



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.768090/2020-87</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.783 – 3 <sup>a</sup> SEÇÃO/4 <sup>a</sup> CÂMARA/2 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. MERITO DE MATERIA DISCUSIDA EM PROCESSO ADMINISTRATIVO DE AUTO DE INFRACAO. DECORRENCIA.

Tratando-se de pedido de 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 aquelas infrações, somente é passível de discussão no âmbito do julgamento da impugnação ao lançamento, no processo específico.

Para efeito do julgamento do pedido creditório, aplica-se o resultado daquele julgamento, pela existência de relação de causa e efeito entre ambos os procedimentos.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta – Relator**

*Assinado Digitalmente*

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Jose de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata o presente processo da análise do pedido de ressarcimento PER no 21749.21636.240118.1.1.01-1984 e das compensações a ele vinculadas, no valor de R\$ 40.935.479,58 (quarenta milhões, novecentos e trinta e cinco mil, quatrocentos e setenta e nove reais, e cinquenta e oito centavos), referente ao saldo credor de IPI apurado pelo estabelecimento CNPJ 61.186.888/0065- 58 no 4o trimestre de 2017. O direito creditório não foi reconhecido e, consequentemente, as compensações não foram homologadas, indeferindo-se o pedido de ressarcimento.

Por bem relatar os fatos, adoto partes do relatório da DRJ:

Integrando também o lançamento, foi atribuída a RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, a responsabilidade tributária solidária pelo crédito tributário constituído.

De acordo com a “Descrição dos Fatos” (e-fl. 2464), houve a seguinte infração à legislação tributária:

**CRÉDITOS INDEVIDOS - OUTROS CRÉDITOS INFRAÇÃO: CRÉDITO INDEVIDO (DEMAIS MODALIDADES DE CRÉDITO) – BEBIDAS** Exercendo as funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, realizamos ação fiscal junto ao estabelecimento do contribuinte acima identificado relativa ao aproveitamento de créditos fictos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nº período entre janeiro de 2017 e dezembro de 2017.

Tais créditos foram oriundos dos chamados “concentrados”, que correspondem a “kits” de insumos para bebidas, acondicionados em embalagens individuais, adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., CNPJ 61.454.393/0001-06, indústria instalada na Zona Franca de Manaus (ZFM).

Tendo sido constatado que a fiscalizada não poderia ter aproveitado os créditos em questão, foi lavrado Auto de Infração para cobrança do imposto que deixou de ser recolhido nas saídas entre janeiro de 2017 e dezembro de 2017.

Instruindo o auto de infração, foram juntados os seguintes relatórios fiscais:

- Relatório de Ação Fiscal nº 01 (e-fls. 2480/ 2492) – questões relativas à isenção do IPI e às decisões judiciais suscitadas;
- Relatório de Ação Fiscal nº 02 (e-fls. 2493/2627) – questões relativas à classificação fiscal dos insumos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM);
- Relatório de Ação Fiscal nº 03 (e-fls. 2628/ 2713) – questões relativas à base de cálculo do crédito incentivado;
- Anexo aos Relatórios de Ação Fiscal (e-fls. 2714/2719) – aspectos adicionais relativos aos argumentos apresentados pelas empresas.

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 a mercadoria industrializada.

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”.

Observe-se que inexiste PPB estabelecido para o produto 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), transscrito 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 inexiste 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 (aquele 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 caminhão, 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 factos 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 Coca-Cola 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 conjunto<sup>1</sup> 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 nº 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 nº 42, 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 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, “s”ndo 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, avaluouse 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 nesta 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 Coca-Cola. 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 “piso” 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, tornaramse 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 I.4.1) Reconstituição da escrita fiscal A fiscalizada se apropriou indevidamente de R\$ 183.038.345,60 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 fícto calculado. Esses valores deveriam ter sido lançados em “outros créditos” no registro E530.

Considerou-se zero o saldo inicial do RAIPI em 01/01/2016, tendo em vista a utilização de ofício do saldo credor apurado em 31/12/2015 conforme auto de infração do IPI tratado no processo nº 19311.720240/2019-67.

Com a glosa dos créditos indevidos, 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.

Consider-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, inexiste 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.

Cientificadas do lançamento, as autuadas – contribuinte (Spal) e responsável tributária(Recofarma) – apresentaram suas impugnações em 08/06/2021. Em suas defesas, apresentaram as razões que sumariamente se passa a expor.

II) IMPUGNAÇÃO DE SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A II.1) Relatório de Ação Fiscal nº 01 A autoridade fiscal reconhece que há direito ao creditamento de IPI, na aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, em face da tese fixada no julgamento do RE nº 592.891 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, julgado sob a sistemática de repercussão geral, 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.2) Relatório de Ação Fiscal nº 02 II.2.1) Impropriedades nas alegações do Fisco  
Primeira impropriedade: os kits adquiridos da Recofarma não são concentrados A premissa de que o produto elaborado pela Recofarma é adquirido pela

impugnante em forma de kits lhe retiraria sua natureza técnica e legal de concentrado é totalmente equivocada.

O Decreto-lei 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 que devem ser observadas para elaboração de determinado produto beneficiado pelos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus e delega aos Ministros de Estado da Indústria e da Ciência e Tecnologia competência para fixação desses processos produtivos básicos.

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 (Chile Aduana Customs).

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 fornecidos 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 impugnante 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 fiscalizado é de janeiro a dezembro 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.2.2) 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 3<sup>a</sup> 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 impugnante 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.2.3) 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 eram entregues de forma desmembrada e divididos em partes.

Denegada a segurança em primeira instância, o TRF/2<sup>ª</sup> 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.2.4) 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.2.5) 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.

Em relação aos meses de janeiro a março de 2017, deveria ter sido reconhecida também a alíquota de 14% para cálculo do crédito ficto de IPI relativo às partes do concentrado classificadas pelo Fisco no código 2106.90.10, posto que o Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, alterou a alíquota de zero para 14%.

Tal ilegalidade implica em cancelamento integral do auto de infração.

II.3) Relatório de Ação Fiscal nº 03 II.3.1) 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 impugnante com a sua atividade; (iii) a impugnante 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 impugnante 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 impugnante 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 impugnante 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 impugnante 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 inclusas 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 impugnante, 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 impugnante também contribui para os programas de marketing da TCCC, consoante cláusula 7<sup>ª</sup> 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 impugnante 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 incontestável que o modelo de negócios da TCCC no Brasil é o mesmo utilizado no resto do mundo, jamais podendo a impugnante ter qualquer ingerência quanto ao referido modelo adotado mundialmente, o que afasta qualquer alegação de conluio e demonstra a sua integral boa-fé.

II.3.2) Illegalidade 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.4) 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.5) 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 impugnante a obrigação de verificação da correção da classificação fiscal nem do valor tributável constantes das respectivas notas fiscais emitidas pelo fornecedor.

II.6) 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 a referida 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 impugnante 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.7) Exigência da Multa de Ofício Qualificada A mera alegação de conluio não é suficiente para a imposição da multa qualificada. É necessário que a autoridade lançadora comprove, circunstancialmente, a ocorrência de crime contra a ordem tributária, o que não ocorreu no presente caso.

Em relação ao suposto erro de classificação, conforme já demonstrado, não houve conluio porque: (a) não foram a Recofarma nem a impugnante quem atribuíram ao concentrado não homogeneizado a natureza de produto único com objetivo de obterem vantagens fiscais; tal fato decorre do próprio entendimento da RFB, das Portarias Interministeriais datadas de 1998 e 2012, dos atos da SUFRAMA, da

coisa julgada coletiva de 1999, dos laudos técnicos e do entendimento do órgão aduaneiro do Chile; (b) os laudos do INT, ITAL e UNICAMP reconheceram 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; e (c) há decisão judicial proferida nos autos da ação ordinária nº 1003920-70.2018.4.01.3200 que reconheceu de forma expressa a correção da classificação fiscal para os concentrados elaborados pela Recofarma como produto único.

Não há qualquer dúvida de 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.

Registre-se, ainda, que, no Acórdão nº 3201-005.424, de 23/05/2019, a 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 2<sup>a</sup> Câmara da 3<sup>a</sup> Seção do CARF, por unanimidade de votos, julgando caso semelhante ao presente em que se discute a classificação fiscal de concentrado comercializado na forma de kits, desqualificou a multa de ofício imputada ao contribuinte por entender que a utilização de classificação fiscal equivocada para o produto não caracterizaria intenção dolosa ou fraudulenta com intuito de pagar menos tributo.

Da mesma forma, em relação à suposta sobrevalorização do preço do concentrado e, por conseguinte, do valor tributável do IPI, não houve conluio porque: (a) conluio se prova com fato e não com ilações sobre alegações; (b) no caso, os fatos descritos no RAF nº 3 tornam evidente que a impugnante não tem qualquer ingerência sobre a forma de contabilização dos dispêndios e ingressos da Recofarma, e a autoridade fiscal não traz um fato sequer para provar que isso teria ocorrido; e (c) não houve decretação de inidoneidade das notas fiscais no emitente e, mesmo que houvesse, tal declaração apenas produziria efeitos prospectivos.

II.8) Escrituração das Notas Fiscais A autoridade fiscal alega que os créditos, se válidos, deveriam ter sido escriturados no campo de “outros créditos”.

Para fins de escrituração, o RIPI/2010 trata os créditos básicos e incentivados da mesma forma, ou seja, determina que ambos sejam escriturados na entrada dos produtos nº estabelecimento, a partir do documento que lhes confira legitimidade ou seja, a nota fiscal.

Pela literalidade do art. 251 do RIPI/2010, verifica-se que está correto o procedimento utilizado pela impugnante.

Nesse sentido, a própria RFB entendeu que os créditos incentivados decorrentes da aquisição de insumos isentos elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental devem ser escriturados de acordo

com a regra do art. 251, I, do RIPI/2010, consoante soluções de consulta proferidas pela DISIT/8<sup>a</sup>RF.

De resto, os créditos factos de IPI decorrentes da aquisição de concentrados isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental não estão compreendidos na Subseção IV da Seção II do Capítulo XI do RIPI/2010, que trata de “créditos de outra natureza”.

II.9) Exigência de Juros sobre a Multa de Ofício Ao disciplinar a incidência de juros de mora sobre débitos de qualquer natureza perante a Fazenda Nacional, o parágrafo único do art. 16 do DL nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 6º do DL nº 2.331, de 28 de maio de 1987, dispõe expressamente que juros de mora não incidem sobre o valor da multa (ainda que de mora).

Ainda que trate de multa de mora, o entendimento é plenamente aplicável às multas de ofício, já que ambas têm natureza punitiva, conforme entendimento pacífico do STJ, proferido sob a sistemática de recurso repetitivo e, pois, de observância obrigatória (REsp nº 1.149.022/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, 1<sup>a</sup> Seção, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010).

Os dispositivos legais que atualmente disciplinam a cobrança de acréscimos legais sobre débitos para com a União Federal, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, não recolhidos no vencimento (art. 59 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), não prevêem a possibilidade de cobrança dos juros na forma pretendida pela RFB.

Se a intenção do legislador fosse exigir juros sobre a multa de ofício, teria previsto expressamente em lei que os juros de mora incidiriam sobre os débitos e sobre as respectivas multas deles decorrentes.

III) IMPUGNAÇÃO DE RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA III.1) Relatório de Ação Fiscal nº 1 III.1.1) Afronta à coisa julgada e à tese firmada em repercussão geral No que tangencia ao MSC nº 91.0047783-4, a Fiscalização argumenta que “o Poder Judiciário analisou unicamente o direito à isenção”. Todavia, não é isso que se extrai da leitura da segurança pleiteada pelo mandado de segurança, no qual a impetrante requereu “(...) o deferimento inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR, para os seus ASSOCIADOS não serem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado – código 2106.90 da TIPI) (...)”. Por sua vez, o STF impôs o respeito ao tratamento constitucional diferenciado atribuído à ZFM por ocasião dos julgamentos do RE nº 592.891/SP e do RE nº 596.614/SP, sob a sistemática da repercussão geral, enunciado no Tema nº 322/STF.

Por isso, o direito ao crédito pela aquisição de produtos provenientes dessa região é tema pacificado na jurisprudência, gozando de força vinculante.

Por fim, não podendo negar a jurisprudência claramente consolidada, a Fazenda busca afastar o legítimo direito ao benefício com o argumento de que os concentrados são mercadorias inexistentes para “fins tributários”. Ocorre que tal alegação se refere justamente ao debate sobre a classificação fiscal dos “kits”, matéria que será tratada na impugnação ao RAF nº 02. Diante disso, é flagrante a ausência de fundamentos do RAF nº 01, estando este absolutamente escorado nº RAF nº 02.

III.1.2) Direito ao crédito com base no art. 6º do DL nº 1.435/75 Mens legis do art. 6º do DL nº 1.435/75 A Fiscalização aduz que a expressão “matérias-primas” teria o objetivo de limitar o gozo do benefício fiscal em comento. Entretanto, essa tese desconsidera que são os produtos finais mencionados no caput do art. 6º do DL nº 1.435/75 que devem ser elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, sendo posteriormente utilizados como insumos pelo adquirente.

À luz do art. 111, II, do CTN, a interpretação literal do dispositivo controvertido conduz à conclusão de que, para o legislador, o termo “matérias-primas” não pressupõe a aplicação de insumos in natura no processo produtivo do produto beneficiado, mas sim que os insumos regionais estejam incorporados à mercadoria final, no caso, o concentrado.

Este é exatamente o caso dos produtos da Recofarma, que incorporam na sua composição o açúcar produzido por empresa sediada na Amazônia Ocidental. O açúcar utilizado no seu processo produtivo é matéria-prima produzida na Amazônia Ocidental, assim como as sementes de guaraná e seus extratos. Todos esses insumos enquadram-se no conceito legal de matéria-prima regional, sobretudo por serem fornecidos por produtores locais da Amazônia Ocidental.

Competência privativa da SUFRAMA As isenções previstas nos art. 81, II, e art. 95, III, do RIPI/2010, possuem natureza mista e contam com o seguinte elemento subjetivo: a aprovação pela SUFRAMA de projeto industrial referente àqueles produtos. Diante disso, cabe ao órgão eleito como fiscalizador do benefício fiscal o papel de analisar eventuais descumprimentos objetivos e subjetivos que ensejam a concessão e a perda do direito ao incentivo. E, como se pode visualizar no Decreto nº 7.139/2010 e na Resolução CAS nº 203/2012, esse órgão é a SUFRAMA.

A Resolução CAS nº 203/2012 integra a legislação tributária, conforme o art. 100, I, do CTN.

Os artigos 505, 506 e 507, todos do RIPI/2010, cuidam de poderes gerais de fiscalização, que nada dizem respeito à sistemática específica dos benefícios fiscais em questão.

Tendo em vista os mencionados dispositivos que conferem à SUFRAMA a atribuição de conceder o benefício, o ato da autarquia não teria outro efeito senão o de despacho da autoridade administrativa (art. 179 do CTN). Outrossim, existe norma prescrevendo que, se a SUFRAMA cancelar o benefício por ela

administrado, a RFB será comunicada para que apenas então possa adotar as providências de direito que lhe cabem.

Ainda com o fito de restringir os incentivos fiscais da ZFM, a Fiscalização argumenta que a SUFRAMA, mediante Resolução nº 298/2007 e Parecer nº 224/2007, teria concedido a isenção e o creditamento ficto apenas ao concentrado para refrigerante de sabor cola. Entretanto, desconsidera que, nos termos da Resolução nº 298/2007, o CAS concede o benefício de forma ampla aos projetos de produção de “concentrados para bebidas não-alcoólicas”.

III.2) Relatório de Ação Fiscal nº 2 III.2.1) Natureza dos produtos industrializados pela Recofarma A quem compete a responsabilidade técnica para definição da natureza do produto fabricado pela Recofarma na ZFM? Naturalmente, busca-se na lei a resposta válida a esse questionamento, fazendo-se necessário partir das disposições que tratam do Processo Produtivo Básico (PPB).

Os PPB são estabelecidos por meio de Portarias Interministeriais, assinadas conjuntamente pelos Ministros da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC) e da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC).

Para examinar, emitir pareceres e propor a fixação, alteração ou suspensão de etapas dos Processos Produtivos Básicos, foi criado o Grupo Técnico Interministerial (GTPPB), disciplinado pela Portaria Interministerial MDIC/MCT nº 170/2010. A função do Grupo Técnico é subsidiar os Ministros de Estado da Indústria e da Ciência e Tecnologia com informações técnicas.

A SUFRAMA, representada no Grupo Técnico, atua como fonte de informações e de análises técnicas que servem para parametrizar o PPB e, consequentemente, a fruição do benefício fiscal em questão – o que não extrapola as competências da autarquia.

A mercadoria comercializada pela Recofarma passou por todo o procedimento exigido, que culminou com a edição da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25 de fevereiro de 1998, estabelecendo o PPB para os produtos “CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS”.

Tanto o concentrado homogeneizado como o não homogeneizado são concentrados, categorizados pela SUFRAMA sob o mesmo código de produto (0653), conforme Portaria SUFRAMA nº 192/2000. Assim, o fato de os componentes dos concentrados estarem ou não homogeneizados não altera em nada a definição técnica e fática dos produtos.

Vale apontar que os órgãos responsáveis por avaliar o PPB da Recofarma têm, reiteradamente, chancelado o regular cumprimento do processo prescrito na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98.

Não pode a Fiscalização, a pretexto de estabelecer a classificação fiscal do produto, ignorar a natureza do processo industrial e do produto dele resultante. Até porque a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, mormente por

força do art. 100, I, do CTN, possui força cogente em se tratando de legislação tributária.

Ademais, os laudos técnicos elaborados pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), vinculado em suas atribuições ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), e pela UNICAMP, por intermédio de sua Faculdade de Engenharia de Alimentos, confirmam a impossibilidade de mistura ou homogeneização prévia do concentrado fabricado em Manaus.

Como visto, a homogeneização, em Manaus, das partes que compõem o concentrado provoca a degradação do sabor da bebida final de tal modo que as alterações são perceptíveis até mesmo por consumidores com paladares não treinados. Comprovase, assim, que a mistura ou a homogeneização dos componentes do concentrado é tecnicamente inviável.

Considerando que o produto da Recofarma é, tecnicamente, um concentrado (apesar de não homogeneizado), abre-se apenas duas hipóteses para a sua classificação fiscal, conforme a TIPI (2106.90.10 Ex 01 ou Ex 02). O que distingue as duas exceções tarifárias é a capacidade de diluição do concentrado. Se a proporção for maior do que 1 para 10 (parte do concentrado para partes da bebida), o produto se classifica no Ex 01; caso a proporção seja menor do que 1 para 10, aplica-se o Ex 02.

A Fiscalização tem buscado desconstituir a tese da empresa mediante as premissas de que “não existem razões físico-químicas que impeçam RECOFARMA de executar na ZFM a etapa imediatamente posterior do processo produtivo (...), em que os componentes dos kits recebem o acréscimo de açúcar e água e resultam em preparação única (...). Na verdade, está-se diante da tentativa reiterada em comparar o concentrado e o xarope final, o que é irrelevante, na medida em que são produtos diferentes.

Assim, as alegações de que a Recofarma deveria produzir o xarope final em Manaus são completamente improcedentes, pois implicam alteração não só do modelo de negócios da empresa, mas do próprio produto a que ela se dedica.

Indo além, o Fisco utiliza como respaldo teórico para tal posicionamento o livro “The soft drinks companion: a technical handbook for the beverage industry”, de autoria de Maurice Shachman. Contudo, está-se diante de obra genérica sobre o setor de bebidas em outros países, não se tratando de estudo específico sobre o modelo da Recofarma.

O aparente anseio da Fiscalização no sentido de que a Recofarma produzisse xarope final (post-mix) em Manaus é completamente incoerente com a alegação de que a classificação adotada visaria a majorar benefícios tributários. Isso porque, se a empresa vendesse o post-mix, o preço do produto seria muito superior ao preço do concentrado, o que aumentaria o alcance do benefício fiscal para o sistema.

A Fiscalização apresenta nos autos uma nota fiscal de 1991, que seria um indício de que a Recofarma já vendeu as partes dos kits separadamente. No entanto, a referida nota fiscal não é suficiente para afastar todos os argumentos apresentados que confirmam a classificação fiscal unitária do concentrado, sobretudo a decisão nº 287/1985. Trata-se de mais uma tentativa de dar novo enfoque ao debate, a fim de ocultar o fato de que há uma solução de consulta da RFB que referenda a regularidade da conduta da empresa. Nesse sentido, a nota fiscal de 1991, assim como o livro técnico anteriormente mencionado, não possuem qualquer relevância para o debate.

III.2.2) Pareceres técnicos do Laboratório Falcão Bauer e do INT Não há incompatibilidade material entre os pareceres do Laboratório Falcão Bauer e o Laudo emitido pelo INT, pois as análises efetuadas recaíram sobre objetos distintos

O Laboratório Falcão Bauer analisou cada componente do concentrado fabricado pela Recofarma de forma individual, no sentido de identificar a composição química de cada uma das partes do produto, a fim de conferir-lhes classificação segregada.

Todavia, a mercadoria da Recofarma é funcionalmente única, no sentido de que ninguém vende ou compra os componentes individualizados, mas apenas o seu conjunto, nas proporções fixadas pela Recofarma segundo as fórmulas da The Coca-Cola Company.

A Recofarma, calcada na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, elaborou quesitos com o objetivo de analisar (i) o potencial de diluição do seu produto; (ii) a impossibilidade técnica de se efetuar a homogeneização dos componentes do kit no estabelecimento fabril em Manaus; (iii) consequentemente, a correção técnica da unicidade do concentrado. Em síntese, a diferença entre ambos os trabalhos (Falcão Bauer/Fiscalização e INT/Recofarma) foi o ponto de partida.

Não fosse pelo evidente prejuízo ao sabor da mercadoria final, como atestado pelo INT e pela Unicamp, bastaria à Recofarma homogeneizar em Manaus os componentes do concentrado.

O ataque da Fiscalização à conduta dos servidores federais do INT é evidentemente infundado. A postura da Fiscalização causa espécie quando cotejada com precedente recente do CARF, que, analisando questão similar, concluiu pela necessária observância das conclusões técnicas do INT. Observa-se, por via de consequência, que a mesma conclusão deverá ser adotada no presente caso tendo em vista que, além de existir laudo do INT atestando a unidade funcional do concentrado, há uma miríade de pareceres emitidos pelas máximas autoridades doutrinárias do país, confirmando a tese da Recofarma e demonstrando a lisura dos seus procedimentos.

A Fiscalização pretende também desautorizar o laudo da UNICAMP, lançando acusações sobre uma suposta “influência exercida pelas empresas, em especial Coca-Cola, sobre alguns profissionais da área científica”. Ainda não podendo afastar as conclusões do laudo em comento, o Fisco não apenas fez sérias acusações em face ao Docente/Parecerista, como também passou a defender que “não existem razões físico-químicas que impeçam RECOFARMA de executar na ZFM a etapa imediatamente posterior do processo produtivo (...”).

Fica evidente que a Fiscalização, sem conseguir impugnar as conclusões dos laudos do INT e da UNICAMP, optou por uma estratégia de ataque à legitimidade dos servidores dessas instituições.

III.2.3) Arbitramento do valor tributável A Fiscalização deixou de arbitrar o valor tributável de cada parte do concentrado, conforme o art. 148 do CTN, ao fundamento de que os preços de outras empresas do setor seriam distorcidos, pois suas fábricas também se localizam na ZFM.

Ora, se o concentrado da Recofarma contém “misturas de ingredientes comumente utilizados em vários produtos da indústria alimentícia”, por que “vários produtos da indústria alimentícia” não serviriam de parâmetro para o arbitramento do preço do produto em questão?

Exatamente por causa da dificuldade inegável – uma impossibilidade, na verdade, dado o conceito de unidade funcional – a Fiscalização se eximiu de arbitrar o que entendia devido, de sorte que a autuação é manifestamente ilegal.

III.2.4) Classificação fiscal dos kits de acordo com o Sistema Harmonizado Respaldo normativo para a classificação única De acordo com a Nota Explicativa nº 12 da posição 21.06, a necessidade de tratamento complementar, como a simples mistura dos itens e acréscimo de água, açúcar e de dióxido de carbono, está prevista como uma possível etapa inerente ao produto que aqui se classifica. Em outras palavras, a necessidade de tratamento complementar pelo adquirente não desnatura o concentrado como tal, podendo incluir a homogeneização das partes do kit.

As preparações alimentícias produzidas pela Recofarma estão alinhadas com o disposto na nota nº 7 da posição 21.06. A preparação não perde tal natureza pelo fato de sofrer, no adquirente, tratamento complementar diverso da simples diluição em água, e não precisa conter a totalidade dos ingredientes da bebida final, podendo conter apenas parte deles.

A argumentação do Fisco é contraditória. Inicialmente, usa de uma Nota Explicativa(XI da RGI/SH 3.b) para restringir a interpretação do código 2106.90.10 Ex 01, excluindo de sua abrangência o concentrado da Recofarma; posteriormente, para obstar a classificação unitária do concentrado ao código 2106.90.10 Ex 01, afirma que as Notas Explicativas (7 e 12) não podem ser citadas para definir a abrangência da exceção tarifária.

É irrelevante o fato de a NESH XI afastar a aplicação da Regra 3, pois essa só se destina aos conflitos de interpretação gerados pela aplicação da Regra 2. Em nenhum momento foi cogitada a incidência da Regra 2, de modo que a refutação de sua aplicação não tem importância alguma. Até porque a Regra 1 é transparente ao determinar a aplicação supletiva das regras seguintes, priorizando a aplicação dos textos das posições e das notas de seção e de capítulo. Sendo possível a aplicação da Regra 1, as demais regras são absolutamente dispensáveis.

A Fiscalização sugere que haveria uma regra geral que proibiria a classificação unificada de produtos compostos por partes separadamente acondicionadas, sendo excepcionável somente por disposição expressa em contrário. Tal regra, no entanto, inexiste. Trata-se de mera generalização intuída pelo Fisco e que não consta nas palavras da TIPI.

Salienta-se que a Lei nº 8.918/94 alcança, exclusivamente, “a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas”, ou seja, o produto final que vai para o consumidor. Assim, seu regulamento (Decreto nº 6.871/09) não pode alcançar – e de fato não o faz – a indústria de concentrados para a produção de bebidas, não se confundindo com as bebidas propriamente ditas, por óbvio.

Irrelevância dos trabalhos do Conselho de Cooperação Aduaneira É importante registrar que os estudos preparatórios do Comitê de Nomenclatura e do Comitê Interino de Sistema Harmonizado do CCA não constituem interpretação autêntica da NESH XI à RGI/SH 3.b. Esse seria o caso se o entendimento fosse veiculado em documento posterior (a ata é anterior à NESH), de igual natureza e hierarquia, vale dizer, outra nota explicativa devidamente aprovada pela OMA e incorporada ao ordenamento brasileiro. O que se tem aqui são trabalhos preparatórios, cujo papel é reduzido no processo exegético.

Buscando impor a observância desse trabalho preparativo no caso em apreço, a Fiscalização declara que a ratificação da NESH XI da RGI/SH 3.b pelo Decreto nº 435/92 tornaria vinculante a decisão do CCA no Brasil. Todavia, não é esse o procedimento legal para tornar vinculantes os pareceres do CCA/OMA no Brasil.

Em verdade, a IN RFB nº 1.926/2020 torna vinculantes no Brasil apenas os pareceres do Comitê de Sistema Harmonizado da OMA traduzidos para o português e integrados em coletânea publicada no site da RFB na internet. Dentre tais pareceres não há nenhum que trate da matéria aqui debatida.

Na realidade, a ata prova que o acondicionamento compartmentado de partes do concentrado não é usado como forma de planejamento fiscal que visaria a aumentar os benefícios fiscais da ZFM, pois, no mundo todo, os concentrados de bebidas não alcoólicas se apresentam sob a forma de kits compostos de diferentes partes. É o que se vê, por exemplo, nos Dictámenes de Clasificación nos 32, 33 e 34/04, proferidos pela Aduana do Chile a pedido da Coca-Cola do Chile.

Destinação do produto ao mercado para definição da classificação fiscal A destinação comercial da mercadoria é fundamental para determinar sua classificação fiscal. Por exemplo, as NESH da posição 35.06, onde estão classificados adesivos e colas, deixam evidente a importância da destinação, da motivação que o produto desperta em quem o adquire.

A tese da Fiscalização estabelece o modo de acondicionamento para transporte como sendo um fator relevante para determinar a classificação fiscal, como se os concentrados, ainda que comercializados como uma única mercadoria, somente pudessesem ser classificados como tal se fossem acondicionados em embalagem comum.

Ocorre que o RIPI estabelece que a forma de acondicionamento não gera efeitos fiscais, sempre que for determinada por exigências estritamente técnicas, inclusive descaracterizando o acondicionamento como uma operação de industrialização se assim se der. Ou seja, o RIPI proíbe o Fisco de caracterizar um produto como industrializado pelo seu modo de acondicionamento sempre que esse se der por exigências estritamente técnicas.

A contrario sensu, por qual razão poderia a Fiscalização descaracterizar um produto industrializado, fragmentando-o como partes independentes, quando seu acondicionamento em compartimentos separados se der por razões estritamente técnicas, justamente para que se preserve a essência do conjunto?

Pronunciamentos da Administração Pública Federal A Administração Pública Federal já se manifestou, em diversas oportunidades, pela regularidade da classificação fiscal do concentrado como um produto unitário.

A começar pela manifestação do próprio Fisco, consubstanciada na Decisão nº 287/85, proferida no processo nº 10768.026294/85-90. Em interpretação concatenada com o Parecer Normativo CST nº 863/71 e com o Telex Circular SRRF nº 1.325/85, tal decisão assentou a classificação unitária do concentrado da Recofarma ao código 21.07.02.99 (cuja redação corresponde ao atual 2106.90.10 Ex 01).

O argumento de que a Receita Federal teria manifestado esse entendimento sem ter ciência de que os componentes estavam acondicionados separadamente é inverossímil, visto que a fundamentação da Decisão nº 287/85 denuncia que a RFB tinha ciência de que sempre foram assim acondicionados.

Há prova de que, em 1985, os componentes dos concentrados já eram vendidos na forma de kit, consistente na nota fiscal anexa. Não é razoável ou crível admitir que a Administração Pública tenha oficialmente se manifestado, seja em parecer normativo, seja em solução de consulta, sem sequer conhecer as características do produto sob análise.

Efetivamente consta da Solução de Consulta a apreciação da classificação fiscal da mercadoria. É importante destacar que a ressalva final no texto da decisão nº 287/85 trata da necessidade de, a cada importação, verificar se se trata da

mercadoria da posição 13.3 ou da mercadoria da posição 21.07, objetos da consulta em questão e cuja distinção foi por ela esclarecida. Trata-se de mera conferência se os aspectos fáticos da mercadoria importada se amoldam às características do produto analisado na solução de consulta.

Em coletiva de imprensa realizada em 31/05/2018, o então Secretário da RFB confirmou que o Decreto nº 9.394/2018 foi editado com o objetivo de reduzir os créditos do concentrado para refrigerantes. Pouco tempo depois, a RFB tornou a afirmar que a edição do Decreto nº 9.394/2018 teve o condão de atingir os concentrados originados da ZFM, citando textualmente como exemplo o caso do concentrado destinado à produção das bebidas Coca-Cola.

O entendimento do Governo Federal acerca do produto produzido pela Recofarma, manifestado na Nota COEST/CETAD nº 071/2018, orientou a exposição de motivos apresentada ao Decreto nº 9.394/2018.

A decisão judicial transitada em julgado a que alude a Nota COEST/CETAD nº 071/2018, é a que se formou nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, a qual aproveita aos fabricantes das bebidas Coca-Cola.

Ora, se os produtos elaborados pela Recofarma não poderiam ser classificados nº código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, qual a razão da edição do Decreto nº 9.394/2018, que reduziu a tributação destes, visando a atingir os créditos aproveitados pelos adquirentes dos concentrados que possuem a seu favor a aludida coisa julgada?

Defender que o produto da Recofarma não é o concentrado classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI torna imprestável o Decreto nº 9.394/2018, editado justamente com a finalidade de reduzir o crédito dos adquirentes desse produto.

A posição da RFB é contraditória à Nota Cosit nº 380, de 13 de setembro de 2017, que sugeriu justamente a emissão de Decreto Presidencial objetivando a manipulação da alíquota de IPI referente ao código 2106.90.10 Ex 01, com vistas a reduzir os créditos tributários dos adquirentes dos produtos produzidos na Zona Franca de Manaus e classificados no aludido código.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional reconheceu ainda, no bojo de ação popular movida contra a Coca-Cola Indústrias Ltda, que os concentrados classificam-se no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, para defender a legitimidade do Decreto nº 9.514/2018, que assegurou uma política de redução gradual das alíquotas do concentrado.

As manifestações da Administração Pública Federal favoráveis à classificação unitária do concentrado da Recofarma não se exaurem nesses exemplos, valendo rememorar a Resolução CAS nº 298/2007 e a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98.

III.3) Relatório de Ação Fiscal nº 3 III.3.1) Base de cálculo dos créditos Inexistência de dois regimes distintos para o cálculo dos créditos do IPI Em regra, o valor tributável para fins de incidência do IPI é, no caso dos produtos nacionais, “o valor

total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial” (art. 190, II, RIPI/2010). Ou seja, é o valor consubstanciado no documento fiscal do produto, a representar o total da operação.

Excepcionalmente, o RIPI traz regras estabelecendo valor tributável mínimo nas operações realizadas entre empresas que possuam relação de interdependência (art. 195, RIPI/2010). Tais balizamentos não são aplicáveis ao caso, pois o Fisco não questiona a subvalorização do preço.

A partir da definição legal de “Valor Tributável Mínimo”, a Fiscalização criou, com base em suas próprias convicções, o “Valor Tributável Máximo” (sem respaldo em dispositivo legal).

Nesse particular, o CTN dispôs que a base de cálculo do IPI é “o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria” do estabelecimento industrial (art. 47, II, “a”).

Logo, o valor tributável pelo IPI é, inevitavelmente, aquele disposto nas notas fiscais de saída da Recofarma.

À guisa de conclusão, nota-se que não existem regras no ordenamento jurídico aplicáveis especificamente aos “créditos incentivados”; quando permitidos, sua base de cálculo é a mesma dos “créditos básicos” do art. 226 do RIPI/2010.

A precificação dos concentrados A autoridade fazendária desconsidera que o concentrado é produto único, que difere totalmente de produtos genéricos, aos quais se aplica a precificação regida por custo de produção mais margem de lucro.

É importante esclarecer que os concentrados são vendidos sob as designações dos produtos da Coca-Cola, com identificação específica conforme as suas finalidades para o consumidor ou usuário (no caso, os engarrafadores). Os concentrados contêm todos os ingredientes necessários para tipificar a bebida final e manter a sua identidade e qualidade, sendo que os engarrafadores somente os misturam com os demais ingredientes, dando apenas tratamento complementar. Isso caracteriza a excepcionalidade do produto e o diferencia de mercadorias genéricas.

Ao afirmar que os concentrados são “insumos de baixo grau de transformação” e que “a marca atribuída aos insumos é completamente irrelevante na situação em análise”, o Fisco dá a entender que a marca só possui repercussão no produto final.

A marca naturalmente repercute no valor dos produtos a ela associados, de forma que, caso a percepção da marca Coca-Cola tenha uma piora aos olhos dos consumidores, a bebida final se desvalorizará, o que também ocorrerá com seu principal insumo, isso é, o concentrado. Consequentemente, é incabível dizer que os concentrados são meros insumos de baixo valor agregado.

O produto em questão distingue-se de potenciais substitutos, o que dá à Recofarma margem ampla para fixar seu preço, sem ater-se à engessada precificação com base principalmente em custos de fabricação – essa conclusão é válida para diversos produtos de variados segmentos, não se restringindo aos produtos da Coca-Cola.

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

A alegação da Fiscalização de que os valores relativos a marketing das bebidas não devem compor o valor tributável do IPI é contraditória com a visão da própria RFB.

De fato, a Instrução Normativa SRF nº 82/2001 prevê, expressamente, que os gastos de publicidade compõem o preço dos produtos industrializados. A própria regulamentação do “preço tributário mínimo” na legislação do IPI prevê que as despesas de propaganda deverão ser computadas na base de cálculo do imposto.

Destaca-se o fato de que o método denominado Preço de Incidência para definição do valor do concentrado começou a ser utilizado no Brasil há muitos anos, antes mesmo da migração da empresa para a Zona Franca de Manaus. O Preço de Incidência pressupõe a aplicação de um percentual definido sobre a receita líquida dos engarrafadores. Desse modo, o preço dos concentrados varia com base em índice de incidência proporcional à receita líquida dos engarrafadores auferida num determinado período do passado.

No próprio setor de bebidas, há situação na qual o mecanismo de precificação por incidência é obrigatório por força de lei. É o caso dos concentrados destinados às máquinas post mix, automáticas ou não, discriminado no Decreto nº 1.686/79.

As despesas decorrentes dos contratos de incentivo comercial com os engarrafadores existiram desde antes da mudança da Recofarma para a ZFM.

As despesas decorrentes dos acordos de incentivo têm como finalidade promover o aumento das unidades de volume vendidas, consistindo em estratégia comercial para incrementar o consumo das bebidas. Desse modo, a providência está voltada para o volume de vendas da bebida final, contribuindo também para manutenção do alinhamento dos interesses da Recofarma e dos engarrafadores. Essas constatações estão inseridas no contexto dos concentrados já descrito.

Assim sendo, o propósito negocial das despesas em foco é claro: majorar o volume de vendas da bebida final e, como resultado, aumentar a venda dos concentrados. O fato de ser fornecedora exclusiva dos concentrados reforça os motivos para promoção da marca, pois a Recofarma é interessada direta no aumento das vendas das bebidas finais.

Em um mercado tão competitivo como o de refrigerantes, as despesas de publicidade são naturalmente mais elevadas do que em outros setores, compreendendo tanto grandes ações nacionais quanto múltiplas ações locais de fomento de vendas.

Os acordos de incentivo estabelecem metas objetivas de volume de vendas, as quais devem ser atingidas pelos engarrafadores para que eles estejam habilitados a receber os pagamentos da Recofarma. Se não alcançarem os limites mínimos, não recebem os incentivos, o que constitui inegável fato de promoção de vendas.

Inexistência de pagamento de royalties O distribuidor não tem qualquer obrigação legal ou contratual de pagar royalties, como inclusive consta do documento transscrito na autuação – Projeto Técnico-Econômico apresentado à Suframa em 2007 para obtenção de benefícios fiscais.

Um produto que carrega marca e fórmula de grande valor deve ter o seu preço majorado, o que justifica, ainda, os elevados gastos com publicidade, que garantem maior consumo das bebidas finais (e necessariamente dos concentrados).

O Contrato de Fabricação estabelece expressamente que o uso das marcas pelos engarrafadores dá-se gratuitamente com a finalidade de distribuição da bebida final.

O engarrafador paga o preço do concentrado, vedada contratualmente a cobrança de royalties, ao passo que a utilização da marca pelo engarrafador é limitada nos termos do contrato, dado que o acordo protege a TCCC contra o mau uso de suas marcas. Desse modo, há mera autorização de utilização temporária das marcas.

No Brasil, o uso da marca na distribuição consiste em direito do distribuidor, uma vez que o art. 132 da Lei nº 9.279/96 dispõe que o titular da marca não pode “impedir que comerciantes ou distribuidores utilizem sinais distintivos que lhe são próprios, juntamente com a marca do produto, na sua promoção e comercialização”. Nota-se que o licenciamento gratuito de marcas é permitido sem limitação, tratando-se de verdadeiro pressuposto dos contratos de distribuição, razão pela qual não faria sentido para a TCCC cobrar royalties em troca do uso da marca.

O tratamento complementar dado ao concentrado (hidratação, edulcoração e, por vezes, carbonatação) não é capaz de desqualificar o propósito principal do contrato(a distribuição).

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

A prática contestada pelo Fisco é ostensivamente adotada por companhias no cenário típico de fabricantes e distribuidores. Isso porque a empresa colhe os benefícios do crescimento da marca por meio do aumento das vendas e margens de lucros, permitindo que os distribuidores usem as marcas sem custos na revenda de mercadorias.

É importante pontuar a total irrelevância das considerações do auto de infração a respeito do tratamento fiscal conferido nos EUA, Espanha e Israel.

Não bastasse a absoluta autonomia de jurisdições, as discussões nos processos mencionados ainda não foram encerradas, pelas informações prestadas pela Fiscalização. Ainda que encerradas, fato é que se desconhecem as circunstâncias fáticas concretas e a legislação de tais países, não podendo, portanto, suas conclusões serem emprestadas para o caso aqui em discussão. Quanto aos supostos royalties, aliás, não é raro que dois países adotem qualificações díspares diante da mesma grandeza.

A lide norte-americana trata da remessa dos lucros à TCCC com relação ao resultado auferido por algumas subsidiárias estrangeiras. Nesse sentido, o caso envolve discussão de preços de transferência conforme tratamento dado pela legislação dos EUA, inexistindo nexo com pagamentos feitos pelos engarrafadores na operação de aquisição de concentrados.

Ao contrário do afirmado, a classificação dos pagamentos feitos pelos engarrafadores não é o objeto central ou sequer ponto relevante para a análise do USTC. Na realidade, a questão analisada foi a escolha da metodologia apropriada de preços de transferência na legislação tributária dos EUA. A propósito, a TCCC tratou a receita dos pontos de fornecimento com a venda de concentrados como receita de venda, sem nenhuma objeção por parte do Internal Revenue Service (IRS) e do USTC.

Deve ser esclarecido que não foi convalidado, no voto da USTC, a tese de que o preço dos concentrados deve ser limitado ao valor correspondente aos custos mais margem mínima. Nada obstante, ainda que assim fosse, o retorno financeiro apropriado para o ponto de fornecimento brasileiro (Recofarma) é irrelevante para classificação da renda auferida pela Recoфarma, que decorre sempre de venda de concentrados.

O suposto dever da Coca-Cola Indústrias Ltda de remeter valores para a TCCC não significa que a Recoфarma deveria cobrar royalties dos engarrafadores. Há nesse particular duas relações jurídicas distintas e independentes, sendo que a relação entre Recoфarma e engarrafadores é regida pelas disposições do contrato de distribuição.

É essencial registrar que o documento citado pelo Fisco não é tecnicamente uma decisão; trata-se de um voto, denominado nos EUA de opinion, consistente em etapa prévia ao proferimento de uma decisão. Mesmo que houvesse decisão,

seria apenas a sua primeira etapa decisória, com possibilidades recursais de ambas as partes.

III.3.2) Responsabilidade tributária Esclareça-se que o art. 124, do CTN não é norma autônoma de atribuição de responsabilidade tributária. Isso porque o instituto trata-se de simples forma de garantia, incumbido de agravar a responsabilidade de um sujeito que já compõe o polo passivo. Tanto é assim que o CTN disciplina a matéria em seção própria, fora do capítulo que dispõe sobre responsabilidade tributária.

Corroborando o entendimento, no âmbito judicial, ao julgar os Embargos de Divergência em REsp nº 446.955/SC, o STJ consignou que “a solidariedade tributária não é forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária, mas grau de responsabilidade dos co-obrigados, sejam eles contribuintes ou contribuinte e responsável tributário (...”).

Por sua vez, na esfera administrativa, o CARF, por meio do Acórdão nº 1302-000.490, afirmou que “a solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN, não se equipara à hipótese de responsabilidade, e não prescinde da correta fundamentação jurídica da responsabilidade tributária”.

Também é desacertado o entendimento de que a expressão “interesse comum” teria o condão abarcar o suposto cometimento de atos ilícitos e, consequentemente, legitimar a exigência do crédito tributário.

Observe-se que o próprio dispositivo legal esclarece que o “interesse comum” que enseja solidariedade deve ser oriundo da “situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Ora, a situação que constitui o fato gerador diz respeito à relação jurídica originária do fato tributário, ou seja, ao fato ou relação jurídica que representa o antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

A associação das expressões deixa claro que não é qualquer interesse que pode ser considerado como suficiente para aplicação do instituto da solidariedade, mas tão somente aquele que conceba o fato gerador da obrigação principal. O interesse comum exigido pela norma somente é vislumbrado nas hipóteses de realização conjunta do fato gerador, situações nas quais há a pluralidade de sujeitos passivos na qualidade de contribuintes, não de responsáveis.

Resumidamente, para a Fiscalização os mesmos fatos que teriam configurado simulação configuraram conluio. Assim, pelo princípio da consunção, basta que a defesa centre nos fatos imputados pela Fiscalização e não nas características jurídicoconceituais que eles atraem.

(a) Conduta 1: manutenção, pelas empresas, da aparência de que não existe relação entre os repasses efetuados a título de “contribuições para marketing” e “incentivos de vendas” e os preços dos concentrados para bebidas.

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

contrário, o instrumento particular de acordo comercial comprova a origem e finalidade dos repasses efetuados. O contrato deixa claro que estes incentivos visam contribuir para “gastos de publicidade, marketing, promoção da bebida”.

Destaque-se que o Fisco possui amplo acesso ao SPED Fiscal, em que os valores repassados pela Recofarma e outras informações também foram declarados.

Vale ressaltar que a Recofarma sempre foi transparente com respeito à importância das despesas de publicidade, bem como os seus efeitos sobre a composição dos preços praticados. Isso fica claro pelo Projeto Técnico-Econômico apresentado à Suframa em 2007.

(b) Conduta 2: suposta omissão, pelo Contrato de Fabricação firmado entre os engarrafadores e a TCCC, da existência de pagamentos relativos a royalties no negócio jurídico entabulado entre as partes, que estariam embutidos também no preço dos concentrados para bebidas.

Intimamente ligada à conduta anterior, inexiste também nexo causal entre o preço pago na aquisição dos concentrados e os supostos montantes remetidos pela Recofarma à sua controladora no exterior. Até porque, não existem remessas entre Recofarma e TCCC, titular das marcas que aqui se discute.

Registre-se que a ausência de pagamento de royalties não é uma particularidade da Coca-Cola no Brasil, sendo, na realidade, uma constância no procedimento da TCCC em todos os territórios em que atua. De fato, não faz sentido cobrar pela cessão de uso da marca na medida em que o negócio entabulado entre a TCCC (ou suas subsidiárias) e os engarrafadores visa o envase e a distribuição do produto final, ou seja, o aumento do volume de vendas ao consumidor.

A Recofarma providenciou parecer por especialistas em Propriedade Intelectual, que concluiu que “uma vez que os produtos distribuídos são, por óbvio, identificados por marcas da família Coca-Cola –, a referida licença de marcas é gratuita, não há que se falar em qualquer hipótese de irregularidade na ausência de cobrança de royalties por parte da RECOFARMA.”(c) Conduta 3: ação conjunta das empresas para classificar erroneamente os concentrados para bebidas e ocultar as parcelas que deveriam compor o valor tributável.

Inexistiu qualquer atuação conjunta das empresas para classificar os concentrados. A Recofarma conferiu o código 2106.90.10 Ex 01 aos seus produtos porque entende que essa é a correta classificação fiscal das mercadorias, sobretudo por decorrer de norma, nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98.

Concorde ou não com a SUFRAMA, não se pode deixar de reconhecer que, em todos os atos normativos dessa autarquia, constou justamente o código 2106.90.10 Ex 01.

Veja-se, aliás, que o Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 reproduz fielmente o texto dessa posição.

Não se discute que essa autarquia sempre denominou o concentrado dessa forma, o que demonstra que não houve conluio entre as empresas, mas sim confiança e obediência às normas emitidas pelo órgão federal responsável pela administração dos incentivos inerentes à ZFM.

Toda a acusação no RAF nº 03 centra-se justamente no fato de que houve supervalorização do preço dos concentrados mediante a inclusão de todas as parcelas que, ao fim e ao cabo, originaram a imputação criminal. É tecnicamente impossível supervalorizar o preço dos concentrados para fins tributários e, ao mesmo tempo, ocultar parcelas tributáveis de sua composição.

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

Todos os supostos fatos criminosos narrados pelo Fisco visariam à majoração do lucro das partes envolvidas, mas, em momento algum, demonstrou-se qual seria o interesse jurídico que constituiria o liame entre Recofarma e Spal.

Ao longo do relatório fiscal, a Fiscalização tenta fazer parecer que a Recofarma conferiu classificação fiscal única à sua mercadoria, comercializada sob a forma de kits, unicamente com vistas a majorar o crédito fiscal dos adquirentes dos produtos.

Na realidade, tal argumento causou espécie à Recofarma, na medida em que a classificação fiscal unitária é adotada há décadas, mais precisamente desde 1942.

Além disso, a referida classificação fiscal é adotada há 28 anos perante a SUFRAMA e foi confirmada pela própria Receita Federal na decisão nº 287/1985 no Processo de Consulta nº 10768.026294/85-90.

A classificação unitária dos concentrados para bebidas da marca Coca-Cola não é uma prática adotada apenas no mercado brasileiro, com vistas à obtenção de vantagens tributárias. A título exemplificativo, no Chile, país bastante distante da realidade da Zona Franca de Manaus, a classificação fiscal unitária do concentrado também foi adotada pela companhia, de sorte que as acusações do Fisco não se sustentam.

III.3.3) Invalidade integral da autuação O CTN prevê, em seu art. 178, que “A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo”. Isto é, sendo onerosa a isenção, nem mesmo a lei pode revogá-la, sob pena de afronta ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e outros princípios constitucionais garantistas.

A teor do art. 178, CTN, são onerosas as isenções: (i) concedidas por prazo certo e (ii)em função de determinadas condições. Forçoso concluir que as isenções outorgadas à Recofarma são onerosas.

Se as isenções onerosas não podem ser revogadas a qualquer tempo nem mesmo pela lei, o que dizer da tentativa de fazê-lo por meio do lançamento de ofício previsto no art. 142 do CTN?

III.3.4) Qualificação da multa de ofício Não há indícios sólidos de fraude, simulação ou conluio no caso.

A classificação fiscal adotada pela empresa encontra amparo nas características e destinação do produto, além de ter suporte nas normas do Sistema Harmonizado.

Para além disso, é corroborada por variadas manifestações da Administração Pública, tendo sido utilizada pela empresa mesmo antes de sua mudança para a ZFM.

A Recofarma não cobra *royalties* dos adquirentes de seus produtos, uma vez que:  
(i)

a legislação brasileira concede aos distribuidores o direito a utilização das marcas dos

produtos a serem distribuídos, razão pela qual o contrato com os engarrafadores prevê a gratuidade do uso de marca; (ii) não existe na legislação brasileira nenhuma

norma que obrigue a cobrança de *royalties*, tanto assim que a Fiscalização não foi capaz de fornecer nenhum fundamento jurídico para tal obrigatoriedade.

Os gastos de publicidades no caso são fundamentados e comprovados, não havendo

nada de extravagante ou ilícito em seu volume. De fato, a empresa sempre foi transparente na importância de tais despesas, como reconhece a Fiscalização ao transcrever parte do Projeto Técnico-Econômico apresentado pela Recofarma à SUFRAMA, afastando por completo qualquer alegação de dolo. Nesse sentido, os incentivos comerciais desempenham papel fundamental, ao fomentar estratégias para incremento das vendas de bebidas (e por consequência de concentrados).

Finalizando, a impugnante requer seja julgada procedente a impugnação para cancelar

integralmente o lançamento. Subsidiariamente, requer sua exclusão do polo passivo da autuação, e

ainda, exclusão da qualificação da multa de ofício.

E o relatório.

A 27<sup>a</sup> turma DRJ/08, através do acórdão de nº 108-032.553 **julgou** por UNANIMIDADE de votos, julgou improcedente a impugnação mantendo o indeferimento do direito creditório.

Intimada da decisão, a empresa SPAL apresentou recurso voluntário tempestivamente, repisando os argumentos já apresentados em sede de impugnação.

Em razão da clara vinculação entre este PAF e o processo de nº 10880.768090/2020-87, foi realizado o termo de apensamento, já que o julgamento deste processo influencia diretamente no resultado daquele.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Como dito, o presente processo trata da análise do pedido de ressarcimento PER no 21749.21636.240118.1.1.01-1984 e das compensações a ele vinculadas, no valor de R\$ 40.935.479,58 (quarenta milhões, novecentos e trinta e cinco mil, quatrocentos e setenta e nove reais, e cinquenta e oito centavos), referente ao saldo credor de IPI apurado pelo estabelecimento CNPJ 61.186.888/0065- 58 no 4º trimestre de 2017. O direito creditório não foi reconhecido e, consequentemente, as compensações não foram homologadas, indeferindo-se o pedido de ressarcimento.

Inclusive, foi lavrado auto de infração através do processo de nº 10880.768090/2020-87, Tendo sido constatado que a fiscalizada não poderia ter aproveitado os créditos em questão, foi lavrado Auto de Infração para cobrança do imposto que deixou de ser recolhido nas saídas entre janeiro de 2017 e dezembro de 2017, cujo período inclui justamente o período de apuração do referido despacho decisório.

No processo supracitado, restou reconhecido que, de fato, havendo erro na classificação fiscal adotada não há direito creditório a ser compensado.

Ademais, em casos de repetição/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação, que o ônus da prova é do contribuinte. e isso tem como fundamento jurídico o art. 373 do vigente CPC, que dispõe:

art.373. O ônus da prova incumbe:

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

Portanto, havendo nos autos provas suficientes que suportem a existência do direito creditório pleiteado devidamente comprovados pela recorrente.

Desta forma, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta**