



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.728700/2019-48
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3201-011.551 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de fevereiro de 2024
Recorrentes PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. DISSIMULAÇÃO. RECEITAS DE ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO DA REAL OPERAÇÃO.

Uma vez demonstrado que o sujeito passivo, em conluio com a empresa adquirente de seus produtos, valeu-se, para fins de obtenção de vantagens fiscais, de dissimulação para obnubilar a verdadeira operação comercial pretendida pelos contratantes, deve-se aplicar a norma tributária de acordo o efetivo negócio celebrado, imputando-lhe os efeitos que lhe são próprios.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Para se configurar mudança de critério jurídico, é necessário que, em algum momento no passado, tal critério tenha sido expressamente fixado pelo Fisco.

MULTA DE OFÍCIO. LEI VÁLIDA E VIGENTE. VINCULAÇÃO.

A autoridade lançadora encontra-se obrigada a exigir a multa de ofício prevista em lei válida e vigente, sob pena de responsabilização, devendo o julgador administrativo também observá-la, tendo-se em conta que a Administração tributária não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE E CONLUIO.

Uma vez demonstrada a utilização de artifícios dolosos tendentes a impedir que se evidencie a ocorrência do fato gerador de tributo, aplica-se a multa qualificada prevista em lei válida e vigente.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Sobrevindo norma sancionatória cominando penalidade menos severa, ela deverá ser aplicada a ato pretérito não definitivamente julgado.

JUROS SOBRE MULTA. TAXA SELIC.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

A exoneração de tributo e/ou multa pela Delegacia de Julgamento (DRJ) em valor inferior ao limite de alçada fixado pelo Ministro da Fazenda não se submete à interposição de recurso de ofício. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. (Súmula CARF nº 103)

PRELIMINARES DE NULIDADE. AUTOS DE INFRAÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO. INOCORRÊNCIA.

Tendo os autos de infração e o acórdão recorrido sido lavrados por autoridade/servidor competente e com observância do direito de defesa, afastam-se as preliminares de nulidade arguidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

CESSÃO DO USO DE MARCA. ROYALTIES. RECEITA EMBUTIDA NO CUSTO DE VENDA DO INSUMO. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Uma vez afastado o artifício doloso adotado na venda de insumos à fabricante de bebidas, por meio da sobrevalorização do custo dos produtos vendidos, tributam-se as receitas decorrentes da cessão do uso de marcas (royalties) que exsurgiram da auditoria fiscal.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. KITS CONCENTRADOS. INSUMOS. PRODUTOS DISTINTOS.

Os chamados “kits concentrados” para refrigerantes, dada a sua natureza de produtos vendidos separadamente, ainda que em conjunto, não podem ser classificados em código único como se fossem uma preparação composta, pois cada um dos produtos vendidos conjuntamente tem sua classificação fiscal individualizada.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO.

Os créditos devidamente comprovados devem ser descontados, na apuração da contribuição não cumulativa, até o limite dos débitos apurados durante a ação fiscal, devendo eventual saldo credor ser transportado para o período de apuração subsequente.

RECEITAS APURADAS. ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

Obedecidos o devido processo legal e os critérios normativos, a autoridade lançadora encontra-se autorizada a arbitrar a base de cálculo dos tributos quando não mereceram fé as declarações, os esclarecimentos prestados e os documentos fornecidos pelo sujeito passivo, ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvado o pleno direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

CESSÃO DO USO DE MARCA. ROYALTIES. RECEITA EMBUTIDA NO CUSTO DE VENDA DO INSUMO. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Uma vez afastado o artifício doloso adotado na venda de insumos à fabricante de bebidas, por meio da sobrevalorização do custo dos produtos vendidos, tributam-se as receitas decorrentes da cessão do uso de marcas (royalties) que exsurgiram da auditoria fiscal.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. KITS CONCENTRADOS. INSUMOS. PRODUTOS DISTINTOS.

Os chamados “kits concentrados” para refrigerantes, dada a sua natureza de produtos vendidos separadamente, ainda que em conjunto, não podem ser classificados em código único como se fossem uma preparação composta, pois cada um dos produtos vendidos conjuntamente tem sua classificação fiscal individualizada.

RECEITAS APURADAS. ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE.

Obedecidos o devido processo legal e os critérios normativos, a autoridade lançadora encontra-se autorizada a arbitrar a base de cálculo dos tributos quando não mereceram fé as declarações, os esclarecimentos prestados e os documentos fornecidos pelo sujeito passivo, ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvado o pleno direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, por se referir a exoneração em montante inferior ao limite fixado pelo Ministro da Fazenda, e, quanto ao Recurso Voluntário, em afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, em lhe dar parcial provimento, para reduzir a multa qualificada, com base na retroatividade benigna, de 150% para 100%.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em decorrência do acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou parcialmente procedente a

Impugnação manejada pelo contribuinte acima identificado com vistas a cancelar os autos de infração relativos às contribuições PIS/Cofins não cumulativas, lançamentos esses fundados nas seguintes infrações apuradas pela Fiscalização: (i) créditos descontados indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores, ocasionando contribuição para o PIS a pagar relativamente aos períodos de apuração subsequentes e (ii) insuficiência de recolhimento de ambas as contribuições.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) constam as seguintes apurações:

a) a Pepsi Amazônia, como qualquer outra subsidiária brasileira da Pepsico, não elabora ou comercializa as bebidas na forma conhecida pelo consumidor final, uma vez que ela, em conjunto com sua controladora final, mantém contrato com a Ambev S/A, por meio do qual é concedido a esta última o direito de produzir, vender e distribuir no Brasil, com exclusividade, as bebidas do portfólio Pepsi, produção essa decorrente dos “concentrados” vendidos pela Pepsi, que, em 2018, correspondeu a mais de 96% das vendas da autuada;

b) a Pepsi adotou classificação fiscal incorreta dos “concentrados” no Ex 01 do código 2106.90.10 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), uma vez que tais “concentrados” não se apresentam em um corpo único, mas em conjuntos de componentes disponibilizados à Ambev na forma de kits, cuja classificação fiscal deve se dar de forma individualizada, nos termos do entendimento do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas, órgão colegiado que reúne os maiores especialistas sobre o assunto;

c) em decorrência da reclassificação fiscal dos componentes, afastou-se a redução a zero das alíquotas das contribuições PIS/Cofins prevista no inciso VII do art. 28 da Lei nº 10.865/2004, incluído pela Lei nº 11.196/2005;

d) alguns dos “concentrados” não são destinados à elaboração das bebidas indicadas no art. 49 da Lei nº 10.833/2003, o que também impede a aplicação da alíquota zero das contribuições;

e) considerando que a fiscalizada é pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus (ZFM), com projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da ZFM, sendo tributada pelo lucro real e sujeita, regra geral, ao regime não cumulativo de apuração das contribuições, sobre as receitas decorrentes da venda de sua própria produção incidem as alíquotas diferenciadas do PIS (0,65%) e da Cofins (3%) previstas no art. 2º, § 4º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002, e no art. 2º, § 5º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003;

f) falta de recolhimento das contribuições PIS/Cofins “incidentes sobre *royalties* auferidos em razão do licenciamento de uso das marcas do portfólio Pepsi no Brasil, tratando-se de rendas dissimuladas mediante uma sobrevalorização absurda dos “concentrados” fornecidos pela Pepsi Amazônia, resultado de um planejamento tributário abusivo praticado em conluio com a Ambev, a fim de propiciar vultosas “vantagens” fiscais para ambas”, uma vez que os *royalties* são rendimentos de espécie distinta da venda de bens, não se lhes aplicando as alíquotas diferenciadas das contribuições em razão de a fiscalizada estar estabelecida na ZFM, sujeitando-se, portanto, às alíquotas ordinárias de 1,65% e 7,6% respectivamente;

g) em diligências realizadas em estabelecimentos da Ambev, onde são produzidos os refrigerantes das marcas Pepsi e H2O!, dentre outros, constataram-se irregularidades quanto à classificação fiscal dos “concentrados” fornecidos pela Pepsi Amazônia no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, sendo descontados créditos de IPI da ordem de 20%, enquanto que os componentes dos kits, cada qual em sua classificação correta, tinham alíquota de 0%;

h) no processo administrativo nº 10980.722464/2019-56, foram lavrados autos de infração das mesmas contribuições referentes a outros períodos de apuração;

i) os chamados “concentrados” são, na verdade, um conjunto de componentes (denominados de “partes”), que somente após complexas etapas de industrialização, todas realizadas no estabelecimento do fabricante/engarrafador (Ambev), irão se transformar no produto ‘extrato concentrado’ cuja classificação fiscal se faz em alguma das exceções tarifárias (Ex 01 ou Ex 02) do código 2106.90.10 da TIPI. Como exemplo, um dos tipos de kit empregado na elaboração do refrigerante Pepsi Zero é constituído de seis “partes” distintas, sendo cinco “partes” na fase líquida, com composições e finalidades distintas, cada qual acondicionada separadamente em bombona plástica, e uma “parte” que se apresenta na fase sólida, acondicionada em caixa, divididos em subpartes, todas embaladas de forma individualizada, ou seja, dentro de sacos plásticos, cada qual com um ingrediente, todos guardados em caixas;

j) por meio da “Carta Compromisso de Franquia Alterada e Consolidada” a Pepsi Amazônia, em conjunto com sua controladora Pepsico, Inc. e outras duas subsidiárias, concederam à Ambev os direitos para produzir, vender e distribuir no Brasil, com exclusividade, os refrigerantes carbonatados Pepsi (Pepsi-Cola, Pepsi Twist, Seven-Up, Mirinda, Teem e Mountain Dew, todos nas versões normal, diet ou light), os produtos H2OH! e Gatorade, bem como quaisquer outras bebidas não alcoólicas (NABs) que viessem a ser introduzidas no portfólio da Pepsi, versando referida carta, dentre outros itens, sobre os preços dos “concentrados”, os valores a serem pagos pelos “concentrados” e o critério de reajuste semestrais de preços tendo por base tão somente a variação da receita líquida da Ambev com a venda de bebidas do portfólio Pepsi dividida pelo respectivo volume de bebida vendida pela Ambev ao comércio, independentemente dos preços dos “concentrados” adquiridos da empresa fiscalizada;

k) exemplificativamente, foi possível constatar, com base em notas fiscais eletrônicas, que a “unidade” do “concentrado” utilizado na fabricação do refrigerante Pepsi tradicional foi fornecida aos diferentes estabelecimentos da Ambev, em qualquer parte do território nacional, sempre pelo mesmo valor: R\$ 6.824,65 no primeiro semestre; e R\$ 6.880,90 durante o segundo semestre, o que indicava que o valor do frete e os custos de produção não influíam no valor a ser pago à Ambev pelo contrato;

l) destacam-se dos contratos firmados entre o Grupo PepsiCo e a Ambev as despesas com propaganda, publicidade e patrocínio (fundos de marketing), que correspondem a um percentual da receita bruta auferida com cada categoria de bebida, cujo ônus recai integralmente sobre o Grupo PepsiCo., diretamente ou via reembolso à Ambev;

m) a relação comercial entre o Grupo PepsiCo. e a Ambev tem uma lógica totalmente inversa à do sistema de franquias quanto ao custeio do marketing, pois, de acordo com as disposições contratuais, o ônus financeiro do denominado fundo de marketing recai integralmente sobre o Grupo PepsiCo, que atua como franqueador (é o cedente do direito de uso das marcas, associado ao direito de distribuição exclusiva das bebidas), que reembolsou, entre

2014 e 2018, R\$ 1,98 bilhão à Ambev a título de despesas com publicidade e propaganda, num aparente contrassenso a indicar a existência de um planejamento tributário flagrantemente abusivo, cuja compreensão demandava o conhecimento dos benefícios fiscais que Pepsi Amazônia e Ambev têm usufruído no Brasil;

n) de acordo com dados obtidos junto à Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), a Pepsi Amazônia empregava 88 funcionários na planta industrial localizada em Manaus/AM, fato esse que indicava o exercício de uma atividade pouco intensiva em mão de obra direta, tendo sido essa empresa altamente subvencionada pela União e pelo Estado do Amazonas, com acúmulo, no final do ano de 2018, de R\$ 947 milhões em reservas oriundas de incentivos fiscais referentes ao ICMS e ao IRPJ, encontrando-se seus produtos submetidos à isenção do IPI, sem prejuízo do desconto de créditos do imposto, créditos esse que superam os débitos, uma vez que, tendo por base a classificação fiscal adotada pela empresa para os “concentrados” (código 2106.90.10 – Ex 01 da TIPI), eles saem do estabelecimento com redução a zero das alíquotas das contribuições PIS/Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno (Lei nº 10.865/2004, art. 28, VII);

o) a maior parte das subvenções e isenções não beneficia a produção na área incentivada (região amazônica), mas, sim, propicia mais rentabilidade ao verdadeiro negócio do Grupo PepsiCo. no segmento de bebidas, que é a exploração das marcas comerciais do seu portfólio;

p) os preços dos “concentrados” vendidos pela Pepsi Amazônica à Ambev “eram absolutamente desproporcionais aos seus custos de produção”, havendo como contrapartida a permissão dada à Ambev para a utilização das marcas e de outros atributos com reputação comercial aos produtos finais de forma supostamente “gratuita”, sem pagamento de qualquer remuneração ou taxa de royalties;

q) “o planejamento tributário abusivo ajustado entre o Grupo PepsiCo e a Ambev consistiu basicamente em sobrevalorizar absurdamente o preço dos “concentrados”, com majoração da venda de produtos contabilizada pela Pepsi Amazônia, da seguinte forma: (i) dissimulação dos royalties decorrentes do licenciamento de uso, no Brasil, das marcas do portfólio Pepsi concedida à Ambev, pois, de acordo com o art. 22 da Lei nº 4.506/1964, rendimentos oriundos da exploração de direitos como marcas comerciais e fórmulas de fabricação devem ser classificados como royalties, de forma apartada, portanto, em relação às receitas oriundas da venda de produtos, cujo tratamento tributário tem profundas diferenças; e (ii) realização de reembolsos para ressarcir os gastos com marketing despendidos pela Ambev (entre 2014 e 2018, 62% da receita líquida contabilizada pela fiscalizada como venda de “concentrados” foi restituída à Ambev); tratando-se de um vai e vem de valores com o objetivo de ampliar as “vantagens” fiscais de ambos, Pepsi Amazônia e Ambev;

r) constataram-se três evidências da dissimulação de royalties e da sobrevalorização dos “concentrados”, a saber: (i) “no quinquênio encerrado em 2018, o “concentrado” utilizado na fabricação do refrigerante Pepsi tradicional, que representou o maior volume de vendas da fiscalizada (cerca de 48%), foi comercializado no mercado nacional a um preço unitário médio 15,4 vezes superior ao praticado nas vendas para PepsiCo. de Argentina SRL, única destinatária das exportações de “concentrado” da fiscalizada no referido período” (no mercado nacional, a “unidade” de “concentrado” de Pepsi tradicional foi vendida à Ambev, em média, por R\$ 5.853,26, enquanto que, nas exportações para a PepsiCo. da Argentina, a unidade

custou, em média, R\$ 378,99); (ii) considerando-se toda a gama de “concentrados” fornecidos pela Pepsi Amazônia de forma agregada, vê-se que os custos de produção representaram apenas 15% (ou até menos) do que foi contabilizado como receita de venda (dados apresentados pela fiscalizada nas ECFs), tendo os “concentrados” sido vendidos, portanto, por um preço equivalente a 6,7 vezes do respectivo custo de produção, evidenciando-se uma margem de lucro bruto, da ordem de 570%, passível de ocorrer somente se se considerar o prestígio das marcas de refrigerantes, a demandar a remuneração desses direitos intangíveis por meio de royalties; e (iii) a maior parte das despesas da Pepsi Amazônia é atribuída à publicidade e propaganda, sendo que, no quinquênio encerrado em 2018, essa rubrica atingiu o total de R\$ 2.398.839.198,45, ou seja, a despesa com publicidade e propaganda foi 4,4 vezes maior do que todo o custo de produção dos “concentrados”, evidenciando-se que tais gastos não têm relação direta com atividade de fornecimento dos “concentrados”, mas apenas com a promoção das bebidas fabricadas e comercializadas por outra empresa, o que indica que a Pepsi Amazônia auferia receitas de royalties decorrente do licenciamento das marcas à Ambev, em conformidade com o que dispõe o art. 366 do então vigente RIR/1999, reprisado no art. 380 do RIR/2018 (“a abordagem adotada pela fiscalização não vai na direção de simplesmente glosar as bilionárias despesas de publicidade consideradas pela Pepsi Amazônia na apuração das suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Pelo contrário: tais despesas reportam-se válidas; porém, devem estar associadas às receitas de royalties pelo licenciamento de uso das marcas comerciais à AMBEV. Somente assim existe a imprescindível relação direta das despesas de propaganda com a atividade explorada pela fiscalizada.”);

s) “[os] “concentrados” para o refrigerante Pepsi tradicional vendidos à Ambev (mercado nacional) são compostos de duas partes: a Parte A (*flavor*) e a Parte B (acidulante)”, sendo que “o produto exportado para a Argentina [contém] apenas uma dessas partes: o *flavor*”, razão pela qual “1 (uma) “unidade” de “concentrado” para o refrigerante Pepsi vendido no mercado nacional tem peso líquido de 30,66 kg; ao passo que o “concentrado” vendido à PepsiCo. da Argentina tem peso líquido de 24,69 kg por “unidade”, sendo que “a diferença de 5,97 kg corresponde à Parte B (acidulante)”, diferença essa incapaz “de justificar tamanha diferença nos preços médios praticados para a “unidade” do “concentrado” (R\$ 5.853,26 no mercado nacional e R\$ 378,99 na exportação)”, ainda mais se se considerar “que o *liquid flavor* (ou Parte A) é onde estão os componentes mais caros do kit”, de acordo com informação prestada pela fiscalizada, quando se informou que “a Parte A (*flavor*) representa 84% do custo de produção do kit, ao passo que a Parte B (acidulante) corresponde a apenas 16%”;

t) “a primazia da essência sobre a forma é um dos pilares fundamentais da ciência contábil”, princípio esse que estabelece “que os eventos devem ser contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua aparência, vez que a essência das transações nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base em sua forma legal ou artificialmente produzida” (a essência econômica das transações sob análise leva à constatação de que “uma significativa parte do valor que tem sido atribuído à venda dos “concentrados” corresponde, de fato, aos royalties pela exploração (licenciamento) das marcas no Brasil”);

u) “é inequívoco que a AMBEV tira proveito do prestígio que as marcas detêm. É ela quem comercializa as bebidas. Tentar fazer parecer que o modelo adotado para o negócio seria um mero “contrato de engarrafamento” é desmerecer o raciocínio humano.”;

v) a “Lei nº 9.279/1996, ao regular direitos e obrigações relativos à propriedade intelectual, dispõe não apenas acerca da “cessão” (art. 134), mas também sobre a “licença de uso” das marcas (arts. 139)”, sendo que, independentemente da hipótese normativa, “o detentor recebe remuneração (*royalties*) decorrente da exploração das marcas, seja por cessão, seja por licenciamento de uso”, independentemente da existência ou não de um contrato escrito;

w) a partir da auditoria realizada, constatarem-se as seguintes vantagens fiscais decorrentes do planejamento tributário abusivo (“licenciamento gratuito de marcas”): (i) majoração indevida da parcela do lucro beneficiada com a redução do IRPJ; (ii) contorno dos limites e condições de dedutibilidade, para fins fiscais, das despesas com *royalties*; (iii) redução indevida das alíquotas das contribuições PIS/Cofins (as alíquotas diferenciadas das contribuições PIS/Cofins, de 0,65% e 3%, aplicam-se tão somente à receita decorrente da venda de produção própria, não alcançando os *royalties*); (iv) aumento dos créditos fictos do IPI aproveitados pela Ambev (“a Pepsi Amazônia faturou os “concentrados” com um “adicional” de 165% no preço para simplesmente devolvê-lo à AMBEV depois”, sob a rubrica de “reembolso de despesas”); e (v) redução da carga tributária abrangente da Pepsi Amazônia mediante sobrepreço dos “concentrados” (“quanto maior o preço atribuído aos “concentrados”, maiores são as “vantagens” fiscais auferidas, tanto pela Pepsi Amazônia quanto pela Ambev”);

x) na Espanha, “a administração tributária concluiu que até 61,17% do preço do “concentrado” fornecido por uma subsidiária de The Coca-Cola Company seria destinado ao pagamento de *royalties* da marca do refrigerante”, resultando em autuações em desfavor do então fabricante licenciado naquele país, procedimentos esses também adotados em Israel, evidenciando tratar-se “de um planejamento tributário das grandes empresas do setor que vem sendo desnudado a nível mundial.”;

y) a Pepsi Amazônia é a entidade escolhida pelo Grupo PepsiCo. como a “porta de entrada” de seu faturamento no mercado brasileiro de bebidas, sendo ela quem aufera a receita de *royalties*, ainda que dissimuladamente inclusa no preço dos “concentrados” vendidos à Ambev, arcando com vultosas despesas de publicidade e propaganda, as quais atingiram a cifra de R\$ 2,40 bilhões entre 2014 e 2018, com o objetivo de promover as marcas do portfólio Pepsi no Brasil e impulsionar as vendas das bebidas produzidas e comercializadas por outra empresa, a Ambev;

z) a conclusão de que os *royalties* são receitas da Pepsi Amazônia também é corolário de um princípio fundamental da contabilidade, conhecido como Princípio da Competência, que determina o reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas; sendo assim, as receitas de *royalties* e as despesas com publicidade e propaganda para promoção das respectivas marcas devem ser confrontadas simultaneamente na mesma entidade, haja vista estarem diretamente associadas;

aa) de acordo com o art. 12, § 4º, e o art. 7º, § 2º, da Convenção Modelo da ONU sobre Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento, os *royalties* devem ser tributados pelo país onde está sediado o estabelecimento permanente, como se fosse empresa distinta e separada, com absoluta independência, tal qual se faz com os lucros, pois, do contrário, a Ambev estaria obrigada a promover a retenção e o recolhimento do Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (Medida Provisória nº 2.159-70, art. 3º), bem como o pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) à alíquota de 10% (Lei nº 10.168/2000, art. 2º, §§ 2º a 4º, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001);

bb) sobre os rendimentos de royalties incidem as contribuições PIS/Cofins com as “alíquotas ordinariamente estabelecidas em lei, de 1,65% e 7,6%, respectivamente, não mais se aplicando: (i) a redução a zero de que trata a Lei nº 10.865/2004, art. 28, VII, incluído pela Lei nº 11.196/2005, ou (ii) as alíquotas diferenciadas previstas no art. 2º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002, e no art. 2º, § 5º, da Lei nº 10.833/2003, ambos na redação dada pela Lei nº 10.996/2004”;

cc) “quando o sujeito passivo é omissor, reticente ou mendaz em relação aos atos e fatos necessários à correta tributação, o tratamento a ser adotado pela fiscalização encontra-se prescrito no art. 148 do Código Tributário Nacional”, tendo a fiscalização adotado o critério de “arbitrar as receitas de royalties em valor equivalente às despesas com publicidade e propaganda realizadas com a finalidade específica de desenvolver valor para as marcas, a partir de diretrizes definidas pelo Grupo PepsiCo. (Receitas de royalties = Despesas com publicidade e propaganda, exceto o fundo de marketing complementar cujo ônus recai sobre a Ambev), pois, segundo o princípio contábil da competência, as despesas devem ser reconhecidas com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita.” Assim, “tanto as receitas de *royalties* (dissimuladamente incluídas no preço dos “concentrados”) quanto as despesas com publicidade e propaganda que visam à promoção das marcas de bebidas do portfólio Pepsi no Brasil têm sido reconhecidas pela mesma entidade: a Pepsi Amazônia.”;

dd) “assim como os juros representam a remuneração do capital financeiro e o aluguel a do capital aplicado em bens corpóreos, os royalties são a remuneração do capital investido em bens incorpóreos, *in casu*, as marcas de bebidas do portfólio Pepsi.”;

ee) a “fiscalizada é pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus tributada pelo lucro real. Sendo assim, está sujeita ao regime não cumulativo de apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplicando-se, regra geral, 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, ambos incluídos pela Lei nº 10.996/2004”, alíquotas diferenciadas essas que se aplicam “tão somente à receita decorrente da venda de produção própria”, não sobre os royalties, dado tratar-se de “rendimentos de espécie distinta, pois não configuram pagamento pela venda de bens.” (art. 22, alínea “c”, da Lei nº 4.506/1964 e Solução de Consulta Cosit nº 431, de 13 de setembro de 2017);

ff) sobre os royalties, aplicam-se as alíquotas ordinárias de 1,65% e 7,6% respectivamente, previstas no *caput* do art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

gg) “por absoluta falta de previsão legal, não há que se falar em desconto de créditos na apuração do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre *royalties* auferidos por pessoa jurídica, haja vista sua natureza jurídica distinta, que não se configura receita de prestação de serviços ou de venda de bens ou produtos”;

hh) “a classificação fiscal dos kits para elaboração de bebidas fornecidos pela Pepsi Amazônia, ou mesmo se cada um de seus componentes deve ser classificado individualizadamente, é um dos pontos capitais (mas não o único) para definição das alíquotas de PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as vendas no mercado interno”. “A classificação fiscal também tem repercussão direta no montante de créditos fictos de IPI gerados com a venda dos kits (créditos esses utilizados pela Ambev para, inclusive, compensar débitos de outros tributos). Isso porque os produtos classificados no código 2106.90.10 – Ex 01 da TIPI tinham alíquota do IPI de 20%; ao passo que na classificação dos componentes incide alíquota de IPI de 0% (zero

por cento). Portanto, quando consideradas as classificações fiscais de cada componente, de forma individualizada, a venda dos kits, via de regra, não deveria gerar créditos fictos de IPI.”;

ii) a Pepsi Amazônia, alegando “segredo industrial”, “foi reticente ao informar a composição da(s) parte(s) dos kits que propiciam sabor à bebida (*flavor*)”, sendo os ingredientes “descritos genericamente (por exemplo: óleos essenciais, extrato natural, etc.), sendo certo que há uma grande variedade de produtos que se enquadram nessas categorias.”;

jj) os principais insumos utilizados na produção dos refrigerantes são: (i) os “concentrados”, (ii) açúcar, adquirido de usinas nacionais, (iii) suco de laranja, uva e limão, adquirido de fornecedores diversos, (iii) gás carbônico, (iv) embalagens e (f) água tratada;

kk) o processo de fabricação das bebidas pode ser assim resumido: (i) recebimento dos insumos, sendo que os componentes dos kits são recebidos em embalagens individuais, (ii) tratamento da água, (iii) elaboração do “xarope simples”, (iv) elaboração do “xarope composto” e (v) diluição em água carbonatada;

ll) “[é] um tanto óbvio afirmar que os kits de componentes fornecidos pela Pepsi Amazônia, no estado em que se encontram (ou seja, acondicionados separadamente, em partes e subpartes), não possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado enquadrável no Ex 01, qual seja: a “preparação composta” que, quando diluída, resulta na bebida.”;

mm) “[uma] “preparação composta” com as características essenciais da bebida acabada surge somente quando todos os ingredientes dos kits são misturados. Trata-se do produto comercialmente conhecido como “xarope composto” (...). É a partir da diluição do “xarope composto” em água carbonatada que se obtém a bebida. Essa etapa final do processo produtivo é considerada, para fins de classificação fiscal, como “tratamento complementar”;

nn) “os componentes dos kits nada mais são do que matérias-primas e produtos intermediários para elaboração de um outro produto. Vale reprimir que as etapas do processo produtivo que resultam no “xarope composto” são integralmente executadas pelo fabricante (Ambev) seguindo rígidas especificações técnicas determinadas pelo Grupo PepsiCo.”, contando os kits da Pepsi Amazônia “com vários ingredientes acondicionados isoladamente (por exemplo: ácido cítrico, benzoato de sódio, sorbato de potássio, citrato de sódio, etc.) que têm aplicações diversas que não a fabricação de bebidas.”;

oo) “[tendo] em vista a inequívoca impossibilidade de aplicação da RGI 2(a) aos kits da Pepsi Amazônia, não se pode classificar no Ex 01 do código 2106.90.10 as preparações que não estão prontas para uso (inacabadas).”;

pp) “qualquer possibilidade de um kit contendo insumos destinados à fabricação de bebidas ser tratado como mercadoria única para determinação da classificação fiscal foi fulminada com a inclusão do item XI às Notas Explicativas da RGI 3(b)”; logo, “cada componente dos kits fornecidos pela Pepsi Amazônia deve ser classificado individualizadamente”, em conformidade com as orientações do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), atualmente conhecido como Organização Mundial das Alfândegas (OMA);

qq) “[ainda] que se cogite classificar as partes dos kits que consistem em “preparações compostas” no código próprio para elaboração de bebidas (2106.90.10), é

inequívoco que nenhuma delas é enquadrável no Ex 01 (ou mesmo no Ex 02). Esse fato, por si só, torna inaplicável a redução a zero das alíquotas de PIS/Pasep e Cofins (inciso VII do art. 28 da Lei nº 10.865/2004, incluído pela Lei nº 11.196/2005).”;

rr) “além do não enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10, os kits para fabricação do chá Lipton e do isotônico Gatorade têm um fundamento adicional para inaplicabilidade da alíquota zero das contribuições: não são destinados à elaboração de refrigerante ou cerveja sem álcool.”;

ss) “não se está atribuindo qualquer receita adicional à fiscalizada, mas apenas realocando as diferentes parcelas para fins de incidência das contribuições. Trata-se de tributar venda de produto como venda de produto, receita de *royalties* como receita de *royalties*, buscando a essência econômica das operações realizadas.”;

tt) “para definição da base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as vendas dos kits de componentes, devem ser deduzidas as receitas de *royalties* submetidas à incidência das alíquotas básicas do regime não-cumulativo (1,65% e 7,6%)”;

uu) “a fiscalização adotou, de ofício, os montantes dos créditos registrados pela fiscalizada na EFD-Contribuições. Deve-se ressaltar que os créditos de períodos anteriores apurados pela fiscalizada foram integralmente compensados, de ofício, no procedimento fiscal antecedente (processo nº 10980.722464/2019-56), de forma que não há saldos a serem aqui considerados.”;

vv) “os créditos apurados pela fiscalizada em 2018 foram descontados até o limite das contribuições devidas em cada mês e eventuais saldos remanescentes foram aproveitados nos períodos de apuração subsequentes.”;

ww) a multa de ofício foi agravada, por falta de atendimento a intimação, e qualificada, em razão da ocorrência de fraude e conluio no planejamento tributário abusivo (dissimulação das receitas de *royalties*).

Na Impugnação, o contribuinte pleiteia, em preliminar, o reconhecimento da nulidade dos autos de infração em razão da impossibilidade de exigência de tributos com base em mera presunção da ocorrência do fato gerador, sem provas concretas, bem como por violação ao direito de defesa da Requerente, ou, alternativamente, o seguinte:

1) reconhecimento da insubsistência dos supostos débitos de PIS e Cofins exigidos sobre as receitas de *royalties* arbitradas como remuneração da alegada cessão de uso das marcas do Grupo PepsiCo, uma vez que (i) a Requerente e a Ambev não contrataram qualquer cessão de uso de marcas, (ii) inexistência de qualquer obrigação legal para a exigência de *royalties* e (iii) inoccorrência de cessão das marcas, pois a Requerente contrata a Ambev como engarrafadora e distribuidora, com algumas prerrogativas para o direcionamento de investimentos em marketing, dado o seu know-how do mercado consumidor de bebidas no Brasil, mas nunca para lhe facultar o livre uso das marcas da Requerente;

2) insubsistência dos supostos débitos de PIS e Cofins exigidos em razão da reclassificação fiscal das receitas de concentrados, tendo em vista que os kits de concentrados comercializados pela Requerente constituem um produto único e unitário, enquadrado no Ex 01

da NCM 2106.90.10 e, portanto, as receitas auferidas com a sua comercialização fazem jus às alíquotas reduzidas previstas no art. 28, inciso VII, da Lei nº 10.865/04; e

3) ante à procedência dos pedidos acima, a inexistência de aproveitamento de créditos fiscais em excesso.

Subsidiariamente, o contribuinte requereu ainda:

(i) o cancelamento das exigências fiscais, tendo em vista a clara alteração de critério jurídico, com afronta ao artigo 146 do CTN;

(ii) a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora, com base no artigo 100 do CTN, uma vez que o caso concreto contempla situação de prática reiterada das autoridades fiscais no tocante à aceitação quanto ao enquadramento dos kits de concentrados no Ex 01 da NCM 2106.90.10;

(iii) que o arbitramento das receitas de royalties relativas ao período do ano-calendário de 2018 sejam revistas, de maneira a recaírem exclusivamente sobre a parcela dos desembolsos relativos aos dispêndios com “Marketing Primário” e “Marketing Secundário”, excluídos os montantes relativos a “Marketing Complementar”;

(iv) seja afastada, ou ao menos reclassificada, a multa qualificada de 150%, tendo em vista que a Fiscalização efetivamente não comprovou a suposta prática de dolo ou fraude por parte da Requerente;

(v) seja desconsiderado o agravamento de multa devido ao suposto embaraço à fiscalização, uma vez que, conforme posição já pacificada pela jurisprudência do CARF, esse agravamento de multa somente pode ser aplicado em caso de comprovada intenção de embaraço à fiscalização, o que evidentemente não ocorreu no presente caso;

(vi) não incidência de taxa Selic sobre o valor das multas aplicadas, uma vez que as penalidades não possuem natureza tributária.

A decisão da DRJ em que se deu parcial provimento à Impugnação, com o cancelamento do agravamento da multa de ofício relativa à infração pela classificação fiscal dos “concentrados”, reduzindo-a de 112,5% para 75%, restou ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. PRECIFICAÇÃO ARTIFICIOSA. NATUREZA DAS RECEITAS. DISSIMULAÇÃO. VANTAGEM TRIBUTÁRIA INDEVIDA.

Considera-se abusivo o planejamento tributário e inexistente o propósito negocial na operação que oculta a efetiva natureza das receitas auferidas de forma a obter vantagem tributária indevida. Os procedimentos para dissimular e ocultar a real essência econômica do fato gerador tributário não podem ser oponíveis ao Fisco.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REFRIGERANTES. KITS DE CONCENTRADOS. SOBREVALORIZAÇÃO ARTIFICIAL DE PREÇOS. ARBITRAMENTO A TÍTULO DE ROYALTIES. POSSIBILIDADE.

A sobrevalorização desproporcional dos preços de kits de concentrados de refrigerantes, detectada por meio de comparação com os custos de produção e venda de produtos similares, realizada com o intuito de obter benefícios tributários e ocultar receita pelo uso de marca, autoriza a tributação pelo PIS/Pasep e pela Cofins a título de *royalties*, calculados com base em arbitramento que considerou na fixação da base de cálculo os custos com propaganda, publicidade e marketing pagos pelo detentor da marca.

EVASÃO. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. LEGALIDADE.

A utilização de classificação fiscal incorreta, acarretando o não recolhimento das Contribuições devidas, com a ausência de declaração dos débitos à administração tributária, autoriza o lançamento de ofício, acrescido da multa e dos juros de mora respectivos, aplicados em conjunto e nos percentuais fixados na legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. PRECIFICAÇÃO ARTIFICIOSA. NATUREZA DAS RECEITAS. DISSIMULAÇÃO. VANTAGEM TRIBUTÁRIA INDEVIDA.

Considera-se abusivo o planejamento tributário e inexistente o propósito negocial na operação que oculta a efetiva natureza das receitas auferidas de forma a obter vantagem tributária indevida. Os procedimentos para dissimular e ocultar a real essência econômica do fato gerador tributário não podem ser oponíveis ao Fisco.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REFRIGERANTES. KITS DE CONCENTRADOS. SOBREVALORIZAÇÃO ARTIFICIAL DE PREÇOS. ARBITRAMENTO A TÍTULO DE ROYALTIES. POSSIBILIDADE.

A sobrevalorização desproporcional dos preços de kits de concentrados de refrigerantes, detectada por meio de comparação com os custos de produção e venda de produtos similares, realizada com o intuito de obter benefícios tributários e ocultar receita pelo uso de marca, autoriza a tributação pelo PIS/Pasep e pela Cofins a título de *royalties*, calculados com base em arbitramento que considerou na fixação da base de cálculo os custos com propaganda, publicidade e marketing pagos pelo detentor da marca.

EVASÃO. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. LEGALIDADE.

A utilização de classificação fiscal incorreta, acarretando o não recolhimento das Contribuições devidas, com a ausência de declaração dos débitos à administração tributária, autoriza o lançamento de ofício, acrescido da multa e dos juros de mora respectivos, aplicados em conjunto e nos percentuais fixados na legislação.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

KITS DOS CONCENTRADOS DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO INDIVIDUALIZADA POR COMPONENTE. EX TARIFÁRIO 01 DO CÓDIGO NCM/SH 2106.90.10 DESCARTADO.

Os denominados kits para produção de refrigerantes no estabelecimento do adquirente não são classificados como uma única preparação sob o código NCM/SH 2106.90.10,

mas sim individualmente, por cada componente das partes que compõem cada kit, descabendo adotar o Ex 01 do código 2106.90.10.

MULTA AGRAVADA. INTIMAÇÃO RESPONDIDA. INFORMAÇÕES INCOMPLETAS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DEFINIDA PELA FISCALIZAÇÃO COM BASE EM DADOS DO CONTRIBUINTE. PREJUÍZO À FISCALIZAÇÃO NÃO DEMONSTRADO. INAPLICABILIDADE.

Tendo o contribuinte atendido a intimação para prestar esclarecimentos visando à classificação fiscal de mercadoria por ele produzida e comercializada, o fornecimento de informações incompletas ou imprecisas não autoriza o agravamento da multa de ofício, quando a fiscalização deixou de demonstrar os prejuízos causados à ação fiscal e o lançamento de ofício foi efetuado com base em dados do próprio contribuinte, circunstâncias que excluem a majoração da penalidade para o percentual de 112,50% por não restar caracterizada a hipótese prevista no inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. Descaracterizado o agravamento, a multa de ofício é aplicada no percentual básico de 75%.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. PRESSUPOSTOS DE VALIDADE. ATENDIMENTO.

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

SIMULAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. MULTA QUALIFICADA.

Havendo a comprovação de atos simulados, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, obtidos por meio de uma fraude perpetrada em conluio entre as partes envolvidas, deve ser aplicada multa qualificada determinada pelo § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, quando o auto de infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém o enquadramento legal correlato.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO.

Arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade constituem matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário, não sendo utilizadas como fundamento em decisões do Processo Administrativo Fiscal.

PEDIDO PARA JUNTADA DE DOCUMENTOS DEPOIS DA IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA RAZOÁVEL. IMPROCEDÊNCIA.

Em consonância com os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, apresenta-se desarrazoado o pedido para juntada posterior de documentos não especificados, sob a justificativa genérica de produção mais ampla de prova.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em razão da exoneração de crédito tributário em montante superior ao limite de alçada de R\$ 2.500.000,00, previsto na Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, recorreu-se de ofício.

Cientificado do acórdão de primeira instância em 26/03/2020 (fl. 1.363), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 27/04/2020 (fl. 1.364) e reiterou seus pedidos, repisando os argumentos de defesa, sendo pleiteado, ainda, o reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido, por falta de enfrentamento adequado dos diversos pontos específicos da Impugnação.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou contrarrazões (fls. 1.471 a 1.534).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) exonerou parte do crédito tributário lançado, no valor de R\$ 7.106.111,89, correspondente ao cancelamento do agravamento da multa de ofício, reduzindo-a de 112,5% para 75%, razão pela qual recorreu de ofício, recurso esse que não deve ser conhecido nesta instância por se tratar de valor inferior ao limite fixado pelo Ministro da Fazenda por meio da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023 (R\$ 15.000.000,00), em conformidade com a súmula CARF nº 103.¹

O Recurso Voluntário, por seu turno, é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, controverte-se neste processo sobre autos de infração relativos às contribuições PIS/Cofins não cumulativas, lançamentos esses fundados nas seguintes infrações apuradas pela Fiscalização: (i) créditos descontados indevidamente em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores, ocasionando contribuição para o PIS a pagar relativamente aos períodos de apuração subsequentes e (ii) insuficiência de recolhimento de ambas as contribuições.

No Recurso Voluntário, o contribuinte argumenta contrariamente às autuações e ao acórdão de primeira instância nos seguintes termos:

¹ Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

a) nulidade do acórdão recorrido, por não enfrentamento dos argumentos de defesa encetados na Impugnação e por falta de análise dos elementos probatórios trazidos aos autos;

b) nulidade dos autos de infração “por impossibilidade de cobrança baseada em mera presunção”;

c) exigência das contribuições sobre royalties fundada em presunção, dada a existência de propósito comercial, bem como a “inocorrência da cessão de uso das marcas e a liberalidade na cobrança de royalties”, a “ausência de sobrevalorização e a inexistência de lei determinando o preço dos kits de concentrados”, equivocada comparação com preços de exportação e “inexistência de vedação legal à assunção do ônus financeiro das despesas com marketing”; (i) inexistência de simulação na estrutura; (ii) inexistência de abuso de forma e de Direito; (iii) impossibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos; e (iv) princípio da livre iniciativa e o direito da Recorrente de determinar os preços dos produtos que comercializa.

d) equivocada classificação fiscal dos “concentrados” adotada pela fiscalização; (i) redução de alíquotas para os produtos Gatorade e Lipton; e (ii) mudança de critério jurídico;

e) inexistência de desconto indevido de créditos;

f) incongruência do arbitramento realizado pela fiscalização;

g) abusividade da multa de ofício aplicada;

h) indevida qualificação da multa;

i) improcedência da exigência de juros sobre multa.

Feitas essas considerações, passa-se à análise individualizada de cada um dos itens acima identificados, nos limites dos argumentos entabulados pelo Recorrente.

I. Nulidade. Acórdão recorrido.

Alega o Recorrente que o julgador *a quo* não enfrentou os argumentos de defesa encetados na Impugnação e nem analisou os elementos probatórios trazidos aos autos, razão pela qual este colegiado devia, no seu entendimento, reconhecer a nulidade do acórdão recorrido.

Para tanto, argui que o julgador administrativo limitou sua análise à reprodução ou à paráfrase das acusações constantes do Termo de Verificação Fiscal (TVF), não enfrentando, propriamente, a matéria de defesa para tecer uma articulação lógica e específica sobre os motivos pelos quais tais alegações deveriam ser afastadas em prol da confirmação da cobrança.

Argumenta, ainda, que o julgador não indicou que provas concretas, efetivamente, haviam subsidiado a acusação fiscal de simulação e de cobrança disfarçada de royalties por cessão de marcas, construção essa não prevista em contrato, o que reforçava a conclusão de se tratar de exigência baseada apenas em presunção.

Contesta, também, a manutenção da classificação fiscal adotada pela fiscalização sem qualquer esclarecimento quanto à regra que deveria ser, efetivamente, aplicada, caracterizando-se falta de motivação da decisão.

Antes de adentrar a análise dos argumentos de defesa supra, mostra-se salutar destacar que o julgador não se encontra obrigado a enfrentar todas as alegações trazidas aos autos pelo interessado, quando sua decisão se funda em conclusões, devidamente motivadas, suficientes ao deslinde da controvérsia, *ex vi* do entendimento externado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

(STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585). (g.n.)

Merece destacar, também, que a reprodução de trechos do relatório fiscal não macula, por si só, a decisão tomada pelo julgador, pois, muitas vezes, essa prática indica adesão às conclusões a que chegaram outros atores participantes do procedimento e do processo, que, por economia processual, não demandam maiores digressões quanto à sua descrição e às suas repercussões no *decisum*.

Nesse contexto, mister analisar a forma como a DRJ enfrentou e decidiu sobre o mérito da presente lide.

No que tange à parcela do lançamento relativa aos royalties, o julgador, após contextualizar os fatos apurados pela fiscalização, tanto no voto vencido quanto no vencedor, concluiu nos seguintes termos:

2.12. Uma vez constatada (a simulação, a fraude, a má-fé, etc.), inclusive por meios de indícios, está a Administração Tributária legitimada a requalificar, para efeitos tributários, o fato aparente segundo descrição normativo-tributária pertinente ao fato encoberto. Neste sentido, colaciona-se ementa de julgado do 1ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes:

(...)

3. Não há divergência que os preços praticados pela PEPSI com a venda dos concentrados encontram-se sobrevalorizados e neste ponto a Fiscalização indicou as premissas que conduziram a esta conclusão: (i) **o preço unitário médio é 15,3 vezes ao preço praticado nas vendas para a PEPSICO da Argentina**; e os (ii) **os custos de produção representam 14,5% (ou até menos) das receitas do que foi contabilizado das respectivas receitas de vendas.**

3.1. A corroborar a **artificialidade dos preços** praticados tem-se que a forma de reajustamento dos concentrados não ocorre em função do aumento dos custos de produção/transporte, o que seria o normal para os casos da espécie, mas em função do aumento das vendas dos produtos pela AMBEV. Além deste aspecto, **a PEPSI vende**

os concentrados para diversas unidades fabris da AMBEV, espalhadas pelo Brasil, sendo que, independentemente da localização da fábrica destinatária, o valor da venda é o mesmo.

3.2. Paralelamente a tais constatações, **os textos das Cartas de Franquia evidenciam que os desembolsos com as despesas de propaganda, publicidade e marketing de refrigerantes são sempre assumidos pela PEPSI, ou por meio de gastos diretos ou mediante reembolso à AMBEV.** Neste sentido, constam dos autos que a PEPSI despendeu R\$ 2,3 bilhão com propaganda, publicidade e patrocínio entre os anos de 2014 e 2018, o que implica dizer que **tal dispêndio foi 4,4 vezes maior do que todo o custo de produção dos “concentrados”**:

(...)

5.1. A conclusão a que se chega é que **o preço praticado pela PEPSI encobre a efetiva natureza dos recursos auferidos**, pois encontram-se como se preço de venda de produto fosse, receitas que se justificam pelo uso da valiosa marca, o que permite refutar a alegação de que a marca teria sido cedida de forma gratuita ou que inexistia obrigação na legislação em se cobrar royalties, uma vez que tal atitude contraria o bom senso e a lógica do mercado. Difícil crer em uma cessão gratuita, dispensando-se graciosamente **importante margem de lucros em um mercado tão competitivo como o setor de bebidas, além do que o valor dos preços supervalorizados praticados nos concentrados não encontram nenhuma justificativa na praxe comercial.**

6. Consoante se expôs, é lícito que as empresas se organizem livremente visando maximizar o atingimento de seus objetivos sociais. Normalmente, é a lucratividade que dirige as ações societárias, porém outros aspectos também têm sido, hodiernamente, valorizados, dentre eles: a ética negocial, a preservação do meio ambiente e o desenvolvimento sustentável. Porém **a liberdade encontra-se limitada pela função social de se contratar e de realizar negócios.**

6.1. Ocorre que, **dentro do planejamento tributário montado pela PEPSI e pela AMBEV, a aparência de que não há relação entre o recebimento de repasses pelos engarrafadores/distribuidores e os preços que estes pagam pelos concentrados faz parte da tentativa de dissimular a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados.** Apesar de elaborados raciocínios da argumentação do defendente, na tentativa de legitimar a estrutura negocial adotada no Brasil, para fins tributários, **fica cristalino o planejamento tributário abusivo, bem como as vantagens fiscais dele advindas.** (g.n.)

Os excertos supra falam por si sós, o que leva ao afastamento do argumento do Recorrente de falta de motivação do acórdão, uma vez que todos os fatos e seus contornos jurídicos foram demonstrados pelo julgador para chegar à decisão então tomada.

Da mesma forma ocorreu em relação à análise da classificação fiscal dos “concentrados”, pois o julgador, amparando-se inicialmente em inúmeras decisões deste CARF, em que a classificação fiscal dos “concentrados” foi acolhida de forma individualizada, por componentes, afastando-se a pretendida classificação fiscal como se se tratasse de um produto único, bem como nos fundamentos adotados na vasta jurisprudência administrativa sobre a matéria, assim concluiu:

A leitura conjunta dos três parágrafos acima evidencia que a circunstância de todos os componentes dos kits serem fundamentais (ou “essenciais”, no dizer da peça impugnatória) não significa que se trata de uma preparação composta, como pretende a Impugnante. Pelo contrário: como a bebida é o produto final, resultante da mistura feita pela Ambev, os kits, isoladamente, constituem ou matérias-primas ou produtos intermediários.

Dessa forma, afasta-se a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

II. Nulidade. Autos de infração.

Também não prospera a alegação do Recorrente de nulidade dos autos de infração, alegação essa muito bem enfrentada pelo julgador de primeira instância, que assim concluiu:

Como relatado, **nos dois lançamentos e no TVF** que os acompanham a fiscalização, sem margem a dúvidas e sem possibilidade de qualquer prejuízo para a defesa, **evidencia as infrações**, decorrentes da **sobrevalorização nos preços dos kits dos concentrados vendidos à Ambev pela Impugnante e da classificação fiscal indevida dessas mercadorias**, demonstrando em **detalhes e de forma didática** os valores do PIS e Cofins devidos segundo o Auditor-Fiscal.

A motivação dos dois lançamentos, sem apresentar qualquer vício, é regular e legal. **Atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº70.235, de 1972, identifica a matéria tributada e contém os dispositivos legais pertinentes, demonstrando com clareza as infrações, que foram perfeitamente compreendidas pela contribuinte**. Na peça impugnatória ela demonstrou compreender perfeitamente a autuação, o que lhe permitiu exercer a mais plena defesa.

Destarte, rejeito a preliminar de nulidade. (destaques nossos)

Nota-se que as razões de decidir quanto a essa matéria restaram plenamente demonstradas, com indicação dos fatos apurados pela fiscalização e do fundamento legal em que se amparou a rejeição da nulidade arguida.

As questões levantadas pelo Recorrente para sustentar a preliminar, como, por exemplo, inocorrência de dissimulação dos valores relativos a royalties, inexistência de provas concretas quanto ao planejamento tributário abusivo e liberdade de contrato e livre iniciativa, constituem matérias de mérito que serão analisadas nos tópicos subsequentes deste voto, não sendo hábeis, por si sós, a acarretar a nulidade do procedimento, pois que envolvem análise fática e interpretação/aplicação de normas jurídicas, cujo enfrentamento constitui o objeto central da decisão.

Afasta-se, portanto, essa preliminar de nulidade.

III. Lançamento. Royalties.

Neste tópico, serão analisadas as seguintes matérias aduzidas pelo Recorrente: (i) exigência das contribuições sobre royalties fundada em presunção, dada a existência de propósito negocial, bem como a “inocorrência da cessão de uso das marcas e a liberalidade na cobrança de royalties”, a “ausência de sobrevalorização e a inexistência de lei determinando o preço dos kits de concentrados”, equivocada comparação com preços de exportação e “inexistência de vedação legal à assunção do ônus financeiro das despesas com marketing”; (ii) inexistência de simulação na estrutura; (iii) inexistência de abuso de forma e de Direito; (iv) impossibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos; e (v) princípio da livre iniciativa e o direito da Recorrente de determinar os preços dos produtos que comercializa.

Primordialmente, o Recorrente se contrapõe à conclusão da fiscalização de que parcela das receitas auferidas com as vendas do kit de concentrados consistia, na verdade, em

remuneração de cessão onerosa, à Ambev, das marcas do portfólio do Grupo PepsiCo., por meio de uma sobrevalorização do preço dos kits voltada à obtenção de “vantagens fiscais” (dissimulação).

III.1. Propósito negocial.

Segundo o Recorrente, “a maioria dos grandes grupos empresariais que atuam no mercado de bebidas frias adota uma estrutura negocial que considera (i) a produção de concentrados e o investimento em *marketing* pela empresa detentora da marca e do segredo industrial de produção (aqui a Recorrente); e (ii) o processamento (transformação) desses concentrados em produtos finais, o envase, e a distribuição de bebidas prontas, por parceiros industriais que detenham parque industrial, canais de distribuição, e conhecimento do mercado local (a Ambev).”

Argumenta que “a estrutura empresarial (de engarrafamento por parceiros industriais especializados) utilizada tanto pela Recorrente quanto por outras empresas do mesmo segmento no Brasil, bem como ao redor do mundo, nada tem de fraudulenta e, muito menos, de abusiva. Pelo contrário, tal estrutura não visa, em absoluto, qualquer forma de desvirtuamento dos incentivos fiscais da ZFM, como equivocadamente alega a D. Fiscalização.”

Há, na verdade, ainda de acordo com o Recorrente, um “modelo de negócios” que “privilegia investimentos na etapa de maior valor agregado (e menores riscos comerciais e logísticos) do processo produtivo, que é a produção e venda dos concentrados, cujo principal item de agregação de valor é justamente o segredo industrial concernente em sua fabricação. Já a Ambev se beneficia tanto otimizando o uso de seu vasto parque industrial, quanto aproveitando seu amplo conhecimento do mercado consumidor brasileiro e sua cadeia de distribuição com grande capilaridade e penetração no país.”

Assim, aduz o Recorrente, não existe nada de surpreendente na aplicação de “margens de lucro relevantes em seus concentrados”, pois “tais margens são exigidas, e aceitas por um terceiro independente, justamente porque vislumbra vantagens efetivas na fabricação e distribuição das bebidas do portfólio da Recorrente”.

Por fim, ressalta que o Contrato de Engarrafamento não prevê, e nem autoriza, qualquer exploração das marcas do Grupo PepsiCo. pela Ambev, pois toda a sua remuneração é decorrente tão somente da receita de distribuição das bebidas do portfólio do grupo, e nada mais, tudo isso acima exposto evidenciando a efetiva existência de propósito negocial, o que afasta o alegado planejamento tributário abusivo baseado em “indícios” de dissimulação, na venda de concentrados, de valores correspondentes a royalties.

De início, deve-se registrar que, no Termo de Verificação Fiscal (TVF), inexistia uma linha sequer aduzindo a inexistência de propósito negocial nas transações comerciais realizadas entre o Recorrente e a Ambev, tratando tal questão de ponto levantado pelo Recorrente na Impugnação e devidamente enfrentado pelo julgador de piso.

Pelo contrário, consta do TVF, o reconhecimento pela fiscalização de que o Recorrente celebrou contrato com a Ambev S/A repassando a esta o direito de produzir, vender e distribuir no Brasil, com exclusividade, as bebidas do portfólio Pepsi, tendo as autuações se baseado na falta de recolhimento das contribuições PIS/Cofins incidentes sobre royalties por

licenciamento de uso das marcas, considerados pela fiscalização como embutidos, de forma dissimulada, no valor cobrado pelos concentrados, bem como no ressarcimento de despesas com propaganda e marketing desembolsados pela Ambev, com vistas à obtenção de vantagens fiscais.

O propósito negocial é patente, não se tratando, portanto, do fundamento da lavratura dos autos de infração de PIS/Cofins, fundamento esse consistente, em verdade, na reclassificação de parte das receitas auferidas, dada a existência de diferentes efeitos tributários a depender da natureza dos bens e/ou serviços efetivamente negociados.

Sobre essa questão, muito bem se pronunciou a PGFN em contrarrazões, *verbis*:

Em verdade, foi a PEPSI AMAZÔNIA que introduziu o tema do “propósito negocial” no presente processo. A acusação fiscal não se assenta nesse conceito, o qual, aliás, é desnecessário para o exame da controvérsia. Identificar se parte das receitas têm origem na exploração de direitos intangíveis, como a marca e o segredo industrial, independe da análise da motivação econômica para a prática do negócio jurídico como um todo. A questão, como ressaltado no TVF, **perpassa pelo exame da essência econômica das transações, à luz do princípio contábil da primazia da essência sobre a forma.** (g.n.)

Nesse sentido, por não se encontrar na gênese das autuações, a questão relativa ao alegado propósito negocial não impacta esta decisão, razão pela qual a ele não se despendem maiores esforços de esclarecimento.

III.2. Cessão de uso de marcas.

Considerando a apuração da fiscalização de ocorrência de cessão de marcas à Ambev, com cobrança de royalties de forma disfarçada, o Recorrente aduz que a Ambev não é cessionária de suas marcas, não podendo fazer livre uso delas, pois toda a atuação da Ambev delimita-se pelo estipulado em contrato, sendo ela remunerada, exclusivamente, pelas vendas das bebidas do portfólio do grupo PepsiCo., mas nunca por uso de marcas.

Ressalta o Recorrente que “o direito tributário é um direito de superposição e não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, para definir competências tributárias, nos termos do artigo 110 do CTN”, razão pela qual a fiscalização não pode alargar o conteúdo dos contratos por ele celebrados a seu bel prazer e nem reclassificá-los de modo a aumentar a incidência tributária.

Neste ponto, há que se apontar, desde logo, que a fiscalização não alargou o conteúdo de contratos para fins de incrementar a arrecadação tributária, mas, como ela fez questão de ressaltar mais de uma vez no TVF, reclassificou as receitas auferidas pelo Recorrente de acordo com sua real natureza, sem atribuir ao sujeito passivo qualquer receita adicional.

Além disso, merece destacar que o art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), referenciado pelo Recorrente, veda apenas que a lei tributária altere a definição de termos e conceitos utilizados nas Constituições para definir ou limitar as referidas competências tributárias, *verbis*:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A competência tributária da União para instituir contribuições sociais encontra-se definida no *caput* e no § 2º do art. 149 da Constituição Federal, vindo o art. 195 da mesma Constituição a definir a base de cálculo dessas contribuições, que, no presente caso, corresponde à receita ou faturamento (alínea “b” do inciso I do art. 195).

Nesse contexto, conclui-se que a fiscalização não pretendeu alterar nenhum conceito utilizado pela Constituição nos termos acima apontados, pois, na acepção do vocábulo “receita”, encontram-se albergadas, dentre outros, os valores recebidos por venda de produtos, por prestação de serviços ou por rendas obtidas por meio de contratos vinculados ao objeto social da pessoa jurídica, nos quais se incluem, indubitavelmente, os royalties por cessão de marcas, ainda que disfarçados de lucro obtido na venda de concentrados, prática essa muito bem demonstrada pela fiscalização, conforme se verifica dos excertos do TVF a seguir reproduzidos:

O crédito tributário ora constituído de ofício decorre de dois fatos distintos:

(...)

(ii) Falta de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre **royalties auferidos em razão do licenciamento de uso das marcas do portfólio Pepsi no Brasil**. Tais rendimentos foram dissimulados mediante uma sobrevalorização absurda dos “concentrados” fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA, resultado de um planejamento tributário abusivo praticado em conluio com a AMBEV a fim de propiciar vultosas “vantagens” fiscais para ambas. Como os **royalties são rendimentos de espécie distinta**— não configuram pagamento pela venda de bens —, **são inaplicáveis as alíquotas diferenciadas das contribuições** em razão de a fiscalizada estar estabelecida na ZFM. Consequentemente, **os royalties sujeitam-se às alíquotas de PIS/Pasep e a COFINS ordinariamente estabelecidas em lei, de 1,65% e 7,6%, respectivamente**.

(...)

A PEPSI AMAZÔNIA constituía peça-chave da Grupo PepsiCo no Brasil, pois produzia e fornecia os “concentrados” utilizados na fabricação de bebidas do portfólio Pepsi, que inclui marcas mundialmente conhecidas. Dentre as disponíveis no mercado brasileiro, destacam-se os refrigerantes das linhas PEPSI e H2OH!, o isotônico GATORADE e o chá LIPTON.

Mesmo detendo a exclusividade no fornecimento dos “concentrados”, a PEPSI AMAZÔNIA (ou qualquer outra subsidiária brasileira do Grupo PepsiCo) não elabora ou comercializa as bebidas na forma conhecida pelo consumidor final.

Isso se deve ao fato de a fiscalizada, em conjunto com sua controladora final, a PEPSICO, manterem contrato com a AMBEV S.A. concedendo a esta o direito de produzir, vender e distribuir as bebidas do portfólio Pepsi com exclusividade no Brasil.

Via de consequência, a quase totalidade das vendas de “concentrados” realizada pela fiscalizada em 2018 (mais de 96%) foi destinada à companhia AMBEV.

(...)

A “Carta Compromisso de Franquia Alterada e Consolidada” versa também sobre outros dois temas que devem ser aqui destacados e analisados.

O primeiro é a questão dos preços dos “concentrados”.

O contrato dispõe sobre os **valores pelos quais a PEPSI AMAZÔNIA deve vender os “concentrados” à AMBEV, bem como o critério de reajuste desses preços.**

(...)

Ainda de acordo com a Cláusula III da “Carta Compromisso de Franquia Alterada e Consolidada” (fls. 308 a 310), esses **valores estiveram sujeitos a reajustes semestrais tendo por base tão somente a variação da receita líquida da AMBEV com a venda de bebidas do portfólio Pepsi dividida pelo respectivo volume de bebida vendida pela AMBEV ao comércio.**

(...)

Ou seja, conforme a política de reajustes acertada entre o Grupo PepsiCo e a AMBEV, **eventuais variações dos custos de matérias-primas e/ou de produção enfrentadas pela fiscalizada não tiveram qualquer repercussão nos preços dos “concentrados”.**

Tampouco houve influência da amplitude das despesas com o transporte dos “concentrados”, haja vista o frete e seguro já estarem inclusos nos parâmetros de preços fixados no contrato.

(...)

Perceba-se: os **“concentrados” foram transportados desde Manaus/AM, onde está estabelecida a PEPSI AMAZÔNIA, até unidades industriais da AMBEV situadas nas mais variadas regiões brasileiras, algumas delas distantes milhares de quilômetros entre si. Ainda assim, o preço foi o mesmo.**

Os termos contratuais acerca dos preços até aqui expostos podem ser ratificados nas operações realizadas ao longo de 2018. Tome-se como exemplo **o principal “concentrado” fornecido pela fiscalizada, utilizado na fabricação do refrigerante Pepsi tradicional. Perscrutando as notas fiscais eletrônicas emitidas, é possível constatar que a “unidade” desse tipo de “concentrado” foi fornecida aos diferentes estabelecimentos da AMBEV, em qualquer parte do País, sempre pelo mesmo valor: R\$ 6.824,65 no primeiro semestre; e R\$ 6.880,90 durante o segundo semestre.**

(...)

Portanto, **os preços dos “concentrados” não foram minimamente influenciados por variáveis que, em regra, são de suma importância em uma atividade industrial convencional: variações dos custos de produção, de matérias-primas ou despesas com transporte.**

Pelo exposto, é evidente que a principal variável determinante dos preços dos “concentrados”, senão única, é o valor que o mercado consumidor está disposto a pagar pelas bebidas que com eles são elaboradas.

Não por outro motivo, **o segmento de refrigerantes, que tem a PEPSICO e THE COCA-COLA COMPANY como seus maiores expoentes, investe vultosas quantias em marketing.**

É a partir dessa constatação que se introduz o segundo tema de destaque dos contratos firmados entre o Grupo PepsiCo e a AMBEV: **as despesas com propaganda, publicidade e patrocínio.** Ou, segundo a terminologia empregada no contrato, os fundos de marketing.

(...)

De acordo com as disposições contratuais acima transcritas, **o ônus financeiro das campanhas de marketing recai, ao final, integralmente sobre o Grupo PepsiCo.** Com efeito, a PEPSI AMAZÔNIA informa ter despendido R\$ 2,40 bilhões com propaganda, publicidade e patrocínio entre 2014 e 2018/19. Parte substancial dessas despesas (cerca de R\$ R\$ 1,98 bilhão) corresponde a valores reembolsados à AMBEV.

(...)

Caso esse modelo de negócio possa ser considerado de fato uma franquia (o que se cogita apenas como hipótese, em razão dessa ser a designação dada aos contratos), **caberia ao franqueado (in casu, a AMBEV) remeter ao franqueador (Grupo PepsiCo) a “taxa de publicidade”; e não o contrário.**

(...)

Por trás desse aparente contrassenso existe um planejamento tributário flagrantemente abusivo, cuja compreensão requer que se conheça também os benefícios fiscais que PEPSI AMAZÔNIA e AMBEV têm usufruído no Brasil.

(...)

No tocante ao ICMS, o benefício fiscal consiste em **crédito estímulo de 90,25% do imposto incidente nas saídas dos “concentrados” destinadas a sociedades empresárias localizadas em outras unidades da Federação,** que não o Estado do Amazonas (vide nota explicativa nº 18b das Demonstrações Financeiras, em detalhe na Figura 14).

A PEPSI AMAZÔNIA também usufrui da **redução de 75% do IRPJ** calculado sobre o lucro da exploração com base no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001 (vide nota explicativa nº 18c das Demonstrações Financeiras, em detalhe na Figura 14). Trata-se de benefício destinado a projetos enquadrados em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional. **No caso da fiscalizada, as atividades incentivadas para fins de fruição da redução do IRPJ deveriam ser aquelas exclusivamente relacionadas à indústria da transformação,** condição essa não atendida pela PEPSI AMAZÔNIA (vide tópico 4.4.1 deste Termo de Verificação).

Além disso, **os “concentrados” fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA gozam de isenção de IPI, sem prejuízo de gerar os créditos do imposto como se devido fosse** (art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975). Como será demonstrado no tópico 7.1 deste Termo de Verificação, **o produto tem sido incorretamente classificado no código 2106.90.10 – Ex 01 da TIPI, cuja alíquota do IPI foi de 20% (até 29/05/2018) ou 4% (entre 30/05 e 31/12/2018).**

Dessa forma, tomando apenas o **quinquênio encerrado em 2018** como exemplo, **os “concentrados” fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA geraram cerca de R\$ 627 milhões em créditos fictos de IPI para a AMBEV** (e, repita-se, mediante isenção do respectivo débito do imposto).

(...)

Assim, a graciousidade no uso das marcas do portfólio Pepsi por terceiros causaria estranheza a um observador menos atento. Mas **nada há de “gratuito” na permissão concedida à AMBEV. Ela paga, e muito, por esse direito.** E há vultosas repercussões tributárias envolvidas por trás dessa aparente gratuidade.

O **planejamento tributário abusivo** ajustado entre o Grupo PepsiCo e a AMBEV consistiu basicamente em **sobrevalorizar absurdamente o preço dos “concentrados”.**

Para tal desiderato, a receita da venda de produtos contabilizada pela PEPSI AMAZÔNIA foi majorada por dois elementos:

a) De forma dissimulada, os royalties decorrentes do licenciamento de uso, no Brasil, das marcas do portfólio Pepsi concedida à AMBEV. De acordo com o art. 22 da Lei nº 4.506/1964, rendimentos oriundos da exploração de direitos como marcas comerciais e fórmulas de fabricação devem ser classificados como royalties. Distinguem-se, portanto, das receitas oriundas da venda de produtos, cujo tratamento tributário tem profundas diferenças, especialmente no caso que aqui se cuida.

b) Reembolsos feitos pela PEPSI AMAZÔNIA para ressarcir os gastos em marketing despendidos pela AMBEV. Entre 2014 e 2018, nada menos do que 62% da receita líquida contabilizada pela fiscalizada como venda de “concentrados” foi restituída à AMBEV. Trata-se de um vai e vem de valores com o objetivo de ampliar as “vantagens” fiscais de ambos, PEPSI AMAZÔNIA e AMBEV. Os detalhes desse expediente são detidamente abordados nos tópicos 4.4.4 e 4.4.5 deste Termo de Verificação.

A dissimulação dos *royalties* e, por conseguinte, a sobrevalorização dos preços dos “concentrados” fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA podem ser verificadas, por exemplo, a partir das três evidências a seguir descritas.

1ª EVIDÊNCIA. No quinquênio encerrado em 2018, o “concentrado” utilizado na fabricação do refrigerante Pepsi tradicional, que representou o maior volume de vendas da fiscalizada (cerca de 48%), foi comercializado no mercado nacional a um preço unitário médio 15,4 vezes superior ao praticado nas vendas para PEPSICO DE ARGENTINA SRL, única destinatária das exportações de “concentrado” da fiscalizada no referido período.

(...)

De fato, perscrutando as notas fiscais, pode-se concluir que 1 (uma) “unidade” de “concentrado” para o refrigerante Pepsi vendido no mercado nacional tem peso líquido de 30,66 kg; ao passo que o “concentrado” vendido à PEPSICO da Argentina tem peso líquido de 24,69 kg por “unidade”. A diferença de peso, que é de 5,97 kg, corresponde à Parte B (acidulante), informação essa confirmada pela fiscalizada no âmbito do procedimento fiscal antecedente (fls. 625/626).

Já de início pode-se perceber que a alegada falta da Parte B (acidulante) nos kits exportados não seria capaz de justificar tamanha diferença nos preços médios praticados para a “unidade” do “concentrado” (R\$ 5.853,26 no mercado nacional e R\$ 378,99 na exportação).

A disparidade fica mais alarmante quando se sabe que o liquid flavor (ou Parte A) é onde estão os componentes mais caros do kit. Com efeito, de acordo com a informação prestada pela fiscalizada à fl. 628, a Parte A (*flavor*) representa 84% do custo de produção do kit, ao passo que a Parte B (acidulante) corresponde a apenas 16%. Sob essa condição, seria de se esperar que a Parte A (*flavor*), quando comercializada isoladamente, tivesse um valor maior por quilograma do produto quando comparado ao kit completo (Parte A + Parte B).

Porém, ocorreu justamente o contrário. O “concentrado” vendido no mercado nacional (Parte A + Parte B) teve um preço médio de R\$ 190,91/kg. No mesmo período, o “concentrado” exportado (apenas Parte A) teve preço médio de R\$ 15,35/kg. Ou seja, tomando uma nova base de comparação (reais por quilograma líquido), o produto fornecido à AMBEV teve um preço 12,4 vezes maior do que o exportado para a Argentina (=R\$ 190,91/kg ÷ R\$ 15,35/kg).

Para invalidar de vez a justificativa da fiscalizada acerca da disparidade de preços, pode-se adotar a mesma proporção do custo de produção da Parte A em relação ao custo total do kit e aplicá-la ao preço médio das vendas à AMBEV, do que se chega a R\$ 4.916,74. Então, quando comparamos apenas a Parte A dos kits (flavor), o que torna idênticos os produtos fornecidos no mercado nacional em relação aos exportados para a Argentina, ainda assim, o valor obtido é 13,0 vezes maior (= R\$ 4.916,74 ÷ R\$ 378,99).

(...)

[Os] preços dos “concentrados” fornecidos à AMBEV estão a dissimular os royalties devidos pelo uso das marcas do portfólio Pepsi no Brasil. Sendo um negócio realizado sob o sistema de franquia (como afirma a fiscalizada), é esperado que franqueador (detentor das marcas) cobre *royalties* do franqueado (AMBEV). Veja-se o que expressamente dispõe a Lei nº 8.955/1994, em seu art. 3º, inciso VIII, alínea “a”.

(...)

2ª EVIDÊNCIA. Considerando agora toda gama de “concentrados” fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA de forma agregada, vê-se que os custos de produção representaram apenas 15% (ou até menos) do que foi contabilizado como respectiva receita de venda. Trata-se de informação obtida dos dados apresentados pela fiscalizada nas ECFs – vide Tabela 4 a seguir.

(...)

Dito de outra forma: as excepcionais margens de lucro só fazem sentido caso se leve em conta o prestígio das marcas de refrigerantes. Os “concentrados”, por si só, não a justificam.

(...)

[Os] preços cobrados pelos “concentrados” visam precipuamente remunerar direitos intangíveis do Grupo PepsiCo – como as marcas, os nomes comerciais e as fórmulas (ou “segredos industriais”). Nos dizeres da própria fiscalizada, os custos de produção dos “concentrados” (matérias-primas, equipamentos, mão de obra, etc.) são de menor importância.

Rendimentos oriundos da exploração de direitos como marcas comerciais e fórmulas de fabricação devem ser classificados como royalties. Portanto, não se confundem com a receita oriunda da venda de produtos. Essa constatação não é mero “casuísmo” da fiscalização, mas tão somente a inequívoca determinação contida no art. 22 da Lei nº 4.506/1964:

(...)

3ª EVIDÊNCIA. A maior parte das despesas da PEPSI AMAZÔNIA é atribuída à publicidade e propaganda. No quinquênio encerrado em 2018, essa rubrica atingiu o total de R\$ 2.398.839.198,45. Ou seja, a despesa com publicidade e propaganda foi 4,4 vezes maior do que todo o custo de produção dos “concentrados”.

(...)

A bilionária verba de publicidade certamente não é destinada à propaganda dos “concentrados” fornecidos pela fiscalizada. Afinal, ninguém faz propaganda de kits de componentes para fabricação de refrigerantes, especialmente quando o produto tem cliente único e cativo – a AMBEV.

Como os vultosos gastos com publicidade e marketing não têm relação direta com atividade de fornecimento dos “concentrados”, mas apenas com a promoção das

bebidas fabricadas e comercializadas por outra empresa, a única possibilidade de se admitir a dedução fiscal dessas despesas pela PEPSI AMAZÔNIA é considerar que ela auferia receitas de royalties decorrente do licenciamento das marcas à AMBEV. Eis o que dispõe o art. 366 do então vigente RIR/1999, reprisado no art. 380 do RIR/2018, a respeito da dedutibilidade de despesas de propaganda:

(...)

Perceba-se que a abordagem adotada pela fiscalização não vai na direção de simplesmente glosar as bilionárias **despesas de publicidade** consideradas pela PEPSI AMAZÔNIA na apuração das suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Pelo contrário: **tais despesas reportam-se válidas; porém, devem estar associadas às receitas de royalties pelo licenciamento de uso das marcas comerciais à AMBEV.** Somente assim existe a imprescindível relação direta das despesas de propaganda com a atividade explorada pela fiscalizada.

Ademais, não há mínima razoabilidade na aparência dada às transações entre PEPSI AMAZÔNIA e AMBEV. Sob a perspectiva da primazia da essência sobre a forma, **é absolutamente ilógico que nenhum valor se cobre pelo uso das marcas do Grupo PepsiCo (algumas das mais valiosas do mundo) e, concomitantemente, atribua-se preços elevadíssimos para os “concentrados” em relação aos respectivos custos de produção.**

(...)

[A] defesa da fiscalizada convenientemente deixou de mencionar que a mesma Lei nº 9.279/1996, ao regular direitos e obrigações relativos à propriedade intelectual, dispõe não apenas acerca da “cessão” (art. 134), mas também sobre a “licença de uso” das marcas (arts. 139). Sendo um caso ou outro, pouco importa, o certo é que o detentor recebe remuneração (royalties) decorrente da exploração das marcas, seja por cessão, seja por licenciamento de uso.

(...)

Veja-se, pois, como os ardis da dissimulação dos royalties e da sobrevalorização artificiosa dos “concentrados” resultaram em **“vantagens” fiscais bilionárias** aproveitadas tanto pela PEPSI AMAZÔNIA quanto pela AMBEV.

(...)

[Redução] de 75% do IRPJ calculado sobre o lucro da exploração, benefício esse previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001 e regulamentado pelo Decreto nº 4.212/2002

(...)

No caso da fiscalizada, **as atividades incentivadas são aquelas exclusivamente relacionadas à indústria da transformação.** Por se tratar de isenção de imposto, ainda que parcial, a análise necessariamente se faz levando em conta a exegese do art. 111, II, do Código Tributário Nacional, segundo o qual é incabível estender ou ampliar o incentivo à situação que não se enquadre no texto expresso da lei.

(...)

[A] dissimulação dos royalties interessa também à AMBEV (é ela quem utiliza as marcas de forma supostamente “gratuita”), pois assim contorna os limites e condições de dedutibilidade das despesas dessa espécie previstas na legislação brasileira.

(...)

[As] alíquotas diferenciadas do PIS/Pasep e da COFINS (de 0,65% e 3%, por exemplo) aplicam-se tão somente à receita decorrente da venda de produção própria.

Os *royalties*, porém, são rendimentos de espécie distinta, pois não configuram pagamento pela venda de bens. Com efeito, segundo a dicção do art. 22 da Lei nº 4.506/1964, **os *royalties* são rendimentos decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos, tais como marcas comerciais.**

Portanto, a dissimulação dos *royalties* interessa, nesse caso, à PEPSI AMAZÔNIA, pois **rendimentos dessa natureza devem se sujeitar e às alíquotas de PIS/Pasep e a COFINS ordinariamente estabelecidas em lei, de 1,65% e 7,6%, respectivamente.**

(...)

Os **reembolsos de despesas de marketing** repassados pela PEPSI AMAZÔNIA atingiram a cifra de R\$ 1,98 bilhão entre 2014 e 2018. Note-se que **apenas em decorrência desse “adicional” do preço foram gerados cerca de R\$ 340 milhões em créditos fictos de IPI**, os quais têm sido aproveitados pela AMBEV para, inclusive, compensar débitos de outros tributos, haja vista o disposto nos arts. 237 e 268 do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI).

(...)

Outro benefício fiscal concedido à PEPSI AMAZÔNIA é o **crédito estímulo de 90,25% do ICMS incidente na saída de “concentrados” para sociedades empresárias localizadas em outras unidades da Federação**, que não o Estado do Amazonas. (g.n.)

Verifica-se nos excertos supra que a fiscalização, baseada (i) em documentos fiscais, na Escrituração Contábil Digital (ECD), (ii) em arquivos digitais de lançamentos contábeis, (iii) em informações presentes nos sistemas internos da Receita Federal, (iv) em diligências realizadas junto a estabelecimentos do Recorrente e da Ambev e (v) na “Carta Compromisso de Franquia Alterada e Consolidada” celebrada entre as duas empresas, descortinou, a partir do levantamento de dados qualitativos e quantitativos, a real natureza dos atos negociais realizados por elas, demonstrando a inverossimilhança das formalidades adotadas, dada a apuração de preços de vendas dos produtos em valores muito superiores a outros praticados pelo Recorrente, margem de lucro contrastante, de forma absurda, com as práticas de mercado, custos de propaganda e marketing suportados pelo Recorrente etc., tudo isso com vistas à obtenção de benefícios fiscais, benefícios esses que, se evidenciada a essência das operações realizadas, não se viabilizariam.

Não se pode ignorar que, de acordo com a Lei Complementar nº 116/2003, a cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda se caracteriza como prestação de serviços, hipótese essa prevista nas leis instituidoras como fato gerador das contribuições PIS/Cofins.

O Recorrente, no afã de desfigurar as apurações da fiscalização, passa a denominar, na peça recursal, a “Carta Compromisso de Franquia Alterada e Consolidada” celebrada entre ele e a Ambev como sendo um mero “contrato de engarrafamento”, não se dando conta que, com isso, ele robustece as conclusões da auditoria, pois, considerando os valores apurados, os preços pagos pelo Recorrente se mostram, nessa artimanha, ainda mais artificiais e dissimulados.

Tal dissimulação se torna bem evidente a partir da constatação de que os valores pagos pela Ambev pela compra dos concentrados junto ao Recorrente variavam apenas com base nas variações das receitas auferidas pela Ambev, independentemente dos custos de produção e dos dispêndios com frete nas operações de venda, sendo essa constatação reforçada pelos maciços investimentos em propaganda e marketing, pois, quanto maiores as vendas, maior o preço a receber pelos concentrados.

Nessa “engenhoca”, a assunção, pelo Recorrente, de parte significativa dos custos de marketing, inclusive por meio de reembolsos à Ambev, torna as operações ainda mais artificiais, pois, além do preço já elevado da matéria-prima pago pela Ambev, havia as elevadíssimas despesas com propaganda assumidas pelo Recorrente, cuja eventual efetividade beneficiaria ambas as empresas: o Recorrente, por vender os concentrados com baixa tributação, além de outros benefícios fiscais, e a Ambev, por descontar créditos das contribuições não cumulativas em valores crescentes e por deduzir custos operacionais em valores bem acima do mercado.

No que tange à alegação do Recorrente de que a lei não obriga o franqueado a pagar royalties ao franqueador, há que se destacar que a fiscalização, em nenhum momento, concluiu de forma diversa, pois, o que deve ser considerado, neste ponto, é que, uma vez demonstrada a artificialidade do negócio, a forma adotada e externada pelos contratantes tinha como escopo, justamente, obscurecer a real natureza das operações, na tentativa de subverter a regra da “primazia da essência sobre a forma”, regra essa prevista no § 2º do art. 1º da Resolução nº 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), bem como no § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404/1976, verbis:

Resolução CFC nº 750/1993

(...)

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE (PC) os enunciados por esta Resolução.

(...)

§ 2º Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais. (g.n.)

[...]

Lei nº 6.404/1976

(...)

Art. 177. **A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência** aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e **aos princípios de contabilidade** geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

(...)

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, **sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária**, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, **que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de**

métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Nota-se nos dispositivos supra que, além do dever de se observar a primazia da essência sobre os aspectos formais das transações comerciais, as empresas devem observar, sem alterar sua escrituração mercantil, as disposições da lei tributária quanto à classificação dos registros contábeis para fins fiscais.

Nesse sentido, independentemente da forma adotada nas operações sob análise, a tributação deve se dar de acordo com o real negócio, cuja essência deve ser buscada nos elementos qualitativos e quantitativos efetivamente ocorridos, tendo-se como moldura, dentre outros condicionantes e/ou princípios, as práticas comerciais próprias das atividades concretamente ocorridas.

III.3. Preço dos kits de concentrados.

Em relação à alegação do Recorrente de que os preços dos concentrados não foram sobrevalorizados em razão do fato de que os lucros líquidos auferidos haviam sido relativamente baixos no período autuado, há que se considerar que a grandeza “lucro líquido” decorre do resultado da subtração, do faturamento, dos custos e das despesas operacionais e não operacionais arcados pela pessoa jurídica, sendo que, conforme a fiscalização apurara, dentre as despesas deduzidas no período, encontravam-se os vultosos valores de ressarcimento à Ambev por gastos com publicidade e marketing, prática essa demonstrada pela fiscalização como um dos subterfúgios utilizados para se contornarem as normas tributárias, como que para compensar o alto custo de aquisição dos concentrados, produtos esses geradores de expressivos créditos das contribuições não cumulativas.

Quanto às alegações de que os preços dos concentrados são fixos, levando-se em conta os custos de transporte, da matéria-prima e da produção, e de que, no modelo de negócios adotado, o Recorrente é o detentor das patentes e do segredo industrial das bebidas, razão pela qual o custo dos concentrados era alto, há que se contrapor a essas duas afirmativas a sua inverossimilhança, pois, tratando-se de transporte de produtos realizado em, praticamente, todo o território nacional, e do alto valor da patente e do segredo industrial, não se concebe que tais relevantes dispêndios, como o próprio Recorrente os classifica, ainda que em outras palavras, não se encontrem previstos de forma expressa no contrato assinado com a Ambev. Rubricas de tal vulto, em respeito aos princípios contábeis da consistência, da relevância e do conservadorismo, dentre outros, não podem ser ignorados nos registros contábeis e nos documentos fiscais, precipuamente quando correspondem, somados ao lucro da empresa, a 85% do valor de venda dos concentrados (considerando que os custos de produção encontram-se apurados pela fiscalização como sendo da monta de 15% do valor da venda).

No que tange às arguições de que, no mercado capitalista, os preços são determinados, em regra, pela lei da oferta e da procura, sendo os concentrados considerados valiosos pelo mercado em razão do lucro gerado na venda das bebidas produzidas a partir deles, e de que, no Brasil, a livre economia, livre iniciativa, livre concorrência, liberdade de contratar e autonomia da vontade são constitucionalmente protegidas, de modo que os atores econômicos têm a faculdade de fixação dos preços dos produtos que vendem, há que se destacar, com realce, o seguinte: (i) inobstante tais princípios serem, efetivamente, protegidos pela Constituição Federal, eles devem ser interpretados em consonância com outros valores tutelados pela mesma

Constituição (art. 170), dentre eles, a justiça social, a função social da propriedade, a defesa do consumidor, a redução das desigualdades regionais e sociais e a dignidade da pessoa humana, valores esses também assegurados pela Lei das S/A (Lei nº 6.404/1976), cujo art. 116, parágrafo único, estipula a necessária observância da função social da empresa e a lealdade em suas relações com a sociedade; (ii) o direito ao lucro, bastante ressaltado pelo Recorrente, não é absoluto, devendo ser compreendido no contexto de um Estado voltado à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, à garantia do desenvolvimento nacional, à erradicação da pobreza e da marginalização e à redução das desigualdades sociais e regionais e à promoção do bem de todos; (iii) a preservação de direitos individuais não é uma garantia isolada cuja proteção deva se dar de forma hermética, como se nada mais importasse, pois, nas relações comerciais, a transparência e a lealdade (entre os negociantes e entre eles e a sociedade, esta formada por consumidores, cidadãos, contribuintes), mostram-se de extrema relevância, cuja proteção não pode ser relativizada, sob pena de se protegerem práticas comerciais regidas apenas pela busca desenfreada pelo lucro, ou seja, pela lei do mais forte. Como nos leciona José Afonso da Silva, “a liberdade de iniciativa só se legitima quando voltada à efetiva consecução [dos] fundamentos, fins e valores da ordem econômica”,² dentre eles o princípio da função social da empresa; e (iv) o art. 173, § 4º, da Constituição Federal prescreve que “[a] lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”, com vistas a preservar o princípio da concorrência, princípio esse que se fragiliza quando determinados grupos econômicos, dominantes no mercado, buscam atalhos para contornar as normas impositivas com vista a obter ganhos financeiros extras somente atingidos contornando-se a legislação tributária.

A empresa não pode ter como único propósito o lucro, pois sua atuação se insere em contextos sociais protegidos constitucionalmente, não podendo a coletividade, premida por normas impositivas de alcance geral (p. ex., as normas tributárias), ser afetada negativamente em prol da liberdade individual pretensamente absoluta.

Não se encontram condizentes com as apurações realizadas pela fiscalização as alegações do Recorrente de que os preços dos concentrados no Brasil não podem ser comparados com preços de exportação, por se tratar de produtos distintos, comercializados em relações jurídicas e com partes incomparáveis entre si, pois, ainda segundo ele, sendo a PepsiCo. Argentina parte relacionada ao Recorrente, respeitadas as regras aplicáveis de preços de transferência, não há qualquer exigência para que se pratiquem preços de mercado em operações intragrupo. Conforme se extrai do TVF, a comparação dos preços sob comento se realizou tendo-se em conta apenas a parcela dos produtos coincidente (o *flavor*) e considerando se tratar de uma empresa multinacional, cujos produtos são vendidos em todo o mundo, ou seja, num mercado globalizado, esse contexto se mostra flagrantemente incompatível com uma diferença de custo de produção dos produtos vendidos à Ambev da ordem de 12,4 vezes maior do que dos exportados para a Argentina.

Além disso, não se pode ignorar que, em operações comerciais internacionais entre pessoas vinculadas, o princípio *arm's length*, cujo fim é evitar a indevida transferência de lucros, “sinaliza no sentido de que [os] preços devem ser os de concorrência ou de mercado, sem superfaturamento ou subfaturamento, isto é, iguais àqueles praticados por empresas

² SILVA, José Afonso de. Comentário contextual da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 713.

independentes, ou, metaforicamente, por empresas situadas ‘à distância do braço’ (*at arm’s length*)”.³

Há que se considerar, ainda, nesta análise, de forma subsidiária, a prescrição contida no art. 19 da Lei nº 9.430/1996, segundo a qual, ainda que se referindo apenas ao imposto de renda, “[as] receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.”

As alegações de inexistência (i) de vedação legal à assunção, por um dos contratantes, do ônus financeiro das despesas com marketing e (ii) de determinação legal do dever do franqueado de arcar integralmente com o ônus financeiro dos investimentos em publicidade, dado ser “lícito às partes estipular contratos atípicos”, nos termos do art. 425 do Código Civil, também se mostram em desconformidade com o espírito constitucional, na parte que rege os deveres sociais das atividades empresariais, e com os deveres de transparência e lealdade retratados no itens “b” e “c” supra.

No mesmo Código Civil referenciado pelo Recorrente, especificamente no art. 421, consta que “[a] liberdade contratual será exercida nos limites da função social do contrato”. Merece registro o teor do art. 422, *caput*, do mesmo código, a saber: “Os contratos civis e empresariais presumem-se paritários e simétricos até a presença de elementos concretos que justifiquem o afastamento dessa presunção”, previsão essa que afasta a pretendida liberdade contratual absoluta propugnada pelo Recorrente. Nota-se, no Código Civil vigente, que “[o] caráter privatista, individual e eminentemente patrimonial do antigo Código Civil foi substituído pela socialidade, coletividade, eticidade e dignidade do atual Código”⁴, constatação essa que se mostra consentânea com o parágrafo único do art. 2.035 do mesmo código, a saber: “Nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos.”

“O recado do legislador é claro: em comum com a boa-fé objetiva (art. 422, CC) e o equilíbrio contratual (art. 478, CC), a função social do contrato ingressa no Código Civil como princípio social contratual. Essa tríade de cláusulas gerais contratuais é irradiada pelos princípios constitucionais da solidariedade e igualdade material, constantemente sopesados com o princípio da autonomia privada. Quer dizer, a garantia da autorregulamentação dos particulares para a produção dos efeitos de suas relações jurídicas continua sendo a base do direito civil. Todavia, a função social, boa-fé e equilíbrio contratual são princípios que propiciam uma adequação ao exercício da liberdade dos particulares, cada qual de uma determinada forma e intensidade. Portanto, o contrato do século XXI promove um quadro de valores constitucionais.”⁵

Como bem pontuado por Sérgio André Rocha, na sociedade de risco em que vivemos, envoltos em indeterminação e incerteza, “ambivalência e insegurança, trazem a

³ ROCHA, Sérgio André. Tributação internacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 85.

⁴ PEREIRA, Rafael Vasconcellos de Araújo. Função social da empresa. Direito Net, 11/04/2005. Disponível em << <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1988/Funcao-social-da-empresa>>>. Acesso em 24/05/2023.

⁵ BRAGA NETTO, Felipe; ROSENVALD, Nelson. Código Civil comentado – artigo por artigo. 4. ed. São Paulo: Juspodivm, 2023, p. 398 e 399.

necessidade da busca por novos princípios para a fundamentação do ordenamento jurídico e das relações entre Estado e sociedade, espaço que é preenchido por princípios como o da solidariedade, o da transparência, da proporcionalidade, da ponderação, da tolerância e da responsabilidade”.⁶

“É de se assinalar que não só do Poder Público é de se cobrar transparência, mas também dos particulares, que devem evitar que suas ações induzam os demais particulares ou o próprio Poder Público à não compreensão de determinada situação.”⁷

Os consumidores/contribuintes precisam conhecer as práticas comerciais, não protegidas por sigilo, adotadas pelas sociedades empresárias (transparência), em consonância com o fundamento da República identificado no inciso IV do art. 1º da Constituição Federal, qual seja, o valor social da livre iniciativa, não se podendo aceitar como regulares procedimentos ardilosos destinados a contornar as normas tributárias, precipuamente se se considerar que o Sistema Tributário Nacional encontra-se regido, dentre outros, pelos princípios da isonomia e da universalidade.

Na nova ordem civilista, a liberdade contratual e a autonomia privada, valores esses ínsitos ao direito privado, não se esquivam da desejada confiança nas relações sociais, respeitando-se os direitos difusos e coletivos,⁸ sob pena de se privilegiarem práticas astuciosas em detrimento da igualdade de todos perante à lei (art. 5º, *caput* e inciso I, da Constituição Federal).

A tributação nos Estados ocidentais modernos, imprescindível ao custeio das crescentes atividades estatais, evidencia “a necessidade de proteção da arrecadação fiscal estatal contra quedas imprevistas, que possam levar o Estado a não adimplir seus compromissos financeiros ou a não ter recursos para custear suas atividades”, muitas dessas instabilidades decorrem da “utilização da legislação tributária como instrumento da defesa de interesses de grupos econômicos [que] fazem do ordenamento tributário um emaranhado de normas muitas vezes conflitantes e sem sentido”.⁹

A alegação de que a Ambev, dada a sua maior capilaridade em termos de distribuição e vendas no Brasil, detém melhor conhecimento quanto ao direcionamento dos gastos com marketing em alguns segmentos do mercado conota que o objeto da relação comercial entre as duas empresas vai muito além da mera venda de concentrado para a fabricação de refrigerantes, percepção essa que, associada ao alto preço pago pelo insumo, reforça a conclusão da fiscalização de que, no valor dispendido na compra do concentrado, encontravam-se adicionados pagamentos por bens ou serviços outros, cuja formalização em contrato acarretaria custos tributários indesejados, seja pela redução de créditos das contribuições não cumulativas, seja pela diminuição do custo do bem vendido – com

⁶ ROCHA, Sérgio André. Tributação internacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 22.

⁷ ROCHA, Sérgio André. Tributação internacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 83.

⁸ Enunciado nº 26 da I Jornada de Direito Comercial: “O contrato empresarial cumpre sua função social quando não acarreta prejuízo a direitos ou interesses, difusos ou coletivos, de titularidade de sujeitos não participantes da relação negocial”. Disponível em <<https://www.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=noticia_visualizar&id_noticia=17288#:~:text=Sobre%20a%20fun%C3%A7%C3%A3o%20social%20do,e%20tamb%C3%A9m%20o%20de%20n.>> Acesso em 02/06/2023.

⁹ ROCHA, Sérgio André. Tributação internacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 26 e 28.

consequente aumento da receita e do lucro –, seja, ainda, pela diminuição das despesas dedutíveis.

Não se pode ignorar que, diante de uma dissimulação, os fatos externados pelas partes interessadas destinam-se, justamente, a camuflar a real natureza das operações, ou seja, dos fatos ensejadores de efeitos jurídicos indesejados, de forma a se garantir, por meio do cumprimento apenas formal da lei, a aparente licitude do contrato.

É nesse contexto que o interessado aduz (i) a inexistência nos autos de provas concretas de que as despesas com marketing reembolsadas pelo Recorrente fizeram parte do preço dos concentrados, dado ter havido por parte da fiscalização meros cálculos matemáticos demonstrando o óbvio, qual seja, que os preços de venda dos kits de concentrados são superiores aos custos das matérias-primas, de produção e de transporte, como seria esperado no caso de qualquer operação lucrativa, (ii) o não recebimento pela Ambev de qualquer cessão de uso das marcas do Grupo PepsiCo., uma vez que tal empresa não detém direito de uso das referidas marcas, dado que sua remuneração decorre exclusivamente da receita de distribuição das bebidas prontas, e que todo o marketing acerca das referidas marcas recai sobre o Recorrente e (iii) o fato de que os investimentos em marketing realizados pelo Recorrente valorizam as suas próprias marcas, com reversão de benefícios diretos.

Nota-se que a defesa do Recorrente se centra na ausência de prova material da dissimulação levantada pela fiscalização, prova essa que, se existisse, acarretaria uma auditoria fiscal de outra natureza, não pautada por planejamento tributário abusivo.

O Código Civil (Lei nº 10.406/2002) prevê que o fato jurídico não se prova apenas por meio de documentos, perícia, confissão, dentre outros meios ou provas atípicas, mas também por presunção, tendo-se em conta que o ato de provar consiste em se demonstrar a ocorrência de algo, mas não necessariamente por meio de documentos escritos.

Conforme nos ensinam Nelson Rosenvald e Felipe Braga Netto, “[o] mundo jurídico não é tangível, não percebemos suas realidades através de nossos sentidos físicos”, não sendo mais perseguida, no mundo de hoje, “a ideia, algo ingênua, de busca da verdade (costumava-se dizer: verdade real)”, mas “reconstruir, dentro das limitações humanas, os fatos, para produzir determinado grau de convicção no destinatário da prova.”¹⁰

Ainda se valendo dos ensinamentos dos juristas acima, “[a] prova, sobretudo no processo civil contemporâneo, é produzida necessariamente numa relação dialética, pelo contraditório e pelos percursos argumentativos”, pois “o que é notório, que é incontroverso, não precisa ser provado.”¹¹

“Não raro, embora um fato não baste, sozinho, para gerar efeitos jurídicos, o conhecimento que se tem dele vai fornecer o ponto de partida para chegar-se, por outro meio de raciocínio, ao conhecimento de outro fato, gerador de tais efeitos.”¹²

¹⁰ BRAGA NETTO, Felipe; ROSENVALD, Nelson. Código Civil comentado – artigo por artigo. 4. ed. São Paulo: Juspodivm, 2023, p. 355.

¹¹ Ibidem, p. 355.

¹² Ibidem, p. 355.

Assim, a alegada falta de “provas concretas” aduzida pelo Recorrente não tem o condão de afastar as conclusões da fiscalização devidamente demonstradas a partir de fatos inconteste, como, o alto valor cobrado pelos concentrados, a verossimilhança da ocorrência de cessão de marcas, os benefícios fiscais obtidos etc.

Registre-se que o princípio da legalidade estrita, escorado em “vetustas e ultrapassadas concepções hermenêuticas” e na ideia de uma ilusória segurança jurídica absoluta, não pode ser mero garantidor do cumprimento apenas formal das leis, pois, hoje, “é amplamente reconhecida a ideia de que sendo os textos jurídicos vertidos em linguagem”, com utilização, também, de conceitos indeterminados, a sua interpretação “tem um viés criativo que faz com que não seja possível estabelecer aprioristicamente uma única norma jurídica que seja extraível de um determinado texto legal.”¹³

“A questão em exame foi analisada pelo Professor Ricardo Lobo Torres, para quem, com a superação do positivismo jurídico e a compreensão de que a segurança jurídica deve ser ponderada com a justiça, “supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida”.¹⁴

Sem ignorar o fato de que, no vigente Direito tributário pátrio, há uma crescente atribuição do dever de apuração e arrecadação dos tributos aos contribuintes (lançamento por homologação), com o consequente aumento dos deveres instrumentais (obrigações acessórias), “a adoção de presunções para a determinação da matéria tributável”, quase sempre limitativa de direitos dos contribuintes, pode se mostrar necessária “para a salvaguarda da própria operacionalidade do sistema tributário, [devendo ela] ser considerada legítima, desde que [passando] pelos filtros da proporcionalidade (necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito)”¹⁵ e, precipuamente, com respeito aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia.

Hodiernamente, a observância de princípios, postulados e regras constitucionais na aplicação da lei tributária tem proporcionado a adição, ao princípio da legalidade cerrada ou da tipicidade da tributação, “do significado concreto da norma jurídica”, tratando-se os casos desiguais à medida de sua desigualdade, mas sempre tendo como referência a lei instituidora do tributo.¹⁶

“A compreensão dos princípios como normas finalísticas, que estabelecem um estado de coisas a ser alcançado traz consigo a possibilidade da *colisão* de princípios que estabeleçam fins contrapostos, tão comuns na sociedade de risco contemporânea. Tais colisões são superadas através do método da ponderação, que permite que princípios com cargas axiológicas distintas convivam no ordenamento jurídico.

¹³ ROCHA, Sérgio André. Tributação internacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 29 a 32.

¹⁴ Ibidem, p.33.

¹⁵ Ibidem, p. 39.

¹⁶ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 487.

Através da ponderação busca-se que os princípios, enquanto mandamentos de otimização, realizem-se da forma mais completa possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas presentes.”¹⁷

Nesse contexto, mesmo diante da vedação ao uso da analogia para exigir tributo não previsto em lei (§ 1º do art. 108 do CTN), tal figura de integração da legislação tributária mostra-se relevante para a concretização dessa mesma lei, não restringindo esta medida (concretização da lei ou delimitação da norma jurídica) à observância estrita dos termos linguísticos presentes nos dispositivos legais, mas também, à teleologia ínsita à instituição dos tributos, observados, logicamente, os elementos essenciais da hipótese de incidência (aspectos material, temporal, espacial, pessoal, quantitativo e finalístico).

III.4. Simulação.

O Recorrente alega que a estrutura por ele adotada “possui robustas e evidentes razões econômicas e mercadológicas”, sendo “completamente infundada a presunção da D. Fiscalização de que a Recorrente teria incorrido em simulação, “embutindo” a cobrança de *royalties* sobre a cessão de uso de suas marcas no preço dos concentrados.”

Segundo ele, nos termos do art. 167 do Código Civil, “há simulação quando o ato existe apenas aparentemente”, tratando-se de “um ato fictício, que encobre e disfarça uma declaração real da vontade, ou que simula a existência de uma declaração que não se fez”, ou seja, é “uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.”

A argumentação do Recorrente exposta no parágrafo anterior vem reforçar a conclusão da fiscalização acerca da ocorrência de fatos simulados, tendo-se em conta que o mesmo art. 167 por ele citado assim dispõe: “É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.”

Nota-se que, mesmo se tratando de ato nulo, o fato dissimulado, devidamente demonstrado e descortinado, subsiste, tendo-se por configurada, no presente caso, a hipótese normativa contida no inciso II do § 1º do referido art. 167, em que se estipula que o negócio jurídico será considerado simulado quando contiver “declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira”.

“Nos negócios jurídicos, há simulação quando *as partes ostentam o que não querem, e deixam escondido o que querem*”, ou seja, o verdadeiro negócio realizado encontra-se, conscientemente, disfarçado ou dissimulado, tratando-se, portanto, de um “vício social”, e não mais de um vício de consentimento ou de vontade, este anulável, como o era no Código Civil de 1916.”¹⁸

Na simulação, repise-se, “há um negócio aparente, celebrado entre as partes, ao mesmo tempo em que há um segundo negócio jurídico, este real e querido pelas partes, mas que não resulta visível”¹⁹, podendo o Fisco tributar o negócio real, sem se ater àquele externado, pois

¹⁷ ROCHA, Sérgio André. Tributação internacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 75.

¹⁸ BRAGA NETTO, Felipe; ROSENVALD, Nelson. Código Civil comentado – artigo por artigo. 4. ed. São Paulo: Juspodivm, 2023, p. 284.

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 266.

a nulidade decorrente da simulação pode ser alegada por qualquer interessado, independentemente de uma ação judicial prévia de anulação do negócio.²⁰

O Recorrente aduz, ainda, que, no presente caso, “não há que se falar em simulação, uma vez que todos atos celebrados (i) conferiram e transferiram direitos para os seus verdadeiros titulares; (ii) contêm declarações, condições, e cláusulas verdadeiras; e (iii) foram datados na data de sua efetiva celebração, não tendo havido, jamais, segundo ele, intenção de “esconder” qualquer fato, contendo os negócios jurídicos celebrados a mesma intenção das declarações externadas.

Nota-se que a argumentação do Recorrente se vale do mesmo art. 167 do Código Civil para confirmar, na sua defesa, que o contrato sob análise era verdadeiro, refutando as conclusões da fiscalização como se se tratasse de “supostos indícios”, sem, contudo, refutar cada apuração do Fisco em que se demonstrou, com base em dados reais, a formalização de um negócio efetivo, mas apenas em parte, pois os efeitos tributários indesejados foram afastados com base em arranjos não condizentes com a prática comercial, comumente adotada no mercado.

Está-se diante de uma simulação relativa, ou seja, de uma dissimulação, situação essa em que não se exige o restabelecimento do estado anterior, bastando que se descortine o verdadeiro negócio jurídico pretendido pelas partes para se lhe imputar os efeitos que lhe são próprios.²¹

“Na simulação relativa, há os dois negócios, simulado e dissimulado”, pois as partes, “para esconder um, realizam outro”, sendo o negócio simulado o aparente e o dissimulado o escondido,²² ainda que tais figuras ocorram apenas em parte do negócio.

Tem-se, aqui nestes autos, uma situação em que se cumprem “formalmente” os requisitos legais, sob os auspícios de um pretenso princípio da legalidade “estrita”, da segurança jurídica absoluta e do direito à livre iniciativa (liberdade econômica), mas que, de fato, se reveste de práticas artificiosas e, em parte, desprovidas de substância, afrontando-se o conjunto jurídico-normativo em sua essência, numa tentativa de se esquivar do axioma “a lei existe para ser cumprida e não contornada”²³.

É nesse contexto jurídico que se devem afastar as afirmativas do Recorrente de “existência de motivos mercadológicos para a celebração dos Contratos de Engarrafamento (*sic*) nos termos em que executados”, pois tais alegações foram devidamente desmitificadas durante a auditoria fiscal.

III.5. Abuso de forma. Abuso de direito.

Arguindo que a fiscalização o acusara de ter incorrido em abusos de forma e de direito na fruição dos benefícios fiscais da ZFM, que teriam acarretado prejuízos ao Erário e teriam colocado em dúvida a justeza desses benefícios, o Recorrente aduz que o instituto jurídico do abuso de Direito é irrelevante para fins de incidência da norma tributária, e, ainda que assim

²⁰ Ibidem, p. 271-272.

²¹ STJ, REsp 918.643, rel. Nancy Andrighi, j. 13/05/2011.

²² BRAGA NETTO, Felipe; ROSENVALD, Nelson. Código Civil comentado – artigo por artigo. 4. ed. São Paulo: Juspodivm, 2023, p. 285.

²³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 470.

não fosse, sequer possui aplicabilidade aos fatos descritos neste processo administrativo, uma vez que inexistente previsão normativa para a requalificação do ato ou negócio jurídico tido como abusivo em outro supostamente compatível com o ordenamento jurídico tributário.

Segundo ele, mesmo que se admitisse a aplicação da teoria do abuso de direito ao Direito Tributário, uma estrutura negocial apenas poderia ser considerada abusiva caso excedesse os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, nos termos do artigo 187 do Código Civil.

De início, deve-se destacar que, inobstante o Direito tributário encontrar-se regido, dentre outros, pelo princípio da chamada “legalidade estrita”, ele não pode ser interpretado como se se tratasse de uma ilha invulnerável no ordenamento jurídico, pois “outros dispositivos constitucionais também se encontram protegidos pelo sistema e requerem, para sua aplicação, uma conjugação dialética com outros direitos e garantias, bem como com os princípios e objetivos fundamentais do Estado brasileiro.”²⁴

Sobre essa questão, o saudoso jurista português, Saldanha Sanches, assim se pronunciou: “Não temos um enclave fiscal onde existam regras especiais de interpretação, uma vez que o ordenamento jurídico-tributário é uma parte do ordenamento jurídico onde, no essencial, se recorre aos cânones normais de interpretação.”²⁵

“Na seara do planejamento tributário, os princípios da justiça fiscal e da segurança jurídica podem, numa visão ligeira, se mostrar incompatíveis, sendo que o deslinde desse enfrentamento demanda análise minuciosa do *modus operandi* dos contribuintes, de forma a se discriminarem os atos operados nos limites da autonomia privada garantida constitucionalmente em relação àqueles afrontosos às balizas mestras do sistema jurídico e de suas diretivas de caráter social.”²⁶

Nos termos do art. 187 do Código Civil, “comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

Registre-se que a teoria do abuso do direito, com sua concepção relativista dos direitos à luz de sua função social, surgiu no final do século XIX, “como superação de concepções individualistas que entendiam o direito subjetivo como poder da vontade e expressão maior da liberdade individual e, assim ilimitado”²⁷, havendo, no direito contemporâneo, uma tendência difusa “de tolerar cada vez menos a dimensão puramente formal dos conceitos”²⁸.

²⁴ REIS, Hécio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: v. 209, p. 59, fev./2013.

²⁵ SANCHES, J. L. Saldanha. Os limites do planejamento fiscal: substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra, 2006, p.44.

²⁶ REIS, Hécio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: v. 209, p. 59, fev./2013.

²⁷ BRAGA NETTO, Felipe; ROSENVALD, Nelson. Código Civil comentado – artigo por artigo. 4. ed. São Paulo: Juspodivm, 2023, p. 313.

²⁸ BOBBIO, Norberto. Dalla struttura alla funzione. Milano: Edizioni di Comunità, 1977, apud BRAGA NETTO, Felipe; ROSENVALD, Nelson. Código Civil comentado – artigo por artigo. 4. ed. São Paulo: Juspodivm, 2023, p. 314.

Diferentemente do art. 186 do Código Civil, em que a culpa e o dano são tratados como pressupostos do ato ilícito, o art. 187 não exige tais requisitos subjetivos, conforme se extrai do Enunciado 37 das Jornadas de Direito Civil, a saber: “A responsabilidade civil decorrente do abuso do direito independe de culpa, e fundamenta-se somente no critério objetivo-finalístico”²⁹.

O abuso de forma pode ser interpretado como sendo “a utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma 'normal', teria um tratamento tributário mais oneroso”. Já o abuso do direito, na mesma linha do abuso de forma, ocorre quando o direito é exercido “com o objetivo de obter uma vantagem fiscal que, de outro modo, não se teria”, não se encontrando o Fisco “obrigado a aceitar os efeitos fiscais que decorreriam da questionada conduta.”³⁰

“O princípio antiabuso estabelece como fim, em primeiro lugar, que as relações dos contribuintes com o Fisco dos países onde realiza suas operações transcorram de acordo com um padrão de transparência e boa-fé objetiva de modo que o contribuinte não busque evitar ou postergar o pagamento de tributos mediante a prática de atos meramente formais, sem qualquer substância.”³¹

Assim, se na formalização de um negócio jurídico encontrar-se ínsita a finalidade deliberada, mas acobertada por dissimulação, de pagar menos tributos, tem-se por configurado o abuso do direito ou o abuso de forma, encontrando-se o Fisco apto a exigir o tributo não pago em conformidade com a capacidade contributiva do sujeito passivo.

III.6. Desconsideração dos negócios jurídicos.

Alega o Recorrente, a título argumentativo, que, caso ele tivesse praticado negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador das contribuições, tais negócios apenas poderiam ser desconsiderados pela autoridade fiscal caso tivesse havido a necessária regulamentação legal nesse sentido, pois, segundo ele, o parágrafo único do artigo 116 do CTN³² é ineficaz, pois a lei ordinária exigida pelo dispositivo, necessária à estipulação dos procedimentos fiscais necessários, ainda não havia sido editada.

O parágrafo único do art. 116 do CTN, conhecida como norma antielisiva, assim dispõe:

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

(...)

²⁹ BRAGA NETTO, Felipe; ROSENVALD, Nelson. Código Civil comentado – artigo por artigo. 4. ed. São Paulo: Juspodivm, 2023, p. 317.

³⁰ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 231 e 232.

³¹ ROCHA, Sérgio André. Tributação internacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 85.

³² Art. 116 (...)

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.

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)

Para regulamentar o dispositivo supra, expediu-se a Medida Provisória nº 66/2002, em que se determinou que a norma abrangeria os casos em que houvesse “falta de propósito negocial” ou “abuso de forma”, regulamentação essa que restou prejudicada pela não conversão em lei dos artigos 13 a 19, em que tal matéria havia sido veiculada.

“Ricardo Lobo Torres considera que a norma antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do CTN é meramente declaratória, sendo autoexecutável por parte da União”, da mesma forma “Ricardo Lodi Ribeiro considera que o combate ao planejamento fiscal abusivo independe de dispositivo explícito, tendo em vista o fato de que deriva de princípios gerais de Direito Civil, em relação aos quais não se exige regulamentação específica”, dado tratar-se de “típico caso de norma de eficácia contida, de aplicabilidade imediata e direta.”³³

“Saldanha Sanches, sem ignorar o importante papel da norma antiabuso enquanto elemento de clarificação da relação Fisco-contribuinte, considera que a possibilidade de a Administração Tributária reagir ao abuso no exercício de direitos fundamentais independe de uma norma procedimental prévia: “ela é feita mediante a aplicação de princípios gerais que permitem a intervenção restritiva dos poderes públicos quando um direito é utilizado de uma forma que está muito para além da função para que foi concebido e cujo exercício está além dos limites inerentes à natureza específica.”³⁴

Alinhando-me à doutrina supra e considerando que, no presente caso, houve abuso de forma, concluo por afastar as alegações do Recorrente sobre a matéria.

III.7. Princípio da livre iniciativa.

O Recorrente aduz que “a liberdade empresarial é um princípio constitucionalmente reconhecido e que deve ser aplicado ao caso dos autos”, pois “a presente autuação fiscal decorre, em parte, da alegação de que haveria, supostamente, uma sobrevalorização dos preços praticados pela Recorrente na comercialização dos kits de concentrados para possibilitar o aproveitamento de créditos fictos de PIS e COFINS em patamar superior àquele que seria devido”, suposição essa contraditória, uma vez que, “ao mesmo tempo em que reconhece a aplicação dos princípios da livre iniciativa e liberdade econômica, o V. Acórdão recorrido afasta o direito da Recorrente de estruturar livremente a maneira através da qual conduz as suas atividades.”

Segundo ele, o “artigo 170, da CF/88, determina expressamente que a Ordem Econômica, fundada, dentre outros pilares, na livre iniciativa, deve observar, nos termos do inciso IV, a livre concorrência. Ainda nesse sentido, o parágrafo único do referido artigo, o legislador constitucional determinou que será assegurado a todos, o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

³³ REIS, Hécio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: v. 209, p. 65 e 66, fev./2013.

³⁴ Ibidem, p. 67.

Argumenta, ainda, que “não há nenhuma irregularidade na prática comercial adotada pela Recorrente e nem qualquer impedimento legal referente à livre determinação dos preços para os produtos que comercializa, de forma que a pretensão da D. Fiscalização no que se refere à suposta sobrevalorização dos preços dos kits de concentrados é infundada e manifestamente inconstitucional.”

Referidas questões trazidas aos autos pelo Recorrente já foram objeto de análise nos subitens III.1, III.2, III.3 e III.4 deste voto, razão pela qual remete-se a eles para afastar tais argumentos de defesa.

IV. Classificação dos kits de concentrado.

O Recorrente argumenta que o produto objeto da autuação é um “produto único, qual seja, preparação composta e com a única intenção de elaborar bebidas”, classificado na NCM 2106.90.10, sendo da responsabilidade do engarrafador terceirizado (Ambev) a preparação, o engarrafamento e a distribuição dos produtos finais, nos termos do “Contrato de Engarrafamento”.

A defesa do Recorrente se desenvolve nos seguintes termos:

194. Nesse sentido, vale destacar que **tais componentes são mantidos em embalagens separadas** justamente para garantir a estabilidade e funcionalidade dos mesmos até o momento de preparação durante o processo produtivo executado nas fábricas engarrafadoras, dado que **o contato precipitado dos componentes dos kits pode causar reações químicas indesejáveis**, inclusive alterando as características, a qualidade e o sabor do produto final.

195. Especificamente em relação ao transporte em embalagens separadas, conforme esclarecido durante a fiscalização, trata-se de medida de segurança e higiene para que haja conservação dos produtos e de forma a impedir a mistura dos concentrados entre si.

196. Assim, além da falta de qualquer embasamento legal para impedir que concentrados sejam transportados separadamente, há justificativa plausível para que isso ocorra, de forma que esse argumento da D. Fiscalização deve ser sumariamente afastado.

197. Ainda nesse sentido, vale mencionar **que a Recorrente está sujeita ao cumprimento de exigências regulatórias** no que diz respeito às especificidades e padrões de qualidade de seus produtos, bem como do processo produtivo, formas de acondicionamento, embalagens e transporte dos concentrados, expedidas pelo Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (“INMETRO”), Agência Nacional de Vigilância Sanitária (“ANVISA”) e pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (“MAPA”).

198. **Os atos normativos / regulatórios expedidos pelos órgãos mencionados acima, aos quais a Recorrente está adstrita, estipulam uma série de procedimentos que devem ser adotados pelas empresas que atuam na comercialização / produção de bebidas** de forma a garantir a observância aos padrões sanitários e uniformizar os procedimentos que devem ser adotados no que diz respeito à rotulagem, acondicionamento e transporte das bebidas e dos concentrados utilizados em sua fabricação.

(...)

200. Ademais, cabe ressaltar que **a Recorrente é devidamente habilitada pela SUFRAMA para fabricação dos referidos kits de concentrados**. Para tanto, a

Recorrente está sujeita ao Parecer Técnico nº 130/2002 – SPR/DEPRO/COAPI (doc. nº 4 da Impugnação), que aprovou seu pleito de atualização do Projeto de Investimento (doc. nº 5 da Impugnação) consistente na instalação de planta industrial para produção dos kits de concentrados para bebidas não alcoólicas.

201. Ainda neste sentido, em razão de exigências da SUFRAMA, a Recorrente submete seu processo produto à auditoria anual por empresas credenciadas pela própria Superintendência. Por ocasião dessas auditorias, a SUFRAMA emite em favor da Recorrente os chamados Laudos Técnicos de Auditoria Independente (“LTAIs”), que atestam a conformidade do processo produtivo descrito no Parecer Técnico nº 130/2002, consistente, por sua vez, com o Processo Produtivo Básico (“PPB”). Inclusive, o último LTAI foi produzido em agosto de 2018, atestando que o processo produtivo da Recorrente para fabricação dos kits de concentrados para bebidas não alcoólicas está em conformidade com o PPB (doc. nº 6 da Impugnação).

(...)

204. Em resumo, o produto comercializado pela Recorrente consiste em **um kit composto por elementos que são precisa e exclusivamente aqueles que serão utilizados na preparação de uma quantidade específica de bebidas; que não podem ser misturados até que cheguem à fábrica da engarrafadora**; que tem de ser misturados ou finalizados de uma determinada forma, seguindo uma ordem preestabelecida para elaboração das bebidas do Grupo da Recorrente.

(...) Nesse sentido, a Recorrente demonstrará que os concentrados foram corretamente classificados no Ex 01 da NCM 2106.90.10, **com base nas RGIs 1, 2 e 3(a)**, na medida em que todas elas levarão ao mesmo resultado, qual seja, que **os produtos da Recorrente consistem em preparações compostas para elaboração de bebidas**.

(...) “**2106.90.10** Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas. **Ex 01** – Preparações compostas, não alcóolicas (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.”

(...)

211. Contudo, não obstante os esforços da D. Fiscalização em desqualificar os concentrados comercializados pela Recorrente no Ex 01 da NCM 2106.90.10, uma simples análise das Notas Explicativas referentes à posição 2106 comprova que a classificação fiscal adotada está correta.

212. Isso porque, **as próprias notas explicativas à posição 2106 demonstram que o SH considera expressamente que o ácido cítrico e os conservantes fazem parte da preparação que se enquadra na classificação fiscal adotada pela Recorrente**.

213. Ademais, vale ressaltar que a NESH indica, inclusive, que uma preparação pode ser enviada sem passar por diluição ou homogeneização prévia, ou seja, encampando as diversas partes do kit, para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, álcool, etc.

(...)

217. Segundo a RGI 2(a), um produto, mesmo incompleto ou inacabado, será classificado como produto completo ou acabado caso tenha suas características essenciais. Os kits de concentrados em análise, mesmo sendo comercializados de forma separada, devem ser classificados no Ex 01 da NCM 2106.90.10, dado que nada mais são do que um produto inacabado com as principais características de um produto acabado (i.e. bebidas do Grupo da Recorrente).

(...)

220. Todavia, conforme exposto anteriormente, a análise do conceito de matéria-prima e, conseqüentemente, dos kits de concentrados, não pode ser feita de maneira isolada, como pretendeu a D. Fiscalização, mas com base na cadeia produtiva dos produtos industrializados, justamente em face da relação umbilical e indissociável dos componentes dos kits no contexto em que se colocam.

221. Assim, o fato de dois ou mais componentes serem misturados para a preparação de determinado refresco não desnatura ou altera a sua natureza. **Logo, ao contrário do alegado pela D. Fiscalização, todos esses produtos compõem o conceito de “concentrados” para fabricação de bebidas, não caracterizando “insumos isolados” que precisam ser misturados entre si para que o produto final seja obtido.**

222. (...) **O fato de os concentrados serem misturados entre si no momento da fabricação das bebidas do Grupo da Recorrente não altera sua característica química e, conseqüentemente, tampouco a sua classificação fiscal.**

223. Quanto a esse aspecto, vale notar que o entendimento defendido pela D. Fiscalização **não possui nenhum embasamento legal** e é realizado sem qualquer estudo prévio. Frise-se: a D. Fiscalização sequer analisou a constituição química dos concentrados, limitando-se a alegar genericamente que os kits comercializados pela Recorrente configurariam meros insumos na cadeia produtiva do produto final, única e exclusivamente pelo fato de existir posterior mistura de componentes para a fabricação das referidas bebidas.

224. Mediante o exposto acima, resta comprovado que a aplicação da RGI 2(a) leva a mesma conclusão da aplicação da RGI 1, qual seja, de que os kits de concentrados comercializados pela Recorrente devem ser classificados no Ex 01 da NCM 2106.90.10.

225. Superada à questão quanto a aplicação da RGI 2(a), a Recorrente demonstrará a seguir, que a RGI 2(b), conjugada com a RGI 3(a) também leva a mesma conclusão exposta no item anterior. Vejamos: “**2(b)** Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente dessa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na **Regra 3**”.

(...)

227. O primeiro método de classificação apontado pela RGI 3 é expresso ao determinar que a posição mais específica deve prevalecer sobre as posições de alcance mais geral. Nesse sentido, consoante a Nota Explicativa IV (b) da RGI 3 (a), considera-se como mais específica “(...) *a posição que identifique mais claramente, e com uma descrição mais precisa e completa, a mercadoria considerada*”.

228. Assim, tendo em vista que o kit de concentrados comercializado pela Recorrente é uma preparação composta para elaboração de bebidas da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, resta claro que o Ex 01 da NCM 2106.90.10 é a posição mais específica e precisa para a mercadoria em análise.

229. Nesse sentido a aplicação do entendimento da D. Fiscalização, ou seja, classificação individualizada de cada componente do kit de concentrados, levaria à classificação incorreta e que não reflete as características das mercadorias comercializadas pela Recorrente.

230. Como exemplo, pode-se citar o ácido cítrico (um dos componentes do kit de concentrados comercializado pela Recorrente), que com base do entender da D. Fiscalização deveria ser classificado individualmente na NCM 2918.14.00. No entanto, tal classificação somente seria aplicável caso o ácido cítrico fosse comercializado individualmente, o que não é caso sob análise nestes autos, ou seja, em que tal item compõe a preparação composta para elaboração de bebidas e não teria serventia caso fosse comercializado separadamente.

(...)

232. A D. Fiscalização, sem verdadeira razão técnica, menciona inclusive um estudo elaborado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (atualmente conhecido como OMA – fls.156/157), que resultou na inclusão do item IX das Notas Explicativas da RGI 3(b). Ocorre, contudo, que o referido estudo **não** possui qualquer aplicação prática ao caso da Recorrente, dado que a classificação fiscal adotada com relação aos kits de concentrados **não é pautada na RGI 3(b)**.

(...)

237. Novamente, não assiste razão à D. Fiscalização. Quanto a este ponto, vale destacar as disposições da NESH referentes à subposição 2106.90: “Desde que não se classifiquem noutras posições da Nomenclatura, a presente posição compreende: A) As preparações para utilização na alimentação humana, **quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento** (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.).

238. A Nota Explicativa mencionada determina, de maneira expressa, que uma preparação **não** perde seu caráter pelo simples fato de, posteriormente, passar por um tratamento. Há inclusive previsão de que o referido processo pode ser, por exemplo, a dissolução em água.

239. Destaque-se, quanto a esse aspecto, que o texto do Ex 01 não aduz que o único processo pelo qual a preparação passará é o da diluição, mas, tão-somente, que o produto deve possuir “capacidade de diluição” em um número determinado de partes. Ou seja, o fato de ser exigida uma “capacidade de diluição” para preparação não significa que a única forma de se obter o produto final (*i.e.* bebidas do Grupo da Recorrente) seja simplesmente ou exclusivamente a diluição do concentrado.

(...)

242. Ademais, vale ressaltar que a Nota Explicativa 12 da NCM 2106.90.1011 determina que devem ser classificadas neste NCM as preparações compostas para fabricação de refrescos ou refrigerantes ou de outras bebidas, fazendo menção expressa no sentido de que as preparações contidas neste item destinam-se a ser consumidas como bebidas, **por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar**.

(...)

244. Não procede a alegação da D. Fiscalização no sentido de que o conceito de “tratamento complementar”, contido na Nota Explicativa 12 mencionada acima seria restrito a “(...) *algum complemento, uma finalização, tal como é a simples diluição em água*”. Caso fosse essa a intenção das Autoridades Reguladoras, não teriam feito menção à diluição em água **OU** a tratamento complementar.

(...)

246. Assim sendo, **não há na legislação fiscal ou mesmo nas normas interpretativas de classificação fiscal nenhum impedimento para que uma preparação que**

dependa da adição de outros ingredientes para fabricação de um refrigerante seja enquadrada no Ex 01 da NCM 21.06.9010. O que é relevante para essa posição é sua capacidade em diluição em água (superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado), requisito este cumprido pelos kits de concentrado comercializados pela Recorrente.

(...)

250. Ao contrário do que alega a D. Fiscalização, o Decreto nº 6.871/09 **não faz referência expressa ao “concentrado”, “extrato concentrado” ou “sabor concentrado” do NCM 21.06.90.10 Ex. 01**, este entendido como uma preparação composta ainda pendente de elaboração para geração do refrigerante, mas sim a “produto concentrado” – já entendido como produto em fase avançada de industrialização e que, portanto, deve possuir as mesmas características químicas do refrigerante em si.

De pronto, deve-se destacar que, no CARF, há jurisprudência há muito assentada no sentido de se adotar a classificação fiscal, nos casos da espécie, nos termos fixados pela fiscalização e corroborados pela Delegacia de Julgamento (DRJ), conforme se verifica das seguintes ementas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 31/01/2017, 28/02/2017, 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 30/06/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017, 31/10/2017, 30/11/2017, 31/01/2018, 28/02/2018, 31/03/2018, 30/04/2018, 31/05/2018, 30/06/2018, 31/07/2018, 31/08/2018, 31/10/2018, 30/11/2018, 31/12/2018

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como kit (concentrado para produção de 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 dos kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

INSUMOS. MISTURA. AUSÊNCIA. “KIT”. PRODUÇÃO. CONCENTRADO. BEBIDAS. COMPONENTES INDIVIDUALIZADOS. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

A regra especial para redução a zero da contribuição beneficia apenas a venda no mercado interno de 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 classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 e no código 2106.90.10 Ex 02 (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante). Não se constitui uma preparação composta o “kit” de componentes embalados individualmente que não podem ser montados ou misturados entre si sem perder as características que deve ter o produto final a que devam se integrar.

SUFRAMA. COMPETÊNCIA. INCENTIVOS FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE.

A Suframa não tem competência para a concessão de benefícios fiscais para pessoas jurídicas instaladas na Zona Franca de Manaus e sim a administração dessa zona, inclusive, se o cumprimento dos requisitos imprescindíveis ao gozo dos benefícios. (Acórdão 3301-012.392, rel. José Adão Vitorino de Moraes, j. 22/03/2023)

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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. (Acórdão 3201-010.141, rel. Márcio Robson Costa, j. 19/12/2022)

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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. (Acórdão 3302-013.122, rel. Walker Araújo, j. 19/12/2022)

[...]

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KIT PARA FABRICAÇÃO DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS.

Os denominados "kits ou concentrados para refrigerantes" constituídos por diversos produtos utilizados para a fabricação de mercadorias que, por sua vez, serão novamente industrializados para se transformarem nas bebidas que finalmente serão destinadas ao consumo devem ter cada um dos seus componentes classificados no código próprio da TIPI. (Acórdão 3302-012.764, rel. Raphael Madeira Abad, j. 16/12/2021)

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017

(...)

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. (Acórdão 3302-012.739, rel. José Renato Pereira de Deus, j. 16/12/2021)

Nesse sentido, por se alinhar ao entendimento da fiscalização, aqui, remete-se ao TVF, cujos trechos mais relevantes assim dispõem:

7.1.1 Descrição dos kits fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA.

O que o fiscalizada denomina de “concentrado” não é um produto apresentado em corpo único, mas sim componentes acondicionados separadamente. Ou seja, **são kits para produção de refrigerantes (PEPSI, H2OH!, etc.) e outras bebidas não alcoólicas**, como o isotônico GATORADE e o chá pronto da linha LIPTON.

Esses kits são formados por “partes”, algumas na fase líquida (acondicionadas em bombonas plásticas ou galões), enquanto outras são caixas contendo um conjunto de “componentes sólidos”.

(...)

Mesmo os diferentes ingredientes dos “componentes sólidos” (por exemplo: conservante, cafeína, estabilizante, etc.) **são acondicionados, via de regra, em embalagens separadas. A mistura (diluição) só realizada durante o processo de fabricação das bebidas, todo executado nas unidades industriais da AMBEV.**

(...)

Por fim, não se pode deixar de registrar que **a PEPSI AMAZÔNIA invariavelmente foi reticente ao informar a composição da(s) parte(s) dos kits** que propiciam sabor à bebida (*flavor*). Nesse caso, os ingredientes são sempre descritos genericamente (por exemplo: óleos essenciais, extrato natural, etc.), sendo certo que há uma grande variedade de produtos que se enquadram nessas categorias. A razão, diz a fiscalizada, seria o “**segredo industrial**”.

(...)

7.1.2 Processo de fabricação das bebidas.

O processo de fabricação é bem descrito no “Termo de Constatação Fiscal” (fls. 890 a 903), resultante de diligência promovida à unidade industrial da AMBEV situada em Jundiaí/SP, onde são produzidos os refrigerantes das marcas PEPSI e H2OH!, dentre outros.

Os principais insumos utilizados são: (a) os “**concentrados**”, adquiridos em forma de kits junto à PEPSI AMAZÔNIA e AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA92; (b) **açúcar, adquirido de usinas nacionais**; (c) **suco de laranja, uva e limão, adquirido de fornecedores diversos**; (d) **gás carbônico**, fornecido pela própria empresa; (e) embalagens, adquiridas de fornecedores diversos; e (f) **água tratada**.

O processo de fabricação das bebidas pode ser assim resumido:

i) **Recebimento dos insumos.** Os componentes dos kits são recebidos em embalagens individuais e encaminhados a um depósito de insumos. O mesmo ocorre com o açúcar (em *big bags*) e com os sucos de frutas (recebidos em bombonas).

ii) **Tratamento da água.** A água a ser utilizada no processo produtivo passa por um tratamento, por meio de filtração e decantação, realizado no próprio estabelecimento industrial.

A água fornecida pela rede pública não é adequada para a fabricação das bebidas, pois contém cloro.

iii) **Elaboração do “xarope simples”**. O açúcar em estado sólido é inserido na moega (silo de açúcar), onde é acrescentada a água e ocorre um processo de tratamento, que inclui a filtração⁹³. O açúcar tratado é remetido para o tanque misturador (exceto quanto às bebidas do tipo “zero”). O produto obtido ao nessa etapa é denominado “xarope simples” (ou também “massa de açúcar” ou “açúcar líquido”).

iv) **Elaboração do “xarope composto”**. As partes que compõem os kits fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA são inseridas, uma a uma, no equipamento denominado dissolvedor ou tanque de dissolução, onde também se adiciona água para uma prévia diluição. O material resultante é então bombeado através de linhas de envase até o tanque de mistura. Lá, pás de agitação promovem a mistura de todas as partes dos kits com o “xarope simples”. Acrescentase mais uma quantidade de água, de acordo com a receita de cada bebida. A mistura resultante é denominada de “**xarope composto**” (também “xarope final” ou simplesmente “xarope”).

Todos esses procedimentos são executados pela AMBEV seguindo rígidas especificações técnicas determinadas pelo Grupo PepsiCo (a respeito, vide informação prestada pela fiscalizada - tópico 7.1.1 deste Termo de Verificação).

v) **Diluição em água carbonatada**. Na etapa seguinte, também realizada nas unidades industriais da AMBEV, o “xarope composto” é diluído em água e gás carbônico com o equipamento denominado mixer. Daí resulta a bebida acabada, pronta para o envase.

O processo produtivo das bebidas sem açúcar é semelhante. A diferença é que na operação de industrialização em que os componentes dos kits são misturados, o fabricante adiciona apenas água. O sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o “xarope simples”.

O “xarope composto” também pode ser o produto final do processo industrial realizado pela AMBEV, quando é fornecido a bares e restaurantes para utilização em máquinas *post mix*.

Nesse caso, a mistura (“xarope composto” + água + gás carbônico) é feita na máquina, no momento em que se serve a bebida. Porém, não há diferenças significativas. A única distinção consiste na adição de antiespumante no “xarope composto” destinado ao sistema *post mix* (o aditivo evita que ocorra formação excessiva de espuma no ato de encher o copo com refrigerante na máquina).

(...)

7.1.3 Estrutura normativa da classificação fiscal de mercadorias.

(...)

Adentrando na análise da classificação dos kits fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA, é fácil perceber que **da diluição de cada um dos componentes (Parte A, Parte B, etc.), de forma isolada, não resultaria qualquer bebida da posição 22.0297**, tal como exige o texto do enquadramento utilizado pela fiscalizada. Afinal, a “preparação composta” a que de fato se refere o Ex 01 do código 2106.90.10 deve conter os componentes responsáveis pelo aroma e todos os demais aditivos necessários, a fim de apresentar, quando diluída, as mesmas características de identidade presentes na bebida elaborada a partir dela.

(...)

7.1.5 Classificação fiscal de componentes acondicionados separadamente de acordo com o Sistema Harmonizado.

A principal questão a ser enfrentada é se a classificação fiscal dos “concentrados” se dá pelo kit como um todo (procedimento adotado pela fiscalizada) ou individualizadamente, por componente.

Para o deslinde da questão, é essencial que se observe as regras definidas pelo Sistema Harmonizado para a classificação de componentes acondicionados separadamente.

(...)

Uma “preparação composta” com as características essenciais da bebida acabada surge somente quando todos os ingredientes dos kits são misturados. Trata-se do produto comercialmente conhecido como “xarope composto”, descrito no tópico 7.1.2 deste Termo de Verificação. É a partir da diluição do “xarope composto” em água carbonatada que se obtém a bebida. Essa etapa final do processo produtivo é considerada, para fins de classificação fiscal, como “tratamento complementar” (vide item “b” do tópico 7.1.9 deste Termo de Verificação).

Portanto, **os componentes dos kits nada mais são do que matérias-primas e produtos intermediários para elaboração de um outro produto.** Vale reprimir que as etapas do processo produtivo que resultam no “xarope composto” são integralmente executadas pelo fabricante (AMBEV) seguindo rígidas especificações técnicas determinadas pelo Grupo PepsiCo (a respeito, vide informação prestada pela fiscalizada - tópico 7.1.1 deste Termo de Verificação).

Ademais, os kits da PEPSI AMAZÔNIA contam com vários ingredientes acondicionados isoladamente (por exemplo: ácido cítrico, benzoato de sódio, sorbato de potássio, citrato de sódio, etc.)¹⁰¹ que têm aplicações diversas que não a fabricação de bebidas.

Por cautela, registre-se que a parte da RGI 2(a) tocante aos produtos desmontados ou por desmontar também não é aplicável aos kits sob análise. **O item VII das Notas Explicativas da RGI 2(a) esclarece que a regra se restringe aos artigos montados com o uso de parafusos, cavilhas, porcas, etc. ou por meio de rebiteagem ou soldagem.**

Tendo em vista a inequívoca impossibilidade de aplicação da RGI 2(a) aos kits da PEPSI AMAZÔNIA, não se pode classificar no Ex 01 do código 2106.90.10 as preparações que não estão prontas para uso (inacabadas).

(...)

A NESH cita como exemplo de sortidos cuja classificação pode ser determinada pela aplicação da RGI 3(b) os conjuntos de desenho, constituídos por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador (posição 82.14), apresentados em um estojo de folha de plástico (posição 42.02). Este kit deve ser classificado como uma mercadoria única enquadrada na posição 90.17, própria para régua.

Alguns produtos finais do setor alimentício destinados a venda a retalho até podem ser classificados como mercadoria única por aplicação da RGI 3(b), quando atendidos todos os requisitos legais. Nesse caso, porém, a classificação é definida em função do artigo individual que confere a característica essencial do conjunto, e não com base nas características do conjunto inteiro. Jamais admite-se a ficção de que todos os ingredientes de um sortido estão misturados.

Não obstante, o mais importante é que **qualquer possibilidade de um kit contendo insumos destinados à fabricação de bebidas ser tratado como mercadoria única para determinação da classificação fiscal foi fulminada com a inclusão do item XI às Notas Explicativas da RGI 3(b):**

REGRA 3 b)

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

(...)

Resumidamente tem-se o seguinte:

(i) Em função da inexistência nos textos (das posições e das Notas de Seção e de Capítulo) de previsão para que um conjunto de artigos individuais – como são os kits fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA – possa ser classificado em código único; e (ii) do fato de que a RGI 2(a) claramente não poder ser aplicada a preparações do setor alimentício;

Então: (iii) a única hipótese que poderia ser cogitada para amparar a classificação dos kits em código único seria a RGI 3(b). Todavia, essa possibilidade ficou completamente descartada mediante a inclusão do item XI às Notas Explicativas da RGI 3(b).

Enfim, sob qualquer perspectiva que se analise as regras do Sistema Harmonizado (e somente isso importa para classificação fiscal), nada roborava a prática adotada pela PEPSI AMAZÔNIA de classificar sob código único os diferentes componentes que formam os kits para fabricação de refrigerantes, isotônicos e chás.

Ex positis, cada componente dos kits fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA deve ser classificado individualizadamente.

7.1.6 Análise realizada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira acerca da classificação fiscal de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes.

Inclusão do item XI às Notas Explicativas da RGI 3(b).

O item XI das Notas Explicativas da RGI 3(b) foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) – atualmente conhecido como Organização Mundial das Alfândegas (OMA) – acerca da classificação fiscal de “bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa”.

(...)

De fato, a decisão do CCA deu origem ao item XI das Notas Explicativas da RGI 3(b).

Além disso, em várias oportunidades, **as deliberações daquele órgão colegiado internacional explicitaram que cada componente deve ser enquadrado em sua própria classificação**, embora não tenha definido quais os códigos próprios para cada componente devido à falta de informações suficientes à época da análise.

Deve-se frisar que o Comitê do Sistema Harmonizado do CCA é o órgão internacional de solução de controvérsias acerca de classificação fiscal de mercadorias¹⁰⁴. Trata-se, pois, da autoridade máxima em matéria de classificação fiscal e seus trabalhos visam garantir uma aplicação uniforme do Sistema Harmonizado em todo o mundo.

(...)

7.1.8 Irrelevância da praxe comercial para determinação da classificação fiscal dos componentes fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA.

É fato notório que, para fins comerciais, o Grupo PepsiCo e a AMBEV tratam os componentes dos kits como mercadoria única. No entanto, ao contrário do que argumenta a fiscalizada¹⁰⁶, esse critério mercadológico não tem qualquer repercussão na classificação fiscal, notadamente quando conflita com as regras do Sistema Harmonizado (este sim, o único critério determinante para a classificação).

O entendimento de que o interesse comercial sobrepujaria as regras de classificação fiscal é inaceitável. Afinal, o Sistema Harmonizado é um sistema padronizado, desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Alfândegas, que tem como princípio básico a uniformidade dos enquadramentos nos países membros.

Não se quer dizer com isso que o Sistema Harmonizado invariavelmente desconsidera aspectos merceológicos; pelo contrário, há situações em que a forma de apresentação dos produtos e sua destinação é determinante para a classificação fiscal. Cite-se como exemplo alguns produtos inorgânicos não misturados que, embora normalmente classificados no Capítulo 28, podem ser excluídos deste Capítulo quando apresentados sob formas ou acondicionamentos especiais (por exemplo: produtos próprios para usos terapêuticos ou profiláticos que se apresentem em doses ou acondicionados para venda a retalho, os quais são classificados na posição 30.04).

Reitere-se, porém, a inexistência de qualquer dispositivo do Sistema Harmonizado que direcione a classificação fiscal dos componentes dos kits fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA como mercadoria única, ainda que seja essa a prática comercial adotada.

Não haveria sentido estabelecer regras para a classificação de um conjunto de coisas (ora sob um único código, ora de forma individualizada) se tais critérios normativos pudessem ser “ajustados” de acordo com a prática comercial de um ou outro fornecedor dessas mercadorias.

Isso não apenas significaria jogar por terra a utilidade de um Sistema Harmonizado de abrangência internacional; mas, sobretudo, daria azo a inimagináveis situações de fraude.

Transladando para o caso concreto, pode-se afirmar que o Grupo PepsiCo e a AMBEV têm a faculdade de realizar suas operações como bem lhe aprouverem, empregando a designação e forma de comercialização dos kits que considerarem mais conveniente. Porém, essa praxe em nada altera a imposição de que cada um dos componentes deve ser classificado individualizadamente.

Mas ainda que se cogitasse alguma influência da prática comercial sobre a classificação fiscal, o que se faz apenas como hipótese, é bom esclarecer a inexistência de qualquer impedimento de natureza físico-química para que cada componente do kit seja individualizadamente comercializado e transportado até unidades fabris da AMBEV, inclusive em momentos distintos.

Aliás, há outras empresas localizadas em Manaus que fornecem kits contendo insumos dos tipos utilizados para elaboração de bebidas, mas que atribuem preços específicos para cada componente do kit.

Ainda, existem fabricantes de refrigerantes que recebem do fornecedor localizado em Manaus um kit incompleto, contendo apenas o extrato e o aroma natural da bebida, e adquirem outros ingredientes, como conservantes e acidulantes, junto a empresas localizadas fora da ZFM.

(...)

7.1.9 Outras evidências que ratificam a impossibilidade de classificação dos componentes dos kits fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA como mercadoria única.

Até aqui se tratou da impossibilidade de classificação fiscal de ingredientes acondicionados separadamente como mercadoria única de acordo com o Sistema Harmonizados, suas RGI's e a NESH.

Embora os pontos mencionados sejam mais do que suficientes para demonstrar a impossibilidade de classificação dos kits em código único, no presente subtópico serão citados outros aspectos que reforcem tal entendimento.

a) Conceito de “preparação” segundo o Sistema Harmonizado: mercadoria que contém ingredientes já misturados. O produto designado como “xarope composto”.

Para que uma mercadoria se enquadre em algumas das exceções tarifárias do código 2106.90.10 da TIPI (Ex 01 ou Ex 02), ela deve se caracterizar como uma “preparação composta”:

(...)

Sempre que a Nomenclatura do Sistema Harmonizado ou a NESH se referem a preparações, fica claro que estão tratando de alguma mistura.

Como exemplo, vide a Nota nº 3 do Capítulo 21, que trata das preparações alimentícias classificadas na posição 21.04 da Nomenclatura:

(...)

Outro exemplo de que, na aceção do Sistema Harmonizado, as preparações são algum tipo de mistura é encontrada na parte final do item X das Notas Explicativas da RGI 2 (b): “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”.

Na mesma direção aponta o item 7 das Notas Explicativas da posição 21.06. Ao tratar especificamente das preparações utilizadas na fabricação de bebidas, menciona que a elaboração das mesmas se dá mediante adição de ingredientes (acidulantes, conservantes e sucos de frutas) aos extratos vegetais.

(...)

Ao empregar o verbo “adicionar”, obviamente a NESH está se referindo ao processo de elaboração (mistura dos ingredientes) a partir do qual se obtêm as “preparações compostas” da posição 21.06, de forma que não há como cogitar que elas possam ser tão somente o conjunto de componentes, cada qual apresentado isoladamente (ou seja, sem terem sido misturados).

Assim, pode-se afirmar que os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma **mistura** de diversas substâncias.

Complementando os esclarecimentos sobre os conceitos abordados no presente subtópico, registre-se que as expressões “preparação simples” e “preparação composta” são muitas vezes usadas de maneira equivocada. O erro mais comum é considerar como “preparação composta” aquela constituída por mais de uma substância. Ora, qualquer preparação, simples ou composta, contém necessariamente mais de uma substância.

Assim, é salutar esclarecer os conceitos corretos de “preparação simples” e “preparação composta” no âmbito do Sistema Harmonizado:

□ Quando as matérias misturadas se classificam no mesmo Capítulo, a preparação é do tipo simples. A elas a Nomenclatura se refere apenas como “preparações”. Por exemplo, sobre as preparações de carne do Capítulo 16, a Nota de Subposição nº 1 diz:

1. Na aceção da subposição 1602.10, consideram-se **preparações homogeneizadas as preparações** de carne, miudezas ou sangue, finamente homogeneizadas, acondicionadas para venda a retalho como alimentos para crianças ou para usos dietéticos, em recipientes de conteúdo de peso líquido não superior a 250 g. Para aplicação desta definição, não se consideram as pequenas quantidades de ingredientes que possam ter sido adicionados à preparação para tempero, conservação ou outros fins. (...) (destaque no original)

□ Quando as preparações contêm matérias de base de Capítulos distintos, a Nomenclatura as distingue das preparações (simples), denominando-as de “preparações compostas”. Exemplificando: no caso das preparações alimentícias da posição 21.04, em que há uma mistura de substâncias de base como carne, peixe, produtos hortícolas e frutas, a Nota nº 3 do Capítulo 21 diz:

3. Na aceção da posição 21.04, consideram-se **preparações alimentícias compostas homogeneizadas** as preparações constituídas por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas, acondicionadas para venda a retalho como alimentos para crianças ou para usos dietéticos, em recipientes de conteúdo de peso líquido não superior a 250 g. Para aplicação desta definição, não se consideram as pequenas quantidades de ingredientes que possam ter sido adicionados à mistura para tempero, conservação ou outros fins. Estas preparações podem conter, em pequenas quantidades, fragmentos visíveis.

Portanto, a diferença entre “preparação simples” e “preparação composta” reside na classificação fiscal de seus ingredientes, mas ambas se caracterizam como resultado de uma mistura.

No que é pertinente à aplicação do conceito de “preparação” segundo o Sistema Harmonizado, os kits fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA têm as seguintes características:

(i) São formados por um conjunto de insumos acondicionados em embalagens individuais, sendo que pelo menos uma contém uma “preparação composta”.

(ii) Pelas informações disponíveis, nenhum componente dos kits contém mistura de matérias classificadas no mesmo Capítulo da Nomenclatura, inexistindo assim “preparações simples”.

(iii) Nem todos componentes individuais se caracterizam como “preparações”, haja vista algumas embalagens conterem matéria pura. É o caso das partes dos kits que contêm os “componentes sólidos”, cujos ingredientes (ácido cítrico, benzoato de sódio, sorbato de potássio, etc.) são mantidos em embalagens separadas até o momento de sua diluição, o que ocorre somente durante o processo de produção executado na AMBEV.

Por exemplo: o kit para fabricação do refrigerante Pepsi (sabor tradicional) é formado por duas preparações compostas¹⁰⁸; enquanto que o kit do refrigerante Pepsi Zero é formado por cinco preparações compostas e cinco matérias puras¹⁰⁹.

No entanto, nenhuma das preparações compostas que integram os kits de Pepsi ou Pepsi Zero é enquadrável no Ex 01 (ou mesmo no Ex 02) do código 2106.90.10. Isso porque são classificadas no “Ex” apenas as preparações compostas a partir das quais pode-se obter as bebidas mediante diluição. E como demonstrado à exaustão, os kits fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA contêm apenas produtos intermediários, apresentados separadamente, a partir dos quais é obtida, após a realização de outras etapas do processo produtivo, todas realizadas nos estabelecimentos do fabricante (AMBEV),

uma preparação composta distinta, comercialmente conhecida como “xarope composto” (o processo produtivo é descrito no tópico 7.1.2 deste Termo de Verificação).

Então, se algum produto é passível de enquadramento em “Ex” do código 2106.90.10 da TIPI, este é o “xarope composto”, pois é a partir da sua diluição que se obtêm os refrigerantes. Há que se observar, porém, a capacidade de diluição: se superior a 10 partes da bebida para cada parte do xarope, classifica-se no Ex 01; do contrário, no Ex 02.

É importante destacar que os kits de componentes fornecidos pela fiscalizada (denominados de “concentrados”) são completamente distintos do produto comercialmente conhecido como “xarope composto”. Este, inclusive, tem parte de sua produção destinada à utilização em máquinas de refrigerante *post mix*110, operação que não pode ser realizada a partir dos kits da PEPSI AMAZÔNIA. Portanto, a comercialização do “xarope composto” é feita diretamente entre AMBEV e seus clientes (bares, restaurantes, redes de *fast food*, etc.).

b) A expressão “tratamento complementar” na NESH da posição 21.06.

Outro ponto da NESH que requer detalhamento é a expressão “tratamento complementar” aplicável às preparações compostas para fabricação de refrigerantes e outras bebidas.

(...)

O processo de fabricação das bebidas (descrito no tópico 7.1.2 deste Termo de Verificação) pode ser dividido em duas grandes etapas: antes e depois da formação do “xarope composto”.

A primeira envolve complexas operações, as quais, diga-se, seguem rígidas especificações técnicas determinadas pelo Grupo PepsiCo (palavras da própria fiscalizada, como exposto no tópico 7.1.1).

Apenas a etapa subsequente à formação do “xarope composto” corresponde ao “tratamento complementar” referido na NESH. Consiste em diluição e adição de gás carbônico.

Veja-se o que dispõem os itens 7 e 12 das Notas Explicativas da posição 21.06:

(...)

O correto significado da expressão “tratamento complementar”, quando aplicável às preparações para fabricação de refrescos ou refrigerantes, está no item 12 da Nota Explicativa da posição 21.06. Trata-se de algum complemento, uma finalização, tal como é a simples diluição em água.

(...)

Quando o consumidor dilui alguma das preparações da posição 21.06 para obter uma bebida, ingredientes como conservantes, acidulantes, extratos e aromatizantes necessariamente já integram o concentrado por ele utilizado. O item 7 da NESH da posição 21.06 confirma essa lógica quando afirma o seguinte: “Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos (sumos) de frutas, etc.”.

Como se pode notar, são citados diversos exemplos de ingredientes que já integram as preparações da posição 21.06; não se menciona, porém, o açúcar ou o gás carbônico.

Obviamente, a falta de menção a substâncias tão comuns nas bebidas, tais como o açúcar e o gás carbônico, não se trata de mero esquecimento. A NESH assim o fez porque ambos são elementos que podem ser adicionados durante a fase final do processo de elaboração das bebidas, não necessariamente integrando as preparações da posição 21.06 que são submetidas à diluição.

A NESH cita açúcar e dióxido de carbono de forma exemplificativa. Embora menos comum, a adição de outros elementos também poderia ser considerada um tratamento complementar¹¹¹. Porém, a mistura do extrato com as substâncias citadas no item 7 da NESH da posição 21.06 – por exemplo: ácido cítrico, benzoato de sódio, sorbato de potássio, citrato de sódio, ácido málico, sais minerais, agente solubilizante, etc. (produtos esses que compõem algumas das partes dos kits) – certamente não é “tratamento complementar”.

Face ao exposto, reforça-se o entendimento de que, embora o “extrato concentrado” típico resulte na bebida mediante simples diluição em água, é aceitável que a preparação seja assim identificada e classificada em “Ex” do código 2106.90.10 quando precisar receber a adição de um elemento complementar, como é o caso do gás carbônico ou do açúcar, no momento em que é obtida a bebida.

De outro giro, não se pode admitir que uma preparação que não contenha ingredientes como ácido cítrico, agentes de conservação, cafeína, extratos vegetais, edulcorantes, óleos essenciais, etc. seja considerada a “preparação composta para elaboração de bebidas” a que de fato se referem as exceções tarifárias do código 2106.90.10. Nesse caso, para resultar na bebida, não basta diluir a preparação em água ou submetê-la a um “tratamento complementar”; é indispensável a realização de uma quantidade significativa de operações industriais, algumas delas complexas, as quais não podem ser ignoradas para fins de enquadramento fiscal.

(...)

c) Análise comparativa das exceções tarifárias (“Ex”) do código 2106.90.10.

A TIPI prevê duas exceções tarifárias (“Ex”) no âmbito do código 2106.90.10. Os conceitos de “preparação composta” e de “extrato concentrado”¹¹³ empregados no Ex 01 e no Ex 02 são praticamente idênticos. Veja-se:

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas.

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

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

A diferença básica entre o Ex 01 e o Ex 02 é a capacidade de diluição: se superior a 10 partes da bebida para cada parte do “extrato concentrado”, classifica-se no Ex 01; do contrário, no Ex 02.

A outra distinção entre o Ex 01 e o Ex 02 é que este contempla as preparações utilizadas exclusivamente na elaboração de refrigerantes; ao passo que no Ex 01 enquadram-se as preparações para elaboração de quaisquer bebidas da posição 22.02.

O art. 5º, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto nº 7.212/2010) faz referência à elaboração de refrigerantes em máquinas *post mix* (equipamentos frequentemente utilizados em restaurantes e bares) à base de “extrato concentrado”.

Art. 5º Não se considera industrialização:

[...]II - o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor (Decreto-Lei nº 1.686, de 26 de junho de 1979, art. 5º, § 2º);

O “extrato concentrado” citado no RIPI/2010 é corretamente classificado no Ex 02 do código 2106.90.10. E como já mencionado no item “a” do tópico 7.1.9 deste Termo de Verificação, a preparação utilizada nas máquinas de *post mix*, usualmente denominada como “xarope composto”, somente é obtida após a realização de outras etapas do processo produtivo, todas realizadas nas unidades fabris da AMBEV.

Ora, não é minimamente razoável admitir que sejam classificados de forma similar produtos com características tão distintas quanto são os kits de componentes fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA e o “xarope composto” utilizado nas máquinas *post mix*. Apenas este é um “extrato concentrado” a partir do qual pode-se obter a bebida mediante diluição (nesse caso, há também o “tratamento complementar” correspondente à adição de gás carbônico). Razão pela qual o “xarope composto” (e apenas ele) é passível de enquadramento no código 2106.90.10 - Ex 02 da TIPI.

(...)

Conclui-se que: (i) o “extrato concentrado” do Ex 01 do código 2106.90.10 se caracteriza como uma preparação composta (soluto que corresponde a uma mistura de ingredientes); e (ii) essa preparação, no estado em que se encontra, deve ter capacidade de mediante diluição em água resultar na bebida acabada¹¹⁷.

Ressalte-se que, no caso da fabricação dos refrigerantes, o fato de a mistura entre extratos e aditivos sequer ocorrer na etapa final do processo produtivo, mas sim em uma etapa intermediária (etapa esta que é a mais importante do processo produtivo) torna ainda mais evidente que os kits fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA não são um “extrato concentrado”.

A mistura dos componentes dos kits não resulta em uma bebida pronta para consumo, mas apenas no “xarope composto”.

(...)

Pois bem. Se observados os dispositivos regulamentares aqui expostos, chega-se novamente à conclusão de que **os kits fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA não se enquadram no conceito técnico de concentrados para elaboração de bebidas. Isso porque quaisquer dos seus componentes, se diluídos individualizadamente, não apresentariam as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida final. As propriedades organolépticas (aroma e coloração), bem como as características físico-químicas, certamente não seriam as mesmas.**

(...)

7.1.10 Conclusões sobre a classificação fiscal dos componentes que integram os kits fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA.

Já demonstrado à exaustão que cada “parte”, cada componente dos kits deve ser classificada separadamente. Constatação essa corroborada, inclusive, pela autoridade máxima em matéria de classificação fiscal: o Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas, órgão colegiado que reúne os maiores especialistas sobre o assunto.

No estado em que se apresentam, os kits fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA são formados por diferentes “preparações compostas” em fase líquida.

Há também embalagens com matérias puras. É o caso das partes dos kits que contêm os “componentes sólidos”, cujos ingredientes (ácido cítrico, benzoato de sódio, sorbato de potássio, etc.) são mantidos separados até o momento da diluição e elaboração do “xarope composto”.

Veja-se, primeiro, a classificação fiscal das “preparações”.

As “preparações alimentícias diversas” são classificadas no Capítulo 21 da Nomenclatura. Como não há uma posição específica que trate das preparações em questão, resta a posição 21.06, onde são classificadas as “preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”.

A posição 21.06, por sua vez, desdobra-se em duas subposições: a 2106.10 corresponde aos “concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas”; enquanto a subposição 2106.90 é residual, destinada a “outras” preparações. Então, as preparações em análise devem ser enquadradas na suposição 2106.90.

Resta verificar o enquadramento no 7º e 8º dígitos (item e subitem).

No código 2106.90.10 são classificadas as “preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”. Ou seja, são aquelas que possuem características intrínsecas que as tornam próprias para utilização na elaboração de bebidas.

De outro giro, o código 2106.90.90 é de caráter residual, devendo nele serem classificadas as “preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições – outras – outras”.

Ainda que se cogite classificar as partes dos kits que consistem em “preparações compostas” no código próprio para elaboração de bebidas (2106.90.10), é inequívoco que nenhuma delas é enquadrável no Ex 01 (ou mesmo no Ex 02). Esse fato, por si só, torna inaplicável a redução a zero das alíquotas de PIS/Pasep e COFINS (inciso VII do art. 28 da Lei nº 10.865/2004, incluído pela Lei nº 11.196/2005).

Nos kits fornecidos pela PEPSI AMAZÔNIA também há embalagens com matérias puras. É o caso das subpartes que formam os “componentes sólidos”, cujos ingredientes são mantidos separados até o momento da diluição e elaboração do “xarope composto”. Essas matérias puras são classificadas noutras posições da Nomenclatura. Por exemplo: ácido cítrico (2918.14.00), benzoato de sódio (2916.31.21), citrato de sódio (2918.15.00), sorbato de potássio (2916.19.11). Da mesma forma, é inaplicável a alíquota zero das contribuições.

7.2 Segundo aspecto determinante: tipo de bebida elaborada.

A segunda condicionante legal para a redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep e COFINS está relacionada à destinação das “preparações compostas”. Devem ser exclusivamente empregadas na elaboração das bebidas referidas no art. 49 da Lei nº 10.833/2003.

(...)

Então, para fazer jus à alíquota zero das contribuições, o “concentrado” deve ser destinado à elaboração de refrigerante ou cerveja sem álcool.

Observe-se, porém, que a PEPSI AMAZÔNIA também fornece kits para fabricação de outras espécies de bebidas não alcoólicas, como o chá Lipton e o isotônico Gatorade.

(...)

Tanto o chá Lipton quanto o isotônico Gatorade, na sua forma acabada, classificam-se na posição 22.02 (são “outras bebidas não alcoólicas”). Porém, é inequívoco que **não são uma das bebidas indicadas no § 1º do art. 49 da Lei nº 10.833/2003.**

Portanto, além do não enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10, os kits para fabricação do chá Lipton e do isotônico Gatorade têm um fundamento adicional para inaplicabilidade da alíquota zero das contribuições: não são destinados à elaboração de refrigerante ou cerveja sem álcool.

(...)

7.3 Alíquotas de PIS/Pasep e COFINS aplicáveis sobre as vendas dos kits de componentes no mercado interno.

Pelos motivos expostos nos tópicos 7.1 e 7.2 deste Termo de Verificação, sobre as receitas auferidas com as vendas dos kits de componentes não se aplica a alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS prevista no inciso VII do art. 28 da Lei nº 10.865/2004, incluído pela Lei nº 11.196/2005.

A PEPSI AMAZÔNIA é pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, tributada pelo lucro real, sujeita ao regime não cumulativo de apuração das contribuições e tem projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA120.

Perscrutando as notas fiscais eletrônicas emitidas durante o período objeto do procedimento fiscal (janeiro a dezembro/2018), também é possível constatar que PEPSI AMAZÔNIA forneceu os kits para os seguintes adquirentes:

☐ Estabelecimentos diversos da AMBEV SA, CNPJ 07.526.557;

☐ AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA, CNPJ 03.134.910/0002-36, estabelecida em Manaus/AM; e ☐ PEPSICO AMACOCO BEBIDAS DO BRASIL, CNPJ 09.644.104/0002-94, estabelecida em São Mateus/ES.

O adquirente AROSUCO está estabelecido na Zona Franca de Manaus.

Os demais adquirentes (AMBEV e PEPSICO AMACOCO) foram tributados pelo lucro real. Portanto, estavam sujeitos ao regime de incidência não-cumulativa das contribuições. As EFD-Contribuições transmitidas por esses adquirentes informam, sem exceção, o regime de apuração como “incidência exclusivamente no regime não-cumulativo”.

Via de consequência, sobre as receitas auferidas pela PEPSI AMAZÔNIA com a venda dos componentes no mercado interno incidem as alíquotas diferenciadas do PIS/Pasep e da COFINS, de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente, previstas na Lei nº 10.637/2002, art. 2º, § 4º, inciso I, e na Lei nº 10.833/2003, art. 2º, § 5º, inciso I, ambos incluídos pela Lei nº 10.996/2004:

(...)

Dessa forma, a fiscalização demonstrou que o chamado “kit” era, na verdade, um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários distintos fornecidos aos fabricantes de refrigerantes em embalagens separadas, havendo dentre eles, inclusive, substâncias na forma pura, como o benzoato de sódio e o ácido cítrico.

Destaque-se que, ainda de acordo com a fiscalização, bem como com a DRJ e a PGFN, o termo “preparações” dos Ex 01 e Ex 02 da posição TIPI 2106.90.10 refere-se a produtos já preparados, prontos para uso, o que as diferencia dos “concentrados”, estes vendidos

separadamente e que serão misturados pelo adquirente dos insumos no processo final de fabricação do refrigerante.

Os chamados “kits concentrados” para refrigerantes, dada sua natureza de produtos vendidos separadamente, ainda que em conjunto, não podem ser classificados em código único como se fossem uma preparação composta, pois cada um dos produtos vendidos conjuntamente tem sua classificação fiscal individualizada.

Não se pode ignorar que, na classificação fiscal de mercadorias, devem-se observar as Regras Gerais para Interpretação e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), que se originam do entendimento firmado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) ou Organização Mundial das Aduanas (OMA) a partir da análise técnica de dúvidas e questionamentos a ela submetidos.

Na Regra 3b da NESH, inseriu-se a Nota Explicativa XI definindo que os “sortidos” não alcançavam as “mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas”, o que indica que o sistema deu tratamento próprio aos componentes separados vendidos em conjunto para fabricação de bebidas, componentes esses que deverão ser classificados individualizadamente.

A classificação fiscal defendida pelo Recorrente (2106.90.10) cuida de “preparações compostas não alcoólicas” para preparação de refrigerantes, em que os componentes já se encontram misturados, dependendo apenas da diluição final, situação essa distinta daquela em que os componentes vendidos separadamente serão misturados somente no processo produtivo final do engarrafador.

Nas notas explicativas da posição 2106 da NESH, as “preparações compostas” presentes na classificação fiscal defendida pelo Recorrente encontram-se definidas da seguinte forma:

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

Verifica-se do excerto supra que as “preparações compostas” da posição 2106 decorrem da mistura de diversas substâncias e contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida, mistura essa que dependerá apenas da diluição final para se caracterizar como bebida para consumo, inclusive doméstico.

Nota-se que referidas preparações compostas não são produzidas pelo fornecedor, pois este comercializa componentes vendidos separadamente, ainda que em conjunto, vindo as referidas preparações compostas a ser fabricadas somente no ambiente produtivo do fabricante, havendo, portanto, especificidades técnicas que não podem ser ignoradas na classificação fiscal dessas mercadorias.

Vale ressaltar que o que diferencia o Ex 01 do Ex 02 da posição 2106.90.10 é somente a diluição final do produto, o que evidencia que somente essa etapa do processo produtivo estará pendente no momento da comercialização das “preparações compostas” pelo fornecedor.

É o próprio Sistema Harmonizado que assim definiu tais regras de classificação, não podendo atos administrativos da Suframa ou de outros órgãos e entidades estatais e paraestatais pretender alterá-las ou ignorá-las sob o argumento de se tratar de matéria técnica afeta a sua área de competência ou de administração.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no acórdão nº 9303-006.987, de 14/06/2018, decidiu pela compatibilidade entre as atribuições administrativas da Suframa com a competência fiscalizatória da Receita Federal, *verbis*:

CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE A SUFRAMA E A RECEITA FEDERAL.
INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em conflito de competências entre a SUFRAMA e a Receita Federal. A autarquia aprova os projetos dos fabricantes de concentrados para refrigerantes localizados na Amazônia Ocidental, cabendo ao Fisco analisar a legitimidade da utilização do benefício, verificando se foi atendida a exigência de emprego de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. As competências são exercidas concorrentemente, observando-se inclusive que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art. 37, XVIII, da Constituição Federal).

Inobstante o importante suporte que laudos e outros documentos de natureza técnica possam fornecer ao procedimento de classificação fiscal de mercadorias, não se pode ignorar que eles são utilizados apenas como subsídio, pois é o agente competente que definirá a classificação a partir das Regras Gerais para Interpretação e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) e não a partir de orientações advindas de outras fontes, ainda que de origem pública.

Quanto aos produtos Gatorade e Lipton, o Recorrente contesta a alegação da decisão de primeira instância quanto à falta de abordagem aprofundada acerca da tributação desses produtos, qual seja, a redução de alíquotas prevista no art. 49 da Lei 10.833/1983, especialmente no tocante ao parágrafo § 1º do mesmo artigo, em que se estipula que a redução alcançaria apenas os produtos “*água, refrigerante e cerveja sem álcool*”.

Segundo o Recorrente, tais questões foram abordadas de maneira específica na Impugnação, tendo claramente percorrido as razões pelas quais o chá “Lipton” e o “isotônico Gatorade” podiam se beneficiar das alíquotas reduzidas do art. 49 da Lei 10.833/2003, pois o inciso VII do art. 28 da Lei nº 10.865/2004 (o qual faz referência ao art. 49 da Lei nº 10.833/2003) é claro ao elencar as exigências que devem ser atendidas para a fruição das

alíquotas reduzidas das contribuições PIS/Cofins, no sentido de que a redução a 0% alcança a venda no mercado interno de “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”.

Ainda segundo o Recorrente, o “§ 1º do art. 49 da Lei nº 10.833/2003, ao mencionar que o disposto naquele artigo alcança exclusivamente “água, refrigerante e cerveja sem álcool”, está se referindo à tributação prevista no caput do artigo 49, que determina as alíquotas de 2,5% e 11,9% para o PIS e a COFINS, respectivamente, à receita bruta decorrente da venda dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02. Contudo, isso não tem relação com as pessoas jurídicas industriais dos produtos referidos no art. 49, que permanece sendo a AMBEV, para fins de aplicação da alíquota zero prevista no inciso VII, do artigo 28 da Lei nº 10.865/04.”

Por outro lado, de acordo com a Fiscalização, tanto o chá Lipton quanto o isotônico Gatorade, na sua forma acabada, classificam-se na posição 22.02 (são “outras bebidas não alcoólicas”), sendo inequívoco, portanto, não se incluírem dentre as bebidas indicadas no § 1º do art. 49 da Lei nº 10.833/2003.

Segundo o Fisco, além do não enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10, os kits para fabricação do chá Lipton e do isotônico Gatorade têm um fundamento adicional para inaplicabilidade da alíquota zero das contribuições, qual seja, eles não são destinados à elaboração de refrigerante ou cerveja sem álcool.

Os dispositivos legais acima identificados assim dispõem:

Lei nº 10.833/2003

(...)

Art. 49. A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à **industrialização dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02 (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante)**, todos da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, serão calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos, respectivamente, com a aplicação das alíquotas de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) e 11,9% (onze inteiros e nove décimos por cento).

§ 1º O disposto neste artigo, relativamente aos produtos classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança, exclusivamente, água, refrigerante e cerveja sem álcool.

[...]

Lei nº 10.865/2004

(...)

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.

Conforme se verifica dos dispositivos supra, a redução a zero das alíquotas das contribuições alcança as 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 10.833/2003 (produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 - cerveja de malte - e no código 2106.90.10 Ex 02 - preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante).

Conforme demonstrado pela Fiscalização e ratificado neste voto, os concentrados vendidos pelo Recorrente não se enquadram no termo "preparações" dos Ex 01 e Ex 02 da posição TIPI 2106.90.10, pois tal código abrange apenas produtos já preparados, prontos para uso, enquanto que os concentrados são vendidos separadamente, sendo misturados, posteriormente, pelo adquirente dos insumos no processo final de fabricação do refrigerante.

Consoante a PGFN, em contrarrazões, um outro fundamento que corrobora a posição da autoridade fiscal é de ordem teleológica, pois a "redução da alíquota a zero buscou beneficiar a cadeia produtiva das pessoas jurídicas industriais dos produtos que sofriam incidência de alíquota diferenciada para o PIS e para a COFINS, nos termos do art. 49 da Lei 10.833/2003 (2,5% e 11,9%, respectivamente)" não fazendo sentido "interpretar que o benefício deveria ser estendido à cadeia de produtos cujo regime era o normal, no caso o isotônico Gatorade e o chá Lipton, não alcançados pelo art. 49."

Nesse sentido, nega-se provimento, também, a este item da defesa.

IV.1. Mudança de critério jurídico.

O Recorrente alega que o suposto erro de classificação fiscal apontado pela fiscalização representa clara mudança de critério jurídico, uma vez que vinha utilizando, há anos, a mesma classificação fiscal (Ex 01 da NCM 2106.90.10), sem nunca ter sofrido qualquer questionamento por parte da Receita Federal, nem mesmo durante as diversas ações fiscais relativas ao tema a que se submetera.

De início, deve-se salientar que a alegação do Recorrente de inocorrência, em ações fiscais de exercícios anteriores, de questionamentos por parte da fiscalização quanto à classificação fiscal do produto sob comento, não justifica a aduzida ocorrência de mudança de critério jurídico a violar o princípio da segurança jurídica, não havendo, portanto, que se falar em ofensa ao art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN).³⁵

Isso porque a folha identificada como doc. nº 7, apresentada junto à Impugnação (fl. 1.238), não identifica o número do processo administrativo a que se vincula e nem os resultados de eventual análise dos dados então solicitados por meio do termo de intimação, inexistindo, ainda, na referida folha, qualquer indicação de possível classificação fiscal dos

³⁵ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

produtos sob análise nestes autos (o termo de intimação faz referência expressa a “sucos de fruta” e “extratos de sementes de guaraná”).

Além do mais, o referido doc. nº 7 (termo de intimação) foi emitido em 14/11/2014, não alcançando, portanto, os fatos geradores sob análise nestes autos (período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018), razão pela qual a regra do art. 146 do CTN aqui não se aplica, pois, para se ter por configurada a mudança de critério jurídico vedada pelo Código, a norma tributária complementar exige que a adoção de novo critério jurídico deve se referir a fatos geradores anteriores à sua introdução, não se aplicando, por conseguinte, a este processo.

Aduz, ainda, o Recorrente, que, inobstante a mudança de critério jurídico, há reconhecimento expresso do Poder Executivo no sentido de que os concentrados, principal insumo na fabricação das bebidas comercializadas pelo Recorrente, são classificados no Ex 01 da NCM 2106.90.10, *ex vi* do Decreto nº 9.394/2018 que reduziu a alíquota de IPI incidente sobre os produtos classificados no Ex 01 da NCM 2106.90.10.

Ora, o referido decreto, revogado pelo Decreto nº 10.554/2020, cuidava tão somente da alteração da alíquota do IPI em relação ao produto classificado no código 2106.90.10 Ex 01, inexistindo, nesse ato normativo, qualquer referência às alíquotas das contribuições PIS/Cofins aplicáveis aos produtos sob análise nestes autos, precipuamente se se considerar que, conforme já demonstrado nos itens e subitens anteriores deste voto, os kits ou concentrados vendidos pelo Recorrente à Ambev se classificam de forma individualizada por insumo e não, como defende o Recorrente, enquanto produto único classificável na posição 2106.90.10 Ex 01.

Quanto às referências feitas pelo Recorrente ao art. 2º, inciso XIII, da Lei nº 9.784/1999,³⁶ há que se destacar que, nos termos do art. 69 dessa mesma lei,³⁷ os preceitos ali definidos se aplicam apenas subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal (PAF), sendo que, conforme acima demonstrado, inexistente, no presente caso, aplicação retroativa de nova interpretação, situação em que se afastam, também, as alegações referentes aos artigos 23 e 24 da Lei nº 13.655/2018 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB))³⁸, pois não se encontra demonstrado nos autos que a fiscalização já cancelara, anteriormente, a classificação fiscal defendida pelo Recorrente.

IV.2. Inexistência de desconto indevido de créditos.

³⁶ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. (...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

³⁷ Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

³⁸ Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF), a fiscalização registrou que procedera, de ofício, ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas, até o limite das contribuições devidas, com base nas informações obtidas na EFD-Contribuições, sendo que, em razão do recálculo dos créditos disponíveis, em decorrência de aproveitamento de ofício em períodos anteriores, a fiscalizada acabou incorrendo em descontos indevidos, os quais também foram lançados de ofício no procedimento fiscal.

O Recorrente contrapõe-se a esse procedimento da fiscalização, aduzindo apenas que “tal acusação é meramente acessória às acusações acima, dado que, uma vez comprovada a regularidade dos preços praticados na venda dos kits de concentrados, bem como a adequação de sua classificação no Ex 01 da NCM 2106.90.10, não se caberá cogitar de quaisquer valores a pagar a título de PIS e COFINS na medida em que toda a receita de venda ora em discussão estará sujeita à incidência dessas contribuições à alíquota de zero por cento, nos termos do inciso VII do artigo 28 da Lei nº 10.865/04.”

Nesse contexto, se ao final do Processo Administrativo Fiscal (PAF) restar decidido pelo acerto da classificação fiscal adotada pelo Recorrente, a repartição de origem, a par dessa decisão definitiva, deverá proceder a nova apuração dos valores de débitos e créditos envolvidos, com vistas à devida aplicação do que restar definido na última instância administrativa.

IV.3. Arbitramento incongruente.

O Recorrente se contrapõe ao método adotado pela fiscalização para arbitrar os valores das receitas de royalties arguindo (i) não se tratar de método conservador, conforme alegado pelo Auditor-Fiscal, (ii) inexistência de lógica em pautar o arbitramento das receitas de royalties a partir das despesas com publicidade e propaganda, despesas essas que, no mercado de atuação da Recorrente, representam investimentos absolutamente desproporcionais em comparação com os demais gastos operacionais e (iii) inexistência de previsão legal quanto aos parâmetros a serem observados na definição da base de cálculo arbitrada.

Sobre tal matéria, assim decidiu a Delegacia de Julgamento (voto vencedor):

3. Não há divergência que **os preços praticados pela PEPSI com a venda dos concentrados encontram-se sobrevalorizados** e neste ponto a Fiscalização indicou as premissas que conduziram a esta conclusão: (i) o **preço unitário médio é 15,3 vezes ao preço praticado nas vendas para a PEPSICO da Argentina**; e os (ii) os **custos de produção representam 14,5% (ou até menos) das receitas** do que foi contabilizado das respectivas receitas de vendas.

3.1. A corroborar a **artificialidade dos preços praticados** tem-se que **a forma de reajustamento dos concentrados não ocorre em função do aumento dos custos de produção/transporte, o que seria o normal para os casos da espécie, mas em função do aumento das vendas dos produtos pela AMBEV.** Além deste aspecto, a PEPSI vende os concentrados para diversas unidades fabris da AMBEV, espalhadas pelo Brasil, sendo que, **independentemente da localização da fábrica destinatária, o valor da venda é o mesmo.**

3.2. Paralelamente a tais constatações, os textos das Cartas de Franquia evidenciam que os desembolsos com as despesas de propaganda, publicidade e marketing de refrigerantes são sempre assumidos pela PEPSI, ou por meio de gastos diretos ou mediante reembolso à AMBEV. Neste sentido, constam dos autos que **a PEPSI despendeu R\$ 2,3 bilhão com propaganda, publicidade e patrocínio entre os anos**

de 2014 e 2018, o que implica dizer que tal dispêndio foi 4,4 vezes maior do que todo o custo de produção dos “concentrados:

(...)

4. Observe-se que as despesas com publicidade, propaganda e marketing são o indicativo concreto na natureza das receitas auferidas. Realmente, dada a sua relevância no resultado da empresa e sua forte preponderância sobre os custos de produção, resta demonstrado que a marca PEPSI, de valor inegavelmente expressivo, é o motivo determinante na formulação do preço cobrado na venda. Sendo os concentrados os produtos vendidos pela PEPSI, não há coerência que os gastos com publicidade, propaganda e marketing, arcados pela PEPSI, sejam dirigidos ao fortalecimento da imagem das bebidas do seu portfólio que são produzidas, distribuídas e vendidas pela AMBEV. Isto é, gastam-se vultosas quantias a tal título, para fomentar vendas de terceiros.

(...)

5. Por outro lado, não se discute que os gastos com propaganda são necessários e agregam valor à marca PEPSI. O que se discute, nesta abordagem, é o fluxo financeiro adotado para pagar por estas despesas, que causa um aumento artificial e incoerente nos preços dos concentrados. Sob a perspectiva da primazia da essência sobre a forma, é absolutamente ilógico que nenhum valor se cobre pelo uso das marcas PEPSI e, concomitantemente, atribuam-se preços elevadíssimos para os concentrados em relação aos respectivos custos de fabricação (precificação ardilosa), tal como demonstrado pela Fiscalização.

5.1. A conclusão a que se chega é que o preço praticado pela PEPSI encobre a efetiva natureza dos recursos auferidos, pois encontram-se como se preço de venda de produto fosse, receitas que se justificam pelo uso da valiosa marca, o que permite refutar a alegação de que a marca teria sido cedida de forma gratuita ou que inexistia obrigação na legislação em se cobrar royalties, uma vez que tal atitude contraria o bom senso e a lógica do mercado. Difícil crer em uma cessão gratuita, dispensando-se graciosamente importante margem de lucros em um mercado tão competitivo como o setor de bebidas, além do que o valor dos preços supervalorizados praticados nos concentrados não encontram nenhuma justificativa na praxe comercial.

(...)

6.1. Ocorre que, dentro do planejamento tributário montado pela PEPSI e pela AMBEV, a aparência de que não há relação entre o recebimento de repasses pelos engarrafadores/distribuidores e os preços que estes pagam pelos concentrados faz parte da tentativa de dissimular a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados. A despeito de elaborados raciocínios da argumentação do defendente, na tentativa de legitimar a estrutura negocial adotada no Brasil, para fins tributários, fica cristalino o planejamento tributário abusivo, bem como as vantagens fiscais dele advindas.

7. De fato, conforme fartamente apresentado pela Fiscalização, inegavelmente o aumento artificial no preço dos concentrados trouxe benefícios tributários impróprios, tanto para a PEPSI, quanto para a AMBEV. Conforme restou bem explanado no Relatório Fiscal, por classificar erradamente os “kits de concentrados” no Ex01 da posição 2106.90.10 TIPI, a PEPSI se beneficia de forma desproporcional dos benefícios tributários que lhe assiste pelo fato de estar situada em área beneficiada: IRPJ, PIS/Pasep e Cofins, IPI, ICMS.

7.1. Por seu turno, a AMBEV também se beneficia do estratagema, visto que, da forma como operacionalizado na prática, a legislação do IPI lhe concede a apuração de crédito ficto, o qual, devido a classificação fiscal irregularmente

utilizada, é de 20% para o período. Também é beneficiada pelo não pagamento do PIS/Pasep e Cofins dos supostos ressarcimentos oriundos da PEPSI para fazer frentes às despesas com propaganda, publicidade e marketing, haja vista que classifica tais repasses como não tributáveis.

(...)

8. Assim, há que se restabelecer a essência econômica das transações entre PEPSI e AMBEV, posto que uma significativa parte do valor que tem sido atribuído à venda dos concentrados corresponde, de fato, aos royalties pelo uso e exploração das marcas. Acerca da exploração econômica de bens intangíveis, como é o caso das marcas, o art. 22 da Lei nº 4.506, de 1964, prevê que serão classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como o uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio.

9. Atinge-se, neste ponto, a análise do levantamento da base de cálculo a ser tributada, visto que está demonstrado que **no sobrepreço há, de fato, um montante que escapou da incidência do PIS/Pasep e da Cofins.**

9.1. Como se sabe, a ciência contábil prevê que a despesa é o sacrifício realizado para a obtenção de uma receita. Além disso, perante princípios contábeis, os valores representativos das despesas devem ser registrados, na mesma entidade, com base na associação direta entre elas e as receitas que lhe são correspondentes. **Está demonstrado nos autos a existência de uma correlação entre os gastos efetuados com propaganda, publicidade e marketing e o sobrepreço praticado, visto que os gastos visam promover a valorização da marca PEPSI e os excessivos ganhos no preço da venda dos concentrados têm como razão a permissão para exploração da marca (produtos do portfólio PEPSI).**

9.2. Com base na correlação acima exposta, a Fiscalização concluiu que deveria tributar as receitas de royalties em valor equivalente aos gastos efetuados com propaganda, publicidade e marketing. **Na tentativa de obtenção de informações que pudessem subsidiar a quantificação desta base de cálculo, restando frustrada duas tentativas, socorreu-se do arbitramento previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional:**

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

9.3. Não se vislumbra qualquer irregularidade em tal procedimento, visto que **presentes os pressupostos, a legislação confere à autoridade fiscal a sua prática, em caráter geral, independente de qualquer espécie tributária.** Com efeito, demonstrada a existência dos fatos geradores do PIS/Pasep e da Cofins (no caso, a omissão de receitas oferecidas a título recebimento de royalties) e, restando o sujeito passivo omissor em relação ao esclarecimento dos valores que o compõem, **a legislação tributária confere ao autuante a possibilidade de efetuar o lançamento do crédito tributário pelo arbitramento.** Importante a este respeito são as lições de Misabel Derzi²³:

O art. 148 do CTN somente pode ser invocado para estabelecimento de bases de cálculo, que levam ao cálculo do tributo devido, quando a ocorrência dos fatos geradores é comprovada, mas o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo

contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública autorizada a arbitrar o preço, dentro de processo regular. A invocação desse dispositivo somente é cabível, como magistralmente comenta Aliomar Baleeiro, quando o sujeito passivo for omissor, reticente ou mendaz em relação a valor ou preço de bens, direitos, serviços: '... Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência, comodismo, conluio, desejo de não desgostar o contribuinte, etc., às vezes deserta da verdade ou da exatidão. Nesses casos, a autoridade esta autorizada legitimamente a abandonar os dados da declaração, sejam do primeiro, sejam do segundo e arbitrar o valor ou preço, louvando-se em elementos idôneos de que dispuser, dentro do razoável”

9.4. Neste sentido é o posicionamento dos órgãos jurisdicionais, conforme se confirma da decisão abaixo:

TRIBUTÁRIO. IRREGULARIDADE FISCAL. COMPROVAÇÃO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. CERCEAMENTO DE DEFESA E INIDONEIDADE. NÃO DEMONSTRAÇÃO. ARBITRAMENTO DE RECEITA E NOTIFICAÇÕES DE DÉBITO. ESTEIO LEGAL. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO FISCAL. PRESUNÇÃO MANTIDA.

1. Encontradas irregularidades na situação jurídico-contábil da empresa, ressaí incorreta a notificação de débito lançada.

2. **O arbitramento da receita, obedecidos o devido processo legal e os critérios normativos, é legítimo e tem cabimento sempre em que demonstrada, por qualquer meio de prova, a configuração de omissão de receita.** (TRF 1ª Região, AC. 2000.38.00.044052-0)

9.5. E, aqui, deve-se ressaltar que a Fiscalização adotou critério conservador, ao considerar apenas as verbas (fundos de marketing) de caráter primário e secundário, posto que não foram adicionadas à base tributável as de caráter complementar, cujo ônus financeiro também era arcado pela autuada, a qual, porém, não tinha o poder decisório exclusivo da detentora da marca, visto que era exercido, neste particular, pela AMBEV.

10. Assim, **ao serem reclassificados os valores, juridicamente considerados receitas pelo recebimento de royalties, incidirão sobre eles o PIS/Pasep e a Cofins às alíquotas ordinárias de 1,65% e 7,6%, respectivamente, visto que não gozam do benefício da incidência de alíquotas diferenciadas prevista no §4º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no §5º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, pois a hipótese ali contida refere-se à venda de produção própria.** (destaques nossos)

Alinhando-se às conclusões supra, conclui-se por manter o procedimento fiscal quanto a essa matéria, destacando-se os seguintes fundamentos dessa decisão: (i) comprovação da artificialidade dos preços praticados (receitas de vendas e custos dos concentrados), (ii) valor expressivo da marca Pepsi em negociações da espécie, (iii) o art. 22 da Lei nº 4.506/1964 prevê a classificação como “royalties” dos rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como o uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio e (iv) o art. 148 do CTN, norma de eficácia plena, autoriza, independentemente de regulamentação, o arbitramento nos termos procedidos pela fiscalização.

V. Multa de ofício. Abusividade.

O Recorrente alega “que a aplicação da penalidade de 75% (setenta e cinco por cento) sobre os valores de PIS e COFINS devidos em razão da suposta classificação fiscal incorreta dos kits de concentrados, na forma como atualmente imposta, mostra-se ilegal e inconstitucional, na medida em que o valor exigido é manifestamente abusivo e desproporcional, ofendendo os princípios mais basilares do Direito Tributário.”

Alternativamente, ele solicita a aplicação das disposições do art. 100, inciso III, parágrafo único, do CTN, que autoriza a exclusão de multas e juros moratórios nos casos em que o contribuinte agiu conforme prática reiteradamente observada pelas autoridades fiscais.

De pronto, deve-se destacar que a multa exigida encontra supedâneo em lei válida e vigente, de observância obrigatória por parte de todos os agentes alcançados por sua normatividade; logo, uma vez configurado o fato previsto na lei como ensejador da aplicação de penalidade, esta deverá ser exigida pela Administração tributária, sob pena de responsabilidade funcional, *ex vi* do parágrafo único do art. 142 do CTN, *verbis*:

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

Parágrafo único. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional. (g.n.)

A multa de ofício de 75% encontra-se prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/1996 nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Nesse sentido, é cogente a aplicação da multa de ofício prevista em lei, não havendo que se questionar sua validade ou vigência com base em argumentos de inconstitucionalidade, em conformidade com o teor da súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Quanto ao argumento do Recorrente acerca da aplicação do art. 100, inciso III, parágrafo único, do CTN, que autoriza a exclusão de multas e juros moratórios nos casos em que o contribuinte agiu conforme prática reiteradamente observada pelas autoridades fiscais, remete-se ao subitem IV.1 deste voto, em que se demonstrou a inocorrência de prática reiterada da Administração que pudesse ensejar a aplicação da referida regra.

VI. Multa qualificada.

O Recorrente se contrapõe à conclusão da fiscalização de que a suposta dissimulação das receitas de royalties caracteriza fraude e conluio, por configurar ação dolosa ajustada entre duas partes de modo a modificar as características essenciais da obrigação tributária e reduzir os montantes das contribuições devidas, constatação essa, segundo a fiscalização, ensejadora da qualificação da multa de ofício (150%).

Segundo o Recorrente, de acordo com o art. 72 da Lei 4.502/1964,³⁹ para a caracterização de fraude, “é imprescindível a comprovação de dolo para que o sujeito seja colocado simuladamente em situação que a lei não o atinge, procurando livrar-se ou usufruir de seus efeitos”, pois, juridicamente, “o dolo é a prática de ato com o propósito de violar a lei, com pleno conhecimento do ato que está sendo praticado”, ou seja, “trata-se da vontade de um determinado agente em cometer um ato proibido pelas normas vigentes, com o objetivo de ofender um bem jurídico penalmente tutelado.”

Para ele, “só se poderia cogitar em fraude na hipótese dos autos caso existisse lei determinando (i) o estabelecimento de contratos delimitados aos arquétipos contratuais legais que seu título sugeriria; (ii) a obrigação da cobrança de *royalties* pelas produtoras de concentrados; e (iii) regras de fixação de preços de venda de concentrados” e desde que houvesse nos autos provas concretas acerca do ilícito, conforme jurisprudência do CARF e súmula CARF nº 25.⁴⁰

A lógica criada pela fiscalização, ainda segundo o Recorrente, “foi baseada em presunções, sem qualquer base legal ou provas concretas, cujas conclusões foram engendradas por meio de comparações entre bases incomparáveis, pela desconsideração do mercado e da realidade dos fatos e por alegações infundadas de supostos excessos de lucros – conceito, reitere-se, inexistente no ordenamento jurídico brasileiro.”

Conforme bem referenciado pelo Recorrente, na súmula CARF nº 25, exige-se, para fins de qualificação da multa de ofício, a ocorrência de uma das hipóteses dos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502/1964.

Ao longo deste voto, registrou-se, mais de uma vez, a gama de artifícios utilizados pelo Recorrente, em conluio com a Ambev, com vistas à obtenção de vantagens fiscais para ambos, perpetuada por meio de dissimulação, no âmbito das operações comerciais formalizadas (planejamento tributário abusivo), das verdadeiras negociações efetivamente desejadas, situação essa em que se tem a ocorrência de fraude e conluio, todas essas figuras ensejadoras da qualificação da multa de ofício.

Portanto, mantém-se a qualificação da multa, sendo em que, por força da retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN),⁴¹ o percentual da multa deverá ser ajustado para 100%, nos termos do inciso VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 14.689/2023.⁴²

³⁹ Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

⁴⁰ Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

⁴¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

⁴² § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Esclareça-se que, inobstante o Recorrente haver sido autuado nos mesmos termos ora sob análise no bojo do processo administrativo nº 10980.722464/2019-56, o que, em tese, configuraria a reincidência prevista no inciso VII do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 14.689/2023,⁴³ tal dispositivo não será aqui aplicado por se tratar de norma sancionatória vigente após os fatos controvertidos nestes autos.

VII. Juros sobre multa.

O Recorrente argui a improcedência de se aplicar juros sobre a multa de ofício, pois, segundo ele, tais juros somente devem incidir sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, mas supostamente não o foi, e não sobre a multa sancionatória.

Trata-se de matéria sumulada neste Colegiado, *verbis*:

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).**

Logo, nega-se provimento, também, a este ponto do recurso.

VIII. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por não conhecer do Recurso de Ofício, por se referir a exoneração em montante inferior ao limite fixado pelo Ministro da Fazenda, e, quanto ao Recurso Voluntário, em afastar as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, em lhe dar parcial provimento, para reduzir a multa qualificada, com base na retroatividade benigna, de 150% para 100%.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

⁴³ § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Fl. 71 do Acórdão n.º 3201-011.551 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.728700/2019-48