



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.720207/2021-22
ACÓRDÃO	3402-012.873 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2017

RELAÇÃO DE PREJUDICIALIDADE EXTERNA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO ANALISADO EM AUTO DE INFRAÇÃO VINCULADO.

Quando existente a relação de prejudicialidade externa entre processos administrativos fiscais, é necessária aplicação do resultado do processo principal, como no presente caso, em que o crédito principal oriundo de um auto de infração de IPI, que vincula o respectivo pedido de ressarcimento, foi discutido e julgado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, em razão de prejudicialidade externa frente ao processo administrativo nº 15746.722917/2021-55.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Jose de Assis Ferraz Neto, Adriano Monte Pessoa(substituto[a] integral), Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo fiscal, peço vênha para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata o presente processo da análise do pedido de ressarcimento PER nº 25718.23553.301017.1.1.01-7355 e das compensações a ele vinculadas, no valor de R\$ 7.449.096,47 (sete milhões, quatrocentos e quarenta e nove mil, noventa e seis reais, e quarenta e sete centavos), referente ao saldo credor de IPI apurado pelo estabelecimento CNPJ 61.186.888/0136-86 no 3º trimestre de 2017.

O direito creditório não foi reconhecido e, conseqüentemente, as compensações não foram homologadas, indeferindo-se o pedido de ressarcimento. Segundo o despacho decisório (e-fls. 3867/3869), a Informação Fiscal lavrada pela Fiscalização (e-fls. 3560/3555) fundamenta o não reconhecimento do direito creditório.

Por sua vez, a Informação Fiscal se reporta aos Relatórios de Ação Fiscal nos 01, 02, 03 e Anexo (e-fls. 3614/3853) e ao auto de infração do processo nº 15746.722917/2021-55 (e-fls. 3556/3613) como embasamento às suas conclusões. Tais documentos tratam das glosas de créditos básicos e de créditos incentivados.

A glosa dos créditos básicos é abordada na “Descrição dos Fatos” do auto de infração (e-fls. 3560/3593) e a glosa dos créditos incentivados, nos mencionados relatórios que, em síntese, focam sobre os seguintes temas:

- Relatório de Ação Fiscal nº 01 (e-fls. 3614/3626) – questões relativas à isenção do IPI e às decisões judiciais suscitadas;
- Relatório de Ação Fiscal nº 02 (e-fls. 3627/3761) – questões relativas à classificação fiscal dos insumos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM);
- Relatório de Ação Fiscal nº 03 (e-fls. 3762/3847) – questões relativas ao valor tributável sobre o qual foi calculado o crédito incentivado;
- Anexo (e-fls. 3848/3853) – aspectos adicionais relativos aos argumentos apresentados pelas empresas.

A glosa dos créditos básicos refere-se aos produtos de lavagem/limpeza (sabões, detergentes, solventes) e lubrificação de máquinas (graxas, óleos solventes), que não são se enquadram nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, nos termos da legislação corrente do IPI. Quanto aos

créditos incentivados, seguem, em resumo, as informações contidas nos Relatórios de Ação Fiscal e Anexo.

I) INFORMAÇÕES FISCAIS

I.1) Relatório de Ação Fiscal nº 01

I.1.1) Aspectos relativos à isenção do IPI e aos créditos apropriados pela fiscalizada A fiscalizada apropriou-se de créditos fictos originados da aquisição de kits de insumos (denominados “concentrados” ou “kits”) da RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, empresa instalada na ZFM. Tais kits são identificados pela contribuinte como uma mercadoria única, classificada no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

Nas notas fiscais de saída emitidas por RECOFARMA não houve destaque de IPI, com base na isenção do art. 81, inciso II, e, em alguns casos, também no art. 95, inciso III, do RIPI/2010, mas a fiscalizada apropriou-se de créditos aplicando a alíquota prevista para o Ex 01 do código TIPI 2106.90.10 sobre o preço registrado nas notas fiscais.

I.1.2) Recurso Extraordinário nº 592.891/SP

O STF, apreciando o tema nº 322 de repercussão geral no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, fixou a seguinte tese: Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime 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.

De acordo com o STF, cabe o creditamento de IPI apenas em relação a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos da ZFM por empresa situada fora da região, limitando-se o direito às hipóteses de isenção, que não abrangem as demais hipóteses de desoneração (alíquota zero ou não tributação). Os kits oriundos da ZFM não são produtos isentos (assim como não são produtos sujeitos à alíquota zero ou positiva e nem produtos NT), pois não encontra guarida na legislação a ficção de que um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários acondicionados separadamente se constitui em uma mercadoria única para fins tributários.

São os componentes individuais dos kits que devem ser avaliados para que se defina se são tributados a alíquotas positivas e se fazem jus à isenção decorrente dos incentivos fiscais atinentes à Zona Franca de Manaus. Desta maneira, a fiscalizada não pode se beneficiar da decisão do RE nº 592.891.

I.1.3) Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4

No Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, a Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC) formulou o pedido para que os seus associados não fossem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria-prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de

Manaus (concentrado – código 2106.90 da TIPI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes – código 2202.90 da TIPI).

O Poder Judiciário se pronunciou unicamente sobre o direito à isenção, sem avaliar as características do produto que a impetrante, omitindo que se constituía em um kit formado por embalagens individuais, identificou como “concentrado”. O que estava sendo discutido era a aplicação de isenção a produtos que tinham em sua composição alta dose de açúcar.

I.1.4) Crédito previsto no art. 237 do RIPI/2010

Tratando-se de adquirentes de bens fabricados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, há na legislação do IPI uma espécie de incentivo na forma de crédito quando ocorrer o atendimento dos seguintes requisitos:

- a) Que o produto adquirido seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária.
- b) Que o estabelecimento fornecedor seja localizado na Amazônia Ocidental.
- c) Que os projetos do fornecedor tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa.
- d) Que o produto adquirido não seja o fumo do Capítulo 24 nem as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI.
- e) Que o bem seja empregado pelo adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto. De acordo com o informado pela Recofarma ao Fisco, observa-se que:
 - o corante caramelo é empregado somente em componentes de kits sabor Coca-Cola e sabor guaraná;
 - o álcool neutro e o ácido cítrico são empregados em componentes de todos os kits para refrigerantes, exceto kits sabor Coca-Cola e guaraná;
 - o extrato de guaraná é empregado somente em componente dos kits sabor guaraná.

Constatou-se que a Recofarma não utiliza açúcar no processo de industrialização dos kits, mas sim produtos intermediários (corante caramelo, álcool neutro e ácido cítrico) em cuja industrialização é empregado açúcar.

O corante caramelo é resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos. Resumidamente, o processo de industrialização para a obtenção do corante caramelo é realizado em duas etapas: processo de hidrólise e processo de manufatura do corante caramelo. O corante caramelo pode gozar da isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010.

No entanto, o fato do corante caramelo poder gozar desta isenção não significa que pode gerar direito à isenção para o produto elaborado a partir dele. As empresas alegam que a ausência da palavra “diretamente” no caput do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 indicaria que a legislação não exige que a matéria-prima extrativa regional seja utilizada diretamente no produto que faz jus à isenção. Entretanto, a utilização do termo “matérias-primas”, por si só, já determina que deve haver o emprego direto do bem extrativo no processo produtivo do contribuinte beneficiado, pois “matérias-primas” são por definição aqueles bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta o produto industrializado.

No caso dos kits de outros sabores que não Cola e guaraná, os ingredientes que, segundo as empresas, justificam a aplicação da isenção do DL nº 1.435/75 são o álcool e o ácido cítrico. O álcool e o ácido cítrico são obtidos pela fermentação da sacarose. Ambos são produtos industrializados a partir de matérias-primas diversas, inclusive da sacarose extraída da cana-de-açúcar.

Assim, todo o raciocínio exposto para o corante caramelo deve ser aplicado ao álcool e ao ácido cítrico. O ácido cítrico, além de não ser uma matéria-prima extrativa vegetal, também não é bem de produção regional, pois é fabricado e fornecido por uma empresa localizada no Estado de São Paulo. Em relação ao álcool, deve se observar que no processo produtivo da Recofarma, é utilizado em quantidades ínfimas, atuando como agente de emulsificação de algumas substâncias odoríferas.

As empresas alegam que o álcool poderia gerar direito ao benefício porque a legislação não explicita a quantidade do extrato vegetal, estabelecendo uma percentagem, por exemplo. Mas, ao grafar que o bem deve ser “elaborado com” matéria-prima extrativa, o legislador estabeleceu um marco relacionado à quantidade e importância do extrato vegetal. Pode se dizer que os componentes de kits “contém álcool”, embora em ínfima quantidade. Entretanto, seria um uso de linguagem totalmente inadequado dizer que preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas não alcoólicas foram “elaboradas com álcool”.

I.2) Relatório de Ação Fiscal nº 02

Verifica-se que o próprio relatório traz um sumário das constatações levantadas pela autoridade fiscal, o qual, por bem resumir toda a sua exposição, é cabível aqui reproduzi-lo na íntegra, como segue (todos os destaques são do original).

Tópico II: Os kits vendidos por RECOFARMA e a tentativa de manter a ficção de que constituem mercadoria indivisível

37) Os kits são enviados por RECOFARMA para fabricantes de bebidas localizados em todo o país, dentre eles a fiscalizada, onde passam por uma série de operações industriais até resultarem no chamado xarope composto, preparação que, por diluição em água carbonatada, resulta no refrigerante. O xarope composto é o verdadeiro concentrado, preparação única que, quando vendido

para bares e restaurantes, é corretamente classificado pelas empresas do Sistema Coca-Cola como o concentrado referido no Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI.

38) Quando a fiscalização da RFB tomou a iniciativa de questionar sobre os ingredientes das “partes” de kit, RECOFARMA se recusou a responder. Mais recentemente, a empresa chegou a declarar que “em hipótese alguma a Intimada poderia descumprir com a verdade e fornecer explicações contrariando a matéria de fato” e que “identificar as partes dos concentrados como produtos separados não é se ater aos fatos e sim deturpá-los e faltar com a verdade material!”

39) As consultas formalizadas pelo grupo Coca-Cola omitiram a informação de que os “concentrados” consistem em ingredientes acondicionados separadamente.

39.1 - Tal fato não constou, por exemplo, de consulta formulada no ano de 1990, relativa à remessa do “concentrado B” para depósito fechado (pelo contrário, assegurou-se que as notas fiscais conteriam os “requisitos imprescindíveis a sua individualização”).

39.2 - Por outro lado, verificou-se que em consulta formalizada no Chile a Coca-Cola descreveu o kit Sprite como sendo “composto por três produtos”, e especificou ingredientes que integram as “partes” individuais.

39.3 - Fica a dúvida: por que no Chile foi espontaneamente apresentada esta descrição, ao passo que no Brasil a Coca-Cola insiste que o kit é “produto único e indivisível”, e repetidamente se recusou a especificar ingredientes que integram as “partes”?

40) As características básicas dos chamados “concentrados” também não foram mencionadas em ações judiciais formalizadas por fabricantes de refrigerantes na década de 90.

41) Embora no ano de 2014 RECOFARMA tenha declarado para a fiscalização que “apenas no campo da imaginação” poderiam existir situações em que a empresa classificaria individualmente uma parte, recentemente foi constatado que na década de 90, durante quase quatro anos, os chamados “concentrados Coca-Cola” não foram comercializados em conjunto: uma “parte” era vendida pelo estabelecimento instalado em Manaus, e outra “parte” por estabelecimento localizado no Rio de Janeiro, pertencente a Coca-Cola Indústrias (ou seja, duas pessoas jurídicas distintas, localizadas em diferentes Estados).

42) A tentativa de manter a ficção de que RECOFARMA dá saída a mercadoria única e indivisível vem ocorrendo inclusive em ações judiciais que discutem autuações recebidas da RFB.

43) Os argumentos sobre a matéria são apresentados de maneira que confundem o leitor, pois são mencionadas “razões físico-químicas” para a comercialização na forma de kits. 43.1 - São apresentadas alegações inverídicas que levam ao entendimento de que seria completamente impossível a remessa em separado de

preparações, como a de que “desde a década de 40 os concentrados sempre foram comercializados na forma de kits e classificados de maneira unitária”.

43.2 - Em documento juntado em 2021 a processo judicial, fabricante de refrigerantes do Sistema Coca-Cola afirmou não haver margem para classificar individualmente cada um dos componentes de kit, e alegou possibilidade de “descaracterização do produto final” caso os ingredientes fossem fornecidos isoladamente.

43.3 - Como alegar que a venda em separado das preparações individuais poderia causar a “descaracterização do produto final”, se na prática esta situação ocorreu no início da década de 90? Certamente que a Coca-Cola não passou 4 anos vendendo insumos de uma forma que poderia resultar em refrigerante “descaracterizado”.

43.4 - Magistrado que analisou autuação relativa a PIS e Cofins efetuada em RECOFARMA emitiu sentença favorável à empresa que foi baseada unicamente em alegações da empresa que não expressam a realidade, em especial sobre a “indivisibilidade” dos kits.

43.5 - Já em processo judicial no qual se analisou Auto de Infração do IPI lavrado contra SPAL, a sentença foi favorável à Fazenda. Ao expor sua fundamentação (título “Da classificação fiscal das mercadorias – Mérito”), o Magistrado registrou que kits já foram comercializados separadamente, e que são formados por ao menos dois produtos “devidamente separados e distintos entre si”. Tópico III: Análise de Nota Explicativa que determina que os kits de insumos para bebidas não podem ser classificados em posição única

44) A controvérsia existente no presente processo (se um conjunto de insumos para fabricação de bebidas deve ser classificado em posição/código único ou separadamente) já foi submetida à organização competente para resolver dúvidas sobre a aplicação do Sistema Harmonizado (SH), que é o Conselho de Cooperação Aduaneira – CCA, nome corrente da OMA - Organização Mundial das Aduanas.

45) A organização internacional decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente. A RFB obteve o texto completo da solução dada pelo CCA, tendo providenciado sua tradução juramentada.

46) Em vez de emitir um parecer válido apenas para os conjuntos de insumos objeto de consulta, o CCA optou por oficializar seu entendimento por meio da incorporação nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir:

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.

47) Note-se que RECOFARMA já reconheceu que a Nota XI da RGI/SH 3 b) trata “exatamente” do bem em discussão, mas pretende atribuir a esta Nota um sentido oposto ao que foi registrado nas atas objeto de tradução juramentada.

48) Trabalho que CRIOU um dispositivo legal não pode ser descrito como “estudo preparatório” ou como uma simples “interpretação”, como as empresas já alegaram. A decisão do CCA pode ser comparada à Exposição de Motivos de uma Lei, com a diferença de que apresenta um grau de detalhamento muito superior ao normalmente apresentado pelo legislador brasileiro.

49) Parece não haver dissenso de que inexistente norma brasileira que estabeleça restrições ou ressalvas ao disposto no art. 1º do Decreto nº 97.409/1988, segundo o qual “A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apensa por cópia ao referido Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém”.

50) Assim, observado o disposto nos artigos 96 e 98 do CTN, a Nota XI da RGI/SH 3 b) é suficiente, por si só, para determinar a impossibilidade de classificação fiscal dos “kits” em posição única do SH. Tópico IV: Análise das demais normas do SH que confirmam que os kits não podem ser classificados em posição única:

51) Embora a fiscalização considere ser desnecessário analisar o mérito do entendimento adotado pelo CCA/OMA, já que de qualquer maneira a decisão incorporada no item XI da Nota Explicativa da RGI/SH 3 b) deve ser seguida pelo Brasil e pelos demais países signatários da Convenção sobre o SH, este tópico demonstrará que a conclusão a que chegou à organização internacional não poderia ter sido outra.

52) Salvo nas hipóteses expressamente previstas na legislação (destacando-se as RGI/SH 2 e 3), os textos dos códigos de classificação fiscal referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Para produtos líquidos ou em pó, entende-se como corpo único o conteúdo da sua embalagem primária (aquela que entra em contato com o produto).

53) Não se encontra nas normas sobre classificação fiscal (aí incluídas as NESH e os pareceres da OMA) nenhum caso em que insumos dos tipos utilizados por indústrias acondicionados separadamente e apresentados em conjunto tenham sido classificados em posição/código único da Seção IV do SH (onde estão as preparações alimentícias).

54) Os únicos conjuntos de bens do setor alimentício enquadrados em posição única da Seção IV do SH são formados por produtos destinados ao consumidor final. Sobre tais mercadorias, o subtítulo “Pareceres de classificação da OMA aprovados pela RFB” do tópico IV deste relatório mostra que elas foram classificadas no código correspondente à matéria ou artigo que confere ao conjunto sua característica essencial, com base na RGI/SH 3 b).

55) As empresas do Sistema Coca-Cola reconhecem que as hipóteses previstas nas RGI/SH 2 e 3 não abrangem o caso em análise, e defendem que a classificação dos kits em posição única estaria amparada na RGI/SH 1.

56) Entretanto, analisando-se a legislação, não se encontra nenhum caso em que mercadorias apresentadas conjuntamente tenham sido classificadas em posição única com base somente na RGI/SH 1 (ou seja, sem aplicação da RGI/SH 2 ou 3, nem de Nota de Seção/Capítulo).

57) A tese de RECOFARMA parece formar um círculo sem fim:

57.1 - A empresa tenta amparar a classificação do kit em código único com base em afirmações que se referem a aspectos técnicos.

57.2 - Quando a fiscalização mostra que tais afirmações não expressam a realidade (por exemplo, vários dos ingredientes nem sequer estão na forma concentrada), a empresa alega que a análise da classificação de suas mercadorias “depende da aplicação das regras de classificação fiscal”.

57.3 - Quando a fiscalização mostra que no caso em análise não se aplicam as regras de classificação fiscal 2 e 3, a empresa declara que a RGI/SH 1 seria suficiente para amparar sua tese, baseando tal alegação em aspectos técnicos.

57.4 - Volta-se, assim, ao ponto inicial do “círculo”.

58) Em processos anteriores foi registrado pela defesa das empresas o entendimento de que os kits já possuiriam todas as características essenciais de um concentrado para refrigerantes.

58.1 - Tal argumento parece usar a lógica da RGI/SH 2 a), que prevê que sejam classificadas como completas ou acabadas as mercadorias apresentadas incompletas ou por montar.

58.2 - Entretanto, a RGI/SH 2 a) aplica-se a mercadorias de natureza muito diferente de preparações do setor alimentício. Os itens III e IX das NESH da RGI/SH 2 a) afastam a aplicação desta Regra aos produtos das Seções I a VI da TIPI.

58.3 - De qualquer maneira, as mercadorias abrangidas pela RGI/SH 2 a) devem apresentar, no estado em que se encontram no momento da análise, as principais características físicas do artigo completo e acabado, o que não acontece com os kits (ver subtítulo “Da diferença entre as características dos kits e as do concentrado referido no Ex 01 e no Ex 02 do código 2106.90.10”).

59) A RGI/SH 2 b) mostra que um conjunto de matérias ou obras deve ser classificado conforme os princípios enunciados na Regra 3.

59.1 - Como esclarece a alínea X das Notas Explicativas à Regra 2 b), a Regra 2 b) diz respeito às matérias associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias.

59.2 - Como esclarece a alínea XI das Notas Explicativas à Regra 2 b), o efeito da Regra 2 b) é AMPLIAR O ALCANCE de posições que mencionam uma determinada

matéria, de modo a incluir naquelas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias.

59.3 - Ao explicar que a RGI/SH 2 “amplia o alcance” de determinadas posições, a citada Nota confirma um dos pontos fundamentais colocados no presente tópico: o “normal” é que os textos dos códigos de classificação fiscal se refiram a mercadorias que se apresentam em corpo único.

59.4 - A alínea X das Notas Explicativas à Regra 2 b) esclarece que as expressões “matérias misturadas ou associadas a outras matérias” e “obras constituídas por duas ou mais matérias” não abrangem as posições que tratam de “preparações”, ou seja, de misturas de substâncias diversas. A última frase da citada alínea explica que nessa situação as “preparações” devem classificar-se apenas por aplicação da Regra 1. Fica assim explicitado que não há que se falar em “ampliar o alcance” do texto das posições que já mencionam “preparações”.

60) Os casos em que bens apresentados conjuntamente são classificados em posição única sem aplicação das RGI/SH 2 ou 3 correspondem a conjuntos claramente descritos nos textos legais da NCM (texto de posição, Notas de Seção ou de Capítulo).

60.1 - Estes conjuntos se constituem em produto final ou são destinados a constituir um produto final mediante realização de operações simples, geralmente executadas pelo próprio consumidor final.

60.2 - É o caso, por exemplo da Nota 3 à Seção VI, da Nota 1 à Seção VII e da Nota 4 ao Capítulo 95.

60.3 - Note-se que na Seção IV do SH não existe nenhuma Nota de Seção ou de Capítulo com previsão semelhante às Notas mencionadas no parágrafo anterior. Juntamente como o já exposto em relação à alínea X das Notas Explicativas à Regra 2 b), fica demonstrado que no caso de bens do setor alimentício as possibilidades de classificação de conjuntos em posição única são ainda mais restritas do que nas Seções posteriores.

61) As empresas do Sistema Coca-Cola vêm distorcendo o conteúdo das Notas Explicativas n.º 7 e n.º 12 da posição 21.06 para tentar justificar a classificação dos kits como preparações alimentícias. A expressão “tratamento complementar” não abrange operações de industrialização intermediárias dos tipos das executadas pelos fabricantes de bebidas. E mesmo que abrangesse, as Notas da posição 21.06 não serviriam para amparar a tese das empresas. Tópico V: Análise do texto da posição 21.06 e do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI 62) Existe uma clara hierarquia entre os diferentes níveis dos códigos de classificação.

62.1 - Como a legislação internacional não permite a classificação de insumos industriais apresentados separadamente em posição única, autorização para este procedimento jamais poderia ser encontrada no texto do Ex 01 do código 2106.90.10, ainda que se interpretasse que o texto do destaque “Ex” pode ser tecnicamente aplicado à mercadoria em análise.

62.2 - Desta maneira, antes de discutir as características técnicas das mercadorias referidas no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, as empresas do Sistema Coca-Cola deveriam apresentar base legal para classificação dos kits em posição única.

63) De qualquer modo, a realidade é que tanto o texto da posição 21.06 como o do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI indicam características que as mercadorias em análise NÃO possuem.

64) Para que se defina se os textos da posição e do destaque Ex podem ou não ser aplicado aos “kits” comercializados por RECOFARMA, basta que se avalie um único ponto: existe base para que um conjunto de insumos acondicionados separadamente seja identificado como uma preparação alimentícia única? A resposta é NÃO.

64.1 - Seja em dicionários da língua portuguesa, seja na TIPI e nas NESH, a palavra preparação jamais é utilizada para se referir a um conjunto de bens apresentados separadamente. Como o próprio nome indica, preparação é algo que está preparado, misturado.

64.2 - As Notas Explicativas da posição 21.06, ao descreverem as preparações compostas dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, dizem que elas podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como conservantes e acidulantes. Adicionar uma substância à outra significa misturá-las entre si, e não as colocar lado a lado em um caminhar, como faz RECOFARMA.

64.3 - Observe-se as empresas não foram capazes de citar qualquer caso de mercadoria formada por partes individuais não misturadas que as NESH identifiquem como uma preparação alimentícia única. Fica evidente que esta hipótese não existe na legislação.

64.4 - Quimicamente, a correção do entendimento adotado pela fiscalização da RFB sobre o significado da palavra “preparação” foi confirmada pelo Parecer Técnico 013/2018, emitido pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer (integrante do “doc. n.º 04” do e-Processo).

64.5 - Sob o ponto de vista da engenharia de alimentos, a necessidade de que as preparações que integram os kits sejam consideradas isoladamente foi confirmada por docente que prestou consultoria para RECOFARMA.

65) A maior parte dos kits incluem matérias puras que estão no seu estado físico natural. Jamais se poderia identificar substâncias que nem sequer estão na forma concentrada como os “concentrados” a que se refere o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. 66) O Ex 01 e o Ex 02 do código 2106.90.10 são próprios para mercadorias que apresentam as mesmas características, exceto pela quantidade de água que precisa ser adicionada para obtenção da bebida pronta para consumo.

Não faz sentido a pretensão das empresas de identificar da mesma maneira (ou seja, como um concentrado com capacidade de diluição medida em partes da bebida para cada parte do concentrado) os kits elaborados em Manaus e os concentrados para máquinas postmix (ou o xarope composto utilizado como produto intermediário).

Tópico VI: Identificação das classificações e alíquotas próprias para os componentes dos kits: 67)

Tendo nos tópicos anteriores ficado amplamente demonstrado o cabimento da glosa da totalidade créditos fictos indevidamente aproveitados pela fiscalizada, no presente tópico é analisado se potencialmente existiriam créditos a serem concedidos para a autuada.

68) Não há controvérsias de que a fiscalizada adquiriu preparações compostas dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02 (por exemplo, preparação contendo extrato de cola misturado a outros ingredientes, e preparação contendo extrato de guaraná misturado a outros ingredientes), que devem ser enquadradas no subitem 2106.90.10 da TIPI, próprio para “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”.

69) Caso alguns dos componentes fornecidos por RECOFARMA atendessem aos requisitos para enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI), e fosse possível determinar seu valor tributável de maneira precisa, existiriam créditos a serem concedidos para a autuada.

70) Entretanto, foi constatado que nenhum dos componentes individuais dos kits pode ser classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI

71) As preparações líquidas recebidas pela fiscalizada, salvo as que são à base de substâncias odoríferas, devem ser classificadas no caput do código 2106.90.10, tributado à alíquota zero do IPI. A alíquota zero também deve ser aplicada às substâncias que se apresentam em forma pura (capítulo 29 da TIPI). Portanto, o IPI potencialmente incidente sobre estes componentes é igual a zero.

72) Embora o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 seja irrelevante para definir se o conjunto de ingredientes pode ser classificado em código único, a avaliação do conceito de “concentrados com determinada capacidade de diluição” é necessária para a definição da classificação das embalagens individuais contendo preparações da posição 21.06.

73) O concentrado a que se referem os destaques Ex do código 2106.90.10 da TIPI são preparações que têm a capacidade de, por diluição, resultarem na bebida pronta para consumo. Para terem tal capacidade, é preciso que contenham todos os ingredientes responsáveis por conferir aroma e sabor para o produto final.

73.1 - Admite-se que, além de água, o concentrado pode receber a adição de ingredientes complementares, como açúcar e gás carbônico, adição esta ocorrida durante a diluição que resulta na bebida.

73.2 - Não é admissível, por outro lado, que se identifique como concentrado uma preparação que passará por uma série de operações de industrialização até resultar em produto novo (ver conceito constante do artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010). Este produto novo, que é o verdadeiro concentrado, está pronto para ser submetido à operação de diluição que resulta na bebida (note-se que aqui não está se afirmando que o verdadeiro concentrado precisa estar pronto para consumo como bebida mediante simples acréscimo de água).

74) Esta fiscalização apresentou uma série de fundamentos para sua conclusão de que as preparações líquidas da posição 21.06 comercializadas por RECOFARMA devem ser individualmente classificadas no caput do código 2106.90.10 da TIPI, e não no seu Ex 01: - “1º fundamento”: definições baseadas na legislação brasileira (textos do Ex 01 e do Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI e de artigos do RIPI). - “2º fundamento”: definições baseadas na legislação internacional sobre classificação fiscal (em especial, RGI/SH e NESH).

Note-se que as NESH da posição 21.06 abrangem as preparações classificadas no caput do código 2106.90.10 da TIPI, que foi o código indicado pela fiscalização para a maior parte das preparações oriundas da ZFM. - “3º fundamento”: as mercadorias usualmente chamadas de “concentrados” são soluções prontas para, mediante diluição, resultarem no produto final (o detergente concentrado nada mais é do que a forma concentrada do detergente, assim como o suco concentrado é a forma concentrada do suco).

Cada produto pronto para consumo resulta da diluição de um único concentrado. - “4º fundamento”: conceito de “concentrado” e de “capacidade de diluição” de acordo com a literatura da química (esta fiscalização juntou ao presente processo pareceres emitidos pelo LA Falcão Bauer). A “capacidade de diluição” referida no texto do Ex 01 (e também do Ex 02) do código 2106.90.10 é um método de expressão da concentração. Quando a TIPI prevê que o concentrado deve apresentar determinada capacidade de diluição medida em partes da bebida por parte de concentrado, NÃO está indicando que é suficiente uma mera análise da relação entre o peso/volume do insumo e o peso/volume da bebida final. Se assim fosse, a TIPI usaria a palavra “peso” ou “volume”.

– “5º fundamento”: conceito de “concentrado” de acordo com a legislação técnica brasileira relativa a bebidas (esta fiscalização juntou ao presente processo três Ofícios do MAPA que deixam claro que as definições constantes da legislação técnica podem ser utilizadas na avaliação do tipo de preparação que se caracteriza como um “concentrado”, mesmo que tal preparação seja destinada para uso industrial).

– “6º fundamento”: conceito apresentado por docente da Faculdade de Engenharia de Alimentos da UNICAMP: o concentrado é nada mais do que a bebida altamente concentrada.

– “7º fundamento”: conceitos retirados de livros técnicos sobre a indústria de bebidas. Um deles descreve procedimentos muito semelhantes aos que são

executados no Brasil por RECOFARMA, confirmando que a “base da bebida” (“beverage base”) e suas “partes” individuais são consideradas como ingredientes das bebidas, e não como concentrados. Referido livro também mostra que o concentrado (“concentrate”) e o xarope composto (“final syrup”) são preparações líquidas únicas contendo todos os ingredientes da base da bebida. O outro livro, que foi citado pelo CETEA/ITAL, confirma o entendimento de que RECOFARMA fornece ingredientes para concentrado/xarope composto, e não o concentrado em si.

75) Registre-se que a matéria discutida nos itens anteriores tem importância secundária no presente processo, já que RECOFARMA e a fiscalizada identificam o kit como uma mercadoria única, ou seja, as empresas não defendem a tese de que preparações individuais devam ser identificadas como o concentrado do Ex 01 do código 2106.90.10.

76) Constatou-se que três preparações líquidas recebidas pela fiscalizada deveriam ter sido classificadas em código tributado à alíquota de 5%. Entretanto, não é possível hoje apurar créditos correspondentes a estes insumos, e nem caberia à fiscalização da RFB fazê-lo.

76.1 - Inexiste previsão legal para arbitramento de valor tributável para fins de concessão de créditos do IPI em lançamentos de ofício (o artigo 148 do CTN e os artigos 197 a 199 do RIPI/2010 tratam apenas do imposto devido nas saídas de mercadorias).

76.2 - Os saldos devedores cobrados no presente lançamento de ofício decorrem de glosas cujo cabimento foi comprovado pela fiscalização. Discute-se aqui apenas a existência ou não de créditos a serem concedidos.

76.3 - Para fins de concessão de créditos em lançamentos de ofício, o artigo 252 do Regulamento do IPI traz a previsão de que cabe ao contribuinte apresentar os valores a que COMPROVADAMENTE tiver direito. Como a autuada e RECOFARMA informaram não manter controle sobre os preços das “partes”, não há como se comprovar a existência de direito a crédito.

76.4 - A impossibilidade citada no parágrafo anterior é decorrente do procedimento irregular adotado pelas empresas. As notas fiscais recebidas pela fiscalizada não conferem legitimidade aos créditos, pois são inidôneas e sem valor legal, conforme artigos 394 e 427 do Regulamento do IPI - RIPI/2010. Tópico VII: Análise de aspectos técnicos para fins de esclarecimento das autoridades julgadoras

77) No curso de procedimentos fiscais realizados pela RFB, as empresas do Sistema Coca-Cola, em especial RECOFARMA, vêm registrando alegações que têm o potencial de induzir as autoridades julgadoras a chegarem a entendimentos equivocados sobre aspectos técnicos.

78) Assim, o presente tópico descreve pontos ligados a aspectos técnicos que, embora de pouca importância para fins de fundamentação da glosa dos créditos fictos, são úteis para evitar equívocos.

79) É descabida a afirmação de que “quimicamente” o kit Coca-Cola tradicional se constitui em uma preparação composta única, como constou de “Relatório Técnico” assinado por engenheira do INT.

79.1 - Não se trata aqui de uma divergência de interpretações, em que diferentes profissionais especializados em química e engenharia analisaram a literatura destas disciplinas e chegaram a conclusões diferentes.

79.2 - O que existe é uma situação em que a Fazenda apresentou uma série de fundamentos para seu entendimento, e o parecer não conseguiu citar um único fundamento da química ou da engenharia que justificasse sua conclusão.

79.3 - Quando questionada sobre a matéria, a diretoria do INT não atestou que o kit se constitui em uma preparação única.

80) Ao solicitar consultoria para a FEA (Faculdade de Engenharia de Alimentos) da UNICAMP, RECOFARMA pretendia, dentre outros pontos, que se atestasse que o kit se constitui em uma preparação única. Entretanto, o docente da UNICAMP não aceitou atestar que o kit se qualifica como uma preparação única (ver respostas às perguntas 8 e 10 da contratante). Portanto, o parecer em questão é contrário à tese defendida pelas empresas do Sistema Coca-Cola.

81) Embora não se constituam em fundamento para as conclusões da fiscalização, considera-se conveniente que as autoridades julgadoras tomem conhecimento de fatos que dizem respeito à atuação de profissionais das três instituições (INT, CETEA/ITAL e FEA/UNICAMP) que emitiram pareceres requisitados por RECOFARMA. Assim, ao final deste tópico, foram relatadas situações que demonstram a enorme influência exercida pelas empresas, em especial Coca-Cola, sobre alguns profissionais da área científica.

82) Sobre a alegação de que as partes dos kits formam um conjunto indivisível, além do exposto no tópico II deste relatório, note-se que:

82.1 - Em relação aos kits contendo “partes sólidas”, não existiria impedimento para que os conservantes e acidulantes embalados por RECOFARMA fossem remetidos para fabricantes de produtos alimentícios de outros setores (ou seja, é inverídica a indicação de que não seria possível utilizar “partes” dos kits para destinação diversa).

82.2 - A pesagem e acondicionamento das substâncias puras que integram os kits não precisaria obrigatoriamente ter sido transferida do Rio de Janeiro para Manaus, fato que aconteceu em 1994. Caso tais atividades tivessem continuado a ser realizadas no Rio de Janeiro, os custos de transporte e dificuldades de logística seriam bem menores. Outros fabricantes de bebidas, inclusive de marcas de alto renome, adquirem na ZFM apenas preparações líquidas.

83) Inexistem impedimentos de natureza físico-química para que a mistura dos ingredientes (operação que inclui acréscimo de água) acontecesse na ZFM. É verdade que a produção de bens de maior grau de transformação na região geraria maiores custos de frete e dificuldades de logística. Note-se, porém, que:

83.1 - Um dos principais fundamentos para a Justiça ter emitido decisões favoráveis ao direito a crédito de IPI na entrada de insumos isentos fabricados na ZFM foi justamente o fato de os fornecedores estarem muito distantes, gerando maiores custos de frete e dificuldades de logística.

83.2 - Como indicou o item anterior, a transferência das atividades de reacondicionamento de substâncias puras para a ZFM gerou maiores dificuldades de logística, e mesmo assim tal mudança ocorreu no ano de 1994. Ou seja, quando a CocaCola avaliou ser de sua conveniência, as dificuldades de transporte foram superadas.

84) Em seus recursos, RECOFARMA alega que o kit não deixa de ser concentrado quando não é “previamente homogeneizado”.

84.1 - O uso da palavra “previamente” (bem como das palavras “prematura” e “antecipadamente”) dá a entender que em momento posterior se formaria uma preparação constituída unicamente pelos ingredientes dos kits, obtida mediante mistura simples. Na realidade, esta mistura simples nunca acontece, pois obrigatoriamente a mistura dos ingredientes do refrigerante ocorre após a realização de uma série de operações de industrialização, algumas delas complexas. Trata-se de uma alegação enganosa que pode induzir ao entendimento equivocado de que a apresentação em separado dos ingredientes seria uma condição meramente formal que RECOFARMA é “obrigada” a obedecer.

84.2 - Ao demonstrar que a mistura simples do conteúdo das “partes” de kit (procedimento que a empresa descreve como “homogeneização”) resultaria em produto impróprio para consumo, RECOFARMA confirma ponto exposto pela fiscalização: as características dos kits da ZFM são significativamente diferentes das características da mercadoria obtida pela mistura de todos os seus ingredientes.

84.3 - Note-se que há uma contradição entre a alegação de que o xarope composto teria características físico-químicas semelhantes às do kit analisado em conjunto¹ e a afirmação de a mistura simples dos componentes de kit (“homogeneização”) resultaria em produto impróprio para consumo. Tópico VIII: Esclarecimentos sobre outras alegações apresentadas pelas empresas do Sistema Coca-Cola

85) Nos últimos anos foram lavrados dezenas de Autos de Infração sobre o assunto objeto do presente lançamento de ofício. A Fazenda observou que invariavelmente as impugnações e recursos apresentados pelas empresas do Sistema Coca-Cola focam sua argumentação em pontos secundários ou irrelevantes, além de distorcerem a legislação e a tese da fiscalização.

86) Esta fiscalização juntou ao presente processo um “Anexo aos Relatórios Fiscais”. Questões semelhantes às constantes do citado Anexo foram por diversas vezes apresentadas para empresas do Sistema Coca-Cola. Em geral, as manifestações entregues a título de resposta são evasivas, não contendo argumentos que possam contradizer os pontos levantados pela fiscalização.

87) RECOFARMA afirmou: “se o kit concentrado é vendido, única e exclusivamente, para a fabricação das bebidas pertinentes, por evidente que a sua classificação fiscal deve levar em conta essa finalidade”. Sobre esta alegação, note-se que:

87.1 - A empresa foca sua argumentação no texto do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, que cita a destinação da preparação alimentícia, quando primeiro precisaria demonstrar que o kit pode ser classificado como preparação única na posição 21.06, cujo texto não cita a finalidade do produto (sobre este ponto, ver subtítulo “Da hierarquia entre os diferentes níveis dos códigos de classificação”).

87.2 - De qualquer maneira, embora a destinação e finalidade para qual cada mercadoria foi concebida seja aspecto que realmente pode definir seu enquadramento no SH, descabe averiguar caso a caso se o uso destinação dado para o bem em análise será efetivamente aquele para o qual a mercadoria foi concebida, pois tal procedimento, além de inviável, eliminaria a uniformidade dos enquadramentos. 88) As empresas do grupo Coca-Cola alegam que documentos emitidos pela SRRF07 (decisão nº 287/1985 e do Telex Circular n.º 1.325/85) teriam “convalidado” a classificação unitária dos kits.

88.1 - Na realidade, os atos em questão respondiam a consulta sobre a classificação apropriada para o extrato de cola da posição 13.03, produto que era importado pela Coca-Cola brasileira. É descabida a alegação de que pareceres emitidos pela SRRF07 pudessem ter convalidado a classificação de produto que nem sequer era o objeto das consultas. 88.2 - Os atos em questão não analisaram “kits” de insumos, já que a consulente não fez qualquer menção a insumos acondicionados separadamente. Pelo contrário, os pareceres emitidos pela SRRF07 se referiram a uma mistura de ingredientes: a preparação líquida única resultante da adição de extratos a outras substâncias.

89) O fato de que os atos emitidos pela SUFRAMA chamam os insumos para bebidas produzidos na ZFM de “concentrados” é irrelevante para fins de classificação fiscal. 89.1 - O objetivo da criação do Sistema Harmonizado foi colocar em harmonia as classificações empregadas pelos diferentes países.

89.2 - A eventual aceitação da tese das empresas sobre o papel de autarquia de âmbito regional levaria à falta de uniformidade da classificação dos insumos não só no comércio internacional, como até mesmo dentro do próprio território brasileiro, pois existem fabricantes que não estão sob a jurisdição da SUFRAMA.

89.3 - Observe-se, apenas a título de informação, que:

a) Não expressa a realidade a afirmação de que existe por parte da SUFRAMA a definição de que o “concentrado” se constitui em um produto único formado por duas ou mais “partes”. A SUFRAMA aprovou o PPB e emitiu Pareceres/Resoluções em nome de diversas indústrias do setor de “concentrados” que comercializam preparações separadamente e que rejeitam a tese de que um conjunto de “partes líquidas e sólidas” formam uma mercadoria única.

b) Em 22/09/2021 foi publicada no Diário Oficial da União a Consulta Pública nº42, contendo proposta de alteração do PPB para diversos produtos, dentre eles os refrigerantes. O artigo 2º da proposta confirma a independência entre classificação fiscal e entendimentos adotados para efeitos de cumprimento de PPB.

c) O projeto industrial apresentado por RECOFARMA para fins de aprovação de PPB omitiu que a empresa dá saída a substâncias que não passam por qualquer operação de mistura na ZFM. 90) Documento emitido antes da emissão do Decretos n.º 9.394/2018 reconheceu que empresas do setor “usualmente” classificam seus insumos no Ex 01 do código 2106.90.10, e que este fato gerou situação que desrespeita o Princípio da Seletividade e as recomendações da Organização Mundial de Saúde.

90.1 - Os documentos preparatórios e a Exposição de Motivos do Decreto não descreveram as características das mercadorias em questão, e não reconheceram (nem poderiam ter reconhecido) que elas devem ser classificadas no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

90.2 - Um Decreto não é o instrumento adequado para avaliar na esfera administrativa se é ou não correto o emprego de determinada classificação fiscal. Para este fim, deve ser formalizada consulta junto à RFB.

90.3 - A emissão dos Decretos em questão era o único caminho que o Governo poderia utilizar para diminuir o tamanho do “subsídio” recebido pelos fabricantes de refrigerantes. Tal objetivo foi atendido, pois as empresas passaram a calcular créditos com a utilização de alíquotas menores do que 20%.

91) Não procede a alegação de que o adquirente não é responsável pelo erro de classificação fiscal, pois a glosa não decorre da imputação de responsabilidade a terceiro. Registre-se, ainda, que:

91.1 - O presente relatório não trata de um simples erro de classificação fiscal, mas sim do recebimento de documentos em que a mercadoria não estava identificada com o descrito na nota fiscal. A própria fiscalizada comercializa concentrados com determinada capacidade de diluição, não podendo alegar desconhecimento sobre o fato de que o “concentrado” referido nos destaques “Ex” é uma preparação única.

91.2 - Não se aplicam ao presente caso decisões administrativas e judiciais referentes a situações em que adquirente de boa-fé aproveitou créditos relativos a imposto destacado na nota fiscal.

91.3 - A iniciativa de classificar os kits nos destaques “Ex” foi da fiscalizada e das empresas por ela sucedidas. A partir de 2011 RECOFARMA apenas seguiu o procedimento que já era adotado pelos fabricantes de refrigerantes.

91.4 - Até hoje a fiscalizada continua tendo participação ativa nas irregularidades apontadas pela fiscalização, inclusive tentando manter a ficção de que o kit é uma mercadoria tecnicamente indivisível (a empresa reconhece estar disposta a assumir o prejuízo pela destruição de “parte” do concentrado Coca-Cola em perfeitas condições de uso, mesmo sem justificativa técnica, e mesmo não estando obrigada a fazê-lo).

I.3) Relatório de Ação Fiscal nº 03 O relatório traz um sumário das constatações fiscais que bem resume toda a sua exposição, sendo cabível aqui reproduzi-lo na íntegra, como se segue (todos os destaques são do original).

7) Verificou-se que RECOFARMA, em conluio com a fiscalizada e demais fabricantes de bebidas do Sistema Coca-Cola, executaram planejamento tributário evasivo que resultou na incorporação aos preços dos ingredientes produzidos na Zona Franca de Manaus (ZFM) de valores que não dizem respeito aos insumos, mas sim aos produtos finais industrializados fora da área incentivada. Além disso, as empresas ocultaram o fato de que uma significativa parcela dos preços pagos pelos fabricantes de bebidas não consiste em remuneração pelos insumos em si, mas sim pelos intangíveis pertencentes à Coca-Cola americana.

8) Os custos de fabricação dos ingredientes representaram pouco mais do que 7% da receita operacional líquida de RECOFARMA. A empresa informou que a margem bruta do “Concentrado Coca-Cola (o kit mais vendido) foi de 94% em 2017.

9) Na prática, o contribuinte brasileiro “subsidiou” o marketing e outras despesas comerciais com refrigerantes e remunerou a exploração de intangíveis, em especial marcas comerciais, cuja titularidade final está em outro país.

10) A fiscalizada e RECOFARMA celebraram instrumentos contratuais com cláusulas que ambas as partes sabem não refletirem a realidade, ocultando a existência de remuneração pelos intangíveis e prevendo mecanismos que permitiram ou facilitaram um aumento artificial de preços, tudo com o objetivo de se aproveitarem indevidamente de benefícios fiscais. Sobre a supervalorização decorrente das remessas de “incentivos de vendas”

11) O presente relatório mostra que o valor tributável dos kits foi supervalorizado mediante “transferência” para o regime privilegiado da ZFM de despesas de responsabilidade dos fabricantes de bebidas.

12) Constatou-se que os fabricantes de bebidas do Sistema Coca-Cola, dentre eles a fiscalizada, pagaram para RECOFARMA preços supervalorizados, gerando enorme margem bruta para o fornecedor de Manaus. RECOFARMA “devolveu” parte desses valores para os fabricantes por meio de remessas de “contribuições financeiras”. Ou seja, os altos montantes que a fiscalizada “economizou” ao não

precisar assumir despesas de sua responsabilidade foram por ela utilizados para pagar os preços cobrados por RECOFARMA.

13) Desta maneira, criou-se um contínuo “vai e vem” de valores que jamais ocorreria caso não houvesse interesse comum em inflar os montantes dos benefícios fiscais.

14) Dentro de franquias, é normal que ocorra um compartilhamento de despesas de marketing, em sistemática onde os franqueados assumem com seus próprios recursos as despesas com marketing de suas regiões, e remetem para o dono das marcas os valores necessários para realização de marketing institucional. Já no caso das empresas do Sistema Coca-Cola, embora os fabricantes de bebidas tenham contribuído para o marketing institucional, tais valores foram muito inferiores ao das “contribuições” recebidas de RECOFARMA. Com isto, o fluxo financeiro teve um sentido inverso ao que ocorre nas franquias que operam em condições normais de mercado.

15) Outro fato atípico é que, além de assumir as despesas com propaganda e publicidade, RECOFARMA remeteu recursos, chamados pelas empresas de “incentivos de vendas”, que foram utilizados para pagar despesas diversas dos fabricantes de bebidas, tais como despesas com equipamentos e com pessoal da área comercial.

16) Exceto por períodos determinados e sob determinadas condições, este tipo de remessa não ocorre em setores da economia sujeitos a condições de tributação normais, justamente porque causa um aumento artificial nos preços.

17) Ao contrário do que eventualmente ocorre em outros setores, como o de automóveis, as remessas de RECOFARMA são efetuadas de forma contínua, generalizada, e sempre em altos valores.

18) A utilização da sistemática descrita neste relatório não pode ser justificada pelo fato de que o fornecedor/dono das marcas têm interesse no aumento no volume de vendas das bebidas.

18.1 - Este interesse existe em qualquer setor da economia, mas nem por isso é adotado por empresas sujeitas a condições de tributação normais.

18.2 - Dentro do próprio grupo Coca-Cola, não acontece em outros países o repasse de altos valores para fabricantes de refrigerantes de forma contínua e generalizada.

19) Os instrumentos contratuais indicam que os “incentivos de vendas” remetidos por RECOFARMA se constituiriam em pagamentos de natureza incerta (segundo contrato, a Companhia “poderá concordar de tempos em tempos” em contribuir financeiramente para os programas de marketing do fabricante), e que tais remessas estariam condicionadas ao cumprimento de metas.

19.1 - Constatou-se, porém, que “incentivos de vendas” foram pagos continuamente a todos os fabricantes de bebidas do Sistema Coca-Cola, em

montantes substancialmente superiores aos valores mínimos estipulados nos contratos.

19.2 - Solicitados a apresentar elementos que justificassem a situação mencionada no parágrafo anterior, RECOFARMA e a fiscalizada não apresentaram qualquer dado ou critério concreto para definição dos montantes remetidos, o que confirma que os "incentivos de vendas" não observaram relação com a superação de metas.

19.3 - Salta aos olhos a falta de lógica de uma sistemática em que não há fixação de critérios concretos que definam a relação entre os "incentivos" recebidos e as metas a serem atingidas.

20) Desta maneira, os instrumentos contratuais não representaram fielmente a essência dos negócios realizados, ou seja, ocorreu uma simulação (inciso II, § 1º, do art. 167 do Código Civil) com a participação de RECOFARMA e da fiscalizada.

21) É impossível que a fiscalizada desconhecesse que uma empresa com fins lucrativos como RECOFARMA obrigatoriamente repassaria para seus preços despesas tão significativas quanto as descritas neste subtítulo. Sobre a simulação de inexistência de remuneração pelas marcas das bebidas

22) A fiscalizada celebrou contratos onde consta que o licenciamento de uso de marcas ocorreria "sem o pagamento de qualquer remuneração ou taxa de royalties". Entretanto, ficou plenamente comprovado que tal previsão não reflete a realidade.

23) Nenhuma empresa é obrigada a cobrar royalties por suas marcas, mas caso se comprove que isto aconteceu, tais montantes devem ser tributados na forma prevista na legislação. No presente caso, até a matriz americana da Coca-Cola reconhece que uma parcela significativa do preço pago pelos fabricantes de bebidas corresponde a remuneração por intangíveis.

24) RECOFARMA industrializa insumos e recebe remuneração pelo direito de uso de marcas de outra mercadoria (as bebidas prontas para consumo). A marca atribuída aos kits é completamente irrelevante para sua precificação.

24.1 - Assim, não há como se confundir os montantes que dizem respeito à marca e os relativos aos insumos.

24.2 - Ao apurar créditos oriundos de bem material ("concentrado"), a fiscalizada não poderia inserir na base de cálculo o valor de bens intangíveis vinculados a outra mercadoria (o refrigerante), assim como, por exemplo, um estabelecimento que compre uma mercadoria não pode calcular créditos fictos com base em valor tributável do IPI que inclua os custos de outra mercadoria.

25) O próprio Contrato assinado pela fiscalizada mostra que uma parte do negócio consiste na cessão de intangíveis pertencentes à matriz da Coca-Cola, e não apenas no fornecimento de insumos. Se tudo se resumisse ao fornecimento dos

kits, era de esperar que haveria um contrato bipartite simples, firmado entre a RECOFARMA e cada um dos fabricantes das bebidas.

26) Foi juntada ao presente processo o projeto técnico-econômico apresentado por RECOFARMA para a SUFRAMA, em que a empresa atestou expressamente que, “sendo detentora da marca mundial mais valiosa”, esse fator está implícito no preço de venda dos “concentrados”.

27) Também foi juntado ao presente processo parecer emitido pelo Tribunal Tributário dos Estados Unidos (USTC) relativo ao reconhecimento de royalties recebidos pela matriz da Coca-Cola (TCCC) de licenciados no exterior (com destaque para os licenciados do Brasil e da Irlanda).

28) Após toda a instrução processual, o Magistrado americano se convenceu de que os fabricantes de bebidas pagaram preços que aparentavam ser cobrados pelos concentrados, mas que na verdade reuniam em uma única fatura todos os valiosos intangíveis pertencentes a TCCC, constituindo um royalty “de facto” embutido no custo dos ingredientes de forma contínua. O Magistrado registrou que as receitas de royalties estavam sendo artificialmente dirigidas para os fornecedores licenciados, resultando em “níveis astronômicos de lucratividade” (em especial na Irlanda e no Brasil).

29) O citado processo também incluiu a descrição de uma série de fatos incontroversos que se constituem em mais uma prova de que a gratuidade da cessão do uso das marcas no Brasil é apenas aparente.

29.1 - Todos os participantes do processo (TCCC, IRS e USTC) concordaram que a maior parte dos preços pagos pelos fabricantes de bebidas aos fornecedores licenciados consiste em remuneração decorrente de propriedade intangível (ou seja, royalties), incluindo nomes de marcas e fórmulas secretas.

29.2 - TCCC calculou que a remuneração apropriada para a atividade de fabricação dos insumos (bens tangíveis) seria de 8,5% sobre os custos. A Companhia defende que o ponto de fornecimento brasileiro, em virtude de assumir os custos de marketing, deve ser considerado como o proprietário no país das principais marcas da Coca-Cola.

Defende, ainda, que a maior parte da receita obtida pelo licenciado decorre dos “intangíveis de marketing”.

29.3 - Assim, enquanto as empresas do Sistema Coca-Cola no Brasil alegam que o valor da marca é intrínseco e inseparável do próprio produto (ver o subtítulo “Da diferenciação entre os “concentrados” e bens intangíveis vinculados a outra mercadoria”), no processo americano a matriz da Coca-Cola separou e especificou de maneira precisa as diferentes parcelas dos preços/receitas dos fornecedores licenciados (bens tangíveis, intangíveis de marketing, intangíveis de produto).

30) Existem outras contradições entre as teses adotadas nos Estados Unidos e no Brasil pelo grupo Coca-Cola. Por exemplo, a matriz americana reconhece que a

atividade de manufatura realizada pelos fornecedores de insumos é rotineira, podendo ser comparada às atividades dos fabricantes de bebidas. Já RECOFARMA, ao defender que o contrato entre fabricantes e TCCC é “essencialmente, um contrato de distribuição”, alega que seu modelo de negócio “consiste na descentralização da etapa menos complexa”.

31) São de interesse para o Fisco brasileiro apenas os fatos e constatações relatadas no parecer do Magistrado. Para a análise efetuada no presente relatório, é irrelevante o objeto do litígio entre TCCC e IRS, a interpretação que cada parte dá à legislação americana e o conteúdo de futuras decisões da USTC sobre as consequências tributárias desses fatos e constatações.

32) O contexto em que se inserem as constatações do processo em questão é claro: buscou-se definir a quem deveria ser alocada parcela significativa dos lucros auferidos por alguns fornecedores licenciados pela TCCC, dentre eles a operação brasileira. Com este objetivo, avaliou-se quem no grupo Coca-Cola (se TCCC ou os pontos de fornecimento) é o proprietário dos bens intangíveis não rotineiros valiosos. Caso os “intangíveis de marketing” pertencessem aos fornecedores licenciados, como alegou TCCC, a alocação efetuada pela Companhia estaria correta. Entretanto, o parecer da USTC concluiu que tais intangíveis pertencem a TCCC, o que justifica a cobrança efetuada pelo IRS de alto valor de royalties adicionais.

33) A alocação explicada no parágrafo anterior importa apenas para fins de definição de valores de royalties nas remessas efetuadas da operação brasileira para a americana¹.

33.1 - No Brasil, em virtude de decisão do grupo Coca-Cola, os royalties são auferidos diretamente pela RECOFARMA, ao se concentrarem nestas as receitas e as despesas resultantes da atividade de exploração das marcas e outros intangíveis. Conforme a inequívoca determinação contida no art. 22 da Lei nº 4.506/1964, os rendimentos oriundos da exploração de marcas comerciais e fórmulas de fabricação devem ser classificados como royalties.

33.2 - Pertencendo a TCCC ou não, o fato é que a maior parte da remuneração recebida por RECOFARMA corresponde aos “intangíveis de marketing”. Portanto, de acordo com a legislação brasileira, essas receitas não podem ser tributadas da mesma forma que a receita decorrente dos insumos em si.

33.3 - Sob o ponto de vista do IPI, estes montantes não podem gerar créditos fictos do imposto, pois as marcas e as ações de marketing não estão vinculadas aos insumos, e sim aos produtos finais.

34) É impossível que a fiscalizada desconhecesse o fato objeto deste subtítulo, pois jamais compraria insumos por preços tão elevados caso não recebesse o direito a uso das marcas. Conclusões decorrentes dos fatos descritos no presente relatório

35) O nível de valor agregado pelas operações efetivamente realizadas por RECOFARMA na ZFM é muito baixo (caberia uma remuneração pela produção dos bens tangíveis de no máximo 8,5% sobre os custos). A renúncia fiscal da União decorreu na sua maior parte de marcas estrangeiras vinculadas às bebidas (produtos fabricados fora da ZFM), além de “segredo industrial” referente a fórmulas desenvolvidas no exterior, de propriedade da Coca-Cola americana.

36) A fiscalização da RFB não está colocando em dúvida a importância da publicidade (seja direta ou indireta) para o modelo de negócios das empresas do Sistema CocaCola. Também é sabido que as empresas do setor têm liberdade para fixar preços e para escolher o modelo de negócios que desejarem. Entretanto, o valor tributável das mercadorias está sujeito à aplicação das regras legais.

37) O art. 190, inciso II, do RIPI/2010 prevê que constitui valor tributável 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).

37.1 - Por valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial, só se pode entender que o art. 190, inciso II, do RIPI/2010 está se referindo a custos e lucros que dizem respeito à industrialização e comercialização do produto cujo valor tributável está em análise.

37.2 - Relator de decisão da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 207.814 – RS) registrou: “tratando-se de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo do IPI é o valor da operação. Entende-se por 'operação' o próprio processo de elaboração do bem (industrialização) na fase de sua produção”. Referindo-se a despesas de promoção pagas por distribuidoras adquirentes sob forma de rateio, o Relator do RE também registrou (grifo nosso): Isto posto, confirma-se que as despesas acima elencadas não integram o ciclo de produção de mercadorias e desta forma não compõem a base de cálculo do IPI, assim como o financiamento, objeto da lide. Sobre ele não poderá haver a incidência do tributo em análise.

37.3 - Vários outros julgamentos, no âmbito administrativo e judicial, definiram que os valores referentes às despesas efetivadas após a fase de produção do bem não compõem a base de cálculo do IPI. 38) Note-se que as regras sobre valor tributável mínimo do IPI foram criadas porque o art. 190, inciso II, do RIPI/2010 não seria suficiente para fixar um “pisso” em algumas situações.

38.1 - Por outro lado, em qualquer circunstância, o art. 190, inciso II, do RIPI/2010 é suficiente para limitar o valor tributável do imposto ao valor total da operação de que decorreu a saída do estabelecimento industrial 38.2 - Observe-se, ainda, que em situações em que as duas partes executam atividades de industrialização e são contribuintes do IPI, como é o caso da relação entre RECOFARMA e a fiscalizada, mesmo quando ocorre subvalorização de preços, não é necessária a aplicação de regras sobre valor tributável mínimo do imposto.

39) O valor tributável de cada componente de kit só pode incluir o custo de fabricação e demais parcelas que digam respeito aos insumos, acrescido de margem de lucro normal.

39.1 - Não podem fazer parte do valor tributável dos componentes dos kits as despesas de marketing direta ou indiretamente assumidas por RECOFARMA, por dizerem respeito às bebidas, nem a remuneração pelo direito de uso a marcas das bebidas e demais intangíveis.

39.2 - De acordo com elementos apresentados pela matriz da Coca-Cola perante a Justiça dos Estados Unidos, a margem de lucro normal de RECOFARMA decorrente da atividade de fabricação dos insumos seria de 8,5% sobre os custos e despesas relativas aos insumos.

40) Para fins de aproveitamento dos créditos fictos, NÃO IMPORTA a forma como RECOFARMA contabiliza despesas com “incentivos de vendas” ou a remuneração por intangíveis.

40.1 - De qualquer maneira, a legislação não permite que se calcule créditos do IPI sobre as parcelas em questão.

40.2 - Lembre-se que não há como se imaginar que a fiscalizada desconhecesse que os intangíveis da Coca-Cola americana estavam embutidos no preço dos ingredientes.

41) Em função de práticas de conluio, fraude e simulação, os preços que RECOFARMA cobrou pelos kits, registrados em notas fiscais inidôneas e sem valor legal, tornaram-se totalmente imprestável para fins cálculo de créditos. Assim, não é verdadeira afirmação registrada por RECOFARMA de que “A conjecturada existência de royalties no preço (...) foi abordada pela Fiscalização unicamente para fins de justificar a suposta existência de conluio”. 42) Aliás, como descrito no subtítulo “Da alegação que o Fisco pretendeu criar dois regimes distintos para o cálculo dos créditos do IPI”, é comum que impugnações e recursos apresentados por empresas do Sistema Coca-Cola distorçam a tese da RFB.

I.4) Lançamento de Ofício

Deve ser registrado que as matérias referidas neste tópico dizem respeito à constituição do crédito tributário pelo auto de infração de que trata o processo nº 15746.722917/2021-55.

I.4.1) Reconstituição da escrita fiscal

A fiscalizada se apropriou indevidamente de R\$ 49.073.926,58 de créditos do IPI no período de janeiro a dezembro de 2017, relativos à aquisição dos denominados “concentrados” da Recofarma. Os créditos fictos foram registrados de maneira equivocada na escrituração fiscal digital (EFD).

Apesar de não haver IPI destacado nas notas fiscais emitidas pela Recofarma, o campo próprio para este imposto foi preenchido pela fiscalizada com o valor do crédito ficto calculado. Esses valores deveriam ter sido lançados em “outros

créditos” no registro E530. Com a glosa dos créditos indevidos (créditos básicos e créditos fictos), procedeu-se à reconstituição da escrita fiscal. Com isso, o contribuinte passou a apresentar saldos devedores, detalhados na planilha com o título “Reconstituição da Escrita do Livro Registro de Apuração do IPI”.

I.4.2) Majoração da multa de ofício

As empresas do Sistema Coca-Cola engendraram um sofisticado mecanismo de evasão de tributos, com evidente intuito de dolo na infração à legislação tributária visando a obtenção de benefícios indevidos. No caso, se verificam simulação, fraude e conluio, além da prática reiterada desses atos. Por um lado, a Recofarma deu saída a kits de insumos de baixo grau de transformação, incluindo até mesmo substâncias puras que passam por mero reacondicionamento na ZFM, classificando-os como concentrados para bebidas, bens que na realidade ocupam um estágio mais avançado da cadeia produtiva.

Por outro lado, como insumos de baixo grau de transformação gerariam, em condições de negociação normais, baixos créditos fictos do IPI, o fornecedor de Manaus, em conluio com os fabricantes de refrigerantes, supervalorizou os preços dos kits. Um importante mecanismo utilizado para inflar o valor cobrado pelos kits foram os repasses efetuados a título de “incentivos de vendas” e “contribuições para programas de marketing”.

Tais remessas, efetuadas de forma contínua e generalizada, jamais ocorreriam em condições normais de mercado e de tributação. As empresas do Sistema Coca-Cola também simularam que o direito ao uso das marcas seria cedido gratuitamente aos fabricantes de bebidas. Como uma significativa parcela do preço dos kits correspondeu a royalties, o Estado brasileiro subvencionou a exploração de marcas comerciais de refrigerantes cuja titularidade final está em outro país, o que nada tem a ver com as atividades econômicas que se quis de fato incentivar. A Recofarma tentou ocultar da RFB as características das mercadorias que comercializa no país e que geram renúncia fiscal bilionária.

Os instrumentos contratuais analisados não representaram fielmente a essência dos negócios realizados, ou seja, ocorreu uma simulação (inciso II, § 1º, do art. 167 do Código Civil) com a participação da Recofarma e do engarrafador. As práticas simulatórias da fiscalizada e sua fornecedora, 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, em ilegítimo direito de crédito face à União. Considere-se, ainda, que a apropriação de créditos indevidos de grande magnitude, pelos meios artificiosos relatados no relatório, além de significar uma distorção dos objetivos do regime de incentivos fiscais da ZFM, representa uma transferência de recursos públicos para o enriquecimento privado. O relatório fiscal apresentou os motivos que levaram as empresas a adotar os procedimentos nele descritos, os resultados obtidos e os elementos comprobatórios das irregularidades apuradas.

I.4.3) Responsabilidade solidária da Recofarma

Consta no Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10/12/2018, que “os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas) mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes”. Esclarece que a responsabilidade tributária solidária “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”. O item 32 do Parecer cita três situações típicas em que se configura o interesse comum para a responsabilização solidária, dentre elas o deslocamento da base tributária mediante “utilização de pessoas jurídicas distintas com o propósito de transferir receitas ou despesas entre uma e outra de forma artificial, sem substrato na realidade das atividades por elas desenvolvidas”.

A supervalorização dos preços dos kits representa um ilícito com o fim de aumentar artificialmente o crédito ficto 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 fabricantes de bebidas evidencia interesse comum e vínculo com o ato e com as pessoas jurídicas envolvidas. 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.

Assim, deve a Recofarma ser enquadrada como responsável solidária do crédito tributário constituído.

I.5) Anexo aos Relatórios de Ação Fiscal

I.5.1) Legislação sobre classificação fiscal das mercadorias

Não existe base legal para se desconsiderar o item XI da Nota Explicativa da RGI/SH 3 b), cujo sentido e objetivo estão claramente explicitados em solução de consulta emitida pelo CCA e que a própria Recofarma já admitiu descrever “exatamente” os bens em discussão. Para avaliar a possibilidade de classificação unitária do kit, é indispensável que se verifique se a legislação internacional permite que a mercadoria seja classificada em posição única do Sistema Harmonizado. Concluindo-se por essa impossibilidade, a avaliação do texto do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI é desnecessária para fins de decisão sobre a possibilidade de classificação unitária. Não existe código de classificação fiscal próprio para um conjunto de ingredientes destinados à elaboração de produtos alimentícios. Existem códigos próprios para os ingredientes individuais e códigos próprios para a preparação resultante de sua mistura. A saída em conjunto de insumos que terão a mesma finalidade é comum em diversos setores econômicos.

Os “kits concentrados” não possuem qualquer particularidade que justifique decidir que são o único caso de conjunto de insumos que deve ser classificado em posição/código únicos. O texto das NESH da posição 21.06, ao mencionar preparações resultantes da adição de alguns ingredientes a outros, não abrange

substâncias apresentadas em embalagens individuais. Quando cita a “adição” aos extratos vegetais de diversas substâncias, a Nota Explicativa está se referindo a uma operação de mistura.

I.5.2) Alegações que dizem respeito à classificação fiscal

Não existe na legislação brasileira nem na Convenção Internacional do SH autorização para que desdobramentos criados pelos países signatários possam contrariar critérios estabelecidos pelo CCA/OMA. Em outras palavras, não faz sentido a alegação de que a classificação ou não de kits em posição única dependa de análise das “especificidades” das regras de cada país. Os entendimentos da SUFRAMA são irrelevantes para definir a classificação no Brasil de bens que são comercializados em todo o mundo.

Para fins de classificação fiscal, descabe averiguar caso a caso o interesse comercial do fabricante (inclusive a destinação por ele dada para o bem objeto de análise). Sabendo que, por quase 4 anos, as “partes” do “concentrado Coca-Cola” foram comercializadas separadamente e que hoje outros fornecedores instalados na ZFM comercializam preparações líquidas individuais, fica evidente que o “kit concentrado” não se constitui em um conjunto tecnicamente único e indivisível. As interessadas não mencionaram, nas ações judiciais movidas na década de 1990 e nem em consultas formalizadas junto à RFB, o fato de que os chamados “concentrados” fornecidos pela Recofarma são formados por ingredientes acondicionados em embalagens individuais.

Consultado pela Recofarma, docente da Unicamp afirmou que tanto a parte A como a parte B do kit Coca-Cola devem ser “consideradas isoladamente”. Consultado pela RFB, o mesmo docente afirmou que “os concentrados nada mais são do que uma bebida altamente concentrada”, e citou livro técnico sobre a indústria de bebidas que define que os concentrados são líquidos formados por TODOS os ingredientes que fazem parte da base da bebida. Questionada pela RFB, a Diretoria do INT não declarou existir possibilidade de, sob o ponto de vista da química ou da engenharia, identificar o kit como uma preparação ou como um concentrado. Apenas registrou afirmações que não são objeto de controvérsias. Ofícios do MAPA deixam claro que as definições constantes da legislação técnica podem ser utilizadas na avaliação do tipo de preparação que se caracteriza como um “concentrado”, mesmo que tal preparação seja destinada para uso industrial.

Um dos ofícios sugeriu que fornecedor da ZFM deixasse de utilizar a denominação CONCENTRADO, “para que sejam evitados equívocos”. O projeto industrial apresentado pela Recofarma para fins de aprovação de PPB omitiu que a empresa dá saída a substâncias que não passam por qualquer operação de mistura na ZFM. No Chile, a Coca-Cola afirmou que o kit é “composto por vários produtos”, identificando ingredientes que integram as “partes” individuais. Já no Brasil, a Recofarma se recusou a especificar ingredientes que integram as “partes” de kit, chegando a declarar que “identificar as partes dos concentrados como produtos

separados não é se ater aos fatos e sim deturpá-los e faltar com a verdade material”.

I.5.3) Valor tributável das mercadorias

O STJ definiu no Recurso Especial nº 207.814/RS que “tratando-se de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo do IPI é o valor da operação. Entende-se por 'operação' o próprio processo de elaboração do bem na fase de sua produção”. Não ocorreu qualquer mudança na legislação do IPI que justifique a adoção de entendimento diferente daquele definido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF 02-0.403, segundo o qual despesas de promoção pagas por distribuidoras-adquirentes sob a forma de rateio não se configuram como despesas acessórias do remetente.

Tendo a matriz da Coca-Cola demonstrado que é possível especificar de maneira precisa as diferentes parcelas dos preços pagos para os fornecedores licenciados, tornando incontroverso no processo que tramita nos Estados Unidos que a maior parte dos preços pagos pelos “concentrados” consiste em remuneração decorrente de propriedade intangível, inexistente motivo para adoção de entendimento diferente no Brasil. As marcas da Coca-Cola são valiosas para estimular as vendas do produto final, mas são irrelevantes para fins de venda das matérias-primas e produtos intermediários (ingredientes das bebidas), diferentemente das situações em que ocorre a venda de produtos finais associados a marcas conhecidas (por exemplo, relógios ou bolsas).

Nem a fiscalizada e nem a Recofarma apresentaram qualquer dado ou critério concreto para definição dos montantes de “incentivos”, o que confirma que os valores das remessas não observaram relação com a superação de metas. A sistemática adotada pelas empresas do Sistema Coca-Cola não possui lógica econômica, pois inevitavelmente leva a um aumento de preços. Sua falta de substrato econômico é demonstrada pelo fato de que nos Estados Unidos a Coca-Cola não efetua repasse de altos valores para fabricantes de refrigerantes de forma contínua e generalizada. Também não se tem notícia de nenhum fornecedor brasileiro localizado fora da ZFM que efetue repasse de altos valores para seus clientes de forma contínua e generalizada. A Recofarma elaborou e apresentou em 2007 Projeto Técnico-Econômico para a SUFRAMA, atestando que, “sendo detentora da marca mundial mais valiosa”, esse fator está implícito no preço de venda dos “concentrados”. Não importa a forma como a Recofarma contabiliza as despesas com “incentivos de vendas” e a remuneração recebida por intangíveis. De qualquer maneira, a legislação não permite que se calcule créditos do IPI sobre as parcelas em questão. Note-se que aqui não se trata de imputação de responsabilidade a terceiro, e sim de verificação inerente à condição de contribuinte, que se diz detentor de direito creditório sobre a aquisição de produtos cuja nota fiscal não tinha destaque do imposto. É uma obviedade que despesas tão significativas como as realizadas por Recofarma com as remessas de “contribuições financeiras” seriam obrigatoriamente consideradas pelo

fornecedor para fins de fixação dos preços dos insumos, bem como a falta de lógica de uma sistemática em que não há fixação de critérios concretos que definam a relação entre os “incentivos” recebidos e as metas a serem atingidas. Cientificada do despacho decisório em 23/05/2022, a interessada manifestou a sua inconformidade em 17/06/2022 (e-fls. 3878/3988). Em síntese, alega as razões que se passa a expor. II) MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE II.1) Relação de Conexão com o Processo nº 15746.722917/2021-55

Há relação direta entre o presente e o processo nº 15746.722917/2021-55, porque em ambos se discute a glosa dos créditos fictos de IPI, relativos à aquisição de concentrados para bebidas fabricados pela Recofarma, oriundos da Zona Franca de Manaus e dos demais créditos básicos. Ou seja, tendo em vista a identidade das questões discutidas e a continência do período abrangido, a decisão a ser proferida neste processo deve estar em conformidade com a decisão a ser proferida naquele, pois a existência ou não do direito ao aproveitamento dos créditos de IPI será apreciada no processo administrativo originado pelo auto de infração. Vê-se, pois, que o presente deve ser sobrestado até o julgamento final do processo nº 15746.722917/2021-55. Por outro lado, caso seja superado o pedido de sobrestamento do processo, requer-se que o presente e o processo nº 15746.722917/2021-55 sejam apensados e reunidos para que o julgamento em 1ª instância ocorra simultaneamente, como decorre do disposto no art. 3º, inciso III, da Portaria RFB nº 48, de 24 de maio de 2021. II.2) Relatório de Ação Fiscal nº 01 A autoridade fiscal reconhece que há direito ao creditamento de IPI, na aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM, em face da tese fixada no julgamento do RE nº 592.891, julgado sob a sistemática de repercussão geral, e da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4. Em suma, o direito ao crédito ficto de IPI tem fundamento autônomo e independente da isenção do art. 9º do DL nº 288/67 e já está assegurado, seja pela tese fixada no RE nº 592.891, seja pela coisa julgada coletiva formada no MSC nº 91.0047783-4. Registre-se que, à vista do exposto, perde relevância a discussão quanto ao direito ao crédito ficto de IPI decorrente da isenção do art. 6º do DL nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975. II.3) Relatório de Ação Fiscal nº 02 II.3.1) Improriedades nas alegações do Fisco Primeira improriedade: os kits adquiridos da Recofarma não são concentrados A premissa de que o produto elaborado pela Recofarma e adquirido pela manifestante em forma de kits lhe retiraria sua natureza técnica e legal de concentrado é totalmente equivocada. O DL nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, com redação dada pela Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, define processo produtivo básico (PPB) como sendo o conjunto de etapas a serem observadas para elaboração de determinado produto beneficiado pelos incentivos fiscais da ZFM e delega aos Ministros de Estado da Indústria e da Ciência e Tecnologia competência para fixação desses PPB. Os Ministros de Estado da Indústria e da Ciência e Tecnologia, no uso das competências lhes atribuídas pelo DL nº 288/67, editaram a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 para estabelecer o PPB para projetos industriais da Zona Franca de Manaus dos seguintes produtos: extratos aromáticos vegetais naturais, concentrados, bases e

edulcorantes para bebidas não alcoólicas e corante caramelo, definindo as etapas da produção de cada um deles. Ao determinar o PPB dos concentrados, a referida Portaria estabelece que: (a) a etapa de mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas é distinta da etapa de homogeneização; e (b) concentrado tanto pode ser homogeneizado como pode ser não homogeneizado, porque estabelece que a etapa de homogeneização do concentrado não é obrigatória. Para fins de cumprimento do PPB do concentrado, nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, a etapa de mistura não se confunde com a da homogeneização; aquela obrigatória e esta facultativa. Quando a Portaria quis que o produto oriundo de PPB fosse, além de misturado, homogeneizado, o fez de forma expressa e peremptória, como no caso do corante caramelo. A SUFRAMA, em processos de interesse de outros fabricantes de produtos Coca-Cola, já atestou, expressamente, que continua em vigor a Resolução do CAS nº 298/2007, fundada no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI, que aprovou o projeto industrial da Recofarma para produzir os “concentrados” e que não houve qualquer descumprimento de PPB por parte da Recofarma no seu atendimento. Para fins de fruição de benefícios fiscais, a SUFRAMA analisou as características técnicas do produto elaborado pela Recofarma e observando a sua característica técnica de produto único, assim identificado como concentrado para bebidas não alcoólicas tal como oriundo do respectivo PPB, o classificou em seu código 0653 e fiscalmente no código 2106.90.10 Ex 01, face a sua destinação e diluição. Dessa forma, o produto elaborado pela Recofarma é, tecnicamente, um produto único, qual seja: o concentrado não homogeneizado composto por partes líquidas e sólidas tal como oriundo do respectivo PPB definido em Portaria Interministerial e correlacionado no código SUFRAMA 0653, previsto na Portaria SUFRAMA nº 192/2000. A Resolução CAS nº 298/2007 reconheceu expressamente que o produto elaborado pela Recofarma, não homogeneizado conforme PPB previsto na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, é o concentrado (são 78 tipos) para bebidas não alcoólicas, correlacionado ao seu código 0653, constituído por diversos componentes (partes líquidas e sólidas, totalizando 378 partes) e classificado no código 2106.90.10 Ex 01. Segunda impropriedade: somente o xarope composto é o concentrado. A Portaria Interministerial MDIC/MCTIC nº 35, de 10 de fevereiro de 2012, que estabelece o PPB dos refrigerantes, refrescos, bebidas isotônicas e bebidas energéticas, elaborados na Zona Franca de Manaus, determina que a primeira etapa do PPB dessas bebidas consiste na “formulação do xarope simples ou preparado”. Há nítida incompatibilidade técnica da premissa fiscal com a da referida Portaria, porque o “xarope simples” já faz parte do processo produtivo das bebidas. Terceira impropriedade: O INT foi induzido a erro. O INT emitiu laudo técnico reconhecendo que o produto fabricado pela Recofarma, conforme PPB definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, é um produto único: concentrado para bebidas não alcoólicas, não homogeneizado, correlacionado ao código 0653 da SUFRAMA. No Ofício nº 114/INT, de 05/09/2018, o INT reafirmou que os concentrados, entregues em forma de kits, são “considerados por esta

Instituição como kits específicos que compreendem preparações compostas”. No mesmo sentido, no Ofício nº 235/2020-INT, de 27/08/2020, mais uma vez confirmou o entendimento técnico de que o concentrado consiste em produto único. Na mesma linha do laudo INT também é o laudo técnico emitido pelo ITAL e, recentemente, a Faculdade de Engenharia de Alimentos da UNICAMP reafirmou o mesmo entendimento contido nesses laudos. A natureza de produto único também já foi atestada pelo órgão aduaneiro do Chile. Quarta impropriedade: os kits não são os concentrados classificáveis no código 2106.90.10 Ex 01 à época em que era fabricado no Rio de Janeiro, sujeitando-se à tributação na medida em que não gozava de isenção de IPI, o concentrado era comercializado na forma de kits e sempre foi classificado fiscalmente na condição de produto único. Esse fato foi reconhecido pela própria RFB, na decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90, que atestou que as preparações para fabricação de refrigerantes da marca Coca-Cola eram, à época, classificadas no código 2107.02.99, que corresponde à classificação atual no código 2106.90.10 Ex 01. Não houve alteração de procedimento da Recofarma após ter instalado o seu parque fabril na Zona Franca de Manaus e ter passado a gozar da isenção do IPI. Quinta impropriedade: no período de transferência para Manaus, as partes dos kits eram fornecidas como produtos individualizados. No período de transferência do parque fabril da Recofarma do Rio de Janeiro para a Zona Franca de Manaus, de 1990 a 1993, os concentrados também eram comercializados como um produto único. Nesse específico período houve notas fiscais distintas para a “parte A” e a “parte B” do concentrado de Coca-Cola emitidas por unidades fabris distintas na mesma data, e ambas as partes eram classificadas na mesma posição fiscal, específica para os concentrados, qual seja, 2106.90.16.99: “preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebidas (extratos ou sabores concentrados)”. Isto comprova que as partes do concentrado sempre foram concentrado, e não insumos para a produção de concentrado. Não é a Recofarma e nem a manifestante que estão atribuindo ao concentrado não homogeneizado a natureza de produto único; tal característica técnica e legal decorre, expressa e especificamente, do art. 7º, § 8º, b, do DL nº 288/67, das Portarias Interministeriais e dos próprios atos da SUFRAMA e foi ainda confirmada por laudos do INT, ITAL e UNICAMP, por órgão estrangeiro e também pela sentença proferida nos autos da AO nº 1003920-70.2018.4.01.3200. Sexta impropriedade: falta de menção ao ex tarifário nas notas fiscais. É irrelevante e parcial a alegação de que as notas fiscais emitidas pela Recofarma até dezembro de 2010 não faziam referência ao Ex 01 e que foram emitidas cartas de correção. Primeiro, porque a descrição do produto e a menção expressa à Resolução do CAS nº 298/2007, nas notas fiscais anteriores a 2010, eram mais do que suficientes para demonstrar que o produto da Recofarma era o concentrado não homogeneizado classificado no código 2106.90.10 Ex 01. Segundo, a partir do momento em que foi detectado esse equívoco material, foram emitidas as respectivas cartas de correção. Terceiro, porque o período em questão é de julho de 2017 a setembro de 2017, no qual todas as notas foram

emitidas com a referência ao código da TIPI 2106.90.10 Ex 01. Sétima impropriedade: decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira A decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira de 23/08/1985, citada pela Fiscalização, envolve apenas a legislação dos países mencionados na consulta que motivou aquela decisão (Japão, Canadá, Maurícia, Austrália, Suécia e Holanda) e, naqueles países, o concentrado para bebidas não alcoólicas não é classificado numa posição específica, como o é e sempre foi na legislação brasileira, razão pela qual, ali foi preciso utilizar as Regras Gerais de Interpretação secundárias (2 e 3.b). No Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apenas os seis primeiros dígitos da classificação devem ser uniformes, sendo facultado aos países membros da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado a criação de subdivisões. No Brasil, há codificação específica com mais de seis dígitos (2106.90.10. Ex 01). A decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira consistiu em mero trabalho preparatório, não tendo a natureza de parecer do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e não integra a coletânea publicada no sítio eletrônico da RFB. Existem decisões proferidas por órgão aduaneiro de outro país que examinaram o kit para fabricação de produtos da marca Coca-Cola e concluíram que tais produtos devem ser considerados um produto único e enquadrados em uma única classificação fiscal (tradução juramentada e decisões proferidas pelo órgão aduaneiro do Chile). II.3.2) Ação anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200 A Recofarma ajuizou a ação anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200, que tramitou pela 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Amazonas, para impugnar o auto de infração objeto do processo administrativo nº 11080.732817/2014-28, e obter o reconhecimento de que está correta a classificação fiscal por ela adotada. A sentença proferida naquela ação examinou a natureza do produto, as normas da NESH e a competência da SUFRAMA e decidiu que o produto elaborado pela Recofarma é concentrado e está correta a sua classificação fiscal. Considerando que o fato gerador do IPI é um só e ocorre na saída do produto do estabelecimento industrial, é ilegal e conflitante o entendimento da autoridade fiscal, porque a decisão judicial já definiu que, no momento da saída do produto do estabelecimento da Recofarma, esse produto é concentrado classificado no código 2106-90.10 Ex 01. Dessa forma, como seria possível supor a existência de conluio entre Recofarma e a manifestante para classificar o produto no código 2106.90.10 Ex 01, se há decisão judicial reconhecendo, de forma expressa, a correção desta classificação fiscal? Como seria possível supor que as notas fiscais emitidas pela Recofarma seriam inidôneas? A decisão judicial torna inconteste que a definição da classificação fiscal é matéria que comporta mais de uma interpretação e a existência de divergência de interpretação entre o Fisco e o contribuinte afasta a imputação de crime de conluio: são situações que se autoexcluem. II.3.3) Coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 Verifica-se que a coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4 também definiu a natureza do produto elaborado pelo fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e a sua classificação fiscal para fins de

creditamento do IPI. A Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola (AFBCC) impetrou o referido MSC em 14/08/1991, com o fim de assegurar o direito de seus associados aproveitarem o crédito de IPI relativo à aquisição de concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, considerando a sua classificação na subposição 2106.90 da TIPI/1988 e a respectiva alíquota aplicável.

Importante destacar que, à época da impetração do MSC, os concentrados elaborados pela Recofarma eram entregues de forma desmembrada e divididos em partes. Denegada a segurança em primeira instância, o TRF/2ª Região deu provimento ao recurso de apelação para conceder integralmente o pedido nos termos da inicial, decidindo, expressa e especificamente, que o concentrado fabricado pela Recofarma é um produto único e classificado na posição da TIPI correspondente à subposição 2106.90, vigente à época da impetração do MSC. Em 02/12/1999 transitou em julgado a decisão proferida pelo STF no AG nº 252.801/RJ, que negou provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão que concedera a segurança. Restou decidida que a natureza do produto elaborado pela Recofarma e adquirido pelos associados da AFBCC é a de produto único para fins de crédito de IPI. Essa questão transitou em julgado, não podendo mais ser discutida em processo algum – judicial ou administrativo. II.3.4) Orientação geral contida em ato público A RFB já reconheceu inúmeras vezes, de forma pública e expressa, que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado na TIPI no código 2106.90.10 Ex 01. O art. 24, parágrafo único, do Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) determina que a revisão, na esfera administrativa, da validade de atos administrativos levará em consideração as orientações gerais contidas em atos públicos de caráter geral. Com a publicação do Decreto nº 9.394, de 30 de maio de 2018, foi alterada de 20% para 4% a alíquota dos produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01. Na Nota COEST/CETAD nº 71, de 30 de maio de 2018, que respaldou a exposição de motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda para tal Decreto, a RFB confirmou que a edição de tal norma teve o condão de reduzir a alíquota dos concentrados para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus utilizados na elaboração de bebidas da marca Coca-Cola, a fim de diminuir os créditos decorrentes da aquisição desses insumos. Em coletiva de imprensa para comentar o Decreto nº 9.394/2018, o Secretário da RFB declarou que concentrados para refrigerantes geravam créditos que seriam então reduzidos. Todas as manifestações da RFB reconhecem que o produto fabricado pela Recofarma é objeto da redução da alíquota dos produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01. A edição do Decreto nº 9.394/2018 é ato público que confirma que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado no código 2106.90.10 Ex 01.

Note-se, ainda, que decretos posteriores à edição do Decreto nº 9.394/2018 alteraram a alíquota dos produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01 nos anos de 2019 e 2020 e, conforme também amplamente noticiado, tais alterações

foram decorrentes justamente da discussão quanto aos créditos de IPI oriundos da aquisição dos concentrados para refrigerantes. II.3.5) Ilegalidade do lançamento Não obstante ter reconhecido que uma das partes do concentrado estaria, suposta e individualmente, classificada em posição cuja alíquota seria de 5%, a Fiscalização justificou a glosa dessa parcela integralmente, sob a alegação de que não teria como arbitrar o valor do crédito, porque caberia ao contribuinte apresentar os valores de crédito que ele comprovadamente teria direito. Ocorre que a reclassificação fiscal decorre de entendimento da autoridade lançadora, cabendo a ela reconhecer, por arbitramento, o valor tributável para cálculo de crédito decorrente do seu posicionamento, conforme disposto no art. 142 e art. 148 do CTN, que determina a necessidade de arbitramento do valor tributável. Tal ilegalidade implica em cancelamento integral do auto de infração. II.4) Relatório de Ação Fiscal nº 03 II.4.1) Impropriedades nas alegações do Fisco Primeira impropriedade: caracterização do conluio com base no contrato Tanto o contrato de fabricação celebrado com a TCCC quanto o instrumento de incentivo de vendas firmado com a Recofarma não impõem, necessária e automaticamente, uma única e determinada forma de contabilização. A contabilização dos dispêndios e ingressos é ato unilateral da Recofarma, assim como a definição do valor tributável, porque é ela quem realiza o fato gerador da obrigação tributária. O contrato com a TCCC para fabricação de bebidas não alcoólicas da marca Coca-Cola consiste em típico contrato de adesão. Logo, não há liberdade sequer para negociar as cláusulas previstas no contrato com a TCCC. Além disso, o próprio RAF nº 3 reconhece que: (i) a TCCC é responsável pela fixação dos preços dos concentrados, podendo ser revistos, a qualquer momento, a seu exclusivo critério; (ii) a TCCC tem a faculdade de contribuir com gastos de marketing e comercialização incorridos pela manifestante com a sua atividade; (iii) a manifestante não tem liberdade para implementar programas de marketing, porque estes devem ser previamente aprovados pela TCCC; (iv) o contrato de fabricação celebrado entre a TCCC e a manifestante não prevê a cobrança de royalties; (v) a TCCC indica no contrato de fabricação a Recofarma como fornecedora autorizada do concentrado no Brasil; e (vi) a Recofarma celebrou com a manifestante instrumento particular de acordo comercial, em decorrência do contrato de fabricação, no qual se compromete a pagar incentivo de vendas, fixado em montante ao seu exclusivo critério, caso se atinja metas preestabelecidas. Não é crível, pois, sequer supor que a manifestante possa ter qualquer ingerência nos critérios de contabilização dos dispêndios e ingressos pela Recofarma; dispêndios e ingressos esses cujos valores e oportunidade dependem exclusivamente dela. A Fiscalização não nega a existência das despesas de marketing nem o cumprimento do acordo de incentivo de vendas. Dessa forma, toda a argumentação de supervalorização do preço do concentrado é mera conjectura. Como, pela simples assinatura do contrato de fabricação de adesão com a TCCC, a manifestante teria intercedido para que os royalties, que não eram devidos à TCCC conforme contrato firmado, lhe fossem cobrados dentro do preço do concentrado e contabilizados de forma a majorar o valor tributável? Segunda

impropriedade: as “contribuições financeiras” foram incluídas no preço do concentrado. O “incentivo de vendas”, recebido pelo atingimento de metas pré-estabelecidas, tem a natureza jurídica de receita e as “contribuições para programa de marketing” são pagas a título de reembolso de despesas. O “incentivo de vendas” é oferecido à tributação do IR, CSLL, PIS e COFINS, considerando sua natureza de receita, enquanto as “contribuições para programa de marketing” são tributadas pelo IR e CSLL para “neutralizar” a dedução anterior, mas não são tributadas pelo PIS e pela COFINS, tendo em vista a natureza de reembolso de despesas. Se o “incentivo de vendas” tivesse natureza de devolução do preço do concentrado, nunca poderia ser compreendido como receita nova e tributado pelo PIS e pela COFINS. Terceira impropriedade: conluio para supervalorizar o preço do concentrado. O projeto técnico-econômico apresentado pela Recofarma para a SUFRAMA no ano de 2007, e que resultou na Resolução do CAS nº 298/2007, afasta a tese de que haveria conluio para supervalorizar o preço do concentrado. Quarta impropriedade: as notas fiscais emitidas pela Recofarma são inidôneas. Não é possível presumir, sem qualquer comprovação, que a informação constante de documento fiscal estaria dolosamente incorreta. De qualquer forma, os aspectos específicos quanto às obrigações do adquirente em relação à verificação da classificação fiscal bem como os efeitos de eventual declaração de inidoneidade são tratados em tópico específico. Quinta impropriedade: contradições no relatório fiscal. Nos itens 128 a 134 do RAF nº 3, é afirmado que é prática usual e legítima nos contratos de franquia, modelo que se assemelharia ao contrato celebrado pela manifestante, a existência de contribuição financeira do franqueado para o franqueador para programas de marketing. Não obstante, consta no relatório que é a Recofarma quem “assume as despesas de propaganda e publicidade realizadas pelos fabricantes de bebidas”. Ocorre que tal alegação distorce a realidade dos fatos porque, conforme apresentado por ocasião de outras fiscalizações, a manifestante também contribuiu para os programas de marketing da TCCC, consoante cláusula 7ª do contrato de fabricação. Sexta impropriedade: opinião manifestada no processo tributário americano. Pelo que se pode verificar, no processo tributário americano se discute direito estrangeiro na repatriação de renda entre empresas relacionadas, localizadas em países distintos. Já o objeto do presente processo é a operação de compra e venda dos concentrados, realizada entre a manifestante e a Recofarma e regulada pelo contrato de fabricação, no qual há previsão expressa, na cláusula 15, de cessão gratuita do uso da marca e que não há pagamento de royalties. Os fatos narrados na referida opinião manifestada no processo tributário americano não interferem no presente processo. De qualquer forma, cabe ressaltar que na opinião ali manifestada, é inconteste que o modelo de negócios da TCCC no Brasil é o mesmo utilizado no resto do mundo, jamais podendo a manifestante ter qualquer ingerência quanto ao referido modelo adotado mundialmente, o que afasta qualquer alegação de conluio e demonstra a sua integral boa-fé. II.4.2) Ilegalidade do lançamento. É absurda a alegação no sentido de que, mesmo que se reconheça a correção da classificação fiscal dos

concentrados, a suposta majoração do valor tributável seria suficiente para a glosa integral do crédito de IPI. A falta do arbitramento do valor tributável importa na exigência de tributo como forma de sanção de suposto ato ilícito, o que é vedado pelo art. 3º do CTN, pois é notório que algum valor tributável deve ser reconhecido para fins de quantificação do crédito ficto de IPI. O Relatório Fiscal aponta, expressa e especificamente, quais seriam as parcelas que considerou indevidas. Seguindo essa própria linha de raciocínio, deveria o Fisco ter arbitrado um valor tributável para efeitos do creditamento. Tinha a autoridade lançadora a obrigação legal e vinculada de arbitrar esse valor, sob pena de transformar o tributo exigido em sanção por suposto ato ilícito. II.5) Adquirente de Boa Fé e Idoneidade das Notas Fiscais Por força da decisão judicial proferida nos autos da AO nº 1003920-70.2018.4.01.3200 e pelos motivos expostos anteriormente, não há dolo e está correta a indicação da classificação fiscal do produto no código 2106.90.10 Ex 01 nas notas fiscais, o que afasta a alegação de que estas seriam inidôneas.

Também, não há que se falar em ausência de valor legal das notas fiscais, pois, conforme demonstrado, estão totalmente corretas as informações constantes das notas fiscais emitidas pela Recofarma (descrição do produto com a respectiva classificação fiscal e definição do valor tributável). De qualquer modo, a mera alegação, sem prévia comprovação e decretação de inidoneidade das notas fiscais no respectivo emitente, não tem qualquer valor legal e somente produziria efeitos prospectivos, não retroagindo para atingir período pretérito. A jurisprudência do STJ é no sentido de que tem direito ao crédito do imposto (no caso, ICMS) o adquirente de boa-fé de mercadoria, ainda que posteriormente a nota fiscal seja declarada inidônea, porque o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir da respectiva publicação (Súmula nº 509). Esse mesmo raciocínio deve ser aplicado para o IPI, visto que não há dispositivos no RIPI prevendo qualquer tratamento diferenciado. A SUFRAMA periodicamente audita a Recofarma e examina as respectivas notas e vem atestando que não há qualquer irregularidade em relação ao seu projeto industrial. Além de tudo, o item 7.2 da Exposição de Motivos do recente Projeto de Lei nº 3.887/2020, que estabelece a criação da nova contribuição sobre bens de serviços, expressamente demonstra que o Ministério da Economia observa a orientação da Súmula 509 do STJ. II.6) Impossibilidade de Responsabilização da Adquirente Os Regulamentos do IPI, ao tratarem do art. 62 da Lei nº 4.502/64 extrapolaram os seus limites e destacaram, específica e expressamente, a obrigação de o adquirente também examinar a correção da classificação fiscal do produto consignada na nota fiscal pelo fornecedor, aplicando multa regulamentar para o contribuinte que descumprisse tal obrigação (art. 173 do RIPI/1982, art. 169 do RIPI/1972 e art. 266 do RIPI/1979). Desde a edição do RIPI/1998, foi suprimido tal acréscimo regulamentar, tendo sido mantida essa supressão nos RIPI de 2002 e 2010 (arts. 266 e 327, respectivamente), em observância ao disposto no art. 99 do CTN, segundo o qual “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras

de interpretação estabelecidas nesta Lei”. Não há na legislação do IPI obrigação de o adquirente verificar se o valor atribuído à operação deveria ser ajustado para fins de definição de valor tributável, salvo nas hipóteses delimitadas de forma expressa, como é o caso de industrialização por encomenda (art. 191 do RIPI/2010) e da estipulação de valor tributável mínimo (art. 195 do RIPI/2010). Assim, não poderia ser atribuída à manifestante a obrigação de verificação da correção da classificação fiscal nem do valor tributável constantes das respectivas notas fiscais emitidas pelo fornecedor. II.7) Exigência de Acréscimos Legais Multa, juros de mora e correção monetária não são devidos em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária.

A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, no que tange à definição do PPB do concentrado e as características técnicas do concentrado (homogeneizado ou não), tem efeito normativo, assim como a Portaria SUFRAMA nº 192/2000, que estabelece o código 0653 para os concentrados homogeneizados e os não homogeneizados. A Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007 e pelas “Informações Textuais do Produto”, também é ato administrativo com efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, que não foram nem são partes no processo que ensejou tal resolução, mas estão obrigados a observá-la, como ato administrativo que é. A própria RFB, na decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90, atestou que as preparações para fabricação de bebidas da marca Coca-Cola eram, à época, classificadas no código 2107.02.99, que corresponde à classificação atual no código 2106.90.10 Ex 01. Ao utilizar o crédito de IPI à alíquota prevista no código 2106.90.10 Ex 01, a manifestante agiu de acordo com a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, a Portaria da SUFRAMA nº 192/2000, a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007 e pelas “Informações Textuais do Produto”, e com a decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação da RFB no âmbito do processo de consulta nº 10758.026294/85-90. Assim, devem ser excluídos a multa, os juros moratórios e a correção monetária exigidos, sob pena de ofensa ao art. 100, parágrafo único, do CTN. II.8) Glosa de Créditos Básicos Não há dúvida de que os produtos de limpeza, utilizados para assepsia e sanitização, integram o processo produtivo dos refrigerantes já que inerentes à sua produção, inclusive por exigências sanitárias são utilizados de forma obrigatória e, pois, está correto o creditamento. Dentre as diversas normas que tratam dos refrigerantes, destacam-se a Instrução Normativa nº 19, de 19 de junho de 2013, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, e o Decreto nº 6.871, de 04 de junho de 2009, que objetivam garantir a qualidade das bebidas e estabelecem requisitos que devem ser observados para o processo produtivo. Ou seja, os produtos de limpeza e lubrificantes integram o processo produtivo dos refrigerantes porque são necessários às etapas obrigatórias, tais como a higienização das embalagens e vasilhames, em que deve ser removida qualquer contaminação que possa tornar o

refrigerante impróprio para o consumo. Além disso, é inconteste que a utilização dos produtos de limpeza e lubrificantes também atende aos requisitos estabelecidos pela jurisprudência do STJ para fins de aproveitamento do crédito de IPI (REsp nº 1.075.508/SC, DJe de 13/10/2009, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos), visto que (i) não integram o ativo imobilizado e (ii) são consumidos integralmente no processo de industrialização dos refrigerantes. O próprio Parecer Normativo CST nº 65/79 reconhece que a expressão “consumidos” deve ser entendida no seu sentido amplo.

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

É o relatório.

A 27ª turma da DRJ08, em 21 de março de 2023, mediante Acórdão nº 108-036.720, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, sob os termos da seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017 PROCESSOS COM RELAÇÃO DE CONEXÃO. APENSAÇÃO DOS PROCESSOS. JULGAMENTO CONJUNTO. Serão juntados por apensação os autos de indeferimento de pedido de ressarcimento/não homologação de compensação e do processo de auto de infração, com ou sem exigência de crédito tributário, a eles relacionados. PROCESSOS COM RELAÇÃO DE CONEXÃO. EFEITOS DA IMPUGNAÇÃO AO AUTO DE INFRAÇÃO EM PROCESSO CONEXO. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Diante da inexistência de expressa previsão normativa que determine o sobrestamento no âmbito do processo administrativo fiscal, regido, entre outros, pelo princípio da oficialidade, obriga-se a Administração a impulsionar o processo até sua decisão final, não podendo sobrestar o julgamento. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. MÉRITO DE MATÉRIA DISCUTIDA EM PROCESSO ADMINISTRATIVO DE AUTO DE INFRAÇÃO. DECORRÊNCIA. Tratando-se de manifestação de inconformidade contra o não reconhecimento do direito creditório pretendido, cujo resultado decorreu de infrações apuradas em procedimento fiscal e da respectiva lavratura de auto de infração, o mérito da matéria, no que diz respeito àquelas infrações, somente é passível de discussão no âmbito do julgamento da impugnação ao lançamento, no processo específico. Para efeito do julgamento da manifestação de inconformidade apresentada contra o despacho decisório, aplica-se o resultado daquele julgamento, pela existência de relação de causa e efeito entre ambos os procedimentos. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Os contribuintes apresentaram tempestivos recursos voluntários, nos quais repisam os argumentos postos em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

Os recursos são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia na glosa de créditos, do pedido de ressarcimento PER nº 25718.23553.301017.1.1.01-7355 e das compensações a ele vinculadas, no valor de R\$ 7.449.096,47 (sete milhões, quatrocentos e quarenta e nove mil, noventa e seis reais, e quarenta e sete centavos), referente ao saldo credor de IPI apurado pelo estabelecimento CNPJ 61.186.888/0136-86 no 3º trimestre de 2017.

O direito creditório não foi reconhecido e, conseqüentemente, as compensações não foram homologadas, indeferindo-se o pedido de ressarcimento, tendo como origem os Relatórios de Ação Fiscal nos 01, 02, 03 e Anexo e o auto de infração do processo nº 15746.722917/2021-55 como embasamento às suas conclusões. Tais documentos tratam das glosas de créditos básicos e de créditos incentivados.

Sem delongas, entendo haver direta relação de prejudicialidade externa do auto de infração constante do processo administrativo fiscal nº 15746.722917/2021-55, julgado neste colegiado em 26 de novembro de 2024, mediante Acórdão nº 3402-012.364, com o seguinte resultado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela RECOFARMA, unicamente para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária, e em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela SPAL, unicamente para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, em razão de ter sido afastado o conluio, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro (relatora) e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento integral ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Luís Cabral.

Nesse sentido, é inevitável aplicação do que foi decidido naquele processo para o presente litígio, de modo que, reproduzo as razões de decidir utilizadas:

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

Os recursos são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo integral conhecimento.

Recursos Voluntários

Preliminares

Da decadência

A recorrente afirma que A Recorrente defende que “a AUTORIDADE decaiu do direito de glosar e/ou exigir o IPI relativo ao período anterior a 28.11.2013, porque a RECORRENTE foi intimada do AUTO em 28.11.2018 e, pois, já teria se passado mais de cinco anos entre os atos geradores e a ciência do AUTO, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN”.

Para a Recorrente, “é inquestionável que, para os fins específicos do lançamento por homologação do IPI, o art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/10 expressamente considera pagamento o encontro de crédito admitido e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor”.

Contudo, razão não assiste ao recorrente.

É massiva a jurisprudência deste Tribunal que entende pela afastabilidade do artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, pela distinção que se faz quanto à glosa de créditos e pagamento, nos termos do artigo 156, do mesmo diploma legal.

Sem maiores delongas, peço vênias para me utilizar das razões de decidir constantes no Acórdão nº 9303-015.184, sob relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira, julgado em 15 de maio de 2024:

I.1) Decadência do direito de o Fisco glosar créditos escriturais.

Conforme previsto na Constituição Federal (art. 146, III, “b”), “cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre ... decadência”. Decadência, no Código Tributário Nacional, é forma de extinção do crédito tributário (art. 156, V) e se dá pelo decurso do prazo para que seja feito o lançamento, que constitui o crédito. Logo, não existe decadência para glosa de créditos escriturais. Existe, na realidade, a prescrição para a sua utilização pelo sujeito passivo, de cinco anos, conforme art. 1º do Decreto nº 20.910/32. Em relação aos créditos escriturais, o único prazo que tem a Fazenda Pública – não propriamente para a glosa, em si, mas a ela relacionado – é o de cinco anos para a análise de Declarações de Compensação lastreadas em Pedidos de Ressarcimento.

Feitas as glosas e resultando, após a reconstituição da escrita fiscal, saldos devedores do imposto, o lançamento dos valores que deixaram de ser recolhidos, estes, sim, terão que observar o prazo decadencial, do art. 150, § 4º, ou do art. 173 do CTN, a depender do caso. Cumpre lembrar que esse entendimento foi adotado por maioria nesta turma em outubro de 2023, no Acórdão nº 9303-014.477, de minha relatoria.

Isto posto, rejeito a preliminar de decadência.

Da alteração do critério jurídico

Afirma a recorrente que houve alteração do critério jurídico, tendo em vista a adoção da acusação de erro de classificação fiscal e sobrevalorização, pela

fiscalização, quando em outros lançamentos haviam outras razões pelas quais, especialmente concentradas somente no debate quanto à classificação fiscal.

Razão não assiste à recorrente.

A alteração do critério jurídico, embasada pelo artigo 146, do Código Tributário Nacional, diz respeito às alterações efetuadas no mesmo lançamento, no decorrer do processo administrativo fiscal ou do procedimento fiscalizatório, sem qualquer vínculo da fiscalização quanto a lançamento diverso realizado em demais oportunidades.

Portanto, nego provimento em relação a este ponto.

Da coisa julgada

A recorrente alega que faz jus à coisa julgada formada no mandado de segurança coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes de Coca Cola (AFBCC). Com efeito, transitou em julgado o Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, nos seguintes termos: Cabente o creditamento do valor do IPI que, em razão de isenção, deixou de ser tributado em operação anterior, para que se dê pleno alcance ao princípio constitucional de não cumulatividade, enunciado sem restrições para esse imposto.

Em destaque, aduz que na referida ação judicial, pela concessão da segurança quanto ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de concentrado, toma-se basicamente como verdadeira a classificação fiscal adotada pelo contribuinte.

Contudo, discordo de tal posicionamento.

A identificação processual e material para que se verifique a concomitância e a ocorrência de coisa julgada quando há o cotejo entre a esfera administrativa e judicial, deve atender à existência idêntica de determinados requisitos: partes, causa de pedir e pedido.

Não é o que se verifica no caso quando se trata da discussão sobre a classificação fiscal dos kits de refrigerantes, não bastando para adotar a premissa afirmada pelo contribuinte que a decisão judicial tenha mencionado que o direito ao crédito de IPI pleiteado fincou seu entendimento quanto ao tema apenas por mencionar “concentrado”. Não era aquela a discussão primordial do processo judicial.

Logo, não há que se falar em coisa julgada, pela inexistência de correspondência dos requisitos processuais e materiais para que se verifique a identidade entre a esfera administrativa e judicial.

Nego provimento a este ponto, portanto.

Do arbitramento

A recorrente afirma a existência de uma ilegalidade no Auto de Infração, uma vez lá teria sido reconhecido que deixou de calcular o crédito porque um dos insumos

do concentrado estaria classificado na posição fiscal cuja alíquota de IPI seria de 5%, em violação ao artigo 148, do Código Tributário Nacional.

Contudo, sem razão a recorrente.

Cabe o ônus da prova a quem afirma o direito, entendimento já pacificado neste Tribunal que cabe ao contribuinte comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário, nos termos do artigo 170, do Código Tributário Nacional.

E, em que pese o esforço retórico do recorrente, não vislumbro provas nos autos quanto à contestação do crédito, de modo que tenha o contribuinte demonstrado a alíquota de forma individualizada.

Neste ponto, nego provimento.

Da (in)competência da SUFRAMA

Afirma o recorrente que a classificação dos kits de refrigerantes como produtos únicos no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI foi legitimada pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e os demais atos da SUFRAMA, tendo o órgão competência para delimitar a forma pela qual a mercadoria deve ser classificada, vinculando-se os demais órgãos – RFB e CARF.

Razão não assiste à recorrente, e peço vênia para me utilizar das recentes razões de decidir proferidas pelo Acórdão nº 3302-014.080, sob relatoria da Conselheira Denise Madalena Green, de processo julgado em 28 de fevereiro de 2024

a) da competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo:

A recorrente defende que a competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado pelo SUFRAMA é da referida Superintendência, que por sua vez reconhece que a entrega dos concentrados para refrigerantes no formato de "kits" não desnatura a sua condição de produto único, classificado na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI/2011, e que não cabe à RFB questionar aquela classificação.

No entanto, tal entendimento não tem fundamento legal e não procede.

Consta das normas atuais, que o Decreto Lei nº 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139/2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, consoante o art. 176 do CTN. Portanto, quanto a competência da SUFRAMA para aprovar os PPB não resta dúvida.

Entretanto, o que está em discussão não é a competência para a aprovação de projetos de que trata o DL nº 1.435, de 1975. Não constam dos autos que, em

momento algum, a validade dos atos da SUFRAMA foram questionados ou tiveram a sua eficácia afastada.

Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, cabe à Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da Administração Tributária Federal do MF, a fiscalização do Imposto Sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido nos incisos XVIII e XXII do art. 37 da CF e nos arts. 505 e 506, do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212. de 2010).

Cabe registrar, ainda, que a fiscalização do Imposto de Importação e do IPI compete aos Auditores-Fiscais da RFB (arts. 142, 194 e 196 do CTN, arts. 91 e 93 da Lei nº 4.502, de 1964, art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, e arts. 2º e 9º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007), abrangendo a verificação das classificações fiscais e alíquotas utilizadas pelos contribuintes desses tributos.

Nesse sentido, cito o Acórdão nº 3401-005.942 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 19311.720224/2017-11:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM. TIPI. COMPETÊNCIA. IPI.

É competência da Receita Federal a verificação da legitimidade dos créditos apropriados pela contribuinte em sua escrita fiscal, inclusive, relativamente à verificação se os produtos adquiridos com isenção estão devidamente classificados na posição NCM da TIPI, não afastando esta competência da RFB a circunstância de o projeto de produção ter sido aprovado pela SUFRAMA.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA REFRIGERANTES. IPI.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI. (Acórdão nº 3401-005.942 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 19311.720224/2017-11, Rel. Conselheiro

Por oportuno, transcrevo as razões constantes no voto vencedor do acórdão citado acima, do Ilustre Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, dos quais adoto como razões de decidir:

(...)

Com efeito, a Constituição Federal, em seus arts. 37 e 146, estabelece o seguinte:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios

de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

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

(...)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

A Lei Complementar vigente, a que se refere o texto constitucional, é a Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). A referida Lei, por sua vez, estabelece o seguinte:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

(...)

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Por seu turno, a Lei que regula a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação é a Lei nº 10.593, de 06/12/2002. Esta, em seu art. 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007, estabelece o seguinte:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

(...)

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Para disciplinar a competência da RFB sobre o controle aduaneiro, prevista na alínea "c" acima transcrita, o Poder Executivo editou o Decreto nº 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro). Sobre a classificação fiscal de mercadorias, assim dispõe o referido ato normativo:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, DECRETA:

Art. 1º A administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior serão exercidos em conformidade com o disposto neste Decreto.

(...)

LIVRO V

DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

TÍTULO I

DO DESPACHO ADUANEIRO

CAPÍTULO I

DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(...)

Seção V

Da Conferência Aduaneira

Art. 564. A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

(...)

CAPÍTULO VI

DO PROCESSO DE CONSULTA

Art.790. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os processos administrativos de consulta, relativos a interpretação da legislação tributária e a classificação fiscal de mercadoria, serão solucionados em instância única (Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, caput).

(...)

§3º A consulta relativa a classificação fiscal de mercadorias será solucionada pela aplicação das disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e de normas complementares editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 50, caput).

Tais dispositivos tem por base legal os arts. 48 e 50 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias devem seguir os ditames dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72 (norma que regulamenta o Processo Administrativo Federal):

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída:

I a unidade central; ou

II - a unidade descentralizada.

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e do art. 48 desta Lei.

§ 1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

(...)

§ 4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do

Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pela órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.

Feita essa digressão legislativa, conclui-se que é da RFB a competência para, inclusive através de processos de consulta, decidir sobre classificação fiscal. Obviamente, esta competência não se restringe ao âmbito das aduanas (alfândegas), nem a processos de importação/exportação, pois não é possível uma mercadoria ter uma classificação segundo a NCM em uma importação e outra classificação para fins de apuração do IPI.

Dessa forma, nego provimento ao recurso nesse ponto.

Da classificação fiscal

O tema não é novo neste Tribunal e carrega diferentes posições sobre a reclassificação realizada pela fiscalização nos casos de “kits” de concentrado para bebidas não alcólicas, tendo já me manifestado de forma favorável à classificação adotada pelo contribuinte.

Peço vênia para me utilizar das razões de decidir constantes no Acórdão nº 3402-003.799, de relatoria do ex-conselheiro Carlos Augusto Daniel, que explora com brilhantismo o caminho jurídico a ser percorrido para a classificação fiscal de mercadorias:

O segundo fundamento da autuação fiscal consiste na afirmação de a classificação fiscal adotada pelo contribuinte (Ex 01 do código 2106.90.10) estaria equivocada, pois “preparações” deve ser entendida apenas como produtos prontos para uso.

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988). Um dos compromissos assumidos como Parte Contratante dessa Convenção (art. 3º) consiste em aplicar as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, sem aditamentos nem modificações, bem como todas as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição e a não modificar a estrutura das Seções, dos Capítulos, das posições ou das subposições. De acordo com os arts. 16 e 17 do RIPI/2002 (art. 10 da Lei 4.502/1964), a classificação deverá ser feita de acordo com as Regras Gerais para Interpretação RGI, Regras Gerais Complementares RGC e Notas Complementares NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL NCM, integrantes do seu texto.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão lusobrasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (IN RFB 807/2008), constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

Os fundamentos são resumidos pelo fiscal nos seguintes itens do TVF:

“76) Conforme demonstrado a seguir, não é possível chamar de preparação algo que não está preparado nem misturado.

77) Segundo o dicionário eletrônico Houaiss, o vocábulo “preparação” tem os seguintes significados: “Ato ou efeito de preparase; preparo, preparamento, preparativo 1. operação ou processo de aprontar qualquer coisa para uso ou serviço 2. elaboração dos alimentos para transformá-los nos diversos pratos, iguarias, etc. 3. feitura de um preparado; preparo 4. m.q. PREPARADO (“produto”)” (grifo nosso) O termo “preparação” indica, pois, uma ação – o ato de preparar, e um resultado – o preparado.

77.1 – Conforme o dicionário eletrônico Priberam da Língua Portuguesa, o vocábulo “preparação” tem os seguintes significados: 1. .Ato ou efeito de preparar ou de prepararse. 2. Obra prévia. 3. Composição. 4. Manipulação. 5. [Farmácia, Química] Preparado.

O termo “preparado”, por sua vez, é definido como:

1. Que se preparou. 2. Que foi feito antecipadamente. = PRONTO 3. Que tem ou fez preparação. ≠ IMPREPARADO 4. Aquilo que se preparou (ex.: colocar o preparado no forno durante meia hora). 5. [Farmácia, Química] Produto obtido de uma manipulação química ou farmacêutica. = PREPARAÇÃO

78) Portanto, os termos “preparações”, citados nos Ex 01 e Ex 02 devem ser entendidos como produtos prontos para uso, cuja origem advém de um processo de preparo. Os insumos empregados devem sofrer algum tipo de processamento, de transformação, podendo ser uma simples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado como cozimento, por exemplo.

79) Não é o caso dos “kits” adquiridos pela fiscalizada, cujos componentes são misturados durante o processo de elaboração da bebida final. Se cada componente foi recebido do fornecedor na sua embalagem individual, não há que se falar em uma mercadoria pronta para uso. (...) 80.3 – Da mesma forma que no exemplo acima, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 tratam de “preparações compostas” constituídas por uma mistura de diversas substâncias, as quais por diluição deveriam produzir o refrigerante. Não é o caso dos “concentrados” adquiridos por Vonpar, pois estes são um conjunto de ingredientes, cada uma na sua embalagem individual, que não estão misturados e não estão prontos para uso.”

Em síntese, podese dizer que a fiscalização se baseou em um dos sentidos lexicais do verbete “preparação” e partiu do pressuposto de que “preparação” seria apenas a mistura já homogeneizada e passível de diluição, diferentemente dos ingredientes que compõem o “concentrado” adquirido pela Vonpar.

Primeiramente, deve-se frisar que essa discussão é nova para este Colegiado, haja vista que TODAS as autuações relativas a esta matéria (glosa de créditos de IPI de

saídas isentas da ZFM) foram lavradas sob o fundamento anterior, já rebatido em razão da existência de coisa julgada material em favor da VONPAR.

Tal inovação, especialmente e exclusivamente em relação a este Contribuinte específico, causa alguma espécie.

Em razão da verificação da existência de coisa julgada que impediria a autoridade fiscal de lançar o tributo contra a VONPAR pelo primeiro fundamento indicado, a autoridade fiscal achou por bem construir um argumento ad hoc, personalíssimo à Recorrente, com a finalidade de "escapar" dos constrangimentos constitucionais e possibilitar a autuação da empresa

Verificase, pois, que a discussão da classificação fiscal, neste caso, vem como um deus ex machina um recurso da dramaturgia grega que consistia originariamente na descida em cena de um deus cuja missão era dar uma solução arbitrária a um impasse vivido pelos personagens.

Explico-me: diante do impasse gerado pelo óbice que a existência de singular decisão judicial favorável ao Contribuinte, em relação à tese fiscal para a glosa dos créditos, foi preciso recorrer a uma solução arbitrária para sair desse embaraço arrecadatório.

O artifício encontrado foi o recurso à classificação fiscal dos "kits de concentrados". Para isso, utilizouse o auditor fiscal de uma série de premissas absolutamente equivocadas para construir, somadas a um emaranhado de disposições regulamentares que nada tem a ver com a classificação das mercadorias em análise (chegando inclusive a tratar de soluções de consulta proferidas pela Alfândega norte-americana), e por fim pincelando com diversos dispositivos do NESH (que em nada se referem ao caso específico) para justificar a conclusão de que o kit deve ser classificado parte a parte.

Todos eles serão oportunamente analisados, em razão de um ponto mais premente para análise: a impessoalidade nos atos administrativos.

A impessoalidade da Administração Pública no trato com os administrados é decorrência direta da igualdade republicana, garantindo a todos um tratamento isonômico na aplicação das leis. Não é a toa que tal princípio foi colocado no próprio caput do art. 37 da Constituição Federal, pedra angular do regime jurídico a que se sujeita o Poder Público:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

A impessoalidade é decorrência da própria vinculação à lei e à moralidade a que se submetem os agentes administrativos, como comando de vedação a qualquer espécie de distinção que se funde em critérios pessoais dos administrados. É

corolário dela o tratamento igual de todos os contribuintes que estejam em uma mesma situação jurídica, sem que se façam distinções incabidas.

Mais do que isso, a impessoalidade é uma das mais importantes, quiçá a maior, barreira ao arbítrio da Administração Pública, pois onde não há impessoalidade, decerto lá estará o arbítrio.

Naturalmente, não estamos em tempos de outrora, onde a arbitrariedade e a pessoalidade restavam evidentes nos comandos de um soberano. Atualmente, a pessoalidade encontra subterfúgio em interpretações aparentemente jurídicas, em artifícios hermenêuticos que deixam transparecer a intenção do agente de beneficiar ou prejudicar especificamente um determinado administrado.

É dizer, a arbitrariedade encontra seu caminho, subrepticiamente, sob o manto da legalidade, não podendo ser confundidas as duas coisas.

Em razão disso, Agustín Gordillo pontua que a arbitrariedade é um vício subjetivo dos atos administrativos que compromete sua validade jurídica, inclusive traçando com mestria a linha entre a arbitrariedade e o vício de violação da lei. Senão vejamos, em tradução livre, a lição mais abalizada:

Deve anotar-se especialmente que em todos estes casos o vício do ato deverá ser encontrado no raciocínio feito pelo administrador para ditar o ato; em igual sentido que na matéria de desvio de poder, se prescinde da questão do seu objeto ser ou não, em si, violador de norma expressa alguma; o vício do ato não deriva de que este vá contra proibição expressa da ordem jurídica, senão de que há chegado a ela por caminhos distintos do que a ordem jurídica prescreve. Chegou à decisão por sua pura vontade, por capricho; não fez uma análise racional e razoável dos fatos e do direito. Por isso, ainda que a decisão não pareça ir contra normas expressas, é de todos os modos ilegítima. (GORDILLO, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo, T.3, 6ªed.. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. P. IX45)

No caso em tela, verificase que a fiscalização que sempre utilizou um determinado critério para fiscalizar e autuar as empresas que tomam créditos de IPI de saídas isentas da ZFM inovou especificamente em relação à VONPAR, buscando com isso escapar às raias da coisa julgada. Ora, se a fraude à lei consiste em utilizarse de regras jurídicas para contornar uma proibição substancial de outra regra legal, podese dizer seguramente que estamos diante de um caso de fraude à Constituição, pois procura o fiscal, utilizando-se de um complexo arrazoado, escapar da arrebatadora eficácia, constitucionalmente garantida, da coisa julgada. Essa tentativa de autuar a qualquer custo resta evidente ao longo da análise dos argumentos que fundamentaram a desconsideração da classificação feita pelo Contribuinte, que serão analisados abaixo. Primeiramente, a fiscalização afirma que o Laudo exarado pelo laboratório confirma de forma inequívoca que a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte está errada. Todavia, uma simples análise do documento atesta exatamente o contrário, como será demonstrado abaixo, apresentando-se o resultado por amostragem:

(...)

No Laudo anexado aos autos, se verifica que os "kits de concentrados" abrangem basicamente preparações líquidas e sólidas, sendo estas últimas compostas de Ácido Cítrico, Sorbato de Sódio e Benzoato de Sódio, que vem às vezes misturados com outros sais, e em outras isolados. Em seguida, o Fiscal desconsidera a indicação feita pelo Laudo de que se tratariam de preparações, para adotar seu próprio sentido atécnico, diga-se que obteve à partir de uma consulta ao dicionário Priberam, na internet, concluindo assim que "preparações" devem ser entendidos apenas como produtos prontos para uso, já tendo sido processados, enquanto no caso dos kits, os componentes são misturados no processo de elaboração da bebida final.

Para fundamentar, cita a distinção entre preparações alimentícias simples e compostas, para enquadrar o caso em tela na preparação alimentícia composta homogeneizada.

Pontua então uma de suas falácias:

86) Para definição do enquadramento na NCM, o que deve ser analisado são as características dos produtos, não cabendo analisar qual a futura utilização de cada mercadoria comercializada.

Ora, não apenas a utilização da mercadoria é relevante para fins de classificação como a própria TIPI delinea elementos teleológicos no bojo de suas classificações, especialmente na posição 2106.90.10 e seus Ex 01 e 02:

2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02 , com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22 , com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

É dizer, faz toda a diferença para fins classificatórios o fato da mercadoria receber determinada destinação ou não, para esse caso dos concentrados, como também para diversos outros.

Outro exemplo banal da erronia da premissa assumida pelo Fiscal é a classificação de produtos inorgânicos não misturados, que embora sejam usualmente incluídos no capítulo 28 da TIPI, são excluídos do mesmo quando se apresentem sob formas ou acondicionamentos especiais, ou quando submetidos a tratamentos que mantenham sua

constituição química, como no caso da posição 30.04 (produtos para uso terapêutico ou profilático, que se apresentem em doses ou acondicionados para venda a retalho).

De qualquer forma, resta trivial que o Sistema Harmonizado privilegia a destinação da mercadoria e o papel comercial que a mesma exercerá, sobre o simples dado de sua constituição físicoquímica.

Vejamos o que a NESH tem a dizer a respeito da posição indicada pelo Contribuinte:

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

A Nota Explicativa A referentes à classificação 2106.90 é expressa em afirmar que a preparação não perde o seu caráter enquanto tal pelo simples fato de posteriormente passar por um tratamento, mencionando especificamente a possibilidade de dissolução, que implica mistura fato este utilizado pelo fiscal como argumento para afastar a natureza de preparação.

Ou seja, a preparação não precisa estar "pronta para uso", mas sim deve trazer os elementos que, conjuntamente e após tratamento, componham a preparação necessária para a elaboração da bebida da posição 22.02.

Isso é corroborado quando se compulsa a NESH XI à RGI/SH 3, que traz exceção expressa à aplicação da regra 3 de interpretação do SH:

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.

O referido dispositivo deixa claro ao tratar de "mercadorias constituídas por diferentes componentes" que os kits de concentrado devem ser tratados como uma única mercadoria, a despeito da existência de diversas partes (em embalagem comum ou não) e em proporções fixas.

Isso conduziria a uma aparente contradição com a RGI/SH 2.b, que trata da classificação de produtos misturados ou artigos compostos, remetendo expressamente à Regra 3, verbis:

Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetuasse conforme os princípios enunciados na Regra 3.

Tal contradição se dissipa, todavia, diante da NESH X à RGI/SH 2.b, que determina expressamente que:

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

Em razão disso, a metarregra interpretativa a ser aplicada passa a ser a RGI/SH 1, com o respaldo das Notas Explicativas mencionadas acima, autorizando o Contribuinte a tratar como uma só mercadoria o "kit de concentrado", constituído por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), e em proporções fixas.

Fica expressamente afastada pela NESH a primeira falácia do TVF. Além disso, afirma categoricamente o auditor fiscal que:

84) Não existe nas Regras Gerais de interpretação e na NESH a previsão de que fatores como a existência ou não de limitações técnicas devam ser analisados para definição de enquadramento de produtos na Nomenclatura. E tal previsão não poderia existir, pois, como se exemplifica a seguir, daria margem a situações incompatíveis com as regras e princípios da classificação fiscal das mercadorias.

Com tal afirmativa em mente, que nos parece ser a segunda falácia, prossigamos para a Nota Explicativa B, relativa à classificação 2106.90 da NESH:

B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluemse, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ÁCIDOS ORGÂNICOS, SAIS DE CÁLCIO, ETC.) com SUBSTÂNCIAS ALIMENTÍCIAS (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorarlhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).

E prossegue no subitem 7:

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas.

Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em conseqüência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; SÃO TAMBÉM FREQUENTEMENTE UTILIZADOS NA INDÚSTRIA PARA EVITAR OS TRANSPORTES DESNECESSÁRIOS DE GRANDES QUANTIDADES DE ÁGUA, DE ÁLCOOL, ETC.

Tal como se apresentam, estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

Em primeiro lugar, a NESH considera expressamente que Ácido Cítrico e conservantes (Sorbato de Sódio, Benzoato de Sódio e Citrato de Sódio) fazem parte da "preparação" que se enquadra na posição indicada pelo contribuinte e ela é absolutamente literal a esse respeito! E mais, ela desce à minúcia de indicar que a "preparação" pode ser enviada sem passar pela diluição, ou seja, encampando as diversas partes do "kit", para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc.

Há uma preocupação expressa com uma limitação técnica, ao contrário do afirmado pela autoridade fiscalizadora. Isso não implica dizer que o auditor necessite pesquisar a realidade econômica e mercadológica para definir a classificação fiscal de todas as mercadorias, mas apenas daquelas cujas disposições do NCMSH e a respectiva NESH tragam expressas a relevância da destinação e a pertinência na consideração da limitação técnica.

E mais, vejamos o subitem 12:

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

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

Novamente, a NESH desce ao detalhe a respeito de tal posição do NCM, para indicar que a "preparação" não perde seu caráter enquanto tal simplesmente pelo fato de sofrer diluição ou algum tipo de tratamento complementar no estabelecimento da Recorrente.

A Procuradoria da Fazenda aduz que [a] capacidade de diluição dos "concentrados" fornecidos pela Recofarma foram anabolizados com ingredientes que elevaram substancialmente a capacidade de diluição nas empresas engarrafadoras, como é o caso da VONPAR.

Todavia, como visto, o acréscimo dos demais componentes do "kit" não descaracteriza o seu caráter de preparação, diferentemente do que entende o douto procurador.

Portanto, resta claro pela leitura das notas explicativas que:

- i) o fato do kit envolver partes sólidas e líquidas que sofreram diluição posteriormente no estabelecimento da adquirente não desnatura a sua natureza de "preparação".
- ii) o fato do kit ser destinado a uma empresa que produz refrigerantes é relevante para a classificação de tal mercadoria no Ex 01 da posição 2106.90.
- iii) os sólidos presentes no kit são produtos de conservação e ácido cítrico, todos expressamente mencionados como partes integrantes das preparações, podendo ser misturados posteriormente aos extratos, no momento da diluição.

Minha convicção pessoal é de que a questão estaria definitivamente sepultada já neste ponto, pela leitura minimamente atenciosa da NESH, mas devemos prosseguir na análise do longo arrazoado fiscal.

E mais, não deve causar qualquer espécie tal situação. Situação análoga é presente na classificação dos produtos químicos importados em "kits" para, após mistura, comporem os explosivos classificados na Posição 36.02 (Seção VI) do SH

nesse caso, ainda que não se apresentem prontos para a utilização, se classificam na Posição por determinação da Nota 3 da Seção VI:

3) Os produtos apresentados em sortidos compostos de diversos elementos constitutivos distintos, classificáveis, no todo ou em parte, pela presente Seção e reconhecíveis como destinados, depois de misturados, a constituir um produto das Seções VI ou VII, devem classificar-se *na posição correspondente a este último produto*, desde que esses elementos constitutivos sejam:

- a) Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio reacondicionamento;
- b) Apresentados ao mesmo tempo;
- c) Reconhecíveis, dada a sua natureza ou quantidades respectivas, como complementares uns dos outros.

Tratam-se de critérios que só aclaram (ainda que por analogia) ainda mais os parâmetros que devem ser considerados para a classificação dos kits de concentrados, os quais são nitidamente destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas, em utilização conjunta, enviados simultaneamente (kits) e em proporção e quantidades suficientes para a produção dos concentrados a serem diluídos.

Em seguida, o fiscal recorre a classificações fiscais do U.S. Customs and Border Protection, órgão aduaneiro dos Estados Unidos responsável pela classificação de mercadorias, para sustentar que os produtos de um kit devem ser considerados individualmente.

Como se verifica no documento, o produto importado era um kit com um número exato de panquecas, hambúrgueres de salsicha e/ou de ovo para a feitura de doze sanduíches, além de embalagens e etiquetas para o sanduíche pronto. O Fiscal responsável pelo parecer acerca da questão entendeu que como as partes vinham separadas, deveriam receber suas classificações próprias, porque passariam por um processo de montagem.

Todavia, parece que o auditor responsável pela lavratura deste auto de infração "esqueceu" de citar o seguinte trecho do parecer estrangeiro:

This Rule does not apply to goods consisting of separately packed constituents put up together, whether or not in a common packaging, in fixed proportions for the industrial manufacture of, for example, beverages

Na tradução juramentada, anexa ao TVF:

Esta Regra não se aplica a produtos que consistam de constitutivos embalados separadamente, dispostos conjuntamente, seja em embalagem comum ou não, em proporções fixas para a fabricação industrial de, por exemplo, bebidas./

Convenientemente, o fiscal colheu do parecer apenas o que lhe interessava, esquecendo de mencionar a exceção expressamente feita pelo autor do mesmo, na interpretação das regras de classificação fiscal.

Ele tenta, insistentemente, aplicar à "preparação" as regras de classificação a produtos sujeitos a montagem (como foi feito com o caso dos sanduíches), a despeito de nada ter a ver tal classificação com o caso em tela, no qual envolve mera diluição dos componentes tratamento este expressamente previsto nas Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado.

A insistência do fiscal em justificar o injustificável fica clara com a profusão desordenada de portarias e dispositivos que cita, onde o termo "concentrado" está presente, mas que em nada tem a ver com classificação fiscal. O fato do "kit" envolver diversos produtos que serão reunidos no estabelecimento da Recorrente não altera o fato de que a legislação aduaneira determina que a sua classificação deverá ser na posição 2106.90.10, no Ex 01.

Mais ainda, recorre à Lei nº 8918/1994 e ao Decreto 6.871/2009 para afirmar que o fato dos "kits de concentrados" não terem registro no MAPA (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento) desqualificaria o mesmo como "Preparados líquidos ou sólidos para bebidas".

Ora, a mencionada lei exige o registro de bebidas junto ao MAPA. Inclusive o regulamento veiculado pelo Decreto nº 6.871/09 traz uma expressa definição da mesma, para estes fins:

Art.2o Para os fins deste Regulamento, considerase:

I - estabelecimento de bebida: o espaço delimitado que compreende o local e a área que o circunda, onde se efetiva conjunto de operações e processos, que tem como finalidade a obtenção de bebida, assim como o armazenamento e transporte desta e suas matérias-primas;

II - bebida: o produto de origem vegetal industrializado, destinado à ingestão humana em estado líquido, sem finalidade medicamentosa ou terapêutica;

III - também bebida: a polpa de fruta, o xarope sem finalidade medicamentosa ou terapêutica, os preparados sólidos e líquidos para bebida, a soda e os fermentados alcoólicos de origem animal, os destilados alcoólicos de origem animal e as bebidas elaboradas com a mistura de substâncias de origem vegetal e animal;

IV - matériaprima: todo produto ou substância de origem vegetal, animal ou mineral que, para ser utilizado na composição da bebida, necessita de tratamento e transformação, em conjunto ou separadamente;

V - ingrediente: toda substância, incluídos os aditivos, empregada na fabricação ou preparação de bebidas e que esteja presente no produto final, em sua forma original ou modificada;

VI - composição: a especificação qualitativa e quantitativa da matéria-prima e dos ingredientes empregados na fabricação ou preparação da bebida;

VII - aditivo: qualquer ingrediente adicionado intencionalmente à bebida, sem propósito de nutrir, com o objetivo de conservar ou modificar as características físicas, químicas, biológicas ou sensoriais, durante a produção, elaboração, padronização, engarrafamento, envasamento, armazenagem, transporte ou manipulação;

Entendeu o fiscal que o "kit de concentrado" se enquadraria nos "preparados sólidos e líquidos", equiparados a bebida pelo inciso II, pois tais preparados são aqueles produtos destinados ao consumidor ou varejista, para preparação de refrigerante nas máquinas em que a venda ocorre diretamente nos copos (máquinas Post Mix), através da adição de água à mistura é o que deixa claro os artigos 27 a 29 do Decreto, verbis:

Art.29.Preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante é o produto que contiver suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionado de água potável para o seu consumo, com ou sem açúcares.

Art.30.O preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refrigerante.

Parágrafo único.O preparado líquido para refrigerante, quando adicionado de açúcares, deverá ter a designação adoçado, acrescido à sua denominação.

Se verifica com clareza que se tratam de preparações absolutamente diferentes. O "kit de concentrado" é vendido à indústria que produz o refrigerante, e qualificasse como um conjunto de matérias-primas e aditivos, conforme expressamente acatados pela

Nota Explicativa B, relativa à classificação 2106.90 da NESH, já mencionada anteriormente.

O que se verifica, pois, é a utilização por parte do fiscal, de uma terminologia eminentemente técnica para induzir à falsa ideia de que os preparados de que trata o inc. III do art. 2º do Decreto 6871/09 seriam a mesma coisa das preparações da Posição 2106.90.10 do NCMSH.

Por fim, para a mais absoluta surpresa deste julgador, a decisão a quo não apenas inovou na argumentação trazida por extenso TVF, como também anexou documentos novos ao processo! Permitome citar o trecho canhestro de confessado desatino procedimental:

Não obstante a clareza da citada Nota Explicativa, para enriquecimento da argumentação desenvolvida no TVF, anexeí ao processo cópia da tradução juramentada da documentação do Conselho de Cooperação Aduaneira CCA (atual OMA), obtida do processo que tem por objeto o auto de infração lavrado contra a fornecedora Recofarma (11080.723817/201428).

O documento anexo, por si, sequer deveria ser conhecido por este colegiado, por se tratar de "prova" (apenas em um sentido largamente lato) nova, produzida por sujeito incompetente para tanto e sem que fosse oportunizada o direito de defesa do contribuinte a seu respeito, em sede de Impugnação.

Apenas por amor à argumentação, e por um dever de retidão, irei demonstrar que, ainda que considerado, tal documento em nada altera o desfecho do raciocínio alinhavado neste voto.

A decisão recorrida, ao invocar os trabalhos preparatórios da CCA (atual OMA), que estiveram por trás da redação da NESH XI à RGI/SH 3, não está se socorrendo de interpretação autêntica! Já descrevemos o que é a interpretação autêntica em outras oportunidades, pelo que reproduzimos abaixo algumas dessas considerações:

Em primeiro lugar, falar em lei interpretativa é falar em interpretação autêntica, que é aquela praticada através de toda lei ou disposição legislativa cujo conteúdo consista na determinação do significado de uma ou mais disposições legislativas anteriores (GUASTINI, Ricardo. Interpretare e Argomentare. Milano: Giuffré, 2011. P.81).

(...)

O caráter "autêntico" é dado a qualquer interpretação decorrente do próprio sujeito que tenha produzido o texto a ser interpretado seria como se Machado de Assis subscrevesse carta em que confirmasse a traição de Capitu, que deveria ser tomada com a interpretação autêntica da obra "Dom Casmurro".

Naturalmente que ao falarmos de Direito, especialmente Direito Tributário, cujas principais regras são produzidas por um Parlamento, fica evidente o caráter ficcional dessa autenticidade (Cf. PUGIOTTO, Andrea. La legge interpretativa e i suoi giudici. Milano: Giuffré, 2003. P.125127) de modo que a subjetividade do legislador se revela como uma noção meramente metafórica, para não dizer ideológica, diante da possibilidade de composições absolutamente distintas desse órgão emitirem leis interpretativas. Isso demanda que substituamos o pressuposto da identidade do autor ou do órgão para a identidade de função (legislativa), que liga a força normativa dos dois atos, lei interpretada e lei interpretativa se prestando a justificar a interpretação autêntica.

Portanto, a interpretação autêntica decorre de um ato legislativo de mesma natureza e hierarquia, veiculado pelo sujeito detentor da mesma função, com o objetivo de aclarar dispositivo anteriormente veiculado.

Como o próprio a própria decisão coloca "O documento anexado consiste em interpretação autêntica, que decorre da análise realizada pela CCA para fins de formalização do item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b" tratase, pois, de documento que representa trabalhos preparatórios, anteriores à redação da Nota Explicativa em comento.

Salta aos olhos a impossibilidade de um trabalho preparatório ser tratado como interpretação autêntica.

Em primeiro lugar, não possui natureza normativa, por não veicular qualquer comando vinculante, e sequer se qualifica como norma jurídica, para fins de hierarquização em um sistema graduado verticalmente.

Em segundo lugar, o trabalho preparatório é **anterior** à Nota Explicativa, de modo que não poderia ser interpretação autêntica de algo que sequer existe ainda.

Como qualquer ato comunicativo, a norma jurídica se desprende de seu autor no momento que é exarada, da mesma forma que a vontade do legislador e o sentido objetivo da lei não podem se confundir. Quando muito, os trabalhos preparatórios servem para auxiliar na interpretação dos dispositivos legais, em caso de dúvida, mas nunca contra a sua própria literalidade, nem para lhe agravar o conteúdo essa é a lição clássica de Karl Engisch no seu *Einführung in das juristische Denken*, ao enfrentar o embate entre as escolas objetivistas e subjetivistas de interpretação.

A justificação subjacente a uma determinada norma pode, sim, ser utilizada para identificar casos de sobreinclusão e subinclusão normativa aptos a serem sanados por meio de analogia ou pela técnica de dissociação no momento da aplicação, mas nunca para fins de ampliar o alcance de regras restritivas, como em matéria tributária e penal.

A ideia de recorrer à ideologia subjacente à lei posta para fins de interpretá-la e integrá-la não é estranha ao Direito Tributário basta que lembremos, por exemplo, do § I da *Steueranpassungsgesetz* de 1934 (Lei de Adaptação Fiscal), exarado na Alemanha nazista para conformar a interpretação de todas as leis fiscais à ideologia nacionalsocialista, como emanção do chamado *Führerprinzip*. Deixo aqui o registro histórico dos riscos desta prática.

Prosseguindo, cabe ressaltar que diversos pareceres do CCA foram internalizados e tornados vinculantes por meio de Instruções Normativas, e disponibilizados no site da RFB, mas que em nenhum deles consta o documento apresentado pelo julgador *a quo*.

Portanto, tais atas de reuniões não são e nem podem ser tratadas como pareceres oficiais daquela organização, mas como registros históricos dos debates, tampouco tendo sido oficialmente introduzidos no sistema jurídico nacional. É dizer, nem *soft law* chegam a ser, porque nem Direito são.

Desse modo, deve-se afastar de pronto o argumento levantado pela decisão *a quo* pelos seguintes motivos: I) o julgador de 1ª instância não pode juntar novos documentos ao processo; II) não foi oportunizado à Recorrente o direito de se manifestar sobre esse documento na impugnação; c) trata-se de inovação à fundamentação da autuação; d) o documento juntado não possui qualquer valor normativo, não tendo sido publicado oficialmente como parecer, tampouco internalizado no Direito Brasileiro.

Fica clara a improcedência dos argumentos esgrimidos na autuação e na decisão a quo.

Tudo isso que foi demonstrado transparece uma profunda arbitrariedade perpetrada pela fiscalização, que olvidou das regras classificatórias expressas para buscar, por meios oblíquos e subterfúgios, a glosa dos créditos. Isso fica muito mais claro por diversos momentos em que informações relevantes são voluntariamente omitidas do TVF para manter a integridade das escusas conclusões alcançadas.

Corroborar esse entendimento o fato de este fundamento relacionado à classificação fiscal estar presente apenas nos casos da VONPAR, coincidentemente a empresa que detém um provimento judicial definitivo a seu favor.

Trata-se, pois, de uma solução arbitrária da fiscalização para conseguir autuar especificamente a VONPAR, o que se qualifica perfeitamente como um vício subjetivo de arbitrariedade e pessoalidade no ato administrativo de lançamento, maculando integralmente a validade do mesmo.

Forte em minhas convicções, posso declarar seguramente estarmos diante de um ato administrativo nulo, mas apenas a título de *obiter dictum*, em razão do art. 59, §3º do Decreto 70.235/72, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

§3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Portanto, a despeito da patente nulidade, estamos fortes nos fundamentos acima delineados quanto à concessão de provimento favorável do mérito ao sujeito passivo, razão pela qual não pronunciaremos tal nulidade no dispositivo da decisão.

Portanto, entendo correta a classificação adotada pelo contribuinte.

Isto posto, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste ponto, entendendo como correta a classificação fiscal adotada pelo contribuinte.

Da sobrevalorização, multa qualificada e responsabilidade solidária

Afirma a fiscalização que houve sobrevalorização da base de cálculo dos créditos incentivados, com a inclusão de parcela oriunda de “contribuições financeiras” remetidas pela Recofarma e utilizadas pela Impugnante para pagar despesas de comercialização, com destaque para gastos com o marketing das bebidas, e de parcela oculta relativa a royalties, assim entendidos os rendimentos decorrentes do uso ou exploração de fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio. Assim, parte do valor tributável utilizado para cálculo dos créditos

incentivados correspondeu a parcelas que não dizem respeito aos insumos, e sim aos produtos finais.

O tema não é novo e já foi analisado por esta turma, em caso exatamente igual – inclusive com o mesmo responsável solidário, sob a relatoria do Conselheiro Jorge Luis Cabral, no acórdão nº 3402-011.758, em que foi afirmado que:

(...) 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 enquadrou 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:

(...)

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, levantados pela Autoridade Tributária, conclui-se que: o simples fato de haver parcela do preço de venda que possa ser admitido como tendo a natureza de royalty não configura, por si só, uma infração tributária, há a necessidade de se demonstrar o benefício tributário alcançado pelo planejamento tributário apontado e; quando se aponta uma manipulação indevida da base de cálculo de um tributo, esta precisa ser precisamente definida para determinar o montante exato do crédito tributário a ser lançado em decorrência de procedimento de auditoria, cujo o ônus da prova recai sobre a Autoridade Tributária.

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

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

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

Já que foram levantados temas de tributação internacional e de Acordos para Evitar a Dupla Tributação socorro-me ao Teste de Propósito Principal (*Principal Purpose Test – PPT*), introduzido na Convenção Modelo da OCDE, pelo artigo 29, decorrente do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que determina que 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 anti-elisiva da Convenção Modelo OCDE guarda muita semelhança com a norma anti-elisiva 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.

(...)

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.

(...) Vemos que não se trata de uma prerrogativa, mas de uma obrigação do fisco, nos termos do CTN, se ao avaliar a elegibilidade de benefício fiscal entendeu-se que o ônus de demonstrar a certeza (subsunção jurídica do fato negocial ou contábil à norma de incentivo), e a liquidez (valor efetivo do benefício), 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.

Entendo da mesma forma que o ilustre Conselheiro na decisão supramencionada – que é exatamente o mesmo caso aqui presente, de que não houve comprovação das alegações referentes à ocorrência de simulação e conluio.

A despeito da suficiência das afirmativas postas, devo acrescentar observação que considero essencial à percepção dos autos de infração que permeiam as operações relacionadas aos “kits” de refrigerantes, que antes se resumiam à suposta incorreção da classificação fiscal, evoluindo, sem qualquer supedâneo técnico ou probatório, na acusação fiscal de simulação e fraude.

Não há de se negar a possibilidade – e a realidade fática, da existência de operações simuladas ou fraudulentas ocorridas em conluios empresariais, contudo, é de extrema importância que não se confunda discordância de estruturas operacionais com as figuras mencionadas, sob pena de distorção de conceitos jurídicos caros ao direito tributário e à legitimidade de operações empresariais.

No mesmo sentido, a 1ª turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, entendeu que não houve comprovação de fraude, simulação ou conluio, em relação à mesma acusação fiscal, para diferentes pessoas jurídicas das tratadas neste auto de infração, diferenciando-se por serem pessoas jurídicas coligadas.

Na oportunidade, o ilustre conselheiro relator, Fredy Albuquerque afirmou que:

(...) Nas circunstâncias em que, licitamente, o contribuinte realizar ato jurídico que importe em economia tributária válida, sem mácula ou vício previsto no ordenamento jurídico, ou seja, sem patologia de forma, de vontade, de intenção ou ocultação, torna-se ilegítima a autuação que dele decorra, inexistindo dever fundamental de pagar ilicitamente tributos.

Conquanto o contribuinte demonstre e justifique a regularidade dos preços praticados intragrupo, cabe ao Fisco esclarecer e comprovar os fatores que tornariam inadequada a respectiva relação comercial, a fim de se justificar a alegação de prática de sobrepreço, inadmitindo-se que o lançamento de tributos seja pautado por ilações não comprovadas em elementos de prova que confirmem a pretensa prática de ilícito tributário. A falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento. Tratando-se de questão que implica na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, a atribuição de artificialidade de operações comerciais não pode ser presumida por critérios genéricos do agente da administração tributária que não aponte em que medida o preço torna-se sobrepreço entre negócios realizados por partes vinculadas. Tais elementos compõem o cerne da comprovação da relação jurídica tributária e são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado.

O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de presunções genéricas para pretender alcançar fatos econômicos relacionados ao contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito.

(...)

A questão de fundo continua a mesma: qual o preço considerado “correto” pela administração tributária para a venda do referido insumo? Pode o Fisco desconsiderar transações comerciais por pretensa simulação que causa sobrepreço se ele mesmo não indica qual seria o preço considerado adequado?

Sobre o assunto, a PGFN aduziu em suas contrarrazões que “a fiscalização constatou a atipicidade no fato de a precificação dissociar-se em absoluto dos custos de produção, vinculando-se ao faturamento da adquirente” e que “o arcabouço probatório coligido converge para evidenciar a sobrevalorização nas operações intragrupo investigadas”. Nesse sentido, conclui ser devida a qualificação da multa porque “as práticas constitutivas da infração fiscal correspondem a acordo para artificial transferência de receitas entre duas partes relacionadas para obtenção de vantagem fiscal. Trata-se de típico ‘profit shifting’, prática que necessariamente envolve conluio somado a fraude ou simulação. Por conseqüente, a própria manutenção do lançamento importa o reconhecimento das hipóteses de qualificação da multa de ofício”. 87. Se a Fazenda Nacional afirma que o arcabouço probatório comprova a sobrevalorização, também não indica qual seria o preço de partida, apenas reitera os mesmos critérios genéricos apresentados pela administração tributários. É dizer: para concluir que algo ultrapassou algum limite, tem-se que indicar o limite; para que algo seja considerado sobrepreço, tem-se que indicar o que considera preço! 88. A falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento. Mais ainda, tratando-se de questões que impliquem na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, a atribuição de artificialidade de operações comerciais não pode ser presumida por critérios genéricos do agente da administração tributária que não aponte em que medida o preço torna-se sobrepreço entre negócios realizados por partes vinculadas. 89. Tais elementos compõe o cerne da comprovação da relação jurídica tributária, ou seja, são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado. O erro perpetrado pela autoridade administrativa não é passível de correção em momento posterior, pois é a partir do conhecimento pelo contribuinte das razões de fato e de direito que ensejam a lavratura do auto de infração que ele poderá realizar sua ampla defesa e contraditar, de forma argumentativa e documental, a insurgência contra a autuação.

(...)

94. Já restou demonstrado que não estão indicados os supostos “preços corretos” a serem praticados pelas partes relacionadas, fato que impede concluir por “sobrepreços”. 95. O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de presunções genéricas para pretender alcançar fatos econômicos relacionados ao contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito. 96. Apontar ilegalidade inexistente é tão deletério quanto a praticar! 97. Não obstante as conclusões apriorísticas do Fisco sobre as

escolhas que levam empresas a buscarem estruturas societárias e instalação de operações lícitas em diversos locais favorecidos por incentivos fiscais, elas refletem muito mais o desconhecimento dos agentes administrativos quanto às demandas econômicas reais do que verdadeira relevância argumentativa. Com efeito, em excelente estudo doutrinário sobre “O planejamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade”, vê-se as seguintes e lúcidas conclusões: Embora a tributação seja um influenciados na atração de empresas, não é ele o que prepondera. Quando o assunto é investimento estrangeiro direto (IED) genuíno, os tributos ocupam a quarta ou quinta posição na ordem do que é considerado pelos investidores. Antes, são apontados outros fatores tidos como mais importantes, a exemplo de: estabilidade política e instituições fortes, infraestrutura, acesso a mercados e matérias-primas e mão de obra qualificada. No mesmo sentido, a OCDE estende que a política fiscal e seus incentivos ocupam um espaço limitado na tomada de decisão do local onde será alocado o IED. Assim, é errado analisar a questão a partir de uma lógica essencialmente do país, mas, numa perspectiva nacional, não é estatisticamente tão relevante, uma vez que isso não torna o país desinteressante a investimentos externos por si, o que parece ser verificado no mundo real.^{8 98}. Conhecer os senões que estão além da fria relação tributária demanda interesse pela investigação da realidade que cerca o intérprete e o aplicador do Direito, que deve estar atento ao conteúdo interdisciplinar com áreas afins ao Direito Tributário, historicamente encaixotado no conforto de repetições apriorísticas. Seja porque, no mundo real, o direito mais se cumpre do que se descumpra, o propósito comercial mais existe do que se simula, mas conceber isso como uma realidade demanda escolha interpretativa que exige do ourives jurídico lapidar os porquês e os “praquês” da fenomenologia jurídica a par da realidade econômica, nem sempre transparente às lentes de quem a investiga. Cotejar a interdisciplinaridade destes senões, conforme notável lição do Professor – e também i. Conselheiro deste Colegiado – Jeferson Teodorovicz, “Trata-se, portanto, de uma atitude de abertura epistemológica ou ‘abertura de pensamento’. O diálogo (recíproco) entre disciplinas é essencial para a efetivação da interdisciplinaridade. O cientista avança sobre o campo de interesse comum de outros ramos do conhecimento, permitindo-se receber contribuições de outras áreas”.

99. Ressalte-se, ainda, que as conclusões a que chegou a administração tributária para concluir por uma pretensa – e a meu ver inexistente – artificialidade na conduta do contribuinte em manter estrutura societária em Zona Franca brasileira de tributação favorecida para, supostamente, reduzir artificialmente a carga tributária como no caso em apreço, não encontra guarida na realidade indicada nos autos processuais, nem se justifica pelas teorias de escol, que muitas vezes pretendem desconstituir negócios sob o prisma do dever de solidariedade que subjaz ao denominado Dever Fundamental de Pagar Tributos, conforme ensino do professor português José Casalta Nabais.

(...) 109. Penso ser essa a hipótese em análise, onde não é possível vislumbrar, a meu sentir, qualquer pecha de ilegalidade que justifique a desconsideração da realidade fática que levou a administração tributária de atribuir artificialidade à conduta do sujeito passivo. Não há elementos que conectem seus negócios à prática de simulação, dolo, fraude, conluio, não se comprovou ausência de propósito negocial na composição societária, não houve omissão de registros contábeis nos balanços das companhias envolvidas, além dos produtos comercializados entre as companhias relacionadas terem efetivamente se realizado, razão pela qual não é possível validar a pretensão fazendária de alcançar os fatos econômicos indicados nos autos de infração.

Nota-se que a mera conduta de questionamento da estrutura operacional, travestido de acusação de simulação e conluio entre a SPAL e RECOFARMA, na composição do preço dos produtos debatidos é totalmente rechaçada quando não há qualquer elemento probatório que suporte a afirmativa de que tal operação carrega falsidade.

Vale mencionar também que os processos administrativos julgados neste tribunal Administrativo até a presente data, em sua integralidade, afastaram a acusação fiscal de simulação e conluio, por carência probatório.

Não diferente disso, no presente caso, também não há que se falar nas figuras supramencionadas e capituladas no auto de infração combatido, tendo em vista que a fiscalização em nada teve o condão de demonstrar, de forma fática e documental, a ocorrência de fatores que desabonem a legitimidade e legalidade da relação comercial.

Neste passo, dou provimento ao recurso voluntário neste ponto, de modo que, não há que se falar em multa qualificada, tão menos em responsabilidade solidária.

Dos juros sobre a multa de ofício

Afirma o recorrente que não se aplica a incidência de juros sobre a multa de ofício por inexistência de previsão legal.

Contudo, sem razão a recorrente, porque a presente afirmativa se aplica a 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).

Isto posto, nego provimento a este ponto.

Conclusão

Ante o exposto, voto em rejeitar as preliminares arguídas, e, no mérito, dar provimento integral aos Recursos Voluntários.

Voto vencedor

Conselheiro Jorge Luís Cabral, redator designado

Redijo voto vencedor, exclusivamente a respeito da classificação fiscal dos kits para a produção de refrigerantes no qual restou vencida.

Neste ponto, as Recorrentes, ambas situadas na ZFM, transacionam entre si conjuntos de produtos, embalados separadamente, que possuem conter concentrados de algumas substâncias e outras substâncias únicas sem misturas, e que em conjunto são a base da matéria prima que será utilizada na fabricação de refrigerantes.

Os concentrados para a produção de refrigerantes possuem fórmulas que usualmente são protegidas como propriedade intelectual através de segredos industriais, de forma que a composição exata de cada concentrado e o processo de mistura e de produção do produto final são conhecidos apenas pelas empresas envolvidas e pelos detentores das marcas.

A opção por embalar separadamente diversos componentes distintos e enviá-los à empresa contratada para industrializar os refrigerantes decorre de opções operacionais e logísticas, onde o principal motivador seria evitar o transporte de água em grandes volumes.

As Recorrentes classificam o kit para concentrado de refrigerantes como uma mercadoria única no ex-tarifário 2106.90.10 Ex01, com alíquota de 20% (vinte por cento), e a Autoridade Tributária entende que: primeiro apenas os kits que contêm extrato de guaraná dariam direito ao crédito ficto de IPI, em razão dos benefícios tributários estabelecidos pelo Decreto nº 1.435/1975; e segundo, apresenta uma série de propostas de classificações para os diversos itens envolvidos que devem ser classificados em suas posições mais específicas, conforme a Regra Geral nº 1 da NESH, todas resultando em alíquotas zero.

Com relação propriamente à classificação fiscal dos kits de concentrados para refrigerantes, argumenta que aplica a Regra Geral argumenta que a Regra Geral 1 da NESH teria de ser aplicada no caso em questão, e que a Autoridade Tributária estaria pretendendo aplicar a Regra 2 a), a qual afirma não se aplicar ao caso.

Conforme consta dos autos, o kit é negociado e entregue, na forma de componentes separados, acondicionados de forma individualizada, e cuja mistura, segundo um processo industrial específico, a cargo da Recorrente, resulta na produção de refrigerantes negociados pela Recorrente, como sua principal atividade negocial.

Os elementos separados do kit, ou o seu conjunto antes do processo industrial executado por uma das Recorrentes, não possuem a natureza ou a condição de produto que possa ser consumido como refrigerante, sendo simplesmente a

matéria prima, não podendo sequer ser considerado produto inacabado. Os motivos pelos quais o kit tem seus componentes acondicionados em embalagens separadas parece tratar-se de uma necessidade técnica do referido processo de industrialização e por questões logísticas.

Toda a controvérsia gira em torno da pretensão das Recorrentes em valerem-se de créditos fictícios de IPI, com base na decisão do STF consignada do Tema nº 322.

Esta pretensão de apropriação de créditos do IPI está fundamentada numa classificação fiscal que as Recorrentes entendem que deveria resultar numa posição de ex-tarifário cuja alíquota para o IPI seria de 20%, enquanto a Autoridade Tributária entende que, como há vários elementos separados e individualizados, que compõem o referido kit para a produção de refrigerantes, este kit não poderia ser classificado neste ex-tarifário, mas sim no subitem 3302.10.00, com alíquota de 5%. O efeito seria a redução do crédito de IPI, em razão de uma alíquota menor.

Então a questão volta-se exclusivamente para a alíquota aplicada em razão da classificação fiscal do produto negociado.

As Recorrentes defendem que a mercadoria, o kit, deve ser classificado no seguinte ex-tarifário:

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

A subposição de segundo nível 2202, conforme citado no ex-tarifário acima, tem o seguinte texto:

“Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09.”

Esta subposição designa os refrigerantes.

A TIPI, vigente à época dos períodos de apuração contestados, estabelecia a alíquota de 20% (vinte por cento) para este ex-tarifário, posto que a alíquota para o correspondente subitem da TIPI seria de 0 % (zero por cento).

A classificação fiscal correta de mercadorias deve fazer uso das diversas tabelas que utilizam o SH como base, a partir das Regras presentes nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), conforme transcreverei a seguir.

A Regra nº 1, a ser considerada é a seguinte:

REGRA 1

Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das

Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.

Chamo a atenção para a precedência das regras da NESH sobre os textos das Notas de Seção, Capítulos e sobre os textos das posições, conforme destacado em negrito acima.

Na TIPI não se encontra nenhuma Nota de Seção ou de Capítulo referente a este subitem, salvo uma Nota Complementar à TIPI, com o seguinte texto:

Notas Complementares (NC) da TIPI

NC (21-1) Ficam reduzidas as alíquotas do IPI relativas aos extratos concentrados para elaboração de refrigerantes classificados nos “ex” 01 e 02 do código 2106.90.10, desde que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério, nos percentuais a seguir indicados:

<i>Produto</i>	<i>Redução (%)</i>
<i>Extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham extrato de sementes de guaraná ou extrato de açaí</i>	50
<i>Extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham suco de frutas</i>	25

Esta Nota Complementar não faz parte do contencioso por não ter sido apontada como argumento ou razão de decidir de nenhuma das partes.

Excluída a possibilidade de que notas de seção, ou de capítulo, pudessem forçar a classificação fiscal em subitem diverso daquele apontado pelas Recorrentes, vamos nos concentrar se é possível classificar os produtos objeto deste processo no subitem 2106.90.10, de forma a que se pudesse aplicar o ex-tarifário pretendido.

Enquanto o texto do subitem indica uma descrição ampla de possibilidades, utilizando apenas o termo “preparações”, o texto do ex-tarifário é mais específico, determinando que as preparações precisam ser “compostas”, e ainda acrescenta “*extratos concentrados ou sabores concentrados*”.

Por sua vez, vemos na NESH as seguintes considerações sobre esta posição:

Desde que não se classifiquem noutras posições da Nomenclatura, a presente posição compreende:

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

B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc.) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo),

para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).

Todavia, a presente posição não compreende as preparações enzimáticas que contenham substâncias alimentícias (por exemplo, os amaciantes de carne, constituídos por uma enzima proteolítica adicionada de dextrose ou de outras substâncias alimentícias). Estas preparações classificam-se na posição 35.07, desde que não se incluam noutra posição mais específica da Nomenclatura.

Classificam-se especialmente aqui:

(...)

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

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

(...)

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

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

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

- um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, sucos (sumos) de fruta adicionados de diversos componentes, tais como ácido cítrico, óleos essenciais

extraídos da casca da fruta, em quantidade tal que provoque a quebra do equilíbrio dos componentes do suco (sumo) natural;

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

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

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

Cita-se claramente que o produto classificado nesta posição é um tipo de concentrado que possui diversas vantagens de natureza logísticas, especialmente no que diz respeito ao seu transporte por ser mais leve, na medida que a água necessária à sua diluição para consumo precisa ser apenas adicionada no seu destino (negrito e sublinhado, item 7). Também destaca que estes concentrados no estado em que se apresentam diferem do produto final, o qual deve ser classificado em outro capítulo.

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

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

“1.- O presente Capítulo não compreende:

(...)

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

Desta forma, os componentes dos kits, os quais variam conforme é indicado nos autos, não são todos eles classificados na posição 2106.90.10, posto que estariam

individualmente em diversas posições de classificações fiscais diferentes, necessitando o conjunto de um processamento posterior para que resulte num produto que se classifique no subitem apontado.

Ainda que algum dos componentes destes kits possam ser classificados nesta posição defendida pela Recorrente, o conjunto não pode ser assim classificado.

Há referência no TVF nº2, de partes dos kits que são constituídos de substâncias puras, sendo que estas devem ter a classificação que lhe forem próprias.

Toda a argumentação anterior refere-se à Regra 1, da NESH, já acima reproduzida e, diante do fato de que os kits destinados à produção dos refrigerantes possuem elementos individualizados e separados em embalagens diferentes, ainda que eles componham um conjunto com um propósito específico, eles precisam ser classificados individualmente, já que o item XI, da Regra Geral 3.b, das NESH, exclui expressamente os produtos aqui tratados da aplicação desta regra.

XI) A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo.

Assim, não é possível classificar estes kits num único subitem da TIPI, como um artigo ou obra composta, e a aplicação da Regra 1 para cada item dos kits é o que deve ser aplicado, resultando em posicionamentos da TIPI com alíquota zero, conforme procedido pela Autoridade Tributária.

No entanto, vencida esta preliminar complexa e custosa, temos de enfrentar a questão sobre se o conjunto pode ser classificado no Ex-tarifário 01, deste mesmo subitem pois, agora, afastamo-nos da aplicação das regras do sistema harmonizado para verificar a elegibilidade de um determinado produto a um tratamento tributário, relacionado a benefício fiscal específico que decorre inteiramente de se determinar se a interpretação literal dos dispositivos normativos, e aqui neste caso a própria TIPI, estabelecida pelo Decreto nº 7.660, de 26 de dezembro de 2011, combinado com os Decretos-Lei nº 1.475/1975 e 288/1967, permite que seja reconhecida a alíquota aplicável ao Ex-tarifário, ou ao subitem da TIPI já esclarecido neste voto.

A questão da classificação fiscal do conjunto negociado, de forma a que uma das Recorrentes proceda à sua industrialização e posterior comercialização do produto resultante, precisa enquadrar-se no texto do ex-tarifário, posto que já determinamos que alguns componentes dos kits possuem sua classificação fiscal correta no subitem da NCM ao qual o ex-tarifário se refere.

Vejamos então o texto novamente:

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

*Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), **para elaboração de bebida da posição 22.02**, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado*

*Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), **para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22**, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado” (grifo nosso)*

O conceito do ex-tarifário determina que o resultado do processamento resulte no salto tarifário do produto final em relação a sua matéria prima, de forma a que o artigo resultante possa ser classificado na posição 2202.

Ora, o fato do concentrado a que se refere o ex-tarifário ter a mesma classificação fiscal de partes dos componentes dos kits comercializados, em decorrência da aplicação das normas interpretativas do Sistema Harmonizado, não implica em se determinar uma identidade entre os dois produtos, kit e concentrado resultante do seu processamento, posto que o kit em si não tem a possibilidade, sem o processo industrial de uma das Recorrentes, de produzir um artigo que resulte o salto tarifário requerido no texto do ex-tarifário.

O “extrato concentrado” ou os “sabores concentrados” são justamente o resultado do processo industrial da adquirente dos kits, e não a sua matéria prima, posto a sua relação apenas indireta com o produto pretendido em razão da exigência de diferenciação da classificação fiscal entre insumo e o produto final, que dele precisa resultar, no caso o refrigerante de classificação fiscal na posição 2202.

A intenção da exigência do salto tarifário é justamente atingir o que as notas explicativas da posição 2106, reproduzidas acima, no seu item 12, chama de xarope, e que a sua simples diluição resulte em refrigerante, daí a ênfase na capacidade de diluição presente no texto do ex-tarifário.

Fica claro nos laudos e pareceres deste processo que os componentes dos kits não se prestam a serem consumidos diretamente pela sua diluição, na forma de refrigerante, pois demandam um processo industrial que é justamente a função a ser exercida pela AMBEV, os tais “extrato concentrado” ou os “sabores concentrados” são justamente o produto final do processo de fabricação de refrigerantes, quando vendidos para a comercialização em máquinas de Post- mix, ou no caso em que o seu engarrafamento, já na forma de refrigerante, é feito pela AMBEV, configura-se o produto inacabado, mas como há posição mais específica, não precisa ser classificado pela Regra Geral nº 2.

Sendo assim, os kits não reúnem as condições necessárias a serem enquadrados no ex-tarifário pretendido.

Estas conclusões são perfeitamente alinhadas com o entendimento do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) sobre a natureza dos

concentrados para a fabricação dos refrigerantes e o refrigerante como produto pronto para consumo.

Resumindo: A regra que permitiria a classificação do conjunto formado pelos kits como sendo um produto único seria a Regra Geral 3 b).

REGRA 2

(...)

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

REGRA 3

Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

*b) **Os produtos misturados**, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, **cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a)**, classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.*

Uma clara aplicação da Regra 3 b) é encontrada nas Notas da Seção VI – Produtos da Indústria Química ou Indústrias Conexas, como pode-se ver abaixo:

3.-Os produtos apresentados em sortidos compostos de diversos elementos constitutivos distintos, classificáveis, no todo ou em parte, pela presente Seção e reconhecíveis como destinados, depois de misturados, a constituir um produto das Seções VI ou VII, devem classificar-se na posição correspondente a este último produto, desde que esses elementos constitutivos sejam:

a) Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio re-acondicionamento;

b) Apresentados ao mesmo tempo;

c) Reconhecíveis, dada a sua natureza ou quantidades respectivas, como complementares uns dos outros.

No entanto, tal disposição seria inaplicável ao caso concreto por expressa vedação do inciso XI, das Notas Explicativas da Regra 3 b).

XI) A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo.

Desta forma, não há como prosperar a pretensão das Recorrentes.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento aos Recursos Voluntários no que diz respeito à classificação fiscal dos kits para refrigerantes.

Isto posto, voto por negar provimento aos recursos voluntários, pela prejudicialidade externa relativa ao processo administrativo nº 15746.722917/2021-55.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro