



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.724074/2018-30
Recurso Embargos
Acórdão nº **3301-011.788 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de setembro de 2022
Embargante RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/11/2016

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ART. 65 DO RICARF. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

O art. 65 do RICARF prescreve que cabem embargos de declaração contra decisões que contenham obscuridade, omissão e contradição. A omissão no acórdão embargado resta configurada quando o Colegiado deixa de pronunciar-se sobre matéria impugnada no recurso e/ou sobre ponto a que estava obrigado ou ainda quando deixar de indicar os elementos essenciais em que fundamentou a decisão.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ART. 65, §3º e 7º, DO ANEXO II DO RICARF.

Ao Colegiado compete tão somente apreciar a parte admitida dos Embargos de Declaração. Quanto à parte eventualmente não admitida, a decisão do Presidente de Turma é definitiva, não cabendo revisão por parte do Colegiado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, acolher os embargos de declaração para sanar a omissão relacionada ao processo de consulta nº 10768-026294/85-90, proferida pela Superintendência da 7º RF, e ao Decreto nº 9.394/2018, sem efeitos infringentes. Vencidas as Conselheiras Semíramis de Oliveira Duro (Relatora) e Sabrina Coutinho Barbosa que acolheram os embargos, com efeitos infringentes, para dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em montante a ser quantificado pela autoridade competente na origem. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Presidente Substituto e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado), José Adão Vitorino de Moraes, Jucilêia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro e Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente Substituto).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo contribuinte, em face do acórdão nº 3301-007.107, proferido em 19/11/2019, por esta Turma de julgamento, cuja decisão foi assim ementada:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

Recurso Voluntário Negado.

Transcrevo trecho do voto condutor do acórdão do recurso voluntário, que sintetiza a controvérsia lá tratada:

Conforme relatado, a fiscalização imputou à Recorrente infração de ausência de recolhimento de PIS e COFINS sobre a receita auferida com a venda de componentes para fabricação de refrigerantes. Estabelecida no Polo Industrial de Manaus, produz e fornece, com exclusividade, para os mercados do Brasil e de outros países sul-americanos produtores das bebidas com a marca Coca-Cola, o produto comercialmente conhecido como “concentrado”.

A fiscalização afastou a classificação fiscal adotada pela Recorrente para os ‘concentrados’ no código 2106.90.10 - Ex 01 da TIPI, tendo esta posição a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, nos termos do inciso VII do art. 28 da Lei nº 10.865/2004:

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:

(...)

VII – preparações compostas não alcoólicas, classificadas no código 2106.90.10 Ex 01 da Tipi, destinadas à elaboração de bebidas pelas pessoas jurídicas industriais dos produtos referidos no art. 49 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

A autoridade fiscal consignou:

a fiscalizada designa ‘concentrado’ não é um produto apresentado em corpo único, mas sim um conjunto de componentes acondicionados separadamente, cada qual em sua embalagem individual. Esses componentes são fornecidos na forma de kits aos fabricantes (engarrafadores) licenciados para que, a partir deles, sejam produzidos os refrigerantes do portfólio da Coca-Cola.

O produto vendido “concentrado” é um “kit” contendo matérias-primas e produtos intermediários, para produção de bebidas após sucessivas etapas de fabricação realizadas no estabelecimento do adquirente/fabricante/engarrafador, e apresentado em um conjunto de componentes acondicionados separadamente (cada qual em sua embalagem individual):

Figura 4 – Componentes do kit para preparação do refrigerante Coca-Cola: “Parte 1” e “Parte 2”



Figura 6 – Componentes do kit para fabricação do refrigerante Sprite



Então, os itens líquidos e sólidos que compõem o “kit” sofrem processo de fabricação, quando adicionados, no estabelecimento do adquirente/fabricante/engarrafador, ao xarope simples (água + açúcar) ou apenas água, produzindo um xarope composto que pode ainda ser, ou não, misturado com suco de frutas, e que depois de dissolvido em água carbonatada chega à forma final da bebida, pronta para ser envasada e distribuída.

Dessa forma, a autoridade fiscal afastou a classificação fiscal dos “concentrados” como se fossem um todo (procedimento adotado pela fiscalizada), para classificar cada item do “kit” individualmente. Isso porque o código adotado pela autuada:

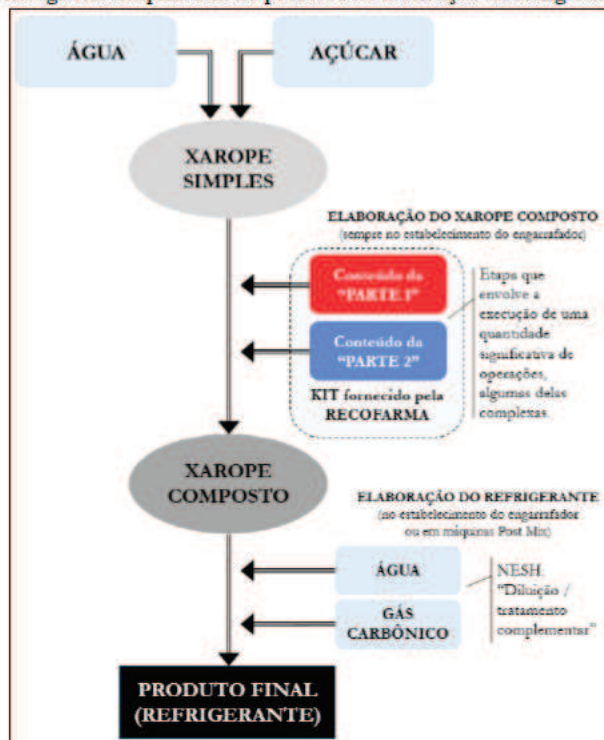
(...) é próprio para “Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. E que a “preparação composta” a que de fato se refere o Ex 01 do código 2106.90.10 deve conter o extrato vegetal de sua origem e todos os demais aditivos necessários, a fim de apresentar, quando diluída, as mesmas características de identidade presentes na bebida elaborada a partir dela”.

Assim, como bem exposto pela decisão de piso:

110. Nesse aspecto, “tratamento complementar”, é bastante ilustrativa a Figura 3 do TVF, para demonstrar, mais que palavras, que a mistura dos itens do “kit” fornecido pela RECOFARMA entre si e mais o xarope simples, compõe uma etapa anterior ao “tratamento complementar”, aquele que inclusive pode ser realizado nas máquinas de refrigerante *post mix*, e que da simples mistura entre os itens do “kit” não se obtém nada parecido com a bebida final, razão pela qual não constitui a preparação composta de que tratam os EX 01 e 02 do código 2106.

111. Com efeito, a Figura 3 evidencia que o chamado “concentrado” constitui na verdade matérias-primas e produtos intermediários que por sua vez irão permitir a produção da real “preparação composta”. Assim, os produtos reunidos pela autuada somente se tornam aptos a participar da elaboração das bebidas na etapa posterior de fabricação, esta já realizada nos estabelecimentos dos adquirentes/fabricantes/engarrafadores, permanecendo, até este momento, individualizados, em nada se confundindo com uma mistura pronta para uso (preparação composta).

Figura 3 - Fluxograma simplificado do processo de fabricação do refrigerante Coca-Cola



Os Laudos de Análise nº 1266/2013-1.0 e nº 1266/2013-2.0 consignaram que os itens que compõem o “kit” têm características químicas próprias, e, se misturados, não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade

para a bebida na concentração normal. E que, se misturados no estabelecimento da RECOFARMA, podem ocorrer reações químicas indesejadas, como formação de sólidos insolúveis que remanesceriam na bebida final, além de resultar em uma bebida com odor e sabor diferentes do desejado.

Desse modo, com suporte nos Laudos de Análise, a fiscalização classificou individualmente os itens do Kit nos códigos:

- item que se classifica no código 2106.90.10, como uma “preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, entretanto, não no Ex 01;
- item que se classifica no código 2106.90.90;
- item composto exclusivamente de sorbato de potássio, e classificado no código 2916.19.11;
- item composto exclusivamente de benzoato de sódio, e classificado no código 2916.31.21;
- item composto exclusivamente de ácido cítrico, e classificado no código 2918.14.00;
- item composto exclusivamente de citrato de sódio, e classificado no código 2918.15.00;
- item classificado no código 3302.10.00, sequer integrante do Capítulo 21.

Ao reclassificar os produtos, tem-se que sobre as receitas da venda desses produtos no mercado interno incidem as alíquotas diferenciadas das contribuições previstas no art. 2º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002, e no art. 2º, § 5º, da Lei nº 10.833/2003:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 4º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, às alíquotas de: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

I - 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

a) na Zona Franca de Manaus; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

b) fora da Zona Franca de Manaus, que apure a Contribuição para o PIS/PASEP no regime de não-cumulatividade; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

II - 1,3% (um inteiro e três décimos por cento), no caso de venda efetuada a: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

a) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – SIMPLES; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal. (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

§ 5º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo, às alíquotas de: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

I - 3% (três por cento), no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

a) na Zona Franca de Manaus; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

b) fora da Zona Franca de Manaus, que apure a COFINS no regime de não cumulatividade; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

II - 6% (seis por cento), no caso de venda efetuada a: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

a) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da COFINS; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – SIMPLES; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal. (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

A embargante sustentou que o acórdão atacado padece dos seguintes vícios:

1. Contradição entre a aceitação do laudo do INT e a impossibilidade de reclassificação fiscal do concentrado;
2. Omissão quanto ao argumento de que a premissa imposta pela fiscalização – a exigência de que a análise levasse em consideração os componentes do concentrado individualmente – ao Laboratório Falcão Bauer foi equivocada, porque desconsidera não só a realidade natural e técnica do produto, mas também a mercadológica envolvendo o concentrado;
3. Omissão quanto à particularidade da legislação brasileira que traz uma posição mais específica para o concentrado do que a NESH;
4. Omissão quanto ao emprego de conceitos como “preparação composta”, “tratamento complementar” e “complexidade do processo industrial dos engarrafadores” sem explicar o efetivo motivo de sua incidência no caso concreto;
5. Omissão quanto tratamento dado pela União ao concentrado e a incoerência da Fiscalização. Da decisão nº 287/88 no Processo de Consulta nº 10768.026294/85-90, do processo produtivo validado pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e da modificação da alíquota relativa ao código 2106.90.10 Ex 01 realizada explicitamente pelo Decreto nº 9.394/18 para alcançar o concentrado da Embargante.

O r. despacho de admissibilidade, e-fls. 1441/1448, admitiu em parte os embargos de declaração, apenas quanto ao seguinte ponto:

Omissão quanto tratamento dado pela União ao concentrado e a incoerência da Fiscalização. Da decisão nº 287/88 no Processo de Consulta nº 10768.026294/85-90, do processo produtivo validado pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e da modificação da alíquota relativa ao código 2106.90.10 Ex 01 realizada explicitamente pelo Decreto nº 9.394/18 para alcançar o concentrado da Embargante.

Neste ponto, a embargante alega omissão quanto ao fato de a União Federal, bem como a Receita Federal, mantinham entendimento de que o concentrado para a produção de bebidas não alcoólicas era mercadoria única e classificada sob o código 2106.90.10 Ex01.

A embargante volta a alegar omissão em relação a atos da SUFRAMA, especialmente ao processo produtivo básico – PPB, ao Decreto nº 9.394/88 que fora editado para reduzir créditos do concentrado para refrigerantes.

Quanto aos atos da SUFRAMA, já houve análise nos itens anteriores, de forma que não há qualquer omissão quando à sua apreciação, esclarecendo a decisão que tais atos não vinculam a Administração Tributária naquilo que envolve aspectos tributários e aduaneiros, especialmente quanto à definição de termos utilizados na TIPI e NESH, que se inserem na competência da Receita Federal do Brasil.

Já com respeito à omissão quanto à decisão proferida no processo de consulta nº 10768-026294/85-90, proferida pela Superintendência da 7ª RF, bem como em relação ao Decreto nº 9.394/2018, de fato, a decisão não apreciou tais questões.

CONCLUSÃO

Com base nas razões acima expostas, admito, parcialmente, os embargos de declaração opostos pelo contribuinte para sanar as omissões quanto à decisão proferida no processo de consulta nº 10768-026294/85-90, proferida pela Superintendência da 7ª RF, bem como em relação ao Decreto nº 9.394/2018. Encaminho à Conselheira Semíramis de Oliveira Duro para inclusão em pauta de julgamento.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira

Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento

Em seguida, os autos retornaram a esta Relatora para inclusão em pauta.

Em petição apartada de 23 de junho de 2022, a Embargante expõe o seguinte:

Cuida-se de lançamento de contribuição ao PIS e de Cofins (PIS/Cofins) supostamente incidentes sobre a receita auferida pela venda de concentrados, em razão de hipotético erro de classificação fiscal nos períodos de 01/2014 a 11/2015 e de 01/2016 a 11/2016.

O montante histórico cobrado totaliza R\$ 887.789.251,04 – nele compreendidos o principal, a multa de ofício de 75% e os juros de mora. Entretanto, conforme se depreende da planilha anexa (**doc. nº 02**) e do arquivo vinculado ao Termo de fl. 469, os supostos débitos foram lançados sem se decotar o ICMS incidente sobre a venda do concentrado das bases de cálculo de PIS/Cofins. Assim, lançou-se a maior o valor de R\$ 50.964.274,44 (**doc. nº 02, cit.** – vide abas 2014-2016 e Pivot Mês, colunas de PIS/Cofins calculados sobre ICMS).

O cômputo se deu dessa forma pois, à época da autuação **(I)** inexistia coisa julgada favorável à Recofarma determinando a exclusão do imposto das bases de cálculo das contribuições e **(II)** ainda se aguardava o julgamento definitivo do RE nº 574.706/PR (Tema 69 da Repercussão Geral), por meio do qual o STF explicitaria qual o valor do ICMS a ser excluído – se o destacado em nota ou o recolhido.

(...)

Os documentos anexos aqui juntados se referem a acontecimentos supervenientes a todas as manifestações da Recofarma: **(I)** o trânsito em julgado do Mandado de Segurança nº 1000167-42.2017.4.01.3200 (**doc. nº 01, cit.**); **(II)** o julgamento dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional no RE nº 574.706/PR (Tema 69 da repercussão geral) (**doc. nº 03**).

(...)

2.2. Coisa julgada formada no Mandado de Segurança nº 1000167-42.2017.4.01.3200 e decisão do STF no Tema nº 69 da repercussão geral.

Em 14.03.2017, a Recofarma impetrou o Mandado de Segurança nº 1000167-42.2017.4.01.3200 (**doc. nº 01, cit.**), requerendo a concessão de segurança para:

(I) Declarar-se o direito da empresa a não incluir o ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins;

(II) Determinar-se que a RFB se abstenha de autuar a empresa, negar-lhe certidão de efeitos negativos ou aplicar qualquer sanção pelo exercício regular desse direito quanto aos seus futuros recolhimentos;

(III) Determinar-se que a RFB se abstenha de autuar a empresa por, após o trânsito em julgado do mandado de segurança, compensar os valores de PIS/Cofins recolhidos a maior desde março de 2012 – em virtude da integração do ICMS em sua base de cálculo – na forma do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

O Juízo da 3ª Vara Federal Cível de Manaus/AM concedeu parcialmente a segurança para autorizar a exclusão do imposto das bases de cálculo das contribuições, determinar que a RFB se abstivesse de autuar a empresa pela exclusão referida e possibilitar a compensação dos valores recolhidos a maior, apenas vedada compensação com contribuições previdenciárias.

Visando à reforma da decisão, a Fazenda Nacional interpôs apelação. Além disso, o feito foi enviado ao TRF da 1ª Região (TRF-1), por força da remessa necessária. No âmbito do TRF-1, em 21.10.2019, a 8ª Turma negou provimento à apelação fazendária e deu parcial provimento à remessa necessária para delimitar que a compensação do indébito fosse regida pela lei vigente na data em que efetivada.

A negativa de provimento ao recurso fazendário deu-se com base na tese vinculante firmada pelo STF no julgamento do RE nº 574.706/PR (Tema nº 69): “*o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins*”, ocorrido em 15.03.2017. Ainda estava pendente o julgamento dos embargos de declaração no caso representativo de controvérsia.

Por fim, a Fazenda Nacional interpôs recurso extraordinário que, após ser contra arrazoadado Recofarma, teve seguimento negado pela Vice-Presidência do TRF-1. Não houve, em face dessa decisão, interposição de recurso pela Fazenda Nacional, de modo que ocorreu o trânsito em julgado em 28.07.2020.

Pela análise da decisão transitada em julgado, percebe-se que a Recofarma tem o direito de excluir o ICMS das bases de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins e compensar eventuais valores pagos a maior sob a rubrica daquelas contribuições. Esse provimento revestido pela coisa julgada abrange os fatos ocorridos desde março de 2012.

Além disso, como se sabe, em 13.05.2021, o STF julgou definitivamente os embargos de declaração apresentados pela Fazenda Nacional, em face da decisão proferida no RE nº 574.706/PR. Assim, estabeleceu-se que o ICMS a ser excluído das bases das contribuições é o destacado em nota fiscal.

Tendo em mente o alcance do provimento transitado em julgado e que o lançamento tratado no presente processo busca constituir supostos débitos de contribuição para o PIS e Cofins dos períodos de apuração (PAs) 01/2014 a 11/2015 e 01/2016 a 11/2016, verifica-se a necessidade de reavaliar os valores lançados.

Isso porque, quando foi efetivado o lançamento desafiado neste PTA – em 23.08.2018 –, inexistia a coisa julgada formada no mandado de segurança nº 1000167-42.2017.4.01.3200, de modo que houve inclusão do ICMS nas bases impositivas das contribuições objeto de lançamento. Nessa época, também inexistia provimento judicial que vedasse a inconstitucional inclusão do imposto.

Contudo, a partir do momento em que se formou a coisa julgada na ação mandamental, a situação jurídica foi modificada por ordem do Poder Judiciário. Dessa forma e considerando que a fase contenciosa administrativa impede a constituição definitiva do crédito tributário, torna-se necessário que o lançamento tributário observe a coisa julgada formada, recalculando-se o valor lançado.

É dizer: inexistiu constituição consolidada do crédito tributário, de forma que o Fisco federal, em obediência à coisa julgada, deve ajustar seu lançamento – o que pode ser feito a qualquer tempo pelo exercício da autotutela – para adequar-se ao provimento judicial. Recusar o recálculo dos supostos débitos importaria em violação ao direito constitucional da coisa julgada, o que é injustificável e ineficiente, uma vez que resultará em controvérsias evitáveis.

Nesse sentido, conforme relatado, a Recofarma calculou o valor indevidamente incluído do ICMS nas bases de cálculo das contribuições lançadas (R\$ 1.647.896.564,25) e o impacto disso no lançamento. Assim, obteve-se o resultado de R\$ 50.964.274,44 de PIS/Cofins lançados a maior, em razão da inclusão inconstitucional do imposto nas bases impositivas das contribuições.

Portanto, é evidente a necessidade de conversão do julgamento em diligência para que o crédito tributário lançado seja recalculado com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins, em atenção à coisa julgada formada em favor da Recofarma.

Em seguida, os autos retornaram a esta Relatora, para inclusão em pauta.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

Os embargos de declaração são tempestivos e devem ser conhecidos nos exatos termos do despacho de admissibilidade de e-fls. 1441/1448.

A Embargante defendeu aponto a omissão nos seguintes termos:

3.4. Quarta omissão: do tratamento dado pela União ao concentrado e a incoerência da Fiscalização. Da decisão nº 287/88 no Processo de Consulta nº 10768.026294/85-90, do processo produtivo validado pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e da modificação da alíquota relativa ao código 2106.90.10 Ex 01 realizada explicitamente pelo Decreto nº 9.394/18 para alcançar o concentrado da Embargante.

Em seu recurso voluntário, a ora Embargante demonstrou que, historicamente, a União Federal, inclusive a Receita Federal, mantinha o entendimento de que o concentrado para a produção de bebidas não alcoólicas era uma mercadoria única e classificada sob o código 2106.90.10 Ex 01.

Contudo, o acórdão ora embargado omitiu-se em relação ao argumento, limitando-se nesse particular a afirmar que “não têm as normas da SUFRAMA eficácia normativa atribuída por Lei em matéria de classificação fiscal.” (fl. 1349). E a omissão da decisão é clara.

Por exemplo, o próprio acórdão, embora a mencione uma vez à fl. 1328, foi igualmente omissivo a respeito da decisão n.º 288/88 no Processo de Consulta n.º 10768-026294/85-90 formulado pela Coca-Cola Indústrias S/A (CCIL).

O acórdão não poderia ter sido omissivo em relação a uma decisão proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal – 7ª Região Fiscal para definir a classificação da mercadoria como sendo a do código 21.07.02.99, cuja redação corresponderia hoje ao código 2106.90.10 Ex 01.

Tampouco referiu-se ao fato de que o PPB foi definido pela Lei n.º 8.387/91 como sendo “*o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto*”, sendo da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n.º 08/98 a competência para dispor sobre as etapas de produção do produto comercializado na Zona Franca de Manaus, de modo que não cabe à RFB dizer que o produto não é algo que a norma ministerial e a Suframa já afirmaram categoricamente que ele é: aqui, o concentrado que é a base para a produção de bebidas não alcoólicas da marca Coca-Cola.

Assim, o acórdão não poderia ter deixado de encarar o fato de que a Fiscalização ignorou a validade da Resolução n.º 298/07 do Conselho de Administração da Suframa que analisou e aprovou o processo fabril da Recofarma para produzir “concentrados para bebidas não alcoólicas”, com fundamento no Parecer Técnico n.º 224/07 da Superintendência Adjunta de Projetos da Suframa.

Outrossim, em vez de se limitar a dizer que a Suframa não tem competência para realizar a classificação fiscal de mercadorias, o acórdão deveria ter apreciado a questão envolvendo a natureza do PPB do concentrado, nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n.º 08/98, já citada à exaustão, que definiu a natureza do PPB para os concentrados, bases e edulcorantes para bebidas não alcoólicas, entre outros produtos, e previu que o processo de homogeneização do concentrado somente ocorre “quando necessário”, deixando claro que a venda em kits não prejudica a unicidade da mercadoria.

O acórdão igualmente não se envolveu com o argumento de que a própria RFB publicamente reconheceu que a classificação fiscal dos concentrados da Recorrente é o código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI. Com efeito, em coletiva de imprensa realizada em 31.05.2018, o então Secretário da RFB, Sr. Jorge Rachid, confirmou que o Decreto n.º 9.394/18 foi editado com o objetivo de reduzir os créditos do concentrado para refrigerantes de 20% para 4%:

“Na coletiva de imprensa realizada nesta manhã para explicar as medidas, o secretário da Receita Federal, Jorge Rachid, comentou o decreto. ‘Concentrado para refrigerantes é insumo e gerava crédito tributário de 20%, agora vai gerar de 4%, acrescentou.’” (Fonte: Estado de São Paulo, edição de 31.05.2018).

Posteriormente, uma fonte da RFB confirmou ao mesmo jornal que a edição do Decreto n.º 9.394/18 teve o condão de atingir os concentrados originados da Zona Franca de Manaus, citando textualmente como exemplo o caso do concentrado destinado à produção das bebidas Coca-Cola.

Assim, a tese fiscal contraria o entendimento da própria União acerca do produto produzido pela Recofarma. Ora, se os produtos elaborados pela Recofarma não fossem classificados no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, sujeitos à alíquota de 20%, por que razão foi editado o Decreto n.º 9.394/18, que reduziu a tributação destes

a 4%, visando a atingir os créditos aproveitados pelos adquirentes dos concentrados que possuem a seu favor a aludida coisa julgada?

Desse modo, pretender sustentar que o produto da Embargante não é o concentrado classificado sob o código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI ignora não só o Decreto nº 9.394/18, editado justamente tendo em vista o concentrado ora em debate, mas também a própria legalidade que, no direito brasileiro, vincula toda a atuação do Estado, especialmente em matéria tributária, por força dos arts. 5º, II, 37, *caput*, e 150, I, todos da CF/88, e do art. 2º da Lei nº 9.784/99.

É insustentável que se imagine que o Poder Executivo editaria atos normativos a partir de normas inválidas. Então, se o Estado brasileiro editou um decreto expressamente voltado para o concentrado para a produção de bebidas não alcoólicas que se classifica no código 2106.90.10 Ex 01, é porque essa é a correta classificação para a mercadoria em questão e a qual deve ser observada pelos particulares na condução de seus negócios.

O despacho de admissibilidade acolheu essa omissão apenas em parte, *verbis*:

Omissão quanto tratamento dado pela União ao concentrado e a incoerência da Fiscalização. Da decisão nº 287/88 no Processo de Consulta nº 10768.026294/85-90, do processo produtivo validado pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e da modificação da alíquota relativa ao código 2106.90.10 Ex 01 realizada explicitamente pelo Decreto nº 9.394/18 para alcançar o concentrado da Embargante.

Neste ponto, a embargante alega omissão quanto ao fato de a União Federal, bem como a Receita Federal, mantinham entendimento de que o concentrado para a produção de bebidas não alcoólicas era mercadoria única e classificada sob o código 2106.90.10 Ex01.

A embargante volta a alegar omissão em relação a atos da SUFRAMA, especialmente ao processo produtivo básico – PPB, ao Decreto nº 9.394/88 que fora editado para reduzir créditos do concentrado para refrigerantes.

Quanto aos atos da SUFRAMA, já houve análise nos itens anteriores, de forma que não há qualquer omissão quando à sua apreciação, esclarecendo a decisão que tais atos não vinculam a Administração Tributária naquilo que envolve aspectos tributários e aduaneiros, especialmente quanto à definição de termos utilizados na TIPI e NESH, que se inserem na competência da Receita Federal do Brasil.

Já com respeito à omissão quanto à decisão proferida no processo de consulta nº 10768-026294/85-90, proferida pela Superintendência da 7ª RF, bem como em relação ao Decreto nº 9.394/2018, de fato, a decisão não apreciou tais questões.

Em relação à decisão proferida no processo de consulta nº 10768-026294/85-90, proferida pela Superintendência da 7ª RF, o recurso voluntário assim a tratou:

Para além disso, a classificação dos kits de bebidas não alcoólicas no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI já foi corroborada pela própria União, direta ou indiretamente, a saber: (...)

Na decisão nº 287/88 no Processo de Consulta nº 10.768-026.294/85-90 (doc. nº 08): formulada à época pela Coca-Cola Indústrias S.A., que na ocasião era localizada

no estado do Rio de Janeiro e tendo como objeto exatamente dúvida pertinente à classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes, a Superintendência Regional da Receita Federal – 7ª Região Fiscal definiu a classificação como sendo a de “extratos compostos” (código 21.07.02.99, cuja redação corresponderia hoje ao código 2106.90.10, no Ex 01 no caso de sua capacidade de diluição ser superior a dez partes da bebida por parte do concentrado, como é o caso), sempre que os extratos vegetais líquidos isoladamente considerados forem adicionados de outras substâncias que compõem o concentrado para fabricação de refrigerantes;

A decisão nº 287/88 no Processo de Consulta nº 10.768-026.294/85-90 referida é a seguinte:

SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL - 7a. REGIÃO FISCAL
DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO
CONSULTA DE II - C.D.: 5.01.04.01
DECISÃO Nº: 287/88
PROCESSO Nº: 10.768-026.294/85-90
INTERESSADA: COCA-COLA INDÚSTRIAS S.A.
C.G.C. Nº: 45.997.418/0001-53

II - Classificação de Mercadoria - Importação. Extrato vegetal líquido. Extrato concentrado (preparado composto). À vista do PN-CST nº 863/71 e de Resolução da CPA citada no Telex-Circular nº 1.325/85, a classificação do produto importado depende de identificação prévia, a ser feita, em cada importação, mediante procedimento administrativo adequado.

O ato estampou a conclusão:

6. À vista do exposto e considerando as particularidades do caso em tela, SOLUCIONO a consulta, informando à interessada que coexistem, sem qualquer conflito, o PN-CST nº 863/71 e a decisão

referida no Telex-Circular nº 1.325/85, mormente em face dos esclarecimentos contidos na inicial; quanto a ser o produto importado um extrato vegetal líquido (código 13.03.01.00 da TAB) ou preparado composto (extrato concentrado posição 21.07 da Tabela), trata-se de matéria de fato (identificação do produto para posterior classificação) a ser examinada, em cada importação, mediante procedimento administrativo adequado.

Observo que não há entendimento vinculante para a classificação fiscal defendida pela Embargante, uma vez que a resposta à consulta aponta que a classificação fiscal depende da identificação de cada produto a ser examinado em cada importação, logo não fixa nenhuma.

Ainda que a situação fática fosse a mesma, tem-se que os aspectos técnicos têm que ser considerados em cada classificação, o que foi feito à exaustão no acórdão do recurso voluntário ao analisar os relatórios técnicos do INT e LABANA, nos itens (ii), (iii) e (iv).

Por sua vez, no tocante ao Decreto nº 9.394/2018, alegou a Embargante:

Convém evidenciar, além do mais, que a tese defendida pela i. Fiscalização no presente lançamento diverge da posição da própria RFB, que, **publicamente** reconheceu que a classificação fiscal dos concentrados da Recorrente é o código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI. Em coletiva de imprensa realizada em 31.05.2018, o então Secretário da RFB, Sr. Jorge Rachid, confirmou que o Decreto nº 9.394/18 foi editado com o objetivo de reduzir os créditos do concentrado para refrigerantes de 20% para 4%. Confira-se:

“Na coletiva de imprensa realizada nesta manhã para explicar as medidas, o secretário da Receita Federal, Jorge Rachid, comentou o decreto. ‘Concentrado para refrigerantes é insumo e gerava crédito tributário de 20%, agora vai gerar de 4%, acrescentou.’” (Fonte: Estado de São Paulo, edição de 31.05.2018)

Pouco tempo depois, uma fonte da RFB informou ao mesmo jornal que a edição do Decreto nº 9.394/18 teve o condão de atingir os concentrados originados da Zona Franca de Manaus, citando textualmente como exemplo o caso do **concentrado destinado à produção das bebidas Coca-Cola**:

*“(…) Uma fonte da Receita admite que a redução foi abrupta, mas diz que a alíquota de 4% para o incentivo, que tem permitido a gigantes, **como Coca-Cola e Ambev, acumularem grandes volumes de crédito tributário.** (...)”* (Fonte: Estado de São Paulo, edição de 29.09.2018)

Não bastasse isso, a tese fiscal também contraria o entendimento do Governo Federal acerca do produto produzido pela Recofarma. Nesse particular, confira-se trecho da Nota COEST/CETAD nº 071, de 30.05.2018, que orientou a exposição de motivos apresentada ao Decreto nº 9.394/2018 (**doc. nº 11**):

“(…) Trata-se de Nota para estimar o impacto de eventual redução da alíquota incidente sobre concentrados para elaboração de bebidas (Código TIPI 2106.90.10 e seu Ex 01).

*2. Apesar de se tratar de redução de alíquota, é importante esclarecer que a medida terá o condão de incrementar a arrecadação na cadeia de bebidas frias, particularmente no segmento de refrigerantes. Isso porque este produto é um insumo para produção dessa bebida e, a despeito da alíquota elevada, não gera arrecadação do tributo tendo em vista ser produzido na **Zona Franca de Manaus (ZFM)** e, por isso, gozar de isenção de IPI na saída.*

3. De acordo com a sistemática atual, o insumo gera créditos fictos na etapa seguinte da cadeia por força de decisão judicial transitada em julgado.

(...)” (destacamos)

A decisão judicial transitada em julgado a que alude a Nota COEST/CETAD nº 071, de 30.05.2018, é precisamente aquela que se formou nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC) e que aproveita aos fabricantes das bebidas Coca-Cola!

Ora, se os produtos elaborados pela Recofarma não fossem classificados no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, sujeitos à alíquota de 20%, qual a razão da edição do Decreto nº 9.394/18, que reduziu a tributação destes a 4%, visando a atingir os créditos aproveitados pelos adquirentes dos concentrados que possuem a seu favor a aludida coisa julgada? Defender que o produto da Recorrente não é o concentrado classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI torna letra morta o Decreto nº 9.394/18, editado justamente com a finalidade de reduzir o crédito dos adquirentes desse produto.

Mais uma vez, não se tem o reconhecimento da classificação pretendida pela contribuinte, pois o Decreto nº 9.394/2018 altera as alíquotas do código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, código que, para os seus produtos, foi afastado pela fiscalização e mantido em sede de recurso voluntário.

Por outro lado, como bem destacou o julgamento da DRJ, o que interessa ao caso é a impossibilidade de ampliar o alcance da norma tributária, vislumbrando-se nessa norma “intenções implícitas” ou “públicas e notórias”.

Ressalte-se que, no recurso voluntário, a classificação fiscal para o caso foi tratada nos itens (i); (v); (vi) e (vii).

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

O STF, no julgamento do RE nº 574.706/PR, sob a sistemática da Repercussão Geral - Tema nº 69, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS e fixou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS".

Ademais, houve o julgamento dos embargos de declaração opostos pela União Federal, restando assentado que:

a) No ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS “destacado”;

b) A modulação dos efeitos do julgado é para após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até essa data.

Assim, os efeitos da decisão devem se dar após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15/03/2017, é o caso destes autos que é anterior a essa data.

No mesmo sentido, o Parecer PGFN Nº 14483/2021/ME.

A decisão é vinculante ao CARF, nos termos do art. 62, §2º do RICARF.

Ademais, a empresa tem medida judicial própria: Mandado de Segurança nº 1000167-42.2017.4.01.3200.

Trata-se, indubitavelmente, de matéria de ordem pública.

Já tive a oportunidade de sustentar que são matérias de ordem pública, todas aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa (acórdão nº 3301-004.787). Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.

Em razão disso, tem razão a contribuinte ao pleitear a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Contudo, entendo como prescindível a diligência, uma vez que a liquidação de valores do acórdão cabe à autoridade competente na origem.

Conclusão

Do exposto, voto por acolher os embargos de declaração, para sanar a omissão relacionada ao processo de consulta nº 10768-026294/85-90, proferida pela Superintendência da 7ª RF e ao Decreto nº 9.394/2018. De ofício, por se tratar de matéria de ordem pública, no tocante à aplicação do RE 574.706/PR RG e do Mandado de Segurança nº 1000167-42.2017.4.01.3200, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em montante a ser quantificado pela autoridade competente na origem.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Redator Designado.

Com a devida vênia, sem embargos às brilhantes considerações tecidas pela i. Conselheira Relatora, o Colegiado, por maioria de votos, não a acompanhou no seguinte ponto de sua conclusão:

[...]. De ofício, por se tratar de matéria de ordem pública, no tocante à aplicação do RE 574.706/PR RG e do Mandado de Segurança nº 1000167-42.2017.4.01.3200, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em montante a ser quantificado pela autoridade competente na origem.

Esclareço.

A finalidade dos Embargos de Declaração é bem delimitada, restringindo-se à eventual existência de vícios de obscuridade, contradição ou omissão, que devem ser cabalmente demonstrada pela parte, de forma a oportunizar ao órgão julgador suprir eventual deficiência no correspondente julgado.

Vejam os art. 65 do Anexo II do RICARF:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

Mais à frente, o §2º do citado dispositivo regimental preconiza que o Presidente não conhecerá os Embargos intempestivos e **rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas**”.

Desde já, cumpre destacar que apenas os Embargos de Declaração para os quais haja Despacho de Admissibilidade do Presidente de Turma podem ser incluídos em pauta de julgamento, conforme §7º do mesmo dispositivo regimental acima transcrito.

Tal regramento decorre do escopo muito bem delimitado para apreciação dessa peça processual, a qual se condiciona, como já dito, à eventual existência de obscuridade, contradição ou omissão. E mais, nesse tipo de recurso incidental, o Colegiado compete tão somente apreciar a parte admitida pela decisão do Presidente de Turma, pois quanto à parte eventualmente não admitida, a decisão do Presidente de Turma é definitiva, não cabendo revisão por parte do Colegiado.

Dessa forma, apreciar questões outras apresentadas em Embargos de Declaração acaba por desvirtuar a natureza dos aclaratórios, bem como tumultuar o regular trâmite do contencioso fiscal, que tem suas regras muito bem definidas e delimitadas na legislação tributária.

E, no presente caso, o Despacho de Admissibilidade às fls. 1.441-1.448 apenas admitiu para julgamento pelo Colegiado a “suscitada omissão quanto à decisão proferida no processo de consulta nº 10768.026294/85-90, proferida pela Superintendência da 7ª RF, bem como em relação ao Decreto nº 9.394/2018”.

Portanto, sendo o escopo de apreciação dos Embargos de Declaração delimitado por seu Despacho de Admissibilidade, que tem caráter definitivo, não pode a Turma Julgadora se debruçar e nem acatar questões outras, sob pena de desconsiderar o caráter definitivo do Despacho de Admissibilidade do Presidente de Turma, independentemente da natureza da matéria extravagante suscitada pelo Embargante (matéria de ordem pública ou não).

Pelas razões acima expostas, voto por não acolher os Embargos de Declaração na parte relacionada ao pedido para exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

(documento assinado digitalmente)
Marco Antonio Marinho Nunes