – Redator designado e Vice-presidente

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Para julgamento, os Recursos Voluntários interpostos por **SOROCABA REFRESCOS S.A.**, em face do Acórdão nº 106-030.374 – 13ª TURMA/DRJ06, de 8 de dezembro de 2022, assim ementado:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

“KITS” PARA A PRODUÇÃO DE BEBIDAS.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para bebidas” 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” deve ser classificado no código próprio da Tabela de Incidência do IPI.

Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais.

A classificação fiscal de mercadorias não é aspecto técnico e, desta forma, o laudo de especialistas não tem qualquer vinculação para a autoridade administrativa no que a ela se refere, pois a própria autoridade, considerando as regras aplicáveis à classificação, tem competência para formar seu juízo a respeito.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

INSUMOS ISENTOS ADVINDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO FICTO. GLOSA DE CRÉDITOS.

Tendo em vista que a alíquota incidente sobre as partes que compõem os “kits” para produção de bebidas é 0% (zero), e uma vez que as bases de cálculo dos créditos fictos do IPI foram supervalorizadas, os valores aproveitados pela atuada devem ser glosados.

CRÉDITO INCENTIVADO OU “FICTO”. CLASSIFICAÇÃO FISCAL CONSTANTE DA NOTA FISCAL. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

Em matéria tributária, a culpa do agente é 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. Na situação, as notas fiscais de aquisição das mercadorias que originaram o suposto crédito, ao consignarem classificação fiscal equivocada que não se aplicação produto comercializado, deixam de ostentar o amparo necessário a respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa.

IPI. BASE CÁLCULO. ARBITRAMENTO.

O direito ao crédito de IPI é balizado por normas legais e regulamentares e não prevalece frente à impossibilidade de que se identifique corretamente o produto adquirido pela Impugnante e mesmo que se quantifique o valor da operação. Impossível atacar da autuação sob o argumento de que a Fiscalização estaria obrigada a calcular-lhe créditos de IPI ainda que todas as normas que lhe garantiriam tal direito tenham sido desrespeitadas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO. PRECIFICAÇÃO ARTIFICIAL. NATUREZA DAS RECEITAS. SIMULAÇÃO. VANTAGEM TRIBUTÁRIA INDEVIDA.

Não é lícito o planejamento tributário evasivo que, através de método de precificação com base no faturamento dos fabricantes de bebidas, oculta receitas não relacionadas à venda da produção industrial dos “kits” e inclui nº seu preço parcelas identificadas como “contribuições financeiras” que não guardam qualquer relação com os custos efetivos dos insumos, visando promover vantagens tributárias indevidas ao conjunto de empresas envolvidas no complexo econômico.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Na hipótese de condutas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, no lançamento de ofício deve ser aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato ilícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, III, DO CTN.

Caracterizada a ilicitude dos atos praticados pelos administradores, possível sua inclusão no polo passivo da autuação nos termos do art. 135, III do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em razão do seu detalhamento, adoto a contextualização exposta pela origem:

Trata-se de autuação em que se exige de SOROCABA REFRESCOS S.A o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relativo aos anos de 2015 a 2017. Foram incluídos no polo passivo da autuação CRISTIANO BIAGI, nº 122.270.038-71, CLAUDIO SERGIO RODRIGUES, CPF nº 015.412.127-46 e RECOFARMA INDUSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ nº 61.454.393/0001-06.

Do Relatório Fiscal (fls. 1.021 a 1.028) e de seus Anexos (fls. 891 a 1.020) extrai-se o que segue.

1) Considerações Iniciais

A ação fiscal verificou a regularidade dos créditos de IPI, oriundos da aquisição de insumos utilizados para a fabricação de bebidas, especificamente os da marca "Coca-Cola".

Segundo a Fiscalização, tais insumos, denominados "concentrados", correspondem a "kits" de diversas matérias-primas e produtos intermediários utilizados para a fabricação de bebidas, adquiridos de RECOFARMA, situada na Zona Franca de Manaus (ZFM).

Os "kits" são identificados, tanto pela fornecedora como pela adquirente, como uma mercadoria única classificada no Ex 01 do código 2106.90.10 da Tabela do IPI (TIPI).

Nas notas fiscais de saída, não houve destaque de IPI, pois RECOFARMA entende que as mercadorias estariam isentas do imposto com base no art. 81, inciso II, e no art. 95, inciso III, do RIPI/2010.

2) Origem dos créditos incentivados e legislação aplicável RECOFARMA, situada em Manaus, e as fábricas engarrafadoras espalhadas no território nacional, entre elas a Impugnante, formam o chamado "Sistema Coca-Cola Brasil. Os engarrafadores elaboram o produto final e o distribuem aos pontos de venda.

Uma das condições para se fazer jus a esses créditos incentivados é que o produto adquirido, no caso os "kits"/concentrados, seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. Entretanto, os "kits" fornecidos por RECOFARMA não são elaborados com matérias-primas extrativas vegetais (exceto componentes com extrato de guaraná), o que impede a adquirente de aproveitar créditos incentivados com base no artigo 237 do RIPI/2010(exceto componentes com extrato de guaraná).

Apesar de a SUFRAMA ter a competência exclusiva para aprovar projetos de empresas que objetivam usufruir dos benefícios fiscais previstos para a região amazônica, e que a existência do projeto aprovado é um dos requisitos para o gozo da isenção, em nenhum momento a legislação prevê que a isenção se aplica automaticamente em relação a todos os produtos cujos projetos tenham sido aprovados.

Em rigor, não seria correto afirmar, como costumam fazer as empresas do sistema Coca-Cola, que a SUFRAMA "concedeu o incentivo fiscal". Pela lógica das empresas, o entendimento da SUFRAMA teria poder absoluto: existindo projeto aprovado em vigor, a RFB não poderia efetuar lançamento de ofício. Entretanto, a RFB, tem a competência para verificar o cumprimento de todos os requisitos quando da efetiva utilização de benefícios fiscais, e cobrar os valores de imposto que sejam devidos aos cofres da União.

Ademais, a Fiscalização entende que não há de se falar em direito a crédito em função da não-cumulatividade, pois a premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte.

3) Erro de Classificação Fiscal e Alíquota no Cálculo dos Créditos Incentivados A Fiscalização entende que, ainda que fosse admitido o direito de

crédito sobre a aquisição dos “concentrados”, esse valor seria igual a zero em virtude de erro na classificação fiscal desses insumos.

As empresas do Sistema Coca-Cola tratam as matérias-primas e os produtos intermediários do concentrado como se fosse o próprio concentrado. Assim, ao calcular o valor dos créditos oriundos da compra dos “kits”, a Impugnante não poderia ter aplicado uma alíquota única sobre um valor tributável único, pois os bens adquiridos da RECOFARMA devem ser classificados de forma individualizada, em códigos da TIPI que, salvo exceções, eram tributados à alíquota zero, o que resulta em crédito do IPI igual a zero.

4) Descrição dos “kits” e do processo produtivo de bebidas Em diligência efetuada na sede da RECOFARMA, foi constatado que os “kits”, denominados “concentrados”, correspondem a um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários constituídos de duas ou mais partes/componentes, sendo que cada uma delas sai da RECOFARMA em embalagens individuais (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido e, dentro do estabelecimento da engarrafadora, transformam-se em uma preparação líquida com características completamente diferentes.

5) “kits” para bebidas não podem ser classificados em código único A Impugnante pretende que os “kits” sejam tratados como mercadoria única, enquanto a Fiscalização considera que, para fins de classificação fiscal, o kit não é mercadoria única e não pode ser tratado como tal. Nesse sentido, invoca precedente do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) que, analisando a classificação fiscal de bens com características muito semelhantes aos insumos de que se trata no presente processo¹, decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, tendo oficializado tal entendimento por meio da incorporação nas NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).

Assim, os componentes de “kits” que contêm parte dos ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada devem ser classificados no código 2106.90.10, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

Quanto aos componentes de “kits” que correspondem a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, devem ser classificados no código adequado para a respectiva matéria. No caso das embalagens recebidas pela Impugnante, a maior parte é classificada em códigos do capítulo 29 da TIPI, todos tributados à alíquota zero.

6) Inaplicabilidade do Mandado de Segurança Coletivo – MSC nº 91.0047783-4 SOROCABA alega a existência de medida judicial para justificar o creditamento de IPI na aquisição dos insumos de RECOFARMA. Afirma estar amparada pelo Mandado de Segurança Coletivo – MSC nº 91.0047783-4.

Para a Fiscalização, além de a coisa julga formada no referido MSC não se referir à autuada, há decisões do próprio STF no sentido de que não há direito ao crédito nos casos de aquisição de insumos não onerados pelo IPI, incluída a isenção, como se constata pelos seguintes julgados (RE nº 551.244-4, RE nº 353.657, RE nº 370.682, AgRE nº 444.267-1 e AgRE nº 372.005-8).

7) *Supervalorização dos “kits” (base de cálculo dos créditos incentivados)* O Sistema Coca-Cola Brasil é composto por nove grupos de fabricantes franqueados, entre eles a Impugnante.

Todos os mencionados fabricantes de bebidas adquiriram insumos, os chamados “concentrados”, de RECOFARMA que, por sua vez, é controlada pela COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA (“CCIL”), do Rio de Janeiro/RJ. Esta, por seu turno, é controlada por THE COCA-COLA EXPORT CORPORATION, sociedade constituída segundo as leis do Estado de Delaware e subsidiária de THE COCA-COLA COMPANY (“TCCC”), a matriz norte-americana.

À CCIL, controladora direta da RECOFARMA, é dado o papel de representar TCCC nº Brasil, bem como prestar assistência aos fabricantes, notadamente nas áreas de produção, marketing e promoção.

Os fabricantes de bebidas (ou engarrafadores), entre eles a Impugnante, compõem a outra parte do Sistema Coca-Cola, no qual são admitidos por meio de um contrato celebrado diretamente com TCCC: o “Contrato de Fabricação”. De acordo com o estipulado no “Contrato de Fabricação”, todos os projetos de publicidade, marketing e promoção das marcas e das bebidas devem ser previamente aprovados e autorizados por TCCC. Ainda conforme contrato, TCCC pode contribuir financeiramente para os programas de marketing do fabricante.

Contribuições financeiras enviadas por Recofarma aos fabricantes de bebidas Significativa parcela dessas colaborações financeiras sequer transitou por contas contábeis representativas de disponibilidades financeiras de RECOFARMA (caixa, bancos, etc.). Ou seja, não havia desembolsos financeiros no montante total repassado aos fabricantes e as ditas colaborações foram operacionalizadas, inclusive, por meio de créditos contábeis reconhecidos pela fiscalizada em benefício dos seus clientes.

Na fiscalização relativa ao IRPJ e contribuições, verificou-se que, em um primeiro momento, a RECOFARMA contabiliza uma “receita adicional” pela venda do concentrado; num segundo momento, reconhece uma despesa em valor equivalente a título de “contribuição financeira para programas de marketing” e “incentivos de vendas” aos fabricantes. Desta maneira, ocorreu um vai e vem de valores, em boa parte meramente contábil, com o objetivo de angariar (mais) “vantagens” fiscais, tanto para a RECOFARMA quanto para os fabricantes².

Como todos os integrantes do Sistema Coca-Cola são tributados pelo lucro real, o “adicional” dos preços dos “concentrados” (posteriormente restituído/creditado) não causou impactos nos tributos incidentes sobre o lucro, seja da RECOFARMA, seja dos fabricantes, haja vista receitas e despesas (e vice-versa) equivalerem-se. Também não repercutiu na contribuição para o PIS/PASEP e na COFINS, pois a RECOFARMA adota classificação fiscal sujeita à alíquota zero das contribuições. Já os fabricantes não submetem as supostas “colaborações financeiras” recebidas à incidência do PIS/PASEP e da COFINS porque as consideram reembolso de despesas.

Enfim, o inflacionamento do preço dos “concentrados” mediante remessas de “contribuições financeiras” só trouxe “vantagens” fiscais, sem resultar em ônus para as empresas.

Despesas com publicidade e propaganda das bebidas Constatou-se que SOROCOBA não assumiu com seus próprios recursos os gastos relativos a marketing realizados em sua região, tais despesas são pagas com valores recebidos de RECOFARMA a título de "contribuições financeiras para programas de marketing". Como as despesas com as "contribuições financeiras" são embutidas no preço dos "kits", ocorre um "vai e vem" de valores: RECOFARMA envia "contribuições" para os engarrafadores, e estes pagam preços inflados pelos insumos, com o objetivo de aumentar irregularmente o valor dos créditos incentivados³.

A verba bilionária de publicidade não é destinada à propaganda dos "concentrados" produzidos por RECOFARMA, mas sim das marcas comercializadas pelo Sistema Coca-Cola (por exemplo: Coca-Cola, Coca-Cola Zero, Fanta, Sprite, Guaraná Kuat, etc.). Mesmo no caso do chamado marketing institucional, a valorização das marcas tem como único objetivo assegurar que o consumo dos refrigerantes continue alto.

Incorporação no preço dos "kits" de outras despesas do engarrafador Embora o fato não esteja explicitado no Contrato de Fabricação assinado com a fiscalizada, constatou-se que as "contribuições financeiras" enviadas por RECOFARMA não são utilizadas apenas em publicidade e propaganda, mas também em gastos de comercialização e até em despesas de pessoal.

Pelo que foi exposto, a Fiscalização entendeu que os critérios para fixação dos preços dos insumos comercializados por RECOFARMA não seguem a sequência natural do processo de industrialização. Ao invés de indicar o custo de fabricação dos "kits" (incluída a matéria-prima e mão-de-obra) e a este somar, os custos financeiros, de venda, administração e publicidade, a margem de lucro aplicada e demais parcelas adicionadas pelo fornecedor, conforme previsto na legislação do IPI e de acordo com a ordem dos fatos econômicos efetivamente ocorridos, os preços são calculados a partir do faturamento do engarrafador da bebida.

Seria normal que existissem variações nos preços cobrados pelo fornecedor, ou seja, que os preços de venda não mantenham uma relação constante com os custos do estabelecimento industrial ao longo do tempo. O que é inadmissível é que o método de fixação dos preços de venda para fins de tributação pelo IPI não faça referência aos custos do estabelecimento industrial.

Aduz a Fiscalização que um importante artifício usado por RECOFARMA para permitir o aproveitamento indevido de benefícios fiscais é negar que exista qualquer pagamento a título de royalties pelo uso de marcas estrangeiras. Assim, de acordo com a empresa, para fins tributários, algumas das marcas mais valiosas do mundo são cedidas de graça para uso pelos fabricantes das bebidas.

Ao omitir que existem pagamentos relativos a royalties, o contrato assinado pela fiscalizada não representa fielmente a essência dos negócios realizados pelas partes, o que implica a existência de simulação, conforme dispõe o inciso II, § 1º, do art. 167 do Código Civil. Nesse caso, o evidente motivo simulatório são as "vantagens" fiscais e cambiais de todo Sistema Coca-Cola(Recofarma, sua controladora e fabricantes), interessadas em que se

mantenha a aparência formal do “Contrato de Fabricação”, ou seja, a suposta cessão gratuita das marcas concedida diretamente por TCCC aos fabricantes.

A Fiscalização traz a informação de que esse entendimento está em consonância com o adotado nos processos nº 10980.725685/2017-14 e 10980.724073/2018-95, em que se concluiu que as receitas da RECOFARMA oriundas de royalties não podem ser consideradas como decorrentes de atividade incentivada.

8) Notas fiscais de venda do concentrado e impossibilidade de apuração de créditos Para a Fiscalização, as notas fiscais emitidas pela RECOFARMA incluíram indevidamente no preço e no valor tributável do IPI montantes artificialmente transferidos decorrentes dos “reembolsos” de marketing das bebidas. Além disso, no valor tributável das mercadorias foi indevidamente inserida a remuneração relativa às marcas de bebidas.

E não se poderia deixar de observar que o cálculo de créditos de IPI com base em valor tributável determinado de acordo com “o montante máximo que o consumidor está disposto a pagar pelo produto final” desobedece completamente a legislação do imposto. Assim, a totalidade do valor registrado nas notas fiscais de aquisições dos “kits” é irregular e imprestável para o propósito de apuração dos créditos.

Ademais, ressalta que os custos e a margem de lucro normal que precisariam ser determinados para permitir o cálculo de eventuais créditos incentivados a que o adquirente fizesse jus são os de cada componente individual do kit, registrados em cada nota fiscal de aquisição dos insumos. Como as empresas do Sistema Coca-Cola insistem em tratar os “kits” como mercadoria única, seria inviável a apuração destes montantes pela fiscalização.

Nessa linha, sustenta a Fiscalização que se aplica perfeitamente ao caso em análise, em que a RECOFARMA identificou os “kits” como se fosse uma mercadoria única, o art. 427 do RIPI que prevê que serão consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal, e servirão de prova apenas em favor do Fisco, as notas fiscais que não contiverem as indicações necessárias à identificação e classificação do produto e ao cálculo do imposto devido.

9) Qualificação da Multa de Ofício Pelo relato da Fiscalização, as empresas do Sistema Coca-Cola teriam simulado que o direito ao uso das marcas seria cedido gratuitamente aos engarrafadores e, como uma significativa parcela do preço dos “kits” correspondeu a royalties, o Estado brasileiro acabou por subvencionar a exploração de marcas comerciais de refrigerantes e bebidas, o que nada tem a ver com as atividades econômicas que se desejou, de fato, incentivar, quais sejam: aquelas consideradas prioritárias para o desenvolvimento regional da Amazônia.

Ademais, a prática de atos dolosos visando à neutralização da incidência do IPI, por meio da utilização indevida dos incentivos fiscais destinados à ZFM, não foi decidida apenas pela Impugnante, mas autorizada pela direção dos dois grupos econômicos envolvidos no planejamento fiscal evasivo. Teria restado configurada, dessa maneira, a prática de conluio, conforme definido nº artigo 73 da lei 4.502/64.

E, além disso, os instrumentos contratuais analisados não representariam fielmente a essência dos negócios realizados, ou seja, teria

ocorrido simulação (inciso II, § 1º, do art. 167 do Código Civil) com a participação da RECOFARMA e da Impugnante. Tais práticas de simulação, acompanhadas do creditamento indevido do IPI a partir de base de cálculo supervalorizada, têm como resultado direto e imediato a criação de montante negativo de imposto devido, ou seja, um ilegítimo direito de crédito face à União.

216) Portanto, as irregularidades apuradas pela fiscalização justificam a majoração do percentual da multa aplicada sobre o imposto lançado de ofício, com base no art. 80, caput e § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502/64, uma vez que, no caso concreto, se verificam simulação, fraude e conluio, além da prática reiterada.

10) Responsabilidade Solidária Na supervalorização dos preços dos “kits”, a fiscalização está diante do ilícito que veio a aumentar artificialmente o crédito incentivado e, assim, aumentar o saldo credor, ou reduzir o saldo devedor do IPI no estabelecimento adquirente.

O rateio de gastos com propaganda e publicidade entre fabricantes de “kits” e engarrafadores de bebidas evidencia interesse comum e vínculo com o ato e com as pessoas jurídicas envolvidas. A base de cálculo do IPI deve seguir as regras da legislação sobre o valor tributável do imposto, sem ser manipulada pelos interesses de cada empresa envolvida na operação.

Para a Fiscalização, não se trata de mero interesse econômico em aumentar os lucros e a fatia de participação no mercado, mas, especialmente, o de buscar esses objetivos mediante a fraude tributária. O ponto ressaltado no presente trabalho é a fraude, que não ocorreria sem a participação de uma das duas partes.

Desta maneira, no presente lançamento de ofício foi atribuída responsabilidade tributária solidária a RECOFARMA.

Além disso, há também a solidarização dos administradores de SOROCABA. Foram constatadas infrações à legislação tributária, cujas peculiaridades revelam que os administradores da empresa, além de não dispensarem o cuidado e a diligência necessários, agiram com culpa nº desempenho de suas funções. Foram infrações à lei e ao contrato social cometidas com excesso de poderes pelos administradores da sociedade, no caso, os diretores, conforme art. 15º de seu estatuto social. Assim, devem os diretores responder solidariamente com a empresa pelos créditos tributários ora constituídos. São eles: CRISTIANO BIAGI – CPF 122.270.038-71 (diretor presidente durante todo o período fiscalizado) e CLAUDIO SERGIO RODRIGUES – CPF 015.412.127-46 (diretor superintendente durante todo o período fiscalizado).

Inconformados, os Impugnantes apresentaram os seguintes pontos de argumentação:

1) Coisa julgada formada no MSC 91.0047783-4 Nesse item defende-se a tese de que SOROCABA possui o legítimo direito ao crédito de IPI, com base em sentença judicial transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 impetrado pela Associação Brasileira dos Fabricantes Brasileiros de CocaCola (AFBCC), entidade da qual faz parte.

2) *Direito o crédito com base no julgamento do RE nº 592.891*
Nesse item defende que a aquisição dos concentrados isentos garantiria o direito ao crédito do IPI, com base na tese fixada no RE nº 582.891.

3) *Direito o crédito com base no Decreto-lei 1.435/75*
Os concentrados adquiridos também gozariam do benefício do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, conferindo o crédito ficto de IPI ao adquirente. Afirma que para a fruição do benefício basta que os concentrados sejam elaborados com pelo menos uma das matérias-primas agrícolas extrativas vegetais, mencionadas no Parecer Técnico nº 224/2007, quais sejam: açúcar e/ou corante caramelo e/ou álcool e/ou extrato de guaraná.

Além disso, o benefício em análise possuiria natureza de benefício condicionado, oneroso e por prazo certo. Por força do art. 179 do CTN, tal benefício se concretizaria pela Resolução do CAS nº 298/2007, fundada no Parecer Técnico nº 224/2007. Dessa forma, a RFB deveria observar os atos da SUFRAMA.

4) *Reconhecimento administrativo da classificação fiscal adotada*
Segundo a alegação, houve reconhecimento administrativo expresso de que a classificação fiscal do concentrado é no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI. Para demonstrar o acerto da tese, invoca atos regulamentares que alteraram a alíquota dos produtos classificados no referido código com objetivo de reduzir as alíquotas dos concentrados produzidos na Zona Franca de Manaus e, dessa forma, reduzir os créditos de IPI na aquisição de tais concentrados. Cita, ainda, coletiva de Imprensa conduzida pela RFB em que esta teria contextualizado a motivação de um desses atos (Decreto nº 9.394, de 2018). Ainda desenvolvendo esse argumento, sustenta que, nos termos do art. 24 da LINDB, a orientação, expressa e pública, deveria ser levada em consideração no presente litígio.

5) *Concentrado: produto único*
O concentrado seria produto único, classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, por força de vários atos administrativos emitidos pela SUFRAMA, por exemplo, a Portaria Interministerial MPO, MICT/MCT nº 8/98, Resolução CAS nº 298/2007 e Parecer Técnico nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI. Ademais, há vários laudos técnicos⁴ que sustentam que o concentrado é produto único. A condição de produto único também seria garantida pela coisa julgada formada nº MSC 91.0047783-4.

6) *Concentrado: classificação fiscal no Ex 01 do código 2106.90.10*
reconhecida em atos administrativos
Haveria entendimentos anteriores da Administração que adotaram o código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI para a classificação fiscal do concentrado, comercializado em forma de KIT, para a fabricação de refrigerantes e bebidas da marca Coca-Cola. Cita especificamente o processo de consulta nº 10768.026294/85-90. Como não houve alteração no processo de fabricação do concentrado, restaria admitir que a classificação fiscal pretendida já havia sido reconhecida pela própria Administração, fato que, inclusive, reforçaria a tese da inexistência do conluio.

6) *Concentrado: classificação fiscal no Ex 01 do código 2106.90.10*
O concentrado deveria ser classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, nos termos da Regra Geral de Interpretação nº 1. Aduz que o referido código de classificação, que deve ser adotado, abrange tanto o concentrado homogeneizado quanto o não-homogeneizado. Defende, ainda, ser inaplicável a restrição da Nota XI da RGI 3 b) (das NESH) porque existe, na legislação brasileira, posição específica

para a classificação de mercadorias constituídas por diferentes componentes para a fabricação de bebidas.

7) Ilegalidade do Auto de Infração por ausência de arbitramento.

Ao reconhecer que um dos componentes do concentrado é tributado pelo IPI em 5%, teria que ser reconhecido e calculado tal crédito e não simplesmente glosado. Ademais, a reclassificação fiscal do concentrado decorre de entendimento da Fiscalização e, dessa forma, deveria ter sido arbitrado o valor tributável para o cálculo do crédito correspondente, conforme preceituam os arts. 142 e 148 do CTN. Conclui no sentido de que eventual tentativa de correção da base de cálculo na instância de julgamento importaria em alteração de critério jurídico adotado no lançamento, procedimento vedado pelo art. 146 do CTN.

8) Base de cálculo do IPI e ausência de conluio Não haveria o apontado conluio, porque o fato de ser parte no contrato de fabricação e no de incentivos de vendas não significa que tenha em influência na contabilização de RECOFARMA, sendo ato unilateral desta última a contabilização de dispêndios e de ingressos, assim como a definição do valor tributável dos concentrados. Nessa seara, afirma não ter liberdade sequer para negociar as cláusulas previstas no contrato de fabricação de refrigerantes e bebidas da marca CocaCola. Não haveria qualquer fato que demonstre a prática de conluio, sendo mera construção da Fiscalização a tese de supervalorização do preço do concentrado.

9) Idoneidade das notas fiscais e boa-fé da Impugnante Afirma que o STJ tem entendimento de que o adquirente de boa-fé tem direito ao crédito do imposto pela aquisição da mercadoria.

Ademais, não existiria, na legislação do IPI, a obrigação de o adquirente verificar a classificação fiscal do produto que adquire. Além disso, a afirmação de que as notas emitidas por RECOFARMA são inidôneas não se sustenta porque inexistente qualquer erro, seja no que se refere à classificação fiscal, seja no que se refere à base de cálculo. Afirma a Impugnante que eventual inidoneidade das notas fiscais deveria ser precedida de comprovação e de decretação expressa em desfavor de RECOFARMA.

10) Impossibilidade da exigência de multa, juros de mora e de correção monetária Os já mencionados atos da Suframa definiram a classificação fiscal do produto ora sob discussão e, por aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, a observância de tais atos normativos teria o condão de excluir referida cobrança. E, nesse particular, defende ser irrelevante se a SUFRAMA tem ou não competência para efetuar a classificação fiscal do concentrado, sendo fundamental, apenas, que a referida classificação fiscal tenha constado de ato administrativo.

11) Impossibilidade de duplicação da Multa de Ofício Não teria havido a comprovação da ocorrência de crime contra a ordem tributária, o que não teria ocorrido no caso que se analisa. Não teria havido prova do conluio. Da mesma forma, não teria havido conluio entre a Impugnante e RECOFARMA quanto à base de cálculo do IPI, conforme já aludido anteriormente. Sem conduta dolosa, não poderia subsistir a qualificação.

12) Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

A responsável solidária RECOFARMA, aduz também:

(...)3.1.5. Conclusões deste tópico.

À guisa de conclusão, tem-se que:

(a) A decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, assim como a tese firmada recentemente pelo STF no julgamento do Tema 322 da sistemática da repercussão geral, garantem à Sorocaba Refrescos a fruição dos créditos oriundos do regime do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 (reproduzida no art. 81, II, do RIPI), independentemente do uso de matéria-prima regional e da oposição dos embargos declaratórios fazendários, pelo que os anexos I e III do Relatório Fiscal perdem todo o sentido;

(b) Ainda que se afastasse a aplicação do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 não restringe o benefício fiscal e sua fruição aos produtos produzidos com matéria-prima regional extraída in natura e diretamente aplicada ao processo produtivo do produtor;

(c) O açúcar adquirido pela Recofarma é matéria-prima regional como reconhecido expressamente pela RFB, muito embora seja evidente que esse insumo é o resultado do processo de industrialização ao qual é submetida a cana-de-açúcar;

(d) Diante dessa constatação, não há como negar ao ácido cítrico e ao álcool o mesmo tratamento dado pelo Fisco ao açúcar (matéria-prima regional), pois isso significaria claramente aplicar dois pesos e duas medidas na hipótese vertente;

(e) O benefício fiscal estatuído pelo art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 possui natureza mista, pois é concedido (i) aos produtos que utilizem em sua composição a matéria-prima regional, desde que estes (ii) sejam produzidos, necessariamente, por produtores que tenham projetos aprovados perante o CAS da Suframa. Compete à Suframa atestar o cumprimento desses dois requisitos, visto que ela é autoridade eleita para administração dos benefícios relativos à ZFM.

(...)3.2.6. Conclusões deste Capítulo.

Ao exposto, conclui-se que:

(a) A RFB reconhece no presente caso que (i) as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), criadas por organização internacional, não captam as peculiaridades brasileiras; (ii) inexistente, na legislação internacional, um código específico para os concentrados dedicados à elaboração de bebidas com determinada capacidade de diluição, ao passo que a legislação brasileira determina, de acordo com a RGI 1, que o produto seja classificado na posição mais específica, que é aquela adotada pela empresa; e (iii) descabe à própria RFB, ou mesmo à Suframa, alterar a definição do produto para fins de classificação fiscal;

(b) A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998 (doc. nº 12, cit.), de lavra dos Ministros da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC) e da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC) é a responsável pela definição do PPB da Recofarma e, conseqüentemente, pela natureza técnica do produto que ela produz;

(c) Essa Portaria prevê que o concentrado não deve ser obrigatoriamente homogeneizado. Portanto, um concentrado não homogeneizado não deixa de ser concentrado;

(d) Em sendo concentrado, apesar de não homogeneizado, só existem duas opções de classificação fiscal in casu, o Ex 01 ou o Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI. Devido às análises do INT, a classificação adequada ao produto da Recofarma estaria no Ex 01;

(e) A simples correção do equívoco na premissa adotada pela RFB, que ampara todo o trabalho fiscal, demonstra a inexistência de incompatibilidade material entre o Parecer Técnico produzido pelo Laboratório Privado Falcão Bauer e o Laudo emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), vinculado em suas atribuições ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), pois as análises efetuadas recaíram sobre objetos distintos;

(f) As Notas Explicativas 7 e 12 ao código 21.06 esclarecem que o concentrado não tem a sua classificação alterada em razão de tratamento complementar por parte do adquirente (como a mistura de suas partes em meio aquoso) ou pela ausência da integralidade dos componentes para composição da bebida final; além disso, levando em consideração o papel que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado desempenham na classificação fiscal, conforme art. 17 do RIPI, essencial reconhecer que a NESH XI à RGI/SH 3.b garante que o produto da Recofarma deve ser classificado como uma mercadoria unitária, afastando, assim, a classificação apartada de cada um dos elementos que compõem o kit;

(g) A Administração Pública já convalidou, expressa ou implicitamente, a classificação fiscal dos concentrados em diferentes oportunidades, tais como: decisão nº 287/85 no Processo de Consulta nº 10.768-026.294/85-90298 (doc. nº 19, cit.); Resolução CAS nº 298/2007 (doc. nº 15, cit.) e Decretos nºs 9.394/18 e 9.514/18.

(...)3.3.4. Conclusões deste Capítulo.

Em arremate, infere-se que:

(a) A despeito da natureza das rubricas apontadas pelo Fisco neste Relatório de Ação Fiscal, o seu descontentamento é quanto à suposta supervalorização do preço, não importando a que título. Nessa linha, apesar de reconhecer a legalidade do método de precificação da Recofarma, a Fiscalização entende que esse método é o culpado pelo sobredito superfaturamento;

(b) não só é legal, como reconhecido pelo Fisco, mas também é corriqueiramente aplicada em seu setor. No próprio segmento de bebidas existe situação em que o método de precificação por incidência é obrigatório por força de lei. É o caso do preço de venda dos concentrados destinados às máquinas Post Mix, automáticas ou não, discriminado no Decreto nº 1.686/79;

(c) No método de precificação por incidência, os custos de fabricação da Recofarma não são desconsiderados. Muito pelo contrário, eles são componentes do preço de venda dos refrigerantes, cuja receita líquida é o parâmetro para fixação do índice de incidência;

(d) O valor tributável pelo IPI é aquele previsto no art. 190, II, do RIPI.

Consequentemente, essa é a base de cálculo dos créditos incentivados, sobretudo quando a nota fiscal do emitente é considerada idônea. Ademais, a legislação não prevê nenhum conceito de “Valor Tributável Máximo”.

(e) O método de precificação por incidência é um método utilizado globalmente pela The Coca-Cola Company e no Brasil é utilizado desde antes de a Empresa se instalar na Zona Franca de Manaus, não tendo, portanto, nenhuma motivação fiscal.

(f) Todas as conclusões fazendárias decorrem de interpretações subjetivas sem qualquer fundamento legal ou fruto de verdadeira prática legislativa da Fiscalização que cria regras inexistentes no ordenamento jurídico.

Especificamente no que se refere à responsabilidade solidária, afirma:

3.4.2. A inviabilidade de atribuição de responsabilidade solidária à Recofarma por ausência dos requisitos dispostos no art. 124, I, do CTN.

3.4.3. A autuação fiscal é pautada em presunções, carecendo de comprovação cabal acerca da prática de simulação e/ou conluio entre as empresas.

CLAUDIO SERGIO RODRIGUES e CRISIANO BIAGI, além de retomarem os argumentos de SOROCABA, mencionam que não há individualização da conduta supostamente praticada com excesso de poder, infração à lei, contrato ou estatuto.

Afirmam que a autoridade fiscal teria afirmado de forma genérica que os Impugnantes teriam agido de forma culposa, o que contraria o entendimento do STJ, no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não é suficiente para acarretar a responsabilidade tributária do art. 135, III.

Aduzem que, caso seja mantida a responsabilidade do Impugnantes, ela estaria limitada ao percentual de 75%.

No intuito da reforma, o recurso da SOROCABA REFRESCOS S.A. lastreia-se nas seguintes premissas, essencialmente:

- **Competência da SUFRAMA:** A empresa argumenta que a Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) é o órgão legalmente competente para definir o Processo Produtivo Básico (PPB) e classificar os produtos fabricados na ZFM para fins de incentivos fiscais. A SUFRAMA, por meio de resoluções e pareceres técnicos, já havia classificado o produto como "concentrado para bebidas não alcoólicas", inclusive na sua forma não homogeneizada ("kits").
- **Natureza do Produto:** A defesa sustenta que o produto, mesmo composto por partes líquidas e sólidas separadas ("kits"), constitui uma unidade para fins fiscais, pois sua única finalidade é a fabricação de refrigerantes. Laudos técnicos de instituições como o INT, ITAL e UNICAMP são apresentados para corroborar a tese.

- Inexistência de Conluio: A Recorrente nega a acusação de conluio para inflar preços. Afirma que os contratos com a The Coca-Cola Company (TCCC) são de adesão, sem margem para negociação de preços ou royalties. Além disso, argumenta que a Receita Federal não apresentou provas de majoração de preços em comparação com o mercado interno.
- Coisa Julgada: A empresa invoca uma decisão judicial anterior (Mandado de Segurança Coletivo) que já teria garantido o direito ao crédito de IPI sobre os concentrados adquiridos da ZFM, afirmando que a natureza e a classificação fiscal do produto foram objeto daquela decisão.
- Ilegalidade da Multa Qualificada: Por fim, a defesa alega que a imposição de multa qualificada (150%) é indevida, pois não houve dolo, fraude ou simulação, mas sim uma divergência de interpretação da legislação tributária.

Por sua vez, a RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA apresenta as seguintes causas de pedir, basicamente:

- Cerceamento de Defesa: Preliminarmente, a Recofarma alega que a decisão da DRJ foi omissa e não analisou adequadamente todos os seus argumentos de mérito, o que configuraria cerceamento de defesa e justificaria a anulação do acórdão.
- Classificação Fiscal Correta: A recorrente defende que a classificação de seu produto (concentrado) no código 2106.90.10, Ex. 01 da TIPI é correta e historicamente validada por diversas autoridades, incluindo:
 - Atos da própria Receita Federal: Cita um longo histórico de pareceres, soluções de consulta e atos declaratórios, desde a década de 1970, que sempre trataram o produto como uma mercadoria única, mesmo quando não homogeneizado (em forma de "kit").
 - Atos da SUFRAMA: Reafirma que a SUFRAMA é a autoridade competente para validar o Processo Produtivo Básico (PPB), e que o órgão sempre reconheceu o produto como "concentrado", o que é um pré-requisito para a fruição dos benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus.
 - Laudos Técnicos: Apresenta laudos do INT, CETEA/ITAL e Unicamp que comprovam ser tecnicamente impossível homogeneizar o concentrado antes da venda, pois isso degradaria o produto e alteraria o sabor da bebida final. A venda em "kits" é, portanto, uma necessidade técnica para preservar a qualidade.

- Inexistência de Sobrepreço e Royalties: A Recofarma refuta veementemente as acusações de que o preço do concentrado é artificialmente inflado para gerar créditos indevidos:
 - Precificação Legítima: Defende que seu método de precificação (preço de incidência) é legítimo e comum em modelos de negócio com produtos de marca e alto valor agregado, não se limitando a uma simples soma de custos mais lucro.
 - Ausência de Royalties: Esclarece que não há cobrança de royalties, pois o uso da marca é cedido gratuitamente aos distribuidores (engarrafadores) como parte do contrato de distribuição, uma prática amparada pela legislação de propriedade industrial.
- Impossibilidade de Responsabilidade Solidária: A empresa argumenta que não pode ser responsabilizada solidariamente, pois não há "interesse comum" na situação que gerou o fato tributário, conforme exige o art. 124 do Código Tributário Nacional. A relação entre as empresas é puramente comercial (fornecedor e cliente), sem qualquer conluio.

Os solidários CLÁUDIO SÉRGIO RODRIGUES e CRISTIANO BIAGI também interuseram recursos – separadamente, mas pautados na ausência de responsabilidade.

Por fim, a FAZENDA NACIONAL apresentou as suas contrarrazões para defender a higidez da decisão recorrida.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **George da Silva Santos**, Relator.

RECURSO VOLUNTÁRIO DA SOROCABA REFRESCOS S.A.

Como todos os outros recursos dependem da conclusão que se chegar aqui, começo o meu voto pela análise do Recurso Voluntário da SOCORCABA REFRESCOS S.A.

1 DA ADMISSIBILIDADE

Observados os requisitos, notadamente o da tempestividade, conheço da impugnação.

2 DO MÉRITO

2.1. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO PRODUTO: “KIT” VS. “CONCENTRADO”

As questões centrais a serem decididas são a correta classificação fiscal dos produtos (classificação como produto único ou classificação de cada componente, separadamente) e quem tem a competência para defini-la (SUFRAMA ou RFB).

Oportunamente, cito os ensinamentos do nosso Presidente, Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, lançados no Processo nº 14041.720096/2017-19 (Acórdão nº 3201-005.476; Sessão de 17 de junho de 2019):

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 do TVF, 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)H id roxia nisol butilado 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. 1342 a 1349 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.

Conseqüentemente, 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. 1349 a 1352 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-fl. 1358 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.

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas 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.

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

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

Também já foi afirmada a competência da Receita Federal para a fiscalização dos tributos federais e para a respectiva classificação fiscal, como demonstra a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2013 COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CRITÉRIOS DEFINIDOS PELA SUFRAMA. FISCALIZAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não obstante as atribuições da Suframa na sua área de competência é a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão, definir a classificação fiscal e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando das suas interpretações, inclusive para fins de verificação de benefício fiscal.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. “KITS” DE CONCENTRADO PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES. COMPONENTES DEVEM SER CLASSIFICADOS SEPARADAMENTE.

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 Tabela de Incidência do IPI.

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. PRÁTICAS REITERADAS. INOCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração, diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, não se podendo considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

MULTAS. CONDUTA DO CONTRIBUINTE CONSOANTE DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Não se aplica o art 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964 para exclusão das multas quando ficar claro que não havia dúvidas quanto à correta classificação fiscal em matéria decidida internacionalmente, desde a década de 80. A interpretação fiscal não foi questionada, sendo os atos oriundos de autoridades sem competência para a classificação fiscal.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Em conformidade com Súmula CARF, devem incidir juros de mora, calculados à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício.

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".

IPI. CRÉDITO INCENTIVADO OU "FICTO". CLASSIFICAÇÃO FISCAL CONSTANTE DA NOTA FISCAL. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE PELA CONFERÊNCIA.

Em razão da não cumulatividade do IPI e de sua sistemática imposto sobre imposto, o adquirente de produtos industrializados deve conferir se a nota fiscal atende todas as prescrições legais e regulamentares, aí se incluindo a classificação fiscal, especialmente em se tratando de situação de crédito presumido.

IPI. GLOSA DE CRÉDITOS. OBSERVÂNCIA DE REQUISITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO QUE INSTITUI INCENTIVO FISCAL A ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS NA AMAZÔNIA OCIDENTAL.

É indevido o aproveitamento de créditos de IPI decorrentes de aquisições de insumos isentos feitas a estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental e com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa, mas que não tenham sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional.

(Processo nº 10950.726233/2017-15; Acórdão nº 3401-013.545; Sessão de 16 de outubro de 2024; Relator: Laércio Cruz Uliana Junior; Redator designado: Mateus Soares de Oliveira).

A classificação garante clareza e padronização ao comércio global. Havendo decisão da OMA, a sua observância pela República Federativa do Brasil é obrigatória, como acima pontuado.

Por tais motivos, deixo de acolher o recurso no que defende a classificação fiscal como produto único. O caminho correto é a classificação dos componentes dos “kits” separadamente, em código próprio, sendo da Receita Federal do Brasil o mister da respectiva fiscalização.

2.2. DA OFENSA À COISA JULGADA NO MS COLETIVO Nº 91.0047783-4

A recorrente reporta-se a uma decisão judicial, lançada no MS Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes de Coca-Cola, que já teria garantido o direito ao crédito de IPI sobre os concentrados adquiridos da ZFM, afirmando que a natureza (como produto único) e a classificação fiscal do produto (na posição 2106.90.10 Ex. 01) foram objeto daquela decisão.

No entanto, aquele *writ* limitou-se a reconhecer o direito ao crédito de IPI em relação aos produtos classificados na posição 2106.90 da TIPI, não tendo ocorrido decisão acerca da classificação fiscal correta dos “kits”, objeto da presente assentada.

Para documentação em voto, cito a seguinte passagem do voto do Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Relator do Processo nº 10540.720753/2017-38, julgado em 25 de setembro de 2019:

Direito ao crédito nas aquisições isentas da ZFM (art. 9º, DL nº 288/67) - MS 95.0009470-3 A isenção ao IPI dos produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, que foi instituída pelo art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, foi regulamentada pelo art. 81, I e II, do RIPI/2010. Da leitura desses dispositivos legais e regulamentares constata-se que não houve previsão expressa do direito ao aproveitamento do crédito ficto. Tendo em vista que nas notas fiscais de aquisição dos concentrados adquiridos com isenção não houve o destaque do imposto, não há respaldo na legislação para o contribuinte ter o direito o crédito.

A NORSÁ sustenta estar amparada pelo trânsito em julgado do MS nº 95.0009470-3 o qual lhe deu provimento para a manutenção dos créditos do IPI na aquisição de matéria-prima (concentrado) adquirido de indústria situada na Zona Franca de Manaus.

Verifica-se de pronto que neste processo não se suscitou dúvida acerca do trânsito em julgado do MS nº 95.0009470-3, em 18/06/1997, com base no extrato do processo judicial à fl. 157.

No voto, o julgador a quo reconheceu o trânsito em julgado do MS nº 95.0009470-3 favoravelmente à contribuinte, mas entendeu que aquela decisão não se aplica aos autos em razão da divergência de objetos. Explicitou que no MS a decisão circunscreveu o direito ao crédito exclusivamente na aquisições de concentrados para a fabricação de refrigerantes, ao passo que restou desnudado no procedimento fiscal a aquisição de várias matérias-primas, identificadas por "kits" de ingredientes, o que não se confunde com o concentrado, em razão das distinções técnicas e de classificação tarifária. (produto intermediário obtido em etapa da fabricação do refrigerante).

Em que pese a relevância da perfeita identificação do produto adquirido da Recofarma para fins de classificação tarifária e determinação de alíquota, é inegável que sua utilização na produção de refrigerante tem a natureza de insumo, mais precisamente uma matéria-prima, que tanto Recofarma como NORSA o denominam "concentrado".

Impende, então, compulsar o MS para verificar se a precisão terminológica da matéria-prima adquirida teve efeito no provimento judicial.

Consta do pedido da impetrante (fls. 112):

5.	DO PEDIDO
5.1.	Por todo o exposto, a IMPETRANTE requer:
	a) a concessão, <u>inaudita altera pars</u> , 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;
	b) a concessão, <u>inaudita altera pars</u> , de MEDIDA LIMINAR, nos termos do art. 151, IV do CTN, para que o IMPETRADO se abstenha de praticar ou determinar a prática de qualquer ato contra a IMPETRANTE, visando à exigência de diferença de IPI, com os acréscimos de multa, juros e correção, com fundamentos em glosa do crédito de IPI nas aquisições de matérias primas referidas na letra a) supra; se, quando despachada esta petição, o IMPETRADO já tiver praticado ou determinado a prática de ato ou medida desse gênero, que também liminarmente se suspendam de imediato os efeitos desse ato ou medida do IMPETRADO ou de autoridade a ele subordinada;
	c) que, na sentença, se confirmem as liminares requeridas nas letras a) e b) supra, para assegurar à IMPETRANTE o seu direito ao crédito do IPI na aquisição de matéria prima isenta proveniente da Zona Franca de Manaus.

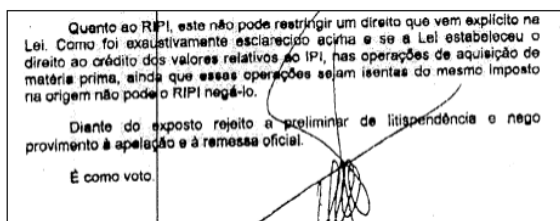
Na concessão da liminar, restou deferido (fl. 115):

5.	Dest'arte, defiro o pedido de medida liminar e determino à digna Autoridade impetrada que se abstenha de autuar a parte impetrante por haver se creditado do valor do IPI de operações isentas oriundas da Zona Franca de Manaus, até o julgamento final desta ação de segurança.
----	---

A sentença confirmou a liminar (fl. 124):

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.

No TRF/5ª Região foram negados a Apelação da Fazenda e a remessa oficial (fl. 150):



Da leitura do provimento judicial, na concessão da segurança e sua confirmação no TRF, observa-se que as decisões caminham no sentido de se manter o direito ao crédito dos valores de IPI nas operações de aquisição de matéria-prima da Zona Franca de Manaus. O Judiciário não fez qualquer ressalva à qualificação do insumo adquirido; isto porque o pedido foi claro ao denotar a aquisição de matéria-prima isenta como objeto de manutenção do direito ao crédito do imposto.

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.

E uma vez reconhecida ainda em primeira instância de julgamento o trânsito em julgado do MS nº 95.0009470-3 em favor da contribuinte, não compete ao CARF enfrentar novamente a matéria, mas sim à Unidade de Origem dar cumprimento à decisão judicial.

Desta forma, descabe qualquer decisão de mérito no julgamento da presente matéria; contudo, aponta-se à Unidade da Receita Federal de jurisdição administrativa do contribuinte o que restou definitivamente decidido pelo Poder Judiciário no tocante ao direito ao crédito nas aquisições isentas do IPI de matérias-primas de fornecedores da ZFM.

Cabe ressaltar ainda que na mesma sessão de julgamento deste processo, foi julgado o de nº 10580.724116/2017-64 no qual a Turma, por maioria de voto (apenas este Relator restou vencido), fundamentou o reconhecimento dos créditos nas aquisições isenção da ZFM com base no Recurso Extraordinário nº 592.891, decidido pelo Supremo Tribunal Federal – STF – na sistemática de repercussão geral.

Assim, o tema destes recursos não consta dos limites objetivos da coisa julgada coletiva.

Esclarecido que não há decisão vinculante a ser observada, deixo que acolher o recurso, no ponto.

2.3. DA AUSÊNCIA DE CONLUIO

Tratando-se de causa de pedir comum ao recurso da RECOFARMA, analisarei o tema mais adiante.

2.4. DA ILEGALIDADE DO AUTO PELA FALTA DE ARBITRAMENTO DO VALOR TRIBUTÁVEL PARA FINS DE CREDITAMENTO DE IPI

Em matéria de créditos tributários, a distribuição do ônus probatório impõe àquele que os afirma a demonstração inequívoca de sua certeza e liquidez.

No caso concreto, incumbia à Recorrente comprovar a efetiva existência dos créditos e o valor correspondente, especialmente em relação aos itens com incidência de alíquota positiva.

Diante da inércia probatória da parte, a consequência inafastável é a rejeição do Recurso Voluntário quanto ao ponto impugnado.

2.5. DA RESPONSABILIDADE DA RECORRENTE QUANTO À VERIFICAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

A recorrente afirma não ter a obrigação de verificar a correção da classificação fiscal dos concentrados e do valor tributável nas notas fiscais emitidas pela RECOFARMA, pelo que teria direito à manutenção dos créditos de IPI.

O argumento não deve ser acolhido.

A CSRF, ao analisar o Processo nº 14090.720754/2017-89, em 10 de abril de 2024, assim decidiu, contrariamente à tese recursal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2013 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.

Bem relevante é transcrever a seguinte passagem do voto do relator, o Conselheiro Rosaldo Trevisan:

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 decidi 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 n o 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, pelo art. 62 da Lei nº 4.502/64, compete ao adquirente a verificação dos requisitos formais dos documentos fiscais, além de zelar por sua substância, o que inclui a classificação fiscal, desinfluyente a boa-fé.

Deixo de acolher o recurso, no ponto.

2.6. DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, a Recorrente defende o não cabimento de juros sobre a multa de ofício, tese que esbarra na Súmula Carf nº 108:

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).

Inválida a premissa adotada.

RECURSO VOLUNTÁRIO DA RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA

Uma vez decidido inexistir crédito compensável por parte da Sorocaba Refrescos, o passo seguinte é analisar a responsabilidade da RECOFARMA, notadamente o conluio.

3. DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo, devendo ser admitido.

4. DA PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A RECOFORMA afirma que a DRJ deixou de apreciar alguns dos fundamentos ali apresentados, que seriam a essência do seu posicionamento, o que levaria à anulação do acórdão.

A despeito dos argumentos, vejo que não se indicou onde houve prejuízo concreto à interposição deste Recurso Voluntário.

Como se sabe, não basta a ocorrência de uma irregularidade formal no processo para que ele seja anulado. É necessário demonstrar que essa irregularidade causou um prejuízo concreto à parte que a alega (*pas de nullité sans grief*).

Rejeito a preliminar.

5. DO MÉRITO

Pelo Relatório Fiscal (Anexo IV) e a 13ª TURMA/DRJ06, a RECOFARMA é responsável pela supervalorização sistemática da base de cálculo dos créditos incentivados, supostamente realizada através da inclusão indevida no preço dos kits de parcelas referentes ao produto final, abrangendo despesas de marketing das bebidas, custos de comercialização e gastos com pessoal, bem como omissão deliberada de royalties na composição do preço, o que teria resultado em base de cálculo artificialmente inflacionada.

Conforme a narrativa fiscal, a estruturação das operações revelaria planejamento tributário de suposta natureza evasiva, alegadamente executado em conluio entre a Recofarma e demais empresas do Sistema Coca-Cola, mediante repasse de valores superiores a quatro bilhões e setecentos e cinquenta milhões de reais aos fabricantes de bebidas entre 2014 e 2016, sob a denominação de "contribuições para marketing" e "incentivos para vendas".

A autoridade fiscal alega que o método de fixação de preços fundamentar-se-ia em índice proporcional às receitas dos engarrafadores, estabelecendo valores calculados a partir do faturamento em detrimento dos custos efetivos de fabricação na região amazônica, contrariando supostamente os objetivos da legislação incentivadora e resultando em renúncia fiscal desproporcional aos benefícios gerados na Amazônia.

Segundo a versão apresentada pela origem, as irregularidades caracterizar-se-iam pela manipulação artificial dos preços dos insumos destinada ao inflacionamento da base de cálculo dos créditos incentivados de IPI, mediante ocultação de pagamentos de royalties e despesas de marketing, além da descrição incorreta dos insumos e supervalorização do número de empregos gerados na região. A fiscalização sustenta que os contratos firmados não representariam fielmente a essência dos negócios realizados, configurando suposta simulação, e que as práticas alegadamente simulatórias, conjugadas com o creditamento indevido do IPI, teriam resultado em renúncia fiscal de magnitude bilionária, caracterizando fraude e conluio e fundamentando a responsabilização solidária da empresa.

Como se percebe, a questão estruturante é a formação do preço de venda, a ser analisada adiante.

5.1. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO PRODUTO: “KIT” VS. “CONCENTRADO”

A RECOFARMA também busca debater a classificação dos produtos.

Reportando-me às justificativas apresentadas na impugnação da SOROCABA, também deixo de acolher o recurso no que defende a classificação fiscal como produto único.

Como dito, o caminho correto é a classificação dos componentes dos “kits” separadamente, em código próprio, competindo à Receita Federal do Brasil a respectiva fiscalização.

5.2. DO SOBREPREÇO E DOS ROYALTIES

A livre pactuação de preços é um reflexo da autonomia da vontade, princípio basilar do direito privado que permite às partes definir os termos de suas relações contratuais, desde que não violem a lei. No contexto da propriedade intelectual, essa autonomia ganha contornos ainda mais relevantes.

Royalties são, por definição, a remuneração pela cessão onerosa do direito de uso de bens intangíveis, como patentes, marcas, desenhos industriais ou segredos de negócio.

A exclusividade conferida pela lei ao titular da propriedade intelectual – um verdadeiro monopólio legal – confere a ele a prerrogativa de determinar as condições de exploração de seu ativo. Isso significa que o valor atribuído a esse uso não está intrinsecamente vinculado aos custos de produção do bem físico ao qual a propriedade intelectual pode estar associada.

A valoração de um direito de propriedade intelectual é complexa e envolve fatores como o potencial de mercado, a inovação, a exclusividade e a demanda, e não meramente os custos de sua criação ou replicação.

No ambiente de negócios, toda empresa opera sob a lógica da maximização de seus ganhos. Essa busca legítima por lucro é o motor da atividade econômica e impulsiona a inovação e o desenvolvimento. Quando uma empresa detém uma propriedade intelectual valiosa, é natural e esperado que ela busque extrair o máximo valor possível de sua exploração.

Isso pode se manifestar na forma de preços de venda que superam significativamente os custos diretos de produção, incorporando o valor agregado pelo uso da marca, tecnologia ou know-how. Tentar desvincular o preço de venda do valor da propriedade intelectual embutida, ou exigir uma correlação direta com os custos de produção, seria ignorar a realidade econômica e a forma como os ativos intangíveis geram valor no mercado. A precificação de um produto que incorpora uma propriedade intelectual não se limita à soma dos insumos materiais e da mão de obra; ela reflete também o valor do conhecimento, da reputação e da inovação que o ativo intangível representa.

A legislação do IPI, ao definir o valor tributável como o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado, reconhece implicitamente a validade do preço pactuado entre as partes. A ausência de restrições expressas na legislação do IPI quanto à inclusão de parcelas de royalties no preço de venda reforça a ideia de que o legislador optou por uma base de cálculo ampla, que abrange todos os elementos que compõem o valor da transação comercial.

Tentar segregar artificialmente uma parcela do preço como royalties para fins de exclusão da base de cálculo do IPI, sem previsão legal expressa, seria uma interpretação extensiva da norma tributária em prejuízo do contribuinte, o que é vedado pelo princípio da legalidade.

A complexidade de desmembrar o preço de um produto em seus componentes de custo, lucro e remuneração por propriedade intelectual, especialmente em operações entre partes relacionadas, é um desafio que não pode ser imposto ao contribuinte sem uma base legal clara e uma metodologia de cálculo precisa definida pela autoridade fiscal.

A intervenção do fisco na precificação de operações comerciais deve ser pautada pela estrita legalidade e pela demonstração inequívoca de fraude ou simulação, com a devida quantificação do impacto tributário, respeitando-se o ônus da prova que lhe incumbe.

No meu entender, a prevalência do preço livremente pactuado é um reconhecimento da autonomia privada e da dinâmica de mercado, que só pode ser afastada mediante prova robusta e legalmente fundamentada de sua inidoneidade para fins fiscais.

A propósito, o meu pensamento condiz com o da Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, que, ao relatar o Processo nº 11000.728708/2021-88, assim se posicionou (ACÓRDÃO 3402-012.352; Sessão de 17 de outubro de 2024):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau

de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior; e V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

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

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

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

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

Não encontramos no Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI), nenhuma exclusão expressa sobre a parcela de royalties possivelmente embutida nos preços de venda.

Chamo especial atenção para o fato de que o valor tributável para o IPI é o valor da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado, nos termos do § 1º, do inciso II, do artigo 190, do RIPI, conforme transcrito abaixo:

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

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”); e b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

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

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

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

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

§ 5 o Poderão ser excluídos da base de cálculo do imposto os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas Posições 87.03 e 87.04 da TIPI, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979 , a estes

devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º).

§ 6º Os valores referidos no § 5º não poderão exceder a nove por cento do valor total da operação (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º, § 2º, inciso I). (RIP) Assim, entendo que o preço livremente pactuado entre as partes é o que deve prevalecer, mesmo que esteja presente na operação parcela que pudesse ser classificada como royalties, em razão de pretender remunerar a cessão de uso de propriedade intelectual, como já discutido acima, tendo em vista que toda empresa sempre buscará maximizar seus ganhos e, sendo ainda a propriedade intelectual monopólio previsto em Lei, não se pode exigir relação aos preços praticados com os custos de produção.

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

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

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

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

Em ambos os casos, levantados pela Autoridade Tributária, conclui-se que: o simples fato de haver parcela do preço de venda que possa ser admitido como tendo a natureza de royalty não configura, por si só, uma infração tributária, há a necessidade de se demonstrar o benefício tributário alcançado

pelo planejamento tributário apontado e; quando se aponta uma manipulação indevida da base de cálculo de um tributo, esta precisa ser precisamente definida para determinar o montante exato do crédito tributário a ser lançado em decorrência de procedimento de auditoria, cujo o ônus da prova recai sobre a Autoridade Tributária.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ademais, as argumentações do Relatório 3 misturam e confundem a questão dos royalties com uma possível simulação de movimentações financeiras entre as Recorrentes, com o intuito de onerar artificialmente a base de cálculo do IPI e aumentar de forma ilegítima o valor do crédito do benefício tributário.

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

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

Ou seja, parte do preço dos “kits” seria um valor contratualmente determinado para a operacionalização de ações de marketing, de responsabilidade da SPAL, que seriam indevidamente repassados à RECOFARMA aumentando fraudulentamente a base de cálculo do IPI, de forma a consubstanciar um benefício tributário indevido, pelo menos em valor acima do devido, e que posteriormente seria devolvido à SPAL, o que corresponderia a 25% dos valores dos “kits”, conforme demonstrado no Relatório 3.

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

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

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

O problema é que tanto as argumentações sobre royalties, quanto as argumentações sobre a movimentação fraudulenta de recursos referem-se às mesmas parcelas dos preços dos “kits”, e que não são determinadas no Relatório 3.

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

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

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

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

Apesar da tese da Autoridade Tributária estar muito bem fundamentada, inclusive com considerações que perpassam a mera aplicação da legislação tributária, onde se desenvolvem conceitos econômicos, de tributação

internacional e de conceitos de justiça fiscal e de correta aplicação de benefícios tributários e seus impactos, e ainda, apesar de admitir que a tese é plausível, quanto a haver uma movimentação indevida de recursos entre as duas Recorrentes, a simples alegação de ocorrência destes eventos é insuficiente para se determinar a glosa total dos créditos com base nestas argumentações.

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

Quanto às transferências financeiras entre as Recorrentes, além deste ponto compartilhar a mesma parcela de valor de sobrepreço da base tributável do IPI com a afirmação sobre os royalties, não se procedeu ao arbitramento da mesma, e nem se identificou claramente os fatos objetivos que comprovassem a tese da Autoridade Tributária. Fora o fato incontestável de que os repasses líquidos da RECOFARMA para a SPAL são significativos, em relação ao valor pago pela matéria prima, não houve qualquer esforço em se determinar se os repasses possuíam alguma relação temporal ou vínculo identificável entre o momento do pagamento das aquisições de “kits” e os repasses posteriores.

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

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

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

I - recair sobre direito indisponível da parte;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Arbitramento do valor tributável e tributação simplificada na importação (Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021) Art. 197. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 148, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 17).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em síntese, entendendo pela liberdade na fixação do preço e pela ausência de qualquer obrigação legal em seccionar eventuais valores além dos custos tradicionais, considero inexistir prova do conluio.

Ademais, interesse econômico não se confunde com o interesse comum do art. 124, I, do CTN.

Acolho o recurso, no ponto.

5.3. DA MULTA QUALIFICADA

Por afastar a fraude alegada pela origem, exsurge indevida a multa qualificada.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS DE CLÁUDIO SÉRGIO RODRIGUES E CRISTIANO BIAGI

Como o recurso de CLÁUDIO SÉRGIO RODRIGUES (e-fls. 5100/5123) e o de CRISTIANO BIAGI (e-fls. 5251/5274) são pautados na mesma causa de pedir, e para evitar repetições, passo a analisá-los em tópico único.

6. DA ADMISSIBILIDADE

Os recursos devem ser admitidos porque observaram as exigências para tanto.

7. DO MÉRITO

Transcrevo as razões apresentadas como justificativa da responsabilização dos recorrentes (e-fls. 1027):

VI – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

1. De acordo com o item “VIII – DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE RECOFARMA” do “RELATÓRIO FISCAL – ANEXO IV – Irregularidades na base de cálculo dos créditos incentivados”, RECOFARMA foi incluída na atuação como sujeito passivo responsável tributário solidário. Os motivos da inclusão estão amplamente demonstrados nesse relatório anexo. Além da solidarização de RECOFARMA, há também a solidarização dos administradores da fiscalizada, conforme explicamos a seguir.

2. O contribuinte cometeu infrações à legislação tributária, cujas peculiaridades revelam que os administradores da empresa, além de não dispensarem o cuidado e a diligência necessários, agiram com culpa no desempenho de suas funções. Foram infrações à lei e ao contrato social cometidas com excesso de poderes pelos administradores da sociedade, no caso, os diretores, conforme art. 15º de seu estatuto social.

3. Vejamos as disposições legais sobre a solidarização: Código Civil, art. 1.011: “O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas

funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.” Código Civil, art. 1.016: “Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.” Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, art. 135, inciso III, “São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:...III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.” 4. Diante do exposto, devem os diretores responderem solidariamente com a empresa pelos créditos tributários ora constituídos. São eles: CRISTIANO BIAGI – CPF 122.270.038-71 (diretor presidente durante todo o período fiscalizado) e CLAUDIO SERGIO RODRIGUES – CPF 015.412.127-46 (diretor superintendente durante todo o período fiscalizado). Os diretores, portanto, também foram incluídos no auto de infração como sujeitos passivos responsáveis tributários solidários.

Como se vê, o fundamento utilizado para a responsabilidade foi o art. 135, III, do CTN, cuja redação é do conhecimento de todos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Respeitosamente, na minha visão, e neste caso, não ficou clara a distinção entre inadimplemento e infração pessoal, exurgindo vaga, genérica, a imputação.

A presunção de não culpabilidade¹, com suas eficácias horizontal, vertical e transversal, na sua repercussão prática, impõe ao acusador a prova da conduta antijurídica.

Não há atuação destacada dos recorrentes, não tendo a atuação logrado demonstrá-la.

¹ CRFB/1988, art. 5º, LVII

Por tais motivos, acolho estas duas impugnações, excluindo as responsabilidades tributárias dos recorrentes.

DISPOSITIVO

Ante o exposto:

- Conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário de SOROCABA REFRESCOS S.A., para afastar a multa qualificada;
- Conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA;
- Conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário de SÉRGIO RODRIGUES e CRISTIANO BIAGI.

É como voto.

Assinado Digitalmente

George da Silva Santos

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**

Com as vênias de estilo, divirjo quanto a questão da solidariedade, nesse sentido, me apoio no voto já proferido por mim no acórdão sob nº 3401.014.205:

Esclarece, ainda, que é adquirente de boa-fé e não poderia, mesmo que por hipótese, ser prejudicada por eventual equívoco da sua fornecedora, pois a jurisprudência do STJ já teria pacificado o entendimento de que o adquirente de boa-fé não pode ser prejudicado em razão de irregularidades praticadas por terceiros, conforme consta do Recurso Especial Repetitivo nº 1.148.444/MG. 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. Mesmo não sendo o responsável pela emissão da nota

fiscal e pela classificação fiscal da mercadoria, foi o recorrente quem se apropriou de créditos indevidos, e não seu fornecedor.

Vale destacar que a boa-fé do Recorrente, ao contrário do que alega, foi sim levada em consideração, pois caso a Autoridade Fiscal tivesse entendido que houve 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 contida no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Nesse sentido tenho adotado tal posicionamento desde o voto proferido pelo Conselheiro Pedro Rinaldi no acórdão nº 3201-009.812 O lançamento fiscal, atribuiu infração à empresa Ambev que adquiri os “Kits” e solidariamente autuou a empresa Pepsi-Cola que fornece esses produtos. A solidariedade foi enquadrada no Art. 124, inciso I do CTN.

A responsável solidária defende que o interesse econômico não pode ser confundido com o interesse comum e colaciona diversos julgados nesse sentido, enfatizando que o interesse na Pepsi-cola é meramente econômico, que não há relação de dependência entre as autuadas e que por essa razão deve ser afastada a solidariedade.

Importante salientar que a Ambev aduz em sua defesa que a responsabilidade pela classificação fiscal dos produtos é do fornecedor, alegando que:

(...)O interesse comum que trata o artigo 124, inciso I do CTN esta relacionado ao fato gerador, como bem diz a literalidade da lei: “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

No caso concreto a responsável solidária classifica o produto que fornece com exclusividade como “concentrado” cuja alíquota do IPI, se devida fosse, seria de 20%. O contribuinte principal, que adquire o produto, se beneficia da classificação, entendida como errada pelo fisco, em vultosos valores, considerando o preço atribuído ao produto em razão de inúmeros atributos que serão tratados em outro tópico.

Ainda que não se considere a ocorrência de sobrevaloração do preço do produto adquirido, não se pode negar que a AMBEV se beneficia da classificação atribuída quando busca se creditar sobre a alíquota baseada nessa classificação fiscal. Logo, em qualquer das hipóteses o fato gerador é determinado pela empresa solidária (Pepsi Cola) de forma que beneficia a autuada principal.

Em sendo o fornecedor quem determina a classificação fiscal do produto e em sendo o contribuinte adquirente o maior beneficiário dessa classificação equivocada, dúvidas não pairam quanto a solidariedade das pessoas jurídicas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador, que nesse caso é a classificação do produto.

Sobre a solidariedade na qual as recorrentes foram autuadas há vasta discussão na doutrina e na jurisprudência, sendo de interesse dos operadores da lei dar a

devida extensão ao que o artigo 124 do CTN deve ser aplicado. Vejamos a lição do Mestre Caio Augusto Takano, em artigo publicado no site do IBDT2, com o título “Em busca de um interesse comum:

considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN”(…)O citado artigo menciona o Parecer Normativo COSIT Nº 4, de 10 de dezembro de 2018, do qual podemos extrair as seguintes conclusões:

(…)Síntese conclusiva 40. De todo o exposto, conclui-se:

a) a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou;

(…)Desse destaque, segundo a Receita Federal, pode-se concluir que não necessariamente haverá um ato considerado ilícito para se reconhecer a solidariedade prevista nº Art. 124, I do CTN, haverá solidariedade tanto no ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou, sendo indispensável apenas que tenham interesse comum vinculado ao fato jurídico tributável que é o caso da classificação atribuída pelos fornecedores dos “kits” que beneficiam o comprador do produto.

Dentro desse contexto fático concluo por manter a solidariedade fundamentada nº inciso I do art. 124 do CTN, nos termos do auto de infração

A solidariedade tributária, uma vez caracterizada nos termos do art. 124, I, do CTN, abrange a integralidade do crédito constituído, não sendo possível restringi-la proporcionalmente as operações próprias.

Nego provimento.

Nesse mesmo sentido, nego provimento ao pleito das contribuintes.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior