



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10983.726475/2021-08</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.872 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2017

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. ALCANCE DA DECISÃO. SANADO O VÍCIO SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Os Embargos de Declaração constituem instrumento processual destinado exclusivamente à eliminação de obscuridade, contradição, omissão ou erro material presentes na decisão embargada, nos termos do art. 116 do Regimento Interno do CARF. Constatada obscuridade no acórdão embargado quanto ao alcance da decisão sobre a matéria relativa à apuração de irregularidades no valor tributável sobre o qual foi calculado o crédito incentivado, impõe-se o acolhimento parcial recurso, sem atribuição de efeitos infringentes.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2017

QUALIFICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO. CONLUIO E SIMULAÇÃO. BENEFÍCIO COMUM DAS PARTES NA TRANSAÇÃO.

É necessária a demonstração da ocorrência de conluio entre as partes para permitir a apropriação indevida de benefício tributário que alcançaria ambas as partes envolvidas. A ausência da demonstração de ocorrência de fraude ou conluio implica no afastamento da qualificação de multa de ofício.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração apresentados, sem atribuição de efeitos infringentes, para, saneando a

obscuridade relativa ao alcance da decisão sobre a matéria referente à infração “(c) Relatório Fiscal (RAF) nº 03 – apuração de irregularidades no valor tributável sobre o qual foi calculado o crédito incentivado”, integrar o Acórdão nº 3402-012.353 com o seguinte dispositivo e com a seguinte ementa: Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de decadência e de cerceamento do direito de defesa, suscitadas no Recurso Voluntário, e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar as imputações fiscais referentes à sobrevalorização fraudulenta dos preços dos kits de concentrados, bem como reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, em razão de ter sido afastado o conluio, e para afastar a responsabilidade solidária da RECOFARMA, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos (relatora), que davam provimento em maior extensão para afastar também a glosa de créditos provenientes da aquisição de concentrados da Zona Franca de Manaus. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Luís Cabral. Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2017 QUALIFICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO. CONLUIO E SIMULAÇÃO. BENEFÍCIO COMUM DAS PARTES NA TRANSAÇÃO. É necessária a demonstração da ocorrência de conluio entre as partes para permitir a apropriação indevida de benefício tributário que alcançaria ambas as partes envolvidas. A ausência da demonstração de ocorrência de fraude ou conluio implica no afastamento da qualificação de multa de ofício.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Adriano Monte Pessoa (substituto integral), Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional em desfavor do **Acórdão nº 3402-012.353**, proferido em sessão de julgamento de 17 de outubro de 2024 com a seguinte ementa:

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2017

DECISÃO ADMINISTRATIVA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Não há nulidade quando a decisão administrativa proferida de acordo com os requisitos de validade previstos em lei, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata o conhecimento da matéria fática e legal, com a contestação dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos.

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

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2017

AUTUAÇÃO POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PASSIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN: Artigo 136). É legítima a sujeição passiva de estabelecimento em autuação que teve por objeto a glosa de créditos de IPI tidos como indevido pela fiscalização em razão de possível erro de classificação fiscal.

PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A glosa de créditos incentivados por erro de classificação fiscal da TIPI é possível quando o mesmo critério não foi analisado em procedimento fiscal anterior sobre os mesmos fatos geradores. Ausência de alteração de critério jurídico em regular procedimento fiscal que resulte em lançamento fiscal diverso, não havendo que se falar em violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. RE 592.891. TEMA 322 DO STF. ART. 99 DO RICARF/2023.

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT. Tese fixada no RE 592.891. Incidência do art. 99 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-as, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

SISTEMA HARMONIZADO. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RFB. COMPETÊNCIA.

É competência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a determinação da classificação fiscal de mercadorias na TIPI (Sistema Harmonizado). A SUFRAMA não tem competência para tal mister.

"KITS DE CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA". CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O "kit de concentrado" constituído por diferentes componentes acondicionados separadamente, apresentados em conjunto e em proporções fixas, compromete o tratamento como mercadoria única. Enquadramento na NCM 2106.90-10 EX 01.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2017

DECADÊNCIA. DIREITO DE GLOSAR CRÉDITOS ESCRITURAIS. INEXISTÊNCIA.

Decadência é uma forma de extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN), com o decurso do prazo para constituí-lo por meio do lançamento. Não existe decadência do direito de glosar créditos escriturais.

QUALIFICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO. CONLUIO E SIMULAÇÃO. BENEFÍCIO COMUM DAS PARTES NA TRANSAÇÃO.

É necessária a demonstração da ocorrência de conluio entre as partes para permitir a apropriação indevida de benefício tributário que alcançaria ambas as partes envolvidas. A ausência da demonstração de ocorrência de fraude ou conluio implica no afastamento da qualificação de multa de ofício.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A súmula CARF nº 4 determina que qualquer débito tributário pago intempestivamente deve ser corrigido por juros de mora.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 108.

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)

**O resultado do julgamento foi proferido nos seguintes termos:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de decadência e de cerceamento do direito de defesa, suscitadas no Recurso Voluntário, e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, em razão de ter sido afastado o conluio. e para afastar a responsabilidade solidária da RECOFARMA, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos (relatora), que davam provimento em maior extensão para afastar também a glosa de créditos provenientes da aquisição de concentrados da Zona Franca de Manaus. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Luís Cabral.

Através do r. Despacho de Admissibilidade foi dado seguimento aos embargos para inclusão em pauta de julgamento para análise do vício de obscuridade quanto ao alcance da decisão sobre a matéria relativa à infração “(c) **Relatório Fiscal (RAF) nº 03 – apuração de irregularidades no valor tributável sobre o qual foi calculado o crédito incentivado**”, uma vez que foi tratada no voto, porém não consta na ementa ou no dispositivo.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

Como demonstrado em Despacho de Admissibilidade, o processo foi encaminhado à PGFN em 27/02/2025 (fl. 23.017), e retornou ao Carf em 01/04/2025 (fl. 20.025) com os Embargos da Fazenda.

Portanto, conforme o § 1º do art. 116 do RICARF/2023, os Embargos de Declaração são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

### 2. Dos vícios apontados pela Embargante

A PGFN sustenta que o acórdão embargado apresenta obscuridade, pois não deixou claro qual foi a decisão do Colegiado sobre a acusação fiscal de sobrepreço (RAF nº 03), relativa à suposta sobrevalorização fraudulenta dos preços dos kits de concentrados adquiridos da Zona Franca de Manaus.

Argumenta que, embora a relatora tenha analisado expressamente o tema e votado pelo afastamento da glosa fundada no sobrepreço, o voto vencedor não tratou do assunto e o dispositivo do acórdão não mencionou essa matéria.

Em síntese, sustenta a Embargante não ser possível saber:

- (i) se houve votação sobre o RAF nº 03;
- (ii) se a Turma acompanhou ou rejeitou o entendimento da relatora;
- (iii) qual foi o resultado efetivo do julgamento quanto à acusação de manipulação artificial de preços.

A Embargante afirma, ainda, que essa indefinição prejudica a compreensão do alcance do acórdão e dificulta o exercício de eventual Recurso Especial, razão pela qual requer a integração do julgado para explicitar o que exatamente foi decidido sobre o sobrepreço.

**Com razão à Embargante.**

Com efeito, o acórdão embargado registrou, em seu dispositivo, o provimento parcial do Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada para 75%, ante o afastamento da caracterização de conluio, bem como para excluir a responsabilidade solidária da Recofarma. Todavia, não houve, no dispositivo, qualquer referência expressa sobre o desfecho do julgamento relativo à matéria de sobrepreço, a qual representava um dos pilares da autuação e era responsável por parcela substancial da glosa de créditos.

Da análise do voto desta relatora, observa-se que a questão foi analisada na fundamentação, com a conclusão de que não se encontravam comprovados, nos autos, os elementos exigidos para a configuração de manipulação artificial de preços, tais como a inclusão indevida de incentivos de vendas, parcelas ocultas de *royalties*, valores alheios ao insumo ou qualquer mecanismo destinado a elevar artificialmente a base de cálculo do crédito incentivado. Por tais razões, o voto seguiu no sentido de dar provimento também nesse ponto, afastando a glosa fundada no RAF nº 03.

**Reproduzo o exceto do voto que aborda o Relatório de Ação Fiscal (RAF) nº 03 (ITEM 3.3), referente à apuração de irregularidades no valor tributável sobre o qual foi calculado o crédito incentivado:**

**3.3. Da apuração de irregularidades no valor tributável sobre o qual foi calculado o crédito incentivado (RAF nº 3)**

**3.3.1. Da majoração da base de cálculo**

Com relação à majoração da base de cálculo, nos termos permitidos pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999<sup>1</sup>, peço *vênia* para reproduzir o excelente voto do i. Conselheiro Jorge Luís Cabral, o qual acompanhei integralmente por ocasião do julgamento do PAF nº 13830.720089/2019-11, sendo proferido o **Acórdão nº 3402-011.759** e, no presente processo utilizo de fundamento sobre a matéria:

O Relatório Fiscal aponta que a falta de cobrança de royalties seria fato atípico para uma indústria cuja a exploração da marca é tão importante, e que os valores praticados pela RECOFARMA, para a venda dos “kits” para concentrados de refrigerantes, seriam desproporcionais aos custos de produção, evidenciando assim um suposto ocultamento da cobrança de royalties na base de cálculo do crédito fictício do IPI, e ainda, trazendo para esta mesma base de cálculo parcelas que referir-se-iam a receitas com a venda do produto final da SPAL, como despesas com marketing e bônus de produtividade pelas vendas.

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Fosse apenas a discussão sobre a natureza do preço de venda da RECOFARMA e sobre a questão de o mesmo conter ou não o pagamento de royalties embutidos, entendendo que a forma como a empresa que detenha uma propriedade intelectual somente está limitada por imposições legais específicas.

Um exemplo disto está no Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), em seu artigo 363, que apresenta exclusões da possibilidade de dedutibilidade de royalties, conforme transcrevo a seguir:

Art. 363. Não são dedutíveis ( *Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “c” ao “g”* ):

I - os **royalties** pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

III - os **royalties** pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

a) pagos pela filial no País de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; e

b) pagos pela sociedade com sede no País a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

IV - os **royalties** pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior; e

V - os **royalties** pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Parágrafo único. O disposto na alínea “b” do inciso III do **caput** não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os

limites e as condições estabelecidos pela legislação em vigor ( *Lei nº 8.383, de 1991, art. 50* ).

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

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

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

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

#### Valor Tributável

Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (*Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”*); e

b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (*Lei nº 4.502, de 1964, art. 18*); ou

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (*Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15*).

§ 1º - O valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador

ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 2º Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma controladora ou controlada - Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243, coligadas - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 1.099, e Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 46, parágrafo único, ou interligada - Decreto-Lei nº 1.950, de 1982, art. 10, § 2º - do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 3º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 3º Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 2º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 4º Nas saídas de produtos a título de consignação mercantil, o valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II do caput, será o preço de venda do consignatário, estabelecido pelo consignante.

§ 5º Poderão ser excluídos da base de cálculo do imposto os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas Posições 87.03 e 87.04 da TIP, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º).

§ 6º Os valores referidos no § 5º não poderão exceder a nove por cento do valor total da operação (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º, § 2º, inciso I). (RIPI)

Assim, entendo que o preço livremente pactuado entre as partes é o que deve prevalecer, mesmo que esteja presente na operação parcela que pudesse ser classificada como royalties, em razão de pretender remunerar a cessão de uso de propriedade intelectual, como já discutido acima, tendo em vista que toda empresa sempre buscará maximizar seus ganhos e, sendo ainda a propriedade intelectual monopólio previsto em Lei, não se pode exigir relação aos preços praticados com os custos de produção.

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

Em ambos os casos as Administrações Tributárias reconheceram que o sobre preço dos kits teria a natureza jurídica de royalties, conclusão esta com a qual concordo. No entanto, na Espanha, concluiu-se que o

procedimento de auditoria não logrou sucesso em demonstrar qual a parcela do montante do sobrepreço poderia ser qualificada desta forma, em razão da contestação da metodologia de cálculo e, em Israel, trata-se de assunto completamente diverso do discutido neste caso concreto, regulamentado por legislação própria.

No caso israelense, a Coca Cola local remete valores pela compra dos kits à empresa proprietária da marca na Irlanda, e a Autoridade Tributária israelense, novamente, aponta que parte do preço teria a natureza de royalties, no entanto, este contencioso gira em torno de um Acordo para Evitar a Dupla Tributação entre Israel e Irlanda. A Convenção Modelo da OCDE sugere que a tributação de remessas de royalties sejam tributadas exclusivamente no país de Residência do beneficiário, no caso Irlanda, mas o ADT em questão prevê no mesmo artigo 12, que o país Fonte pode cobrar tributos sobre os royalties remetidos ao país de Residência até o limite de uma alíquota de 10%.

A possibilidade de tributação pelo país fonte, da forma como o ADT Israel/Irlanda dispõem está prevista na Convenção Modelo da ONU para Evitar a Dupla Tributação.

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

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

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

Também desconsidera que a atribuição da condição de Estabelecimento Permanente não decorre da aplicação do artigo 7º, mas sim dos requisitos

expostos no artigo 5º, e da consideração do previsto no § 8º, deste mesmo artigo 5º, que determina que o simples fato de uma empresa de um Estado Contratante controlar outra residente em um outro Estado Contratante, ou que realize negócios neste outro Estado, não constitui esta segunda empresa em Estabelecimento Permanente apenas pela relação de controle.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ademais, as argumentações do Relatório 3 misturam e confundem a questão dos royalties com uma possível simulação de movimentações financeiras entre as Recorrentes, com o intuito de onerar artificialmente a

base de cálculo do IPI e aumentar de forma ilegítima o valor do crédito do benefício tributário.

A questão então vai um pouco mais além. A Autoridade Tributária afirma que identificou um fluxo financeiro entre a SPAL e a RECOFARMA, onde a primeira paga valores majorados pelos produtos adquiridos e em seguida recebe a diferença, ou pelo menos parte dela, entre o preço praticado e o preço real da operação para financiar ações de marketing e de promoção de vendas.

Este fluxo financeiro seria uma forma de estabelecer um planejamento tributário abusivo, onde os valores necessários ao cumprimento das obrigações contratuais da contratada (SPAL) transitariam pela contabilidade da contratante (RECOFARMA), com o único objetivo de gerar créditos indevidos do IPI pela decorrente majoração da base de cálculo para apuração dos créditos fictícios.

Ou seja, parte do preço dos kits seria um valor contratualmente determinado para a operacionalização de ações de marketing, de responsabilidade da SPAL, que seriam indevidamente repassados à RECOFARMA aumentando fraudulentamente a base de cálculo do IPI, de forma a consubstanciar um benefício tributário indevido, pelo menos em valor acima do devido, e que posteriormente seria devolvido à SPAL, o que corresponderia a 30% dos valores dos kits, conforme demonstrado no Relatório 3.

Assim, tanto no aspecto econômico, como no aspecto contábil, o suporte financeiro da RECOFARMA às obrigações de propaganda e marketing da SPAL, qualquer que seja o interesse comercial envolvido ou previsão contratual, não deveriam ser financiadas pela própria SPAL, com impactos claros na base de cálculo dos créditos fictícios de IPI.

Então, ou a SPAL arca com um percentual livremente pactuado entre as partes referente a despesas de marketing e de promoção de vendas, e registra estes valores como despesas dedutíveis, recebendo a participação da RECOFARMA nestes gastos por receita não operacional, ou por descontos no valor das aquisições de insumos, ou configura-se o planejamento tributário abusivo, onde a única razão, quer seja ela contábil, negocial ou econômica, é a majoração artificial da base de cálculo de um benefício tributário.

Além disto, estes valores não são relacionados ao processo de fabricação dos kits, mas fazem parte de um elo posterior e independente da cadeia negocial, em momento algum podendo ser aproveitados como créditos de IPI decorrentes da aquisição de matéria prima.

O problema é que tanto as argumentações sobre royalties, quanto as argumentações sobre a movimentação fraudulenta de recursos referem-se

às mesmas parcelas dos preços dos kits, e que não são determinadas no Relatório 3.

A Autoridade Tributária também cita o Acórdão CSRF 02-0.403, onde a Câmara Superior de Recursos Fiscais reconhece que o proprietário da marca participe do esforço de marketing, mas impõe condições em relação ao IPI.

101.1 - A decisão confirmou que não há impedimento legal para que o dono das marcas participe do esforço publicitário, mas definiu que valores relativos a marketing das bebidas não compõem o valor tributável do IPI registrado nas notas fiscais emitidas pelo fabricante.

101.2 - Mencionado caso também confirma o que se afirmou anteriormente neste relatório: o normal é um fluxo financeiro em que o dono das marcas recebe valores relativos a marketing dos produtos, e não que efetue remessas de valores.

101.3 - Observe-se, ainda, que no caso em análise a fiscalização incluiu na base de cálculo do IPI valores recebidos por fabricante de cervejas referentes à propaganda de cervejas, e mesmo assim o lançamento não foi mantido. Na situação objeto do presente relatório, são incluídos no valor tributável do IPI valores recebidos por fabricante de insumos referentes à propaganda do produto final, o que torna muito mais clara a impossibilidade de inclusão dos montantes em questão na base de cálculo do IPI.

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

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

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

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

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito ( Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais ( Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º )

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º )”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução do seu artigo 36, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Vemos que a possibilidade de arbitramento figura como uma prerrogativa da Autoridade Tributária no Decreto nº 7.212/2010 (RIPI), o texto do RIPI apresenta que o “*Fisco poderá arbitrar o valor tributável*”, como podemos constatar na reprodução dos dispositivos abaixo.

Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos *incisos I e II do art. 195*, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

**Arbitramento do valor tributável e tributação simplificada na importação** (Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021)

Art. 197. **Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes** ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 148, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 17).

§ 1º Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

§ 2º Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no art. 196.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional trata a matéria de forma mais direta e assertiva, pois o lançamento é atividade privativa da Autoridade Tributária, é um erro acreditar que o valor da transação pode ser contestado a título de fraude e de simulação e não haver consequências em relação à apuração do lucro decorrente destas mesmas transações na apuração de outros tributos.

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.

(...)

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, arbitraré 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.

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

Se a Autoridade Tributária entende que houve fraude, e conseqüentemente qualificou a multa, por óbvio que não se pode admitir que os valores

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

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

Considerando as mesmas razões adotadas no r. voto acima reproduzido, dou provimento ao recurso neste ponto.

Ademais, por conclusão lógica decorrente da fundamentação acima reproduzida, pode-se afirmar que, justamente em razão da ausência de comprovação da Autoridade Fiscal, de que houve irregularidades no valor tributável sobre o qual foi calculado o crédito incentivado, o Colegiado igualmente decidiu por reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, tendo em vista ter sido afastado o conluio.

E neste exato sentido se constata a ementa do **Acórdão nº 3402-011.759**, proferido no PAF nº 13830.720089/2019-11, referente à mesma Contribuinte, do qual essa relatora extraiu os fundamentos do voto da decisão embargada, acima reproduzidos. Vejamos:

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

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

BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS. ZFM. AMAZÔNIA OCIDENTAL. CRÉDITOS FICTOS DE IPI.

O alcance dos benefícios tributários concedidos em legislação específica é delimitado por ação judicial transitada em julgado em favor do reconhecimento do direito ao benefício pelo contribuinte alcançado pela decisão judicial.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. APLICAÇÃO DE EX-TARIFÁRIO. ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS DA NESH.

A classificação fiscal de mercadorias somente admite a aplicação de extarifário quando a correta adequação às normas interpretativas do Sistema Harmonizado classifica a mercadoria no item ou subitem relativo ao extarifário pretendido. A impossibilidade de aplicação da Regra 3.b, da NESH, item XI, implica na impossibilidade de classificação em conjunto de kits para a produção de concentrados de refrigerantes, acondicionados em itens separados e de diferente composição individual, numa única posição. Caberia a classificação de cada componente do kit, na posição que lhe for própria.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

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

BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. ELEGIBILIDADE AO BENEFÍCIO.

Na validação de benefícios tributários, o ônus da prova em demonstrar a elegibilidade ao benefício cabe ao contribuinte.

**QUALIFICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO. CONLUIO E SIMULAÇÃO. BENEFÍCIO COMUM DAS PARTES NA TRANSAÇÃO.**

É necessária a demonstração da ocorrência de conluio entre as partes para permitir a apropriação indevida de benefício tributário que alcançaria ambas as partes envolvidas. A ausência da demonstração de ocorrência de fraude ou conluio implica no afastamento da qualificação de multa de ofício.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A súmula CARF nº 108 determina que incidem juros de mora sobre as multas de ofício.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

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

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. INADMISSIBILIDADE DE RECURSO VOLUNTÁRIO.

A impugnação intempestiva não inicia o contencioso tributário, o que implica em impossibilidade de conhecimento do Recurso Voluntário por ausência de objeto no processo. (sem destaque no texto original)

Observo, ainda, que o voto vencedor, redigido pelo Redator designado, Conselheiro Jorge Luís Cabral, limitou-se a enfrentar a controvérsia relacionada à classificação fiscal dos kits, não abrangendo, em momento algum, os fundamentos ou conclusões referentes à suposta sobrevalorização do valor tributável.

Considerando as razões acima, resta demonstrada a obscuridade apontada pela Embargante, motivo pelo qual reconheço, nos termos do art. 116 do RICARF, que os embargos de declaração devem ser acolhidos para sanar a obscuridade apontada, procedendo-se à integração do dispositivo e da ementa do acórdão embargado, exclusivamente para explicitar que o Colegiado, ao concluir o julgamento, também deliberou quanto à matéria tratada no RAF nº 03, concedendo provimento ao Recurso Voluntário para afastar as imputações fiscais referentes à sobrevalorização fraudulenta dos preços dos kits de concentrados, na linha do que constou do voto da relatora.

Importante ressaltar que a correção ora promovida tem natureza meramente integrativa, limitando-se a esclarecer o alcance da decisão anteriormente proferida, sem modificá-la em seu conteúdo substancial. Os efeitos materiais da decisão permanecem exatamente os mesmos, não havendo inovação, ampliação ou reforma daquilo que já havia sido decidido pelo colegiado.

**3. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e acolho os Embargos de Declaração, sem atribuição de efeitos infringentes, exclusivamente para sanar a obscuridade relativa ao alcance da decisão sobre a matéria referente à infração “(c) Relatório Fiscal (RAF) nº 03 – apuração de irregularidades no

valor tributável sobre o qual foi calculado o crédito incentivado”, devendo integrar o Acórdão nº 3402-012.353 o seguinte dispositivo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de decadência e de cerceamento do direito de defesa, suscitadas no Recurso Voluntário, e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para **afastar as imputações fiscais referentes à sobrevalorização fraudulenta dos preços dos kits de concentrados, bem como** reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, em razão de ter sido afastado o conluio, e para afastar a responsabilidade solidária da RECOFARMA, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos (relatora), que davam provimento em maior extensão para afastar também a glosa de créditos provenientes da aquisição de concentrados da Zona Franca de Manaus. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Luís Cabral.

**Igualmente deve integrar o Acórdão embargado a seguinte ementa:**

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2017

QUALIFICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO. CONLUIO E SIMULAÇÃO. BENEFÍCIO COMUM DAS PARTES NA TRANSAÇÃO.

É necessária a demonstração da ocorrência de conluio entre as partes para permitir a apropriação indevida de benefício tributário que alcançaria ambas as partes envolvidas. A ausência da demonstração de ocorrência de fraude ou conluio implica no afastamento da qualificação de multa de ofício.

É como voto.

Assinado digitalmente

**Cynthia Elena de Campos**