



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.937092/2021-11
ACÓRDÃO	3402-012.602 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Exercício: 2019

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a proposta de sobrestamento do feito apresentada pela relatora, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro (relatora) e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e o conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira, que votaram pelo sobrestamento do feito, e, no mérito, por unanimidade de votos, em reconhecer a prejudicialidade deste processo em relação ao processo 15173.720009/2022-40 para aplicar, neste julgamento, o resultado lá alcançado no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a acusação de conluio. Designado para redigir o voto vencedor em relação à rejeição da proposta de sobrestamento do feito o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Carlos de Barros, Cynthia Elena de Campos, Leonardo Honorio dos Santos, Mariel Orsi Gameiro, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos e direitos aqui discutidos, peço vênica para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata o presente processo da análise do pedido de ressarcimento PER nº 06740.48775.250419.1.1.01-0290 e das compensações a ele vinculadas, no valor de R\$ 1.009.530,10 (um milhão, nove mil, quinhentos e trinta reais, e dez centavos), referente ao saldo credor de IPI apurado pelo estabelecimento CNPJ 61.186.888/0093-01 no 1º trimestre de 2019. O direito creditório não foi reconhecido e, conseqüentemente, as compensações não foram homologadas, indeferindo-se o pedido de ressarcimento. De acordo com o despacho decisório (e-fls. 3 e 1601), o crédito pleiteado não foi reconhecido em razão da (i) constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento era inferior ao valor pleiteado; e (ii) glosa de créditos indevidos em procedimento fiscal. Instruindo o despacho decisório, os pertinentes demonstrativos de apuração do crédito (e-fls. 6/9 e 1604/1607) foram disponibilizados à interessada no sítio eletrônico da RFB. Também foram disponibilizados os relatórios do procedimento fiscal: Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 10/39 e 1608/1637), seus anexos (e-fls. 40/548 e 1638/2143) e Termo de Encerramento (e-fls. 546/549 e 2144/2147). Seguem, em síntese, as informações contidas no Termo de Verificação Fiscal – TVF.

I- TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

I.1) Glosa de Créditos Básicos

I.1.1) Aquisições de produtos de limpeza, lubrificantes e aditivos para caldeiras

Constatou-se que a empresa se apropriou indevidamente de créditos de IPI relativos a materiais cujas aquisições, à vista da legislação aplicável, não permitem o creditamento por não se caracterizarem como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, nos termos do art. 226 do Regulamento do IPI (RIPI/2010 – Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010). Para fins de aplicação da legislação do IPI, considera-se como insumo aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas

durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto. O PN CST nº 65, de 05 de novembro de 1979, traz importantes apontamentos sobre a questão, ao examinar o então vigente art. 66 do RIPI/1979, que corresponde ao atual art. 226 do RIPI/2010. Não se caracterizam como matéria-prima ou produto intermediário aqueles materiais que não se integram ao produto, nem são consumidos no processo produtivo, em decorrência de contato físico de uma ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele. Depreende-se que os materiais denominados lubrificantes para cintas transportadoras, aditivos para óleo combustível, filtros, elementos filtrantes, tintas, detergentes, desinfetantes, bactericidas, limpadores e aditivos para soluções de limpeza não se caracterizam como matérias-primas ou produtos intermediários, corroborados pelas descrições dos Códigos NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) constantes nas notas fiscais relacionadas nos Anexos 01 e 02 do TVF.

No Anexo 01 (e-fls. 40/44) estão relacionados os bens/insumos (lubrificantes, filtros, elementos filtrantes, tinta, utilizados na manutenção de equipamentos) que não se enquadram na operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, nem, muito menos, se desgastam em decorrência de ação direta exercida sobre o produto industrializado.

No Anexo 02 (e-fls. 45/51) estão relacionados os insumos (produtos cáusticos, aditivos, produtos com ácido ou soda cáustica químicos) utilizados no tratamento de água, limpeza e higienização interna dos ambientes das áreas de produção, limpeza das lavadoras da linha de produção, lavagem de vasilhames retornáveis em vidro e plástico, limpeza de superfícies de aço inoxidável (partes externas de tanques), tubulação, tanques, enchedoras, e na desinfecção de ambientes das linhas de produção que não se enquadram na operação que modifique a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo.

I.1.2) Aquisições de produtos destinados ao transporte, proteção e/ou acondicionamento
Ao ser observado o que determina a legislação regente, o não atendimento de qualquer uma das condições estabelecidas para caracterizar o acondicionamento dos produtos como de apresentação configurará a embalagem destinada apenas ao transporte. A embalagem de transporte é a operação que importe em colocação de embalagem apenas com fins específicos de destinação ao transporte, proteção, acondicionamento e preservação do produto, em caixas, filmes plásticos, folhas plásticas, caixotes, chapas de papelão, chapas de madeira, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, dentre outros, sem acabamento e sem rotulagem de função promocional, com capacidade superior a 20 quilos, ou superior àquela em que o produto é normalmente comercializado a consumidor ou revendedor. Parte dos produtos utilizados pela fiscalizada foram embalagens de apresentação, ou seja, integrantes dos produtos industrializados. Foram considerados embalagem de apresentação: latas de alumínio e rolhas plásticas de Coca-Cola, Sprite, Guaraná Schweppes Citrus, rótulos bopp Coca Cola zero 2,0 L, 1,5 L, 600 ml, rótulos bopp Tai 2L mp curto, rótulos Coca Cola 200ml precificados, rótulos bopp Kwat 2L mp curto, rótulos bopp Guarapan 2L mp curto, rótulos Fanta Uva Splash 600ml, dentre outros. Os produtos considerados de transporte e, portanto, não integrantes dos produtos industrializados são aqueles relacionados no Anexo 03 do TVF (e-fl. 52/78), sendo objeto de glosa.

I.2) Glosa de Créditos Incentivados I.2.1) Origem dos créditos apropriados Constatou-se a existência de créditos incentivados/fictos do IPI relativos a insumos denominados kits,

adquiridos da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, CNPJ 61.454.393/0001-06. Nos registros de entradas das EFD IPI/ICMS apresentadas pela fiscalizada para os períodos de abril/2017 a dezembro/2017, de janeiro/2018 a setembro/2018 e de janeiro/2019 a março/2019 foram apropriados créditos de IPI relativos às notas fiscais dos insumos (kits) adquiridos. Recofarma Indústria do Amazonas Ltda é uma empresa localizada em Manaus, e as fábricas engarrafadoras espalhadas pelo território nacional, dentre elas a fiscalizada, formam o chamado “Sistema Coca-Cola Brasil”, composto por grupos parceiros de fabricantes. As empresas envasadoras elaboram o produto final e procedem a distribuição aos pontos de venda/revenda. Nas notas fiscais emitidas pela Recofarma, relacionadas no Anexo 05 (e-fls. 80/118), não constam destaques do IPI, ao amparo da seguinte observação expressa nas notas: IPI Isenção conforme art. 81, inciso II, art. 95, inciso III e art. 237, todos do RIPI/2010 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, instituído pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010. Os produtos vendidos pela Recofarma são classificados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. A fiscalizada, ao efetuar o aproveitamento dos créditos do IPI, apoiou-se na fundamentação de que os produtos adquiridos são beneficiados por aquelas isenções. Nessa esteira, a apuração do crédito foi efetuada mediante simples cálculo aritmético, pela aplicação das alíquotas previstas na TIPI aos valores de aquisição. No caso, o crédito foi obtido pela aplicação da alíquota de 20%, prevista para o Ex 01 da NCM 2106.90.10. Além da utilização da alíquota de 20%, também utilizou as de 4% e 12%. Ressalta-se que, para o período abrangido pelo procedimento fiscal, a alíquota de 12% não existiu.

I.2.2) Motivação das glosas

São dois os fundamentos autônomos para que os créditos em tela sejam considerados indevidos, conforme sintetizado a seguir.

a) Erro de classificação fiscal Os kits adquiridos da Recofarma foram classificados no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI como se fossem produtos unitários. Entretanto, cada kit é composto por diferentes componentes acondicionados separadamente, cada qual não se adequando à classificação adotada. Conforme as regras de classificação de mercadorias, cada componente deve ser classificado em seu código próprio. Os códigos correspondentes à classificação correta para cada um dos componentes do kit, em geral, sujeitam-se à alíquota zero de IPI, o que resulta em crédito incentivado do IPI igual a zero.

b) Sobrevalorização dos preços dos kits Os preços dos kits vendidos pela Recofarma são sobrevalorizados indevidamente devido à inclusão de parcelas ocultas que não se relacionam à operação de industrialização, correspondentes a “royalties” e “contribuições financeiras”, enviadas às empresas do Sistema Coca-Cola Brasil para pagamentos de despesas de comercialização (inclusive marketing) e investimentos. Assim, boa parte do valor tributável utilizado para cálculo dos créditos incentivados correspondeu a parcelas que não dizem respeito aos insumos adquiridos pela fiscalizada (kits) e sim aos produtos finais (refrigerantes). A sobrevalorização resulta em aumento indevido da base de cálculo dos créditos incentivados e ocorre mediante montagem e execução de planejamento fiscal abusivo, envolvendo condutas de simulação e conluio com a Recofarma, o que torna os valores dos kits imprestáveis para cálculo dos créditos incentivados, justificando a glosa integral destes.

As matérias sintetizadas acima encontram-se detalhadas, respectivamente, no Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 01 (e-fls. 738/794) e no Relatório de Constatação de

Infração Fiscal nº 02 (e-fls. 796/843), justificando a glosa fiscal. I.2.3) Ineficácia das decisões judiciais

a) Mandado de segurança coletivo nº 91.0047783-4

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

Nada obstante esta decisão judicial, a fiscalizada incorreu em erro ao calcular os créditos com base nas alíquotas de 20%, 12% e 4% sobre o valor dos kits. Isso porque os kits adquiridos da Recofarma não se classificam na NCM 2106.90.10 Ex 01.

Os componentes dos kits sujeitam-se, em geral, à alíquota de 0% (zero por cento). Portanto, mesmo que a ação judicial permita à fiscalizada se creditar sobre os insumos isentos, o crédito no caso concreto é nulo, devido à impossibilidade de aplicação das alíquotas positivas utilizadas. Então, conclui-se que a decisão judicial não ampara o creditamento do valor apropriado. Cumpre ressaltar que a classificação fiscal dos kits nunca foi objeto de questionamento ou decisão no mandado de segurança em questão. A classificação fiscal não fez parte da lide, seu reconhecimento não foi objeto de pedido, até porque indiferente para a análise do direito em abstrato ao crédito nas aquisições de produtos isentos da Zona Franca de Manaus. Além disso, ainda que fosse possível a utilização de alíquotas positivas para o cálculo do crédito ficto, há um óbice em se utilizar uma base de cálculo inválida em razão da sobrevalorização dos preços dos kits.

b) Jurisprudência do STF – RE nº 212.484/RS e RE nº 592.891/SP Conforme é de amplo conhecimento, o entendimento firmado no RE nº 212.484/RS, no sentido de que haveria direito ao crédito de IPI em operações isentas em geral, foi modificado. O atual entendimento do STF é pela sua impossibilidade, de acordo com o acórdão proferido no RE nº 398.365/RG em sede de repercussão geral.

Já o RE nº 592.891/SP abriu exceção à regra tratada no mencionado RE nº 398.365/RG, para admitir, em face das especificidades do regime especial de isenção concedido à Zona Franca de Manaus, que possa haver direito ao crédito de IPI nas aquisições de produtos isentos oriundos dessa região. Ocorre que a autorização para o creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos da ZFM não aproveita à fiscalizada porque, como visto, os kits por ela adquiridos não se classificam no Ex 01 do código 2106.9010. Além disso, ainda persiste a impossibilidade de o crédito ser calculado sobre uma base de cálculo inválida, em decorrência de sua sobrevalorização indevida.

Como visto no Termo de Verificação Fiscal, os aspectos relativos à classificação fiscal constam do Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 01 (e-fls. 738/794) e aqueles relativos à sobrevalorização dos preços dos insumos (base de cálculo do crédito), do Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 02 (e-fls. 796/843). Tais relatórios (anexados na manifestação de inconformidade) foram juntados no processo

administrativo nº 15173.720009/2022-40, que trata do auto de infração lavrado com a finalidade de efetivar as glosas e constituir o crédito tributário delas decorrente.

Cientificada do despacho decisório em 08/08/2022, a interessada manifestou a sua inconformidade em 05/09/2022 (e-fls. 555/666). Em síntese, alega as razões que se passa a expor.

II- MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

II.1) Relação de Conexão com o Processo nº 15173.720009/2022-40

Há relação direta entre o presente e o processo nº 15173.720009/2022-40, porque em ambos se discute a glosa dos créditos fictos de IPI, relativos à aquisição de concentrados para bebidas fabricados pela Recofarma, oriundos da Zona Franca de Manaus e dos demais créditos básicos. Ou seja, tendo em vista a identidade das questões discutidas e a continência do período abrangido, a decisão a ser proferida neste processo deve estar em conformidade com a decisão a ser proferida naquele, pois a existência ou não do direito ao aproveitamento dos créditos de IPI será apreciada no processo administrativo originado pelo auto de infração. Vê-se, pois, que o presente deve ser sobrestado até o julgamento final do processo nº 15173.720009/2022-40. Por outro lado, caso seja superado o pedido de sobrestamento do processo, requer-se que o presente e o processo nº 15173.720009/2022-40 sejam apensados e reunidos para que o julgamento em 1ª instância ocorra simultaneamente, como decorre do disposto no art. 3º, inciso III, da Portaria RFB nº 48, de 24 de maio de 2021. II.2) Contestação ao Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 01 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 e adquirido pela manifestante 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 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 para o 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 especificamente 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 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 emitido pelo ITAL e, recentemente, a Faculdade de Engenharia de Alimentos da UNICAMP reafirmou o mesmo entendimento. A natureza de produto único também já foi atestada pelo órgão aduaneiro do Chile.

Quarta impropriedade: os kits não são os concentrados classificáveis no código 2106.90.10 Ex 01 À época em que era fabricado no Rio de Janeiro, sujeitando-se à tributação na medida em que não gozava de isenção de IPI, o concentrado era comercializado na forma de kits e sempre foi classificado fiscalmente na condição de produto único. Esse fato foi reconhecido pela própria RFB, na decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90, que atestou que as preparações para fabricação de refrigerantes da marca Coca-Cola eram, à época, classificadas no código 2107.02.99, que corresponde ao atual 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. Não é a Recofarma e nem a manifestante que estão atribuindo ao concentrado não homogeneizado a natureza de produto único; tal característica técnica e legal decorre, expressa e especificamente, do art. 7º, § 8º, b, do DL nº 288/67, das Portarias Interministeriais e dos próprios atos da SUFRAMA e foi ainda confirmada por laudos do INT, ITAL e UNICAMP, por órgão estrangeiro e também pela sentença proferida nos autos da AO nº 1003920-70.2018.4.01.3200.

Quinta 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 abril de 2017 a junho de 2017, no qual todas as notas foram emitidas com a referência ao código da TIPI 2106.90.10 Ex 01.

Sexta 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. 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 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Amazonas, para impugnar o auto de infração objeto do processo administrativo nº 11080.732817/2014-28, e obter o reconhecimento de que está correta a classificação fiscal por ela adotada. A sentença proferida naquela ação examinou a natureza do produto, as normas da NESH e a competência da SUFRAMA e decidiu que o produto elaborado pela Recofarma é concentrado e está correta a sua classificação fiscal. Considerando que o fato gerador do IPI é um só e ocorre na saída do produto do estabelecimento industrial, é ilegal e conflitante o entendimento do Fisco, porque a decisão judicial já definiu que, no momento da saída do produto do estabelecimento da Recofarma, esse produto é concentrado classificado no código 2106-90.10 Ex 01. Dessa forma, como seria possível supor a existência de conluio entre Recofarma e a

manifestante para classificar o produto no código 2106.90.10 Ex 01, se há decisão judicial reconhecendo, de forma expressa, a correção desta classificação fiscal? Como seria possível supor que as notas fiscais emitidas pela Recofarma seriam inidôneas? A decisão judicial torna inconteste que a definição da classificação fiscal é matéria que comporta mais de uma interpretação e a existência de divergência de interpretação entre o Fisco e o contribuinte afasta a imputação de crime de conluio.

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 ZFM e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI. A Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola (AFBCC) impetrou o referido MSC em 14/08/1991, com o fim de assegurar o direito de seus associados aproveitarem o crédito de IPI relativo à aquisição de concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, considerando a sua classificação na subposição 2106.90 da TIPI/1988 e a respectiva alíquota aplicável. Importante destacar que, à época da impetração do MSC, os concentrados elaborados pela Recofarma eram entregues de forma desmembrada e divididos em partes. Denegada a segurança em primeira instância, o TRF/2ª Região deu provimento ao recurso de apelação para conceder integralmente o pedido nos termos da inicial, decidindo, expressa e especificamente, que o concentrado fabricado pela Recofarma é um produto único e classificado na posição da TIPI correspondente à subposição 2106.90, vigente à época da impetração do MSC. Em 02/12/1999 transitou em julgado a decisão proferida pelo STF no AG nº 252.801/RJ, que negou provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão que concedera a segurança. Restou decidida que a natureza do produto elaborado pela Recofarma e adquirido pelos associados da AFBCC é a de produto único para fins de crédito de IPI. Essa questão transitou em julgado, não podendo mais ser discutida em processo algum – judicial ou administrativo.

II.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 no código TIPI 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. Tal ilegalidade implica em cancelamento integral do despacho decisório.

II.3) Contestação ao Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 02

II.3.1) Impropropriedades nas alegações do Fisco Primeira impropropriedade: 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 Relatório Fiscal reconhece que: (i) a TCCC é responsável pela fixação dos preços dos concentrados, podendo ser revistos, a qualquer momento, a seu exclusivo critério; (ii) a TCCC tem a faculdade de contribuir com gastos de marketing e comercialização incorridos pela manifestante com a sua atividade; (iii) a manifestante não tem liberdade para implementar programas de marketing, porque estes devem ser previamente aprovados pela TCCC; (iv) o contrato de fabricação celebrado entre a TCCC e a manifestante não prevê a cobrança de royalties; (v) a TCCC indica no contrato de fabricação a Recofarma como fornecedora autorizada do concentrado no Brasil; e (vi) a Recofarma celebrou com a manifestante instrumento particular de acordo comercial, em decorrência do contrato de fabricação, no qual se compromete a pagar incentivo de vendas, fixado em montante ao seu exclusivo critério, caso se atinja metas preestabelecidas. Não é crível, pois, sequer supor que a manifestante possa ter qualquer ingerência nos critérios de contabilização dos dispêndios e ingressos pela Recofarma; dispêndios e ingressos esses cujos valores e oportunidade dependem exclusivamente dela. A Fiscalização não nega a existência das despesas de marketing nem o cumprimento do acordo de incentivo de vendas. Dessa forma, toda a argumentação de supervalorização do preço do concentrado é mera conjectura. Como, pela simples assinatura do contrato de fabricação de adesão com a TCCC, a manifestante teria intercedido para que os royalties, que não eram devidos à TCCC conforme contrato firmado, lhe fossem cobrados dentro do preço do concentrado e contabilizados de forma a majorar o valor tributável?

Segunda impropropriedade: 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. Registre-se que, no procedimento fiscal, sequer houve questionamento à empresa fiscalizada sobre as “contribuições financeiras”. Terceira impropriedade: contradições no relatório fiscal Nos itens 86 a 88 do Relatório Fiscal, é afirmado que é prática usual e legítima nos contratos de franquia, modelo que se assemelharia ao contrato celebrado pela manifestante, a existência de contribuição financeira do franqueado para o franqueador para programas de marketing. Não obstante, consta no relatório que é a Recofarma quem “assume as despesas de propaganda e publicidade realizadas pelos fabricantes de bebidas”. Ocorre que tal alegação distorce a realidade dos fatos porque, conforme apresentado por ocasião de outras fiscalizações, a manifestante também contribui para os programas de marketing da TCCC, consoante cláusula 7ª do contrato de fabricação. II.3.2) Ilegalidade do lançamento É absurda a alegação no sentido de que, mesmo que se reconheça a correção da classificação fiscal dos concentrados, a suposta majoração do valor tributável seria suficiente para a glosa integral do crédito de IPI. A falta do arbitramento do valor tributável importa na exigência de tributo como forma de sanção de suposto ato ilícito, o que é vedado pelo art. 3º do CTN, pois é notório que algum valor tributável deve ser reconhecido para fins de quantificação do crédito ficto de IPI. O Relatório Fiscal aponta, expressa e especificamente, quais seriam as parcelas que considerou indevidas. Seguindo essa linha de raciocínio, deveria o Fisco ter arbitrado um valor tributável para efeitos do creditamento, sob pena de transformar o tributo exigido em sanção por suposto ato ilícito.

II.4) Idoneidade das Notas Fiscais

II.4.1) Impossibilidade de responsabilização da adquirente

Os Regulamentos do IPI, ao tratarem do art. 62 da Lei nº 4.502/64 extrapolaram os seus limites e destacaram, específica e expressamente, a obrigação de o adquirente também examinar a correção da classificação fiscal do produto consignada na nota fiscal pelo fornecedor, aplicando multa regulamentar para o contribuinte que descumprisse tal obrigação (art. 173 do RIPI/1982, art. 169 do RIPI/1972 e art. 266 do RIPI/1979). Desde a edição do RIPI/1998, foi suprimido tal acréscimo regulamentar, tendo sido mantida essa supressão nos RIPI de 2002 e 2010 (arts. 266 e 327, respectivamente), em observância ao disposto no art. 99 do CTN, segundo o qual “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”. Não há na legislação do IPI obrigação de o adquirente verificar se o valor atribuído à operação deveria ser ajustado para fins de definição de valor tributável, salvo nas hipóteses delimitadas de forma expressa, como é o caso de industrialização por encomenda (art. 191 do RIPI/2010) e da estipulação de valor tributável mínimo (art. 195 do RIPI/2010). Assim, não poderia ser atribuída à manifestante a obrigação de verificação da correção da classificação fiscal nem do valor tributável constantes das respectivas notas fiscais emitidas pelo fornecedor.

II.4.2) Adquirente de boa fé e idoneidade das notas fiscais

O enunciado da Súmula STJ nº 509 fixa o princípio de que o adquirente de boa-fé tem direito ao crédito do imposto, salvo a prévia decretação de inidoneidade da respectiva nota fiscal no emissor, vendedor do produto. Esse princípio é aplicável a todos os impostos não cumulativos, incluindo o IPI, visto que não há dispositivos no RIPI/2010 prevendo qualquer tratamento diferenciado, ainda mais no caso, considerando a matriz constitucional do crédito de IPI decorrente de benefício da Zona Franca de Manaus, consoante o RE nº 592.891/SP. Há que se considerar, para aplicação da referida jurisprudência, que: • as notas fiscais emitidas pela Recofarma são idôneas; • a SUFRAMA atestou expressamente a regularidade da Recofarma em atender o PPB; • o item 7.2 da Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 3.887/2020 expressamente reconhece que o Ministério da Economia observa a orientação da Súmula 509 do STJ.

II.5) 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 Resolução, mas estão obrigados a observá-la, como ato administrativo que é. A própria RFB, na decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90, atestou que as preparações para fabricação de bebidas da marca Coca-Cola eram, à época, classificadas no código 2107.02.99, que corresponde à classificação atual no código 2106.90.10 Ex 01. Ao utilizar o crédito de IPI à alíquota prevista no código 2106.90.10 Ex 01, a manifestante agiu de acordo com a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, a Portaria da SUFRAMA nº 192/2000, a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007 e pelas “Informações Textuais do Produto”, e com a decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação da RFB no âmbito do processo de consulta nº 10758.026294/85-90. Assim, devem ser excluídos a multa, os juros moratórios e a correção monetária exigidos, sob pena de ofensa ao art. 100, parágrafo único, do CTN.

II.6) Glosa de Créditos Básicos

II.6.1) Aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização

Não há dúvida de que os produtos de limpeza, utilizados para assepsia e sanitização, integram o processo produtivo dos refrigerantes já que inerentes à sua produção. Inclusive, por exigências sanitárias, são utilizados de forma obrigatória. Está correto, pois, o creditamento do imposto. Dentre as diversas normas que tratam dos refrigerantes, destacam-se a Instrução Normativa nº 19, de 19 de junho de 2013, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, e o Decreto nº 6.871, de 04 de junho de 2009, que objetivam garantir a qualidade das bebidas e estabelecem requisitos que devem ser observados para o processo produtivo. Ou seja, os produtos de limpeza e lubrificantes integram o processo produtivo dos refrigerantes porque são necessários às etapas obrigatórias, tais como a higienização das embalagens e vasilhames, em que deve ser

removida qualquer contaminação que possa tornar o refrigerante impróprio para o consumo. Além disso, é inconteste que a utilização dos produtos de limpeza e lubrificantes também atende aos requisitos estabelecidos pela jurisprudência do STJ para fins de aproveitamento do crédito de IPI (REsp nº 1.075.508/SC, DJe de 13/10/2009, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos), visto que (i) não integram o ativo imobilizado e (ii) são consumidos integralmente no processo de industrialização dos refrigerantes. O próprio Parecer Normativo CST nº 65/79 reconhece que a expressão “consumidos” deve ser entendida no seu sentido amplo. Embora os produtos de limpeza e lubrificantes não tenham necessariamente contato direto com a bebida (produto final), tais produtos entram em contato direto com as embalagens dos refrigerantes, uma vez que são utilizados para higienizar as próprias embalagens, bem como as máquinas e lubrificar as esteiras, onde são elaborados os refrigerantes.

II.6.2) Aquisição de material de embalagem O art. 226, I, do RIPI/2010, que dispõe sobre o creditamento decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, não faz qualquer distinção entre eventuais tipos de materiais de embalagem que dariam o direito ao crédito de IPI. Esse entendimento já foi confirmado pela própria RFB na Solução de Consulta COSIT nº 220, de 26 de junho de 2019, que tem efeito vinculante e, portanto, deve ser necessária e obrigatoriamente observada no julgamento da presente impugnação. Ao final, a manifestante requer o cancelamento do despacho decisório com a consequente homologação da compensação declarada. É o relatório.

A 27ª Turma da DRJ08, mediante acórdão nº 108-036.720, em 21 de março de 2023, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2019 a 31/03/2019 PROCESSOS COM RELAÇÃO DE CONEXÃO. APENSAÇÃO DOS PROCESSOS. JULGAMENTO CONJUNTO. Serão juntados por apensação os autos de indeferimento de pedido de ressarcimento/não homologação de compensação e do processo de auto de infração, com ou sem exigência de crédito tributário, a eles relacionados. PROCESSOS COM RELAÇÃO DE CONEXÃO. EFEITOS DA IMPUGNAÇÃO AO AUTO DE INFRAÇÃO EM PROCESSO CONEXO. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Diante da inexistência de expressa previsão normativa que determine o sobrestamento no âmbito do processo administrativo fiscal, regido, entre outros, pelo princípio da oficialidade, obriga-se a Administração a impulsionar o processo até sua decisão final, não podendo sobrestar o julgamento. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. MÉRITO DE MATÉRIA DISCUTIDA EM PROCESSO ADMINISTRATIVO DE AUTO DE INFRAÇÃO. DECORRÊNCIA. Tratando-se de manifestação de inconformidade contra o não reconhecimento do direito creditório pretendido, cujo resultado decorreu de infrações apuradas em procedimento fiscal e da respectiva lavratura de auto de infração, o mérito da matéria, no que diz respeito àquelas infrações, somente é passível de discussão no âmbito do julgamento da impugnação ao lançamento, no processo específico. Para efeito do julgamento da manifestação de inconformidade apresentada contra o despacho decisório, aplica-se o resultado daquele julgamento, pela existência de relação de causa e efeito entre ambos os procedimentos. Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, o contribuinte apresenta tempestivo recurso voluntário, no qual repisa os argumentos postos em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia em créditos pleiteados mediante pedido de ressarcimento, de IPI, referente a saldo credor de IPI, do exercício de 2019, não reconhecidos em razão dos relatórios de ação fiscal nº 01, 02 e 03, quanto à isenção de IPI, classificação fiscal dos “kits” concentrados de refrigerantes e oriundos da Zona Franca de Manaus, além do valor tributável sobre o qual foi calculado o crédito incentivado.

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

Afirma o recorrente que o presente processo carrega direta relação de prejudicialidade com o processo administrativo nº 15173.720009/2022-40:

3.1. Há relação direta entre o presente processo administrativo e o PA nº 15173.720009/2022-40, porque, em ambos, discutem-se a glosa (i) da alíquota utilizada para calcular os créditos fictos de IPI, bem como a glosa do valor utilizado para calcular esses créditos apurados no período de janeiro de 2019 a março de 2019, relativos a aquisição de concentrados para bebidas não alcoólicas isentos, fabricados pela RECOFARMA, oriundos da Zona Franca de Manaus e também elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, empregados na fabricação de refrigerantes sujeitos ao IPI e (ii) dos demais créditos de IPI aproveitados pela REQUERENTE no período de janeiro de 2019 a março de 2019. (destaques do original)

Pois bem, antes de adentrar às miúças dos demais argumentos apresentados pela fiscalização nos relatórios fiscais mencionados, e nas defesas do contribuinte, penso por bem tratar em primeiro lugar a relação de prejudicialidade dentre os processos de ressarcimento e o auto de infração constante do processo administrativo nº 15173.720009/2022-40.

Segundo Dinamarco, a prejudicialidade é uma relação entre duas ou mais situações jurídicas, consubstanciada na influência que o julgamento da causa prejudicial poderá ter sobre o da prejudicada, com a extensão dos efeitos da sentença – e não a autoridade da coisa julgada, a todos envolvidos nas referidas situações.

Ou seja, se há correlação entre as situações jurídicas, não há razão para manutenção e seguimento do julgamento dos processos reflexos oriundos dos mesmos relatórios

fiscais que embasaram o processo administrativo que carrega o auto de infração. O desenvolvimento lógico da afirmativa se dá pela direta influência da temática debatida entre um e outro, partindo-se tão somente dela, e não do instrumento pelo qual ela é disposta.

Marcantemente, é possível verificar que houve no processo administrativo nº 15173.720009/2022-40 a reconstituição da escrita fiscal quanto aos créditos de IPI existentes para o contribuinte, o que, em consequência, afeta os pedidos de ressarcimento, restituição e compensação derivados de tal escrita.

Vemos que a decisão que será proferida em relação aos temas debatidos no processo administrativo supramencionado, por tratar exatamente do mesmo período, exatamente dos mesmos temas, e por ser o processo originário da razão pela qual tais créditos foram considerados inexistentes, afeta diretamente a decisão que aqui deve ser proferida em reconhecimento à respectiva prejudicialidade.

Vale destacar também, que no Regimento Interno do CARF, a regra disposta pelo artigo 47, parágrafo 5º, permite que o processo que seja reflexo ou decorrente seja sobrestado até decisão do processo principal. Contudo, a despeito disso, entendo que - e tal posicionamento já foi dado em diversos julgados de minha relatoria em momentos anteriores, é possível a aplicação subsidiária dos artigos 15 e 1.037, ambos do Código de Processo Civil, para sobrestamento do processo em curso que contém relação de prejudicialidade, em homenagem à segurança jurídica e à coerência e homogeneidade das decisões administrativas e judiciais.

Nesse sentido, vejo que a existência, ainda pendente de decisão final, de discussão em processo original que é composto pelo auto de infração, do mesmo tributo, do mesmo período, das mesmas razões, com utilização direta dos relatórios fiscais lá expostos no presente no processo administrativo fiscal, configura a relação de prejudicialidade às glosas aqui debatidas, sendo necessário o sobrestamento do feito.

E, portanto, pelo exposto, voto pelo sobrestamento do feito no CARF, até decisão definitiva no processo administrativo nº 15173.720009/2022-40.

É como voto.

Se vencida, passo à análise de mérito.

Recursos Voluntários

Preliminares

Da decadência

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

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

Contudo, razão não assiste ao recorrente.

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

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

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

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

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

Isto posto, rejeito a preliminar de decadência.

Da alteração do critério jurídico

Afirma a recorrente que houve alteração do critério jurídico, tendo em vista a adoção da acusação de erro de classificação fiscal e sobrevalorização, pela fiscalização, quando em outros lançamentos haviam outras razões pelas quais, especialmente concentradas somente no debate quanto à classificação fiscal.

Razão não assiste à recorrente.

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

Portanto, nego provimento em relação a este ponto.

Da coisa julgada

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

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

Contudo, discordo de tal posicionamento.

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

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

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

Nego provimento a este ponto, portanto.

Do arbitramento

A recorrente afirma a existência de uma ilegalidade no Auto de Infração, uma vez lá teria sido reconhecido que deixou de calcular o crédito porque um dos insumos do concentrado estaria classificado na posição fiscal cuja alíquota de IPI seria de 5%, em violação ao artigo 148, do Código Tributário Nacional.

Contudo, sem razão a recorrente.

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

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

Neste ponto, nego provimento.

,

Da (in)competência da SUFRAMA

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

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

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

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

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

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

Entretanto, o que está em discussão não é a competência para a aprovação de projetos de que trata o DL nº 1.435, de 1975. Não constam dos autos que, em momento algum, a validade dos atos da SUFRAMA foram questionados ou tiveram a sua eficácia afastada.

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

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

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM. TIPI. COMPETÊNCIA. IPI.

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA REFRIGERANTES. IPI.

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

LIVRO V

DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

TÍTULO I

DO DESPACHO ADUANEIRO

CAPÍTULO I

DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(...)

Seção V

Da Conferência Aduaneira

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

(...)

CAPÍTULO VI

DO PROCESSO DE CONSULTA

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

(...)

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

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

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

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

I a unidade central; ou

II - a unidade descentralizada.

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

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

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

(...)

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

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

(...)

§ 4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pela órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.

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

Dessa forma, nego provimento ao recurso nesse ponto.

Da classificação fiscal

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

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

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

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistemapadronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988). Um dos compromissos assumidos como Parte Contratante dessa Convenção (art. 3º) consiste em aplicar as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, sem aditamentos nem modificações, bem como todas as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição e a não modificar a estrutura das Seções, dos Capítulos, das posições ou das subposições.

De acordo com os arts. 16 e 17 do RIPI/2002 (art. 10 da Lei 4.502/1964), a classificação deverá ser feita de acordo com as Regras Gerais para Interpretação -

RGI, Regras Gerais Complementares RGC e Notas Complementares NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL NCM, integrantes do seu texto.

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

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

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

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

77.1 – Conforme o dicionário eletrônico Priberam da Língua Portuguesa, o vocábulo “preparação” tem os seguintes significados: 1. .Ato ou efeito de preparar ou de preparar-se. 2. Obra prévia. 3. Composição. 4. Manipulação. 5. [Farmácia, Química] Preparado. O termo “preparado”, por sua vez, é definido como: 1. Que se preparou. 2. Que foi feito antecipadamente. = PRONTO 3. Que tem ou fez preparação. ≠ IMPREPARADO 4. Aquilo que se preparou (ex.: colocar o preparado no forno durante meia hora). 5. [Farmácia, Química] Produto obtido de uma manipulação química ou farmacêutica. = PREPARAÇÃO

78) Portanto, os termos “preparações”, citados nos Ex 01 e Ex 02 devem ser entendidos como produtos prontos para uso, cuja origem advém de um processo de preparo.

Os insumos empregados devem sofrer algum tipo de processamento, de transformação, podendo ser uma simples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado como cozimento, por exemplo.

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

ingredientes, cada uma na sua embalagem individual, que não estão misturados e não estão prontos para uso.”

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

Primeiramente, deve-se frisar que essa discussão é nova para este Colegiado, haja vista que TODAS as autuações relativas a esta matéria (glosa de créditos de IPI de saídas isentas da ZFM) foram lavradas sob o fundamento anterior, já rebatido em razão da existência de coisa julgada material em favor da VONPAR.

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

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

Verificase, pois, que a discussão da classificação fiscal, neste caso, vem como um deus ex machina um recurso da dramaturgia grega que consistia originariamente na descida em cena de um deus cuja missão era dar uma solução arbitrária a um impasse vivido pelos personagens. Explicome: diante do impasse gerado pelo óbice que a existência de singular decisão judicial favorável ao Contribuinte, em relação à tese fiscal para a glosa dos créditos, foi preciso recorrer a uma solução arbitrária para sair desse embaraço arrecadatório. O artifício encontrado foi o recurso à classificação fiscal dos "kits de concentrados". Para isso, utilizouse o auditor fiscal de uma série de premissas absolutamente equivocadas para construir, somadas a um emaranhado de disposições regulamentares que nada tem a ver com a classificação das mercadorias em análise (chegando inclusive a tratar de soluções de consulta proferidas pela Alfândega norteamericana), e por fim pincelando com diversos dispositivos do NESH (que em nada se referem ao caso específico) para justificar a conclusão de que o kit deve ser classificado parte a parte.

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

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

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

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

A impessoalidade é decorrência da própria vinculação à lei e à moralidade a que se submetem os agentes administrativos, como comando de vedação a qualquer espécie de distinção que se funde em critérios pessoais do administrados. É corolário dela o tratamento igual de todos os contribuintes que estejam em uma mesma situação jurídica, sem que se façam distinções incabidas.

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

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

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

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

Deve anotar-se especialmente que em todos estes casos o vício do ato deverá ser encontrado no raciocínio feito pelo administrador para ditar o ato; em igual sentido que na matéria de desvio de poder, se prescinde da questão do seu objeto ser ou não, em si, violador de norma expressa alguma; o vício do ato não deriva de que este vá contra proibição expressa da ordem jurídica, senão de que há chegado a ela por caminhos distintos do que a ordem jurídica prescreve.

Chegou à decisão por sua pura vontade, por capricho; não fez uma análise racional e razoável dos fatos e do direito. Por isso, ainda que a decisão não pareça ir contra normas expressas, é de todos os modos ilegítima. (GORDILLO, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo, T.3, 6ªed.. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. P. IX45)

No caso em tela, verificase que a fiscalização que sempre utilizou um determinado critério para fiscalizar e autuar as empresas que tomam créditos de IPI de saídas isentas da ZFM inovou especificamente em relação à VONPAR, buscando com isso escapar às raias da coisa julgada.

Ora, se a fraude à lei consiste em utilizarse de regras jurídicas para contornar uma proibição substancial de outra regra legal, podese dizer seguramente que estamos diante de um caso de fraude à Constituição, pois procura o fiscal, utilizando-se de

um complexo arrazoado, escapar da arrebatadora eficácia, constitucionalmente garantida, da coisa julgada.

Essa tentativa de autuar a qualquer custo resta evidente ao longo da análise dos argumentos que fundamentaram a desconsideração da classificação feita pelo Contribuinte, que serão analisados abaixo. Primeiramente, a fiscalização afirma que o Laudo exarado pelo laboratório confirma de forma inequívoca que a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte está errada.

Todavia, uma simples análise do documento atesta exatamente o contrário, como será demonstrado abaixo, apresentandose o resultado por amostragem: (...)

No Laudo anexado aos autos, se verifica que os "kits de concentrados" abrangem basicamente preparações líquidas e sólidas, sendo estas últimas compostas de Ácido Cítrico, Sorbato de Sódio e Benzoato de Sódio, que vem às vezes misturados com outros sais, e em outras isolados.

Em seguida, o Fiscal desconsidera a indicação feita pelo Laudo de que se tratariam de preparações, para adotar seu próprio sentido atécnico, digae que obteve à partir de uma consulta ao dicionário Priberam, na internet, concluindo assim que "preparações" devem ser entendidos apenas como produtos prontos para uso, já tendo sido processados, enquanto no caso dos kits, os componentes são misturados no processo de elaboração da bebida final.

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

Pontua então uma de suas falácias:

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

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

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

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

Outro exemplo banal da erronia da premissa assumida pelo Fiscal é a classificação de produtos inorgânicos não misturados, que embora sejam usualmente incluídos no capítulo 28 da TIPI, são excluídos do mesmo quando se apresentem sob formas ou acondicionamentos especiais, ou quando submetidos a tratamentos que mantenham sua constituição química, como no caso da posição 30.04 (produtos

para uso terapêutico ou profilático, que se apresentem em doses ou acondicionados para venda a retalho).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias.

Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetuassem conforme os princípios enunciados na Regra 3.

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

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

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

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

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

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

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

E prossegue no subitem 7:

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

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

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

Em primeiro lugar, a NESH considera expressamente que Ácido Cítrico e conservantes (Sorbato de Sódio, Benzoato de Sódio e Citrato de Sódio) fazem parte da "preparação" que se enquadra na posição indicada pelo contribuinte e ela é absolutamente literal a esse respeito!

E mais, ela desce à minúcia de indicar que a "preparação" pode ser enviada sem passar pela diluição, ou seja, encampando as diversas partes do "kit", para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc.

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

E mais, vejamos o subitem 12:

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

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

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

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

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

Portanto, resta claro pela leitura das notas explicativas que:

- i) o fato do kit envolver partes sólidas e líquidas que sofreram diluição posteriormente no estabelecimento da adquirente não desnatura a sua natureza de "preparação".
- ii) o fato do kit ser destinado a uma empresa que produz refrigerantes é relevante para a classificação de tal mercadoria no Ex 01 da posição 2106.90.

iii) os sólidos presentes no kit são produtos de conservação e ácido cítrico, todos expressamente mencionados como partes integrantes das preparações, podendo ser misturados posteriormente aos extratos, no momento da diluição.

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

E mais, não deve causar qualquer espécie tal situação. Situação análoga é presente na classificação dos produtos químicos importados em "kits" para, após mistura, comporem os explosivos classificados na Posição 36.02 (Seção VI) do SH nesse caso, ainda que não se apresentem prontos para a utilização, se classificam na Posição por determinação da Nota 3 da Seção VI:

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

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

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

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

Como se verifica no documento, o produto importado era um kit com um número exato de panquecas, hambúrgueres de salsicha e/ou de ovo para a feitura de doze sanduíches, além de embalagens e etiquetas para o sanduíche pronto.

O Fiscal responsável pelo parecer acerca da questão entendeu que como as partes vinham separadas, deveriam receber suas classificações próprias, porque passariam por um processo de montagem.

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

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

Na tradução juramentada, anexa ao TVF:

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

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

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

A insistência do fiscal em justificar o injustificável fica clara com a profusão desordenada de portarias e dispositivos que cita, onde o termo "concentrado" está presente, mas que em nada tem a ver com classificação fiscal.

O fato do "kit" envolver diversos produtos que serão reunidos no estabelecimento da Recorrente não altera o fato de que a legislação aduaneira determina que a sua classificação deverá ser na posição 2106.90.10, no Ex 01.

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

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

Art.2º Para os fins deste Regulamento, considera-se:

- I) estabelecimento de bebida: o espaço delimitado que compreende o local e a área que o circunda, onde se efetiva conjunto de operações e processos, que tem como finalidade a obtenção de bebida, assim como o armazenamento e transporte desta e suas matérias-primas;
- II) bebida: o produto de origem vegetal industrializado, destinado à ingestão humana em estado líquido, sem finalidade medicamentosa ou terapêutica;
- III) também bebida: a polpa de fruta, o xarope sem finalidade medicamentosa ou terapêutica, os preparados sólidos e líquidos para bebida, a soda e os fermentados alcoólicos de origem animal, os destilados alcoólicos de origem

animal e as bebidas elaboradas com a mistura de substâncias de origem vegetal e animal;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Naturalmente que ao falarmos de Direito, especialmente Direito Tributário, cujas principais regras são produzidas por um Parlamento, fica evidente o caráter ficcional dessa autenticidade (Cf. PUGIOTTO, Andrea. La legge interpretativa e i suoi giudici. Milano: Giuffré, 2003. P.125127) de modo que a subjetividade do legislador se revela como uma noção meramente metafórica, para não dizer ideológica, diante da possibilidade de composições absolutamente distintas desse órgão emitirem leis interpretativas.

Isso demanda que substituamos o pressuposto da identidade do autor ou do órgão para a identidade de função (legislativa), que liga a força normativa dos dois atos, lei interpretada e lei interpretativa se prestando a justificar a interpretação autêntica.

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

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

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

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

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

Como qualquer ato comunicativo, a norma jurídica se desprende de seu autor no momento que é exarada, da mesma forma que a vontade do legislador e o sentido objetivo da lei não podem se confundir.

Quando muito, os trabalhos preparatórios servem para auxiliar na interpretação dos dispositivos legais, em caso de dúvida, mas nunca contra a sua própria literalidade, nem para lhe agravar o conteúdo essa é a lição clássica de Karl Engisch no seu *Einführung in das juristische Denken*, ao enfrentar o embate entre as escolas objetivistas e subjetivistas de interpretação.

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

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

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

Portanto, tais atas de reuniões não são e nem podem ser tratadas como pareceres oficiais daquela organização, mas como registros históricos dos debates,

tampouco tendo sido oficialmente introduzidos no sistema jurídico nacional. É dizer, nem *soft law* chegam a ser, porque nem Direito são.

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

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

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

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

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

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

Art. 59. São nulos:

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

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

Portanto, entendo correta a classificação adotada pelo contribuinte.

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

Da sobrevalorização, multa qualificada e responsabilidade solidária

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

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

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

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

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

Não encontramos no Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI), nenhuma exclusão expressa sobre a parcela de royalties possivelmente embutida nos preços de venda. Chamo especial atenção para o fato de que o valor tributável para o IPI é o valor da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado, nos termos do § 1º, do inciso II, do artigo 190, do RIPI, conforme transcrito abaixo:

(...)

Assim, entendo que o preço livremente pactuado entre as partes é o que deve prevalecer, mesmo que esteja presente na operação parcela que

pudesse ser classificada como royalties, em razão de pretender remunerar a cessão de uso de propriedade intelectual, como já discutido acima, tendo em vista que toda empresa sempre buscará maximizar seus ganhos e, sendo ainda a propriedade intelectual monopólio previsto em Lei, não se pode exigir relação aos preços praticados com os custos de produção.

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

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

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

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

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

empresa em Estabelecimento Permanente apenas pela relação de controle.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Se a Autoridade Tributária entende que houve fraude, e consequentemente qualificou a multa, por óbvio que não se pode admitir que os valores decorrentes desta fraude persistam produzindo efeitos

contábeis e tributários em outras esferas. Assim haveria impactos tanto nos lucros da RECOFARMA, quanto nos da SPAL, transferindo a tributação sobre lucros de uma para a outra.

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

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

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

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

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

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

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

Conquanto o contribuinte demonstre e justifique a regularidade dos preços praticados intragrupo, cabe ao Fisco esclarecer e comprovar os fatores que tornariam inadequada a respectiva relação comercial, a fim de se justificar a alegação de prática de sobrepreço, inadmitindo-se que o lançamento de tributos seja pautado por ilações não comprovadas em elementos de prova que confirmem a pretensa prática de ilícito tributário. A falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento. Tratando-se

de questão que implica na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, a atribuição de artificialidade de operações comerciais não pode ser presumida por critérios genéricos do agente da administração tributária que não aponte em que medida o preço torna-se sobrepreço entre negócios realizados por partes vinculadas. Tais elementos compõe o cerne da comprovação da relação jurídica tributária e são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado.

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

(...)

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

Sobre o assunto, a PGFN aduziu em suas contrarrazões que “a fiscalização constatou a atipicidade no fato de a precificação dissociar-se em absoluto dos custos de produção, vinculando-se ao faturamento da adquirente” e que “o arcabouço probatório coligido converge para evidenciar a sobrevalorização nas operações intragrupo investigadas”. Nesse sentido, conclui ser devida a qualificação da multa porque “as práticas constitutivas da infração fiscal correspondem a acordo para artificial transferência de receitas entre duas partes relacionadas para obtenção de vantagem fiscal. Trata-se de típico ‘profit shifting’, prática que necessariamente envolve conluio somado a fraude ou simulação. Por consequente, a própria manutenção do lançamento importa o reconhecimento das hipóteses de qualificação da multa de ofício”. 87. Se a Fazenda Nacional afirma que o arcabouço probatório comprova a sobrevalorização, também não indica qual seria o preço de partida, apenas reitera os mesmos critérios genéricos apresentados pela administração tributários. É dizer: para concluir que algo ultrapassou algum limite, tem-se que indicar o limite; para que algo seja considerado sobrepreço, tem-se que indicar o que considera preço! 88. A

falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento. Mais ainda, tratando-se de questões que impliquem na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, a atribuição de artificialidade de operações comerciais não pode ser presumida por critérios genéricos do agente da administração tributária que não aponte em que medida o preço torna-se sobrepreço entre negócios realizados por partes vinculadas. 89. Tais elementos compõe o cerne da comprovação da relação jurídica tributária, ou seja, são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado. O erro perpetrado pela autoridade administrativa não é passível de correção em momento posterior, pois é a partir do conhecimento pelo contribuinte das razões de fato e de direito que ensejam a lavratura do auto de infração que ele poderá realizar sua ampla defesa e contraditar, de forma argumentativa e documental, a insurgência contra a autuação.

(...)

94. Já restou demonstrado que não estão indicados os supostos “preços corretos” a serem praticados pelas partes relacionadas, fato que impede concluir por “sobrepreços”. 95. O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de presunções genéricas para pretender alcançar fatos econômicos relacionados ao contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito. 96. Apontar ilegalidade inexistente é tão deletério quanto a praticar! 97. Não obstante as conclusões apriorísticas do Fisco sobre as escolhas que levam empresas a buscarem estruturas societárias e instalação de operações lícitas em diversos locais favorecidos por incentivos fiscais, elas refletem muito mais o desconhecimento dos agentes administrativos quanto às demandas econômicas reais do que verdadeira relevância argumentativa. Com efeito, em excelente estudo doutrinário sobre “O planejamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade”, vê-se as seguintes e lúcidas conclusões: Embora a tributação seja um influenciados na atração de empresas, não é ele o que prepondera. Quando o assunto é investimento estrangeiro direto (IED) genuíno, os tributos ocupam a quarta ou quinta posição na ordem do que é considerado pelos investidores. Antes, são

apontados outros fatores tidos como mais importantes, a exemplo de: estabilidade política e instituições fortes, infraestrutura, acesso a mercados e matérias-primas e mão de obra qualificada. No mesmo sentido, a OCDE estende que a política fiscal e seus incentivos ocupam um espaço limitado na tomada de decisão do local onde será alocado o IED. Assim, é errado analisar a questão a partir de uma lógica essencialmente do país, mas, numa perspectiva nacional, não é estatisticamente tão relevante, uma vez que isso não torna o país desinteressante a investimentos externos por si, o que parece ser verificado no mundo real.^{8 98}. Conhecer os senões que estão além da fria relação tributária demanda interesse pela investigação da realidade que cerca o intérprete e o aplicador do Direito, que deve estar atento ao conteúdo interdisciplinar com áreas afins ao Direito Tributário, historicamente encaixotado no conforto de repetições apriorísticas. Seja porque, no mundo real, o direito mais se cumpre do que se descumpre, o propósito comercial mais existe do que se simula, mas conceber isso como uma realidade demanda escolha interpretativa que exige do jurista jurídico lapidar os porquês e os “praquês” da fenomenologia jurídica a par da realidade econômica, nem sempre transparente às lentes de quem a investiga. Cotejar a interdisciplinaridade destes senões, conforme notável lição do Professor – e também i. Conselheiro deste Colegiado – Jeferson Teodorovicz, “Trata-se, portanto, de uma atitude de abertura epistemológica ou ‘abertura de pensamento’. O diálogo (recíproco) entre disciplinas é essencial para a efetivação da interdisciplinaridade. O cientista avança sobre o campo de interesse comum de outros ramos do conhecimento, permitindo-se receber contribuições de outras áreas”.

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

(...) 109. Penso ser essa a hipótese em análise, onde não é possível vislumbrar, a meu sentir, qualquer pecha de ilegalidade que justifique a desconsideração da realidade fática que levou a administração tributária de atribuir artificialidade à conduta do sujeito passivo. Não há elementos que conectem seus negócios à prática de simulação, dolo, fraude, conluio,

não se comprovou ausência de propósito comercial na composição societária, não houve omissão de registros contábeis nos balanços das companhias envolvidas, além dos produtos comercializados entre as companhias relacionadas terem efetivamente se realizado, razão pela qual não é possível validar a pretensão fazendária de alcançar os fatos econômicos indicados nos autos de infração.

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

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

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

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

Dos juros sobre a multa de ofício

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

Contudo, sem razão a recorrente, porque `presente afirmativa se aplica a Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

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

Isto posto, nego provimento a este ponto.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a acusação de conluio.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, redator designado.

Tendo o colegiado decidido, por voto de qualidade, rejeitar a proposta de sobrestamento do feito apresentada pela i. relatora, coube a mim a elaboração do voto vencedor em relação a essa matéria, o que passo a fazer em sucessivo.

Em que pese eu reconheça que o presente processo está vinculado, por decorrência, ao processo 15173.720009/2022-40, e daí a prejudicialidade apontada pela i. relatora em seu voto, entendo que não é o caso de sobrestamento do feito, como lá proposto.

Isso porque o processo 15173.720009/2022-40 teve seu julgamento concluído por esta turma no dia 17 de outubro de 2024, tendo sido proferida a seguinte decisão, extraída da ata publicada no sítio do CARF:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício em razão do limite de alçada, estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, e em rejeitar as preliminares de decadência e de cerceamento do direito de defesa, suscitadas no Recurso Voluntário, e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, em razão de ter sido afastado o conluio. e para afastar a responsabilidade solidária da RECOFARMA, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro (relatora) e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento em maior extensão para afastar também a glosa de créditos provenientes da aquisição de concentrados da Zona Franca de Manaus. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Luís Cabral. Acompanhou o julgamento o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. André Antônio Souza Santos.

Fizeram sustentação oral a patrona da SPAL, Dra. Luísa Amaral Ferreira Zibordi, OAB/RJ 136.219, e o patrono da RECOFARMA, Dr. César Vale Estanislau, OAB/MG 151.831.

Tivessem vindo este processo e aquele de número 15173.720009/2022-40 para julgamento em uma mesma sessão, o julgamento seria feito em conjunto, sem qualquer risco à segurança jurídica. O resultado alcançado no processo 15173.720009/2022-40 seria automaticamente reconhecido e aplicado no presente processo, sem possibilidade de tomada de decisões divergentes.

Então, tendo este colegiado já proferido decisão no processo 15173.720009/2022-40, o que temos que fazer aqui é aplicar o que lá foi decidido, garantindo, assim, a segurança jurídica que todos almejamos.

E o fato de o acórdão proferido no âmbito do processo 15173.720009/2022-40 ainda não ter sido publicado não impede a adoção aqui do que lá foi decidido, uma vez que podemos obter aquela decisão na ata do mês de outubro de 2024, publicada no sítio do CARF.

É nesse sentido que encaminha o RICARF quando, no § 5º do art. 47, prevê o sobrestamento do julgamento do processo decorrente até que seja **proferida decisão de mesma instância** relativa ao processo principal.

§ 5º Na impossibilidade de distribuição, ao mesmo relator, dos processos principal e decorrente ou reflexo, será determinada a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo decorrente ou reflexo, até que seja proferida decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Ora, se o processo principal (15173.720009/2022-40) já teve decisão proferida nesta instância de julgamento, e mais, por este colegiado, não há que se falar em sobrestamento, mas sim em aplicação do que lá foi decidido.

Por essa razão, voto no sentido de rejeitar o sobrestamento proposto pela i. relatora.

No mérito, acompanho integralmente o voto da i. relatora.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles