



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.721136/2021-14
ACÓRDÃO	3402-012.365 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RIO DE JANEIRO INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/01/2016 a 31/12/2017

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em sua nulidade. Inexistência das hipóteses previstas pelo artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

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: 31/01/2016 a 31/12/2017

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-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e 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: 31/01/2016 a 31/12/2017

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.

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).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela RECOFARMA, unicamente para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária, e em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela Rio de Janeiro Refrescos, unicamente para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, em razão de ter sido afastado o conluio, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos (relatora), que davam provimento integral ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Luís Cabral.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Bernardo Costa Prates Santos(substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 106-020.229, proferido pela 13ª Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme ementa abaixo:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 31/01/2016 a 31/12/2017

KITS PARA A 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” deve ser classificado no código próprio da Tabela de Incidência do IPI.

Para fins tributários e aduaneiros, os entendimentos resultantes da aplicação da legislação do Sistema Harmonizado devem prevalecer sobre definições que tenham sido adotadas por órgãos públicos de outras áreas de competência, como, por exemplo, a proteção da saúde pública ou a administração da concessão de incentivos fiscais.

A classificação fiscal de mercadorias não é aspecto técnico e, desta forma, o laudo de especialistas não tem qualquer vinculação para a autoridade administrativa no que a ela se refere, pois a própria autoridade, considerando as regras aplicáveis à classificação, tem competência para formar seu juízo a respeito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 31/01/2016 a 31/12/2017

INSUMOS ISENTOS ADVINDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO FICTO. GLOSA DE CRÉDITOS.

Tendo em vista que a alíquota incidente sobre as partes que compõem os “kits” para produção de refrigerantes é 0% (zero), e uma vez que as bases de cálculo dos créditos fictos do IPI foram supervalorizadas, os valores aproveitados pela autuada devem ser glosados.

CRÉDITO INCENTIVADO OU “FICTO”. CLASSIFICAÇÃO FISCAL CONSTANTE DA NOTA FISCAL. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

Em matéria tributária, a culpa do agente é irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN. Na situação, as notas fiscais de aquisição das mercadorias que originaram o suposto crédito, ao consignarem classificação fiscal equivocada que não se aplicação produto comercializado, deixam de ostentar o amparo necessário a respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa.

IPI. BASE CÁLCULO. ARBITRAMENTO.

O direito ao crédito de IPI é balizado por normas legais e regulamentares e não prevalece frente à impossibilidade de que se identifique corretamente o produto adquirido pela Impugnante e mesmo que se quantifique o valor da operação. Impossível atacar da autuação sob o argumento de que a Fiscalização estaria obrigada a calcular-lhe créditos de IPI ainda que todas as normas que lhe garantiriam tal direito tenham sido desrespeitadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2016 a 31/12/2017

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. PRECIFICAÇÃO ARTIFICIAL. NATUREZA DAS RECEITAS. SIMULAÇÃO. VANTAGEM TRIBUTÁRIA INDEVIDA.

Não é lícito o planejamento tributário evasivo que, através de método de precificação com base no faturamento dos fabricantes de refrigerantes, oculta receitas não relacionadas à venda da produção industrial dos “kits” e inclui no seu preço parcelas identificadas como “contribuições financeiras” que não guardam qualquer relação com os custos efetivos dos insumos, visando promover vantagens tributárias indevidas ao conjunto de empresas envolvidas no complexo econômico.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Na hipótese de condutas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, no lançamento de ofício deve ser aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial será regulado pelo art. 173 do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato ilícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido****Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela DRJ:**

Trata-se de autuação em que se exige de RIO DE JANEIRO REFRESCOS o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relativo ao período de JAN/2016 a DEZ/2017. Foi incluída no pólo passivo da autuação RECOFARMA.

Do alentado Relatório Fiscal extrai-se o que segue.

1) Considerações Iniciais

A ação fiscal verificou a regularidade dos créditos de IPI, oriundos da aquisição de insumos utilizados para a fabricação de bebidas (refrigerantes), especificamente os da marca “Coca-Cola”.

Tais insumos, denominados “concentrados”, correspondem a “kits” de diversas matérias-primas e produtos intermediários utilizados para a fabricação de refrigerantes, adquiridos de RECOFARMA, situada na Zona Franca de Manaus (ZFM).

Os kits são identificados, tanto pela fornecedora como pela adquirente, como uma mercadoria única classificada no Ex 01 do código 2106.90.10 da Tabela do IPI (TIPI).

Nas notas fiscais de saída, não houve destaque de IPI, pois RECOFARMA entende que as mercadorias estariam isentas do imposto com base no art. 81, inciso II, e, em alguns casos, também no art. 95, inciso III, do RIPI/2010.

Em 07/05/2020, o STF proferiu a súmula vinculante 58, que confirmou a impossibilidade de aproveitamento de créditos do IPI oriundos de insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis e, dessa forma a Impugnante não poderá se beneficiar com a decisão do RE nº 592.891, porque os “kits” não existem para fins tributários, e seus componentes são tributados à alíquota zero.

2) Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4

A Impugnante invocou a coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), associação essa da qual fazia parte; entretanto, nessa ação, o Poder Judiciário analisou unicamente o direito à isenção, sem avaliar as características do produto que a empresa, omitindo que se constituía em um kit formado por embalagens individuais, identificou como “concentrado”.

Como essa ação judicial foi impetrada em face do Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro, ela só beneficiaria aos associados domiciliados na circunscrição fiscal daquela unidade da Receita Federal. Dessa maneira, os efeitos desse MSC não se aplicariam à Impugnante, que sempre esteve localizada no Distrito Federal, sob a jurisdição de autoridade administrativa distinta da arrolada no pólo passivo.

3) Origem dos créditos incentivados e legislação aplicável

RECOFARMA, situada em Manaus, e as fábricas engarrafadoras e RIO DE JANEIRO REFRESCOSHADAS no território nacional, entre elas a Impugnante, formam o chamado “Sistema Coca-Cola Brasil. Os engarrafadores elaboram o produto final e o distribuem aos pontos de venda.

Uma das condições para se fazer jus a esses créditos incentivados é que o produto adquirido, no caso os kits/concentrados, seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. Entretanto, os Kits fornecidos por RECOFARMA não são elaborados com matérias-primas extrativas vegetais (exceto componentes com extrato de guaraná), o que impede a adquirente de aproveitar créditos incentivados com base no artigo 237 do RIPI/2010.

Apesar de a SUFRAMA ter a competência exclusiva para aprovar projetos de empresas que objetivam usufruir dos benefícios fiscais previstos para a região amazônica, e que a existência do projeto aprovado é um dos requisitos para o gozo da isenção, em nenhum momento a legislação prevê que a isenção se aplica automaticamente em relação a todos os produtos cujos projetos tenham sido aprovados.

Dessa forma, não seria correto afirmar, como costumam fazer as empresas do sistema Coca-Cola, que a SUFRAMA “concedeu o incentivo fiscal”. Pela lógica das empresas, o entendimento da SUFRAMA teria poder absoluto: existindo projeto aprovado em vigor, a RFB não poderia efetuar lançamento de ofício.

4) Erro de Classificação Fiscal e Alíquota no Cálculo dos Créditos Incentivados

A Fiscalização entende que, ainda que fosse admitido o direito de crédito sobre a aquisição dos “concentrados”, esse valor seria igual a zero em virtude de erro na classificação fiscal desses insumos.

As empresas do Sistema Coca-Cola tratam as matérias-primas e os produtos intermediários do concentrado como se fosse o próprio concentrado. Assim, ao calcular o valor dos créditos oriundos da compra dos kits, a Impugnante não poderia ter aplicado uma alíquota única sobre um valor tributável único, pois os bens adquiridos da RECOFARMA devem ser classificados de forma individualizada, em códigos da TIPI que, salvo exceções, eram tributados à alíquota zero, o que resulta em crédito do IPI igual a zero.

4.1) Descrição dos kits e do processo produtivo de refrigerantes

Em diligência efetuada na sede da RECOFARMA, foi constatado que os kits, denominados “concentrados”, correspondem a um conjunto de matérias-primas

e produtos intermediários constituídos de duas ou mais partes/componentes, sendo que cada uma delas sai da RECOFARMA em embalagens individuais (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido e, dentro do estabelecimento da engarrafadora, transformam-se em uma preparação líquida com características completamente diferentes.

4.2) Kits para bebidas não podem ser classificados em código único

A Impugnante pretende que os “kits” sejam tratados como mercadoria única, enquanto a Fiscalização considera que, para fins de classificação fiscal, o kit não é mercadoria única e não pode ser tratado como tal. Nesse sentido, invoca precedente do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) que, analisando a classificação fiscal de bens com características muito semelhantes aos insumos de que se trata no presente processo¹, decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, tendo oficializado tal entendimento por meio da incorporação nas NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).

4.3) Classificações Fiscais e alíquotas próprias dos componentes dos Kits

Assim, os componentes de kits que contêm parte dos ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada devem ser classificados no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

Quanto aos componentes de kits que correspondem a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, devem ser classificados no código adequado para a respectiva matéria. No caso das embalagens recebidas pela Impugnante, a maior parte é classificada em códigos do capítulo 29 da TIPI, todos tributados à alíquota zero.

5) Supervalorização dos kits (base de cálculo dos créditos incentivados)

O Sistema Coca-Cola Brasil é composto por nove grupos de fabricantes franqueados, entre eles a Impugnante.

Todos os mencionados fabricantes de bebidas adquiriram insumos, os chamados “concentrados”, de RECOFARMA que, por sua vez, é controlada pela COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA (“CCIL”), do Rio de Janeiro/RJ. Esta, por seu turno, é controlada por THE COCA-COLA EXPORT CORPORATION, sociedade constituída segundo as leis do Estado de Delaware e subsidiária de THE COCA-COLA COMPANY (“TCCC”), a matriz norte-americana.

À CCIL, controladora direta da RECOFARMA, é dado o papel de representar TCCC no Brasil, bem como prestar assistência aos fabricantes, notadamente nas áreas de produção, marketing e promoção.

Os fabricantes de bebidas (ou engarrafadores), entre eles a Impugnante, compõem a outra parte do Sistema Coca-Cola, no qual são admitidos por meio de um contrato celebrado diretamente com TCCC: o “Contrato de Fabricação”.

Segundo a Fiscalização, a permissão para uso das marcas do portfólio Coca-Cola é, em tese, gratuita. Entretanto, afirma que “nada há de ‘gratuito’” na licença concedida aos fabricantes que pagam valores vultosos pelo uso das marcas comerciais, havendo repercussões tributárias envolvidas nessa aparente gratuidade.

Aduz que a RECOFARMA atestou expressamente no projeto que apresentou para a SUFRAMA no ano de 2007 que, “sendo detentora da marca mundial mais valiosa”, esse fator está implícito no preço de venda dos “concentrados”. Ou seja, em documento previsto na legislação que ampara a isenção para os “concentrados” produzidos e comercializados pela RECOFARMA, a empresa reconheceu a óbvia realidade, em contradição direta com o conteúdo dos Contratos de Fabricação, onde consta que o uso das marcas deveria ocorrer “sem o pagamento de qualquer remuneração ou taxa”.

Analisando a proporção entre os custos, as despesas e o resultado obtido pela RECOFARMA, a Fiscalização verificou ser muito pequena a participação do custo de fabricação dos kits. A maior parte das despesas da RECOFARMA é atribuída à publicidade e propaganda. Nos anos analisados, a despesa com publicidade e propaganda foi quase cinco vezes maior do que todo o custo de fabricação dos “concentrados”. Em geral, tamanha diferença entre o custo de fabricação e o preço da mercadoria só ocorre quando há uma marca comercial capaz de propiciar uma percepção de valor muito maior pelo mercado.

Nessa linha, a Fiscalização aponta que os produtos vendidos pela RECOFARMA nada mais são do que kits para fabricação de bebidas, constituídos por aromatizantes, corantes, extratos naturais, conservantes, acidulantes, solubilizantes, edulcorantes etc. Portanto, a diferença entre o custo de fabricação e o preço de venda só faz sentido caso se levem em conta as despesas com publicidade e propaganda, o segredo das fórmulas de fabricação e o prestígio das marcas de refrigerantes.

A marca atribuída aos insumos vendidos pela RECOFARMA é completamente irrelevante. Nenhuma despesa com publicidade e propaganda é realizada com o objetivo de promover os insumos. As despesas com publicidade e propaganda dizem respeito aos refrigerantes, produtos finais industrializados em uma etapa posterior da cadeia produtiva, realizada fora da área incentivada.

Noutro giro, os critérios para fixação dos preços dos insumos de Manaus não seguem a sequência natural do processo de industrialização. Ao invés de indicar o custo de fabricação dos kits (incluída a matéria-prima e mão-de-obra) e a este somar os custos financeiros e de administração da RECOFARMA, bem como eventuais despesas de venda e de publicidade dos insumos, além da margem de lucro e demais parcelas adicionadas pelo fornecedor, conforme previsto na legislação do IPI e de acordo com a ordem dos fatos econômicos efetivamente ocorridos, os preços são calculados a partir do faturamento do engarrafador da bebida. Ou seja, o cálculo dos preços dos insumos é feito a partir do “ponto de

chegada” (receitas referentes ao refrigerante, obtidas por empresas localizadas fora da região amazônica) e não do “ponto de partida” (custos e despesas referentes às operações realizadas dentro da região amazônica). A base de cálculo dos créditos incentivados utilizada pela Impugnante não teve qualquer relação com os custos dos insumos utilizados na elaboração dos “concentrados” 2.

Prosseguindo em sua argumentação, a Fiscalização aduz que os critérios fixados em contrato tiveram por objetivo supervalorizar os preços dos kits, de maneira que fossem inflados os benefícios fiscais recebidos pelas partes. Os contratos também trouxeram critérios que permitiram a implementação desta supervalorização de preços.

Conforme definido em instrumentos contratuais³, a RECOFARMA enviou para os fabricantes de refrigerantes, entre eles a Impugnante, dois tipos de “contribuições financeiras”: o “incentivo de vendas” e as contribuições relativas aos “programas de marketing e publicidade”.

Ou seja, em um primeiro momento, a RECOFARMA contabilizou uma “receita adicional” pela venda dos kits; num segundo momento, reconheceu despesas com as “contribuições financeiras”. A Impugnante contabilizou os “incentivos de vendas” como receita, o que “compensou” os dispêndios com os preços dos kits supervalorizados. Desta maneira, criou-se um “vai e vem” de valores que jamais ocorreria caso não houvesse interesse comum em inflar os montantes dos benefícios fiscais.

Os citados instrumentos contratuais definem que essas “contribuições financeiras” seriam pagamentos de natureza incerta e que estariam sujeitos a variações em função do cumprimento de metas. Teoricamente, a situação descrita criaria enorme insegurança para o empresário. Se a Companhia decidisse parar de contribuir financeiramente para os programas de marketing do fabricante, ou se o fabricante não conseguisse atingir os compromissos ajustados, precisaria usar seu caixa para arcar com os custos dos insumos e demais despesas do negócio, até o momento em que os recursos se esgotassem. No entanto, na realidade, esta insegurança no recebimento dessas “contribuições financeiras” nunca existiu.

Ao definir que essas “contribuições financeiras” (“incentivos de vendas” e “programas de marketing e publicidade”) seriam pagamentos de natureza incerta, quando ficou caracterizado que foram planejados para serem pagos de modo continuado, de modo a permitir a constante supervalorização dos preços registrados nas notas fiscais, os instrumentos contratuais não representaram fielmente a essência dos negócios realizados, ou seja, ocorreu uma simulação (inciso II, § 1º, do art. 167 do Código Civil) com a participação da RECOFARMA e da Impugnante.

Além disso, de acordo com o artigo 22, letra “c”, da Lei nº 4.506/1964, devem ser classificados como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do “uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas

de indústria e comércio". É verdade que as empresas não são legalmente obrigadas a cobrar determinado valor pela cessão da marca e/ou fórmula de que sejam titulares. Mas, se ficar caracterizado que houve pagamento dos referidos rendimentos, eles devem ser identificados como royalties, independentemente da vontade dos participantes e do conteúdo de contratos entre eles assinados.

Em reforço da tese desenvolvida, a Fiscalização afirma que deve prevalecer a essência sobre a forma, sendo ilógico que nenhum valor tenha sido cobrado pelo uso das marcas do grupo Coca-Cola, quando ficou demonstrado que, concomitantemente, a RECOFARMA atribuiu preços elevadíssimos para os "concentrados" em relação aos respectivos custos de fabricação.

Nessa linha, restabelecendo a essência econômica das operações entre RECOFARMA e os fabricantes do Sistema Coca-Cola, uma significativa parte do valor que tem sido atribuído à venda dos "concentrados" corresponde, de fato, a royalties pelo uso e exploração das marcas no Brasil.

A Fiscalização traz a informação de que esse entendimento está em consonância com o adotado nos processos nº 10980.725685/2017-14 e 10980.724073/2018-95, em que se concluiu que as receitas da RECOFARMA oriundas de royalties não podem ser consideradas como decorrentes de atividade incentivada.

A Fiscalização vislumbra que são as "vantagens" fiscais e cambiais de todo Sistema Coca-Cola (RECOFARMA, sua controladora e fabricantes) que justificariam o interesse de todos envolvidos em manter a aparência de cessão gratuita das marcas aos fabricantes.

6) Inidoneidade das notas fiscais de venda do concentrado e impossibilidade de apuração de créditos

Sustenta a Fiscalização que se aplica perfeitamente ao caso em análise, em que a RECOFARMA identificou os kits como se fosse uma mercadoria única, o art. 427 do RIPI que prevê que serão consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal, e servirão de prova apenas em favor do Fisco, as notas fiscais que não contiverem as indicações necessárias à identificação e classificação do produto e ao cálculo do imposto devido.

Ademais, os fatos narrados também se adequariam ao disposto no art. 394 do RIPI:

Art. 394. É considerado inidôneo, para os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, sem prejuízo do disposto no art. 427, o documento que:

I - não seja o legalmente previsto para a operação;

II - omita indicações exigidas ou contenha declarações inexatas;

III - esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza; ou

IV - não observe outros requisitos previstos neste Regulamento.

Esse seria o caso das notas fiscais emitidas pela RECOFARMA, que incluíram indevidamente no preço e no valor tributável do IPI montantes artificialmente transferidos decorrentes dos "reembolsos" de marketing das bebidas. Além disso, no valor tributável das mercadorias foi indevidamente inserida a remuneração relativa às marcas de bebidas.

Aduz a Fiscalização que a aplicação da norma do artigo 394 do RIPI (inidoneidade das notas fiscais) não depende de declaração prévia, não devendo ser confundida com a declaração de inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS (ver neste tópico o subtítulo "Cobrança do saldo devedor decorrente das glosas de créditos").

Relativamente aos créditos de IPI, sustenta que tal direito não é absoluto, sendo regido por normas legais e regulamentares. Assim, é manifesto que os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista de documento que lhes confira legitimidade (art. 251 do RIPI/2010). No presente caso, tratando-se de notas fiscais inidôneas e sem valor legal, inexistiriam documentos que confirmem legitimidade aos créditos fictos. E, assim, a totalidade do valor registrado nas notas fiscais de aquisições dos kits é irregular e imprestável para o propósito de apuração dos créditos.

7) Qualificação da Multa de Ofício

Como se viu ao longo do relato da Fiscalização, as empresas do Sistema Coca-Cola teriam simulado que o direito ao uso das marcas seria cedido gratuitamente aos engarrafadores e, como uma significativa parcela do preço dos kits correspondeu a royalties, o Estado brasileiro acabou por subvencionar a exploração de marcas comerciais de refrigerantes, cuja titularidade final está em outro país, o que nada tem a ver com as atividades econômicas que se desejou, de fato, incentivar, quais sejam: aquelas consideradas prioritárias para o desenvolvimento regional da Amazônia.

Ademais, a prática de atos dolosos visando à neutralização da incidência do IPI, por meio da utilização indevida dos incentivos fiscais destinados à ZFM, não foi decidida apenas pela Impugnante, mas autorizada pela direção dos dois grupos econômicos envolvidos no planejamento fiscal evasivo. Teria restado configurada, dessa maneira, a prática de conluio, conforme definido no artigo 73 da lei 4.502/64.

E, além disso, os instrumentos contratuais analisados não representariam fielmente a essência dos negócios realizados, ou seja, teria ocorrido simulação (inciso II, § 1º, do art. 167 do Código Civil) com a participação da RECOFARMA e da Impugnante. Tais práticas de simulação, acompanhadas do creditamento indevido do IPI a partir de base de cálculo supervalorizada, têm como resultado direto e imediato a criação de montante negativo de imposto devido, ou seja, um ilegítimo direito de crédito face à União.

8) Responsabilidade Solidária

A Fiscalização invoca o Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10/12/2018, que trata da responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN, esclarecendo que "decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou" e estabelece, ainda, que "Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes".

Para a Fiscalização, o planejamento narrado não decorreria de mero interesse econômico em aumentar os lucros e a fatia de participação no mercado, mas, especialmente, o de buscar esses objetivos mediante a fraude tributária que não teria ocorrido sem a participação de uma das duas partes. Dessa forma, a Impugnante foi o contribuinte autuado e, RECOFARMA, enquadrada como responsável solidária.

Inconformada, RIO DE JANEIRO REFRESCOS apresentou Impugnação:

PRELIMINARMENTE, defende a nulidade da autuação:

ILEGITIMIDADE PASSIVA

O Auto de Infração seria nulo porque descreve ações praticadas exclusivamente pela RECOFARMA, mas imputa à RIO DE JANEIRO REFRESCOS o ônus tributário, na qualidade de contribuinte. Por outro lado, seriam inaptas as sinalizações de que a Impugnante teria agido em conluio com a RECOFARMA na fixação de preços supervalorizados.

Além disso, aplicar-se-ia ao caso concreto o entendimento que afasta do adquirente o ônus da conferência de classificação fiscal em notas de compras. Aduz que a teor das regras dos artigos 145, §1º, da Constituição Federal, 142 do Código Tributário Nacional, e 10, I e 11, I do Decreto 70.235/72, a verificação das condutas dos particulares, especialmente no que tange à matéria tributária, compete exclusivamente à Administração (não ao particular), autoridade competente para fiscalizar e, se o caso, formalizar o lançamento.

ERRO NA BASE DE CÁLCULO

Defende ter havido contradição na autuação: há reconhecimento de que a RIO DE JANEIRO REFRESCOS tem direito a parte dos créditos, porém, foi glosada a integralidade dos valores aproveitados. Ou seja, se há reconhecimento de que há o direito, ainda que parcial, não poderia haver glosa total dos créditos. Em sua visão, a glosa dos créditos de IPI calculados sobre a totalidade dos valores das Notas Fiscais é, portanto, insubsistente, na medida em que a Autoridade Fiscal deveria ter computado, no mínimo, o crédito de IPI calculado sobre os custos/despesas da mercadoria, os tributos e a margem de lucro "normal", nos termos do artigo 142 do CTN e do artigo 11, II, do Decreto 70.235/72.

AUSÊNCIA DE BASES PROBATÓRIAS PARA AS ACUSAÇÕES

Alega que a Fiscalização se pautou em meras alegações desprovidas de documentação comprobatória. Afirma não constar no Termo de Verificação Fiscal uma única indicação de quais seriam os custos de fabricação dos concentrados ou o preço que a fiscalização entende “adequado”.

AUSÊNCIA DE RESPALDO TÉCNICO PARA MODIFICAR A CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS CONCENTRADOS

Afirma que a Fiscalização desconsiderou, com base apenas em suposições, laudos técnicos elaborados pelo INT e pela Unicamp. Em face da complexidade que envolve a apreciação dos aspectos físicos e químicos dos produtos, para a classificação fiscal de que trata a presente autuação, o amparo técnico especializado não é apenas recomendável, mas imprescindível para que se confira validade à atuação fiscal.

A ausência de motivação (técnica) do ato de lançamento teria desconsiderado o disposto nos artigos 142 do CTN, e 37, caput, da Constituição Federal, bem como vários preceitos da Lei 9.784/99.

NO MÉRITO:

1) As acusações seriam insubsistentes, pela desconsideração dos negócios jurídicos praticados com a RECOFARMA, quando ainda pende de regulamentação o procedimento enunciado no art. 116 CTN, ainda que referido dispositivo não tenha sido expressamente mencionado no TVF;

2) Direito ao crédito do IPI na aquisição de concentrados isentos: as notas fiscais emitidas por RECOFARMA apontam que os produtos adquiridos são beneficiados por isenção do IPI, sendo certo que a tese fixada no RE nº 582.891 garante o direito ao crédito. Ademais, o benefício previsto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 também seria aplicável e, garantiria, igualmente, o direito ao crédito de IPI, ressaltando a aprovação de projeto pela Suframa e a utilização de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal⁵.

3) Reconhecimento administrativo expresso de que a classificação fiscal do concentrado é no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI. Para demonstrar o acerto da tese, invoca atos regulamentares que alteraram a alíquota dos produtos classificados no referido código com objetivo de reduzir as alíquotas dos concentrados produzidos na Zona Franca de Manaus e, dessa forma, reduzir os créditos de IPI na aquisição de tais concentrados.

4) O concentrado seria produto único, classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, por força de vários atos administrativos emitidos pela SUFRAMA. Ademais, há vários laudos técnicos⁶ que sustentam que o concentrado é produto único⁷. Ainda nessa temática, aduz que a industrialização do concentrado deve seguir à risca a receita, utilizando-se os kits na medida correta⁸, sendo certo que o escopo da RECOFARMA é a venda do “kit de concentrado para fabricação de refrigerantes” e não dos componentes isoladamente.

Informa que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT 08/98 estabeleceu o processo produtivo básico (“PPB”) dos concentrados para bebidas não alcoólicas, admitindo a fabricação de concentrado que seja não homogeneizado, tal e qual ocorre com aquele objeto destes autos.

Além disso, o STJ decidiu que prevalece a classificação fiscal efetuada pelo órgão técnico e que não caberia à RFB questionar aquela classificação. Finalmente, a premissa de que o concentrado é produto único e a classificação fiscal no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI teriam sido reafirmadas no Mandado de Segurança nº 91.0028724-5, em que as informações acerca i) da caracterização dos concentrados como sendo produto único e ii) do correto enquadramento na NCM 2106.90 foram sempre prestadas e, jamais, colocadas em dúvida. Assim, o fato de a Receita Federal não ter, naquela ocasião, contraditado esses aspectos fez como que se tornassem pontos não controvertidos e, pois, premissas necessárias da sentença.

5) Existência de entendimentos anteriores da Administração (Processos Administrativos nºs 16682.720793/2012-37, 16682.721553/2013-31 e 16682.720686/2014-71), relativamente à própria RIO DE JANEIRO REFRESCOS, em que a classificação fiscal pretendida teria sido aceita. A alteração de entendimento, no presente processo, configuraria alteração de critério jurídico (vedada pelo art. 146 do CTN).

6) O concentrado deveria ser classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, nos termos da Regra Geral de Interpretação nº 1. Referida regra estabelece que deve ser adotada a posição mais específica para a classificação fiscal de determinado produto. Informa, no tocante à capacidade de diluição kit de concentrado, que o Laudo INT confirma não apenas o preenchimento da condição prevista no Ex. 01 (ser superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado), mas ressalta que é muito superior. Referido Laudo do INT também teria concluído que as partes do concentrado são preparações compostas e que o kit de concentrado, por sua vez, que é formado pelas duas preparações compostas, também deve se caracterizar como tal, ficando preenchido, dessa forma, um dos requisitos do Ex 01 da posição 2106.90.10.

Ainda no que se refere à classificação fiscal, pretende afastar a aplicação a Nota XI da Regra 3b), explicando que se destina às situações em que os componentes acondicionados separadamente podem ser comercializados também de forma individualizada, sem comprometer a qualidade do produto resultante da sua mistura, o que não ocorre com os Kits.

Invoca, ainda, o subitem 7 da Nota Explicativa referente à posição 2106.90, para concluir que todos os requisitos exigidos para posição NCM 2106.90.10, Ex. 01 estão presentes: i) preparação composta não alcoólica; ii) utilização para elaboração de bebida da posição 22.02; e, iii) capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte do concentrado.

Finalmente, procura afastar o entendimento da Fiscalização de que o concentrado para refrigerante seja apenas aquele produto que, quando diluído nas condições em que se apresenta, possua já as características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refrigerante.

7) Ausência do apontado conluio, porque o fato de ser parte no contrato de fabricação e no de incentivos de vendas não significa que tenha influência na contabilização de RECOFARMA, sendo ato unilateral desta última a contabilização de dispêndios e de ingressos, assim como a definição do valor tributável dos concentrados. Nessa seara, não teria liberdade para negociar as cláusulas previstas no contrato de fabricação de refrigerantes da marca Coca-Cola. Afirma não haver qualquer fato que demonstre a prática de conluio, sendo mera construção da Fiscalização a tese de supervalorização do preço do concentrado. Afirma, ainda, que as “contribuições financeiras” recebidas da RECOFARMA não estão relacionadas ao preço do concentrado, tecendo considerações quanto à natureza do “incentivo de vendas” e da “contribuição para marketing” e afirmando estarem previstas em contrato.

Ainda na temática da supervalorização da base de cálculo, defende que a Fiscalização, ao concluir que há irregularidade nos preços praticados por RECOFARMA, deveria ter indicado qual seria o preço correto.

Defende a Metodologia de precificação: Preço de Incidência e defende a sua licitude, aduzindo que é o mecanismo que melhor se adequa para atender aos interesses da RECOFARMA. Segundo esse critério, o preço do concentrado é formado com base no valor de venda dos produtos elaborados pela Impugnante (receita líquida da venda dos produtos). Por isso, após a comercialização dos produtos fabricados a partir dos concentrados, a Impugnante informa à RECOFARMA o preço de venda final dos produtos Coca-Cola no mercado.

Rechaça a hipótese de haver pagamento de royalties a compor a base de cálculo dos concentrados, afirmando que os valores pagos não têm a natureza de contraprestação pela licença de uso da marca “Coca-Cola”¹⁰ (direito autoral), mas sim de “preço” pago para aquisição de um produto (concentrado) para industrialização.

8) Alega a inexistência, na legislação do IPI, da obrigação de o adquirente verificar a classificação fiscal do produto que adquire. Afirma haver o direito de o adquirente de boa-fé escriturar crédito ainda que sejam inidôneas as notas fiscais emitidas pelo fornecedor. Ademais, a Impugnante alega que, em razão da não-cumulatividade, estava obrigada legalmente a escriturar os créditos de IPI sobre a totalidade dos preços constantes nas Notas Fiscais de compra de concentrados da RECOFARMA, por força dos artigos 190, II, e 225, § 2º, do RIPI, vale dizer, na aquisição de produtos e mercadorias é mandatária a escrituração de créditos.

9) Impossibilidade da exigência de multa, juros de mora e de correção monetária porque os já apontados atos da SUFRAMA definiram a classificação fiscal do

produto ora sob discussão e, por aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, a observância de tais atos normativos teria o condão de excluir referida cobrança.

10) Impossibilidade de duplicação da Multa de Ofício porque, para tanto, seria necessário que a Fiscalização comprovasse a ocorrência de crime contra a ordem tributária, o que não teria ocorrido no caso que se analisa. Não teria havido prova do conluio. A mera divergência de entendimento quanto à classificação fiscal não poderia dar ensejo à qualificação da multa. Da mesma forma, não teria havido conluio quanto à base de cálculo do IPI. Sem conduta dolosa, não poderia subsistir a qualificação. Ademais não há que se caracterizar a existência de simulação, fraude ou conluio entre a Impugnante e a RECOFARMA, na medida em que inexistente manifestação de vontade nos autos do processo que se subsuma aos artigos 72 e 73 da Lei 4.502/64, isto é, adoção de práticas dolosas tendentes à evasão de tributos. Finalmente, aponta ser excessiva a multa imposta, possuindo caráter confiscatório.

11) Decadência a abranger o período de janeiro a junho de 2016 porque os fatos apurados apontam a existência de créditos legítimos, não glosados, confrontados com os débitos do período, o que importa em pagamento nos termos do art. 183 do RIPI. Esse quadro atrairia a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN e fulminaria a autuação quanto ao apontado período.

A responsável solidária, RECOFARMA, trouxe, em síntese, as seguintes razões de defesa:

3.1.5. Conclusões deste tópico.

À guisa de conclusão, tem-se que:

(a) As decisões transitadas em julgado no MSC nº 91.0047783-4 e no MSI nº 91.0028724-5, bem como a tese firmada pelo STF no julgamento do Tema 322 da sistemática da repercussão geral (também com precedente transitado em julgado) garantem à Rio de Janeiro Refrescos a fruição dos créditos oriundos do regime do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 (reproduzido no art. 81, II, do RIPI), pelo que o RAF nº 01 perde todo o sentido;

(b) Ainda que se afastasse a aplicação do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 não restringe o benefício fiscal e sua fruição aos produtos produzidos com matéria-prima regional extraída in natura e diretamente aplicada ao processo produtivo do produtor;

(c) O benefício fiscal possui natureza mista, cabendo ao Conselho de Administração da Suframa aprovar os projetos relativos à fabricação dos produtos que gozarão de tais incentivos, em conformidade com o art. 179 do CTN;

(d) A Suframa possui competência específica para administrar a concessão desse incentivo e para fiscalizar os empreendimentos beneficiados, nos termos do Decreto nº 7.139/10 e da Resolução CAS nº 203/12;

(e) Inexiste conflito entre as atividades gerais de fiscalização do imposto atribuídas à Receita Federal do Brasil no art. 506 e no art. 507, ambos do RIPI, e a competência da Suframa para outorgar, administrar e cancelar o benefício fiscal.

(...)3.2.7. *Conclusões deste Capítulo.*

Ao exposto, conclui-se que:

(a) A Fiscalização reconhece no presente caso que (I) as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) não captam as peculiaridades brasileiras; (II) inexistente, na legislação internacional, um código específico para os concentrados dedicados à elaboração de bebidas com determinada capacidade de diluição; e (III) descabe à própria RFB alterar a definição do produto para fins de classificação fiscal;

(b) A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998 (doc. nº 12, cit.), de lavra dos Ministros da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC) e da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC) é a responsável pela definição do PPB da RECOFARMA e, conseqüentemente, pela natureza técnica do produto que ela produz;

(c) Essa Portaria prevê que o concentrado não deve ser obrigatoriamente homogeneizado. Portanto, um concentrado não homogeneizado não deixa de ser concentrado;

(d) Em sendo concentrado, apesar de não homogeneizado, só existem duas opções de classificação fiscal in casu, o Ex 01 ou o Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI. Devido às análises do INT, a classificação adequada ao produto da RECOFARMA estaria no Ex 01;

(e) Como demonstrado pelos laudos da Unicamp (doc. nº 15, cit.) e do INT (doc. nº 14, cit.) e reconhecido pela Fiscalização, o concentrado não é vendido na forma homogeneizada por motivos estritamente físico-químicos, razão pela qual não há que se falar que a unicidade do produto dar-se-ia apenas por motivos tributários;

(f) A correção do equívoco na premissa adotada pela Fiscalização, que ampara todo o trabalho fiscal, demonstra a inexistência de incompatibilidade material entre o Parecer Técnico produzido pelo Laboratório Privado Falcão Bauer (doc. nº 16, cit.) (doc. nº 18, cit.) e o Laudo emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) (doc. nº 14, cit.), vinculado em suas atribuições ao MCTIC, pois as análises efetuadas recaíram sobre objetos distintos;

(g) A NESH XI à RGI/SH 3.b garante que o produto da RECOFARMA deve ser considerado como uma mercadoria unitária, afastando, assim, a classificação apartada de cada um dos elementos que compõem o kit; além disso, essencial reconhecer que as Notas Explicativas 7 e 12 ao código 21.06 esclarecem que o concentrado não tem a sua classificação alterada em razão de tratamento complementar por parte do adquirente (como a mistura de suas partes em meio aquoso) ou pela ausência da integralidade dos componentes para composição da bebida final;

(h) A Administração Pública já convalidou, expressa ou implicitamente, a classificação fiscal dos concentrados em diferentes oportunidades, tais como: decisão nº 287/1985 no Processo de Consulta nº 10.768-026.294/85-90 (doc. nº 25, cit.); Parecer Normativo CST nº 863/1971 (doc. nº 26, cit.); Resolução CAS nº 298/2007 (doc. nº 10, cit.); Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/1998 (doc. nº 12, cit.); Decretos nºs 9.394/2018, 9.514/2018, 9.897/2019, 10.254/20 e 10.523/20; Nota COEST/CETAD nº 071/2018 (doc. nº 29, cit.) e Nota Cosit nº 380/2017 (doc. nº 30, cit.)(...)3.3.5. *Conclusões deste Capítulo.*

A partir do exposto, infere-se que:

(a) A despeito da natureza das rubricas apontadas pelo Fisco, o seu descontentamento é quanto à suposta supervalorização do preço. Nessa linha, apesar de reconhecer a legalidade do método de precificação da RECOFARMA, a Fiscalização entende que esse método é o culpado pelo sobredito superfaturamento;

(b) O método de precificação por incidência é utilizado globalmente pela The CocaCola Company e, no Brasil, é utilizado desde antes de a empresa se instalar na ZFM, não tendo, portanto, nenhuma motivação tributária;

(c) O método de precificação da RECOFARMA é corriqueiramente aplicado em seu setor. No próprio segmento de bebidas existe situação em que o método de precificação por incidência é obrigatório por força de lei. É o caso do preço de venda dos concentrados destinados às máquinas Post Mix, automáticas ou não, discriminado no Decreto nº 1.686/1979;

(d) No método de precificação por incidência, os custos de fabricação da RECOFARMA não são desconsiderados. Muito pelo contrário, eles são componentes do preço de venda dos refrigerantes, cuja receita líquida é o parâmetro para fixação do preço de incidência;

(e) Os produtos da RECOFARMA são singulares e carregam as marcas das bebidas Coca-Cola, de modo que seu preço possui substancial valor agregado e não é regido pela lógica comum de produtos genéricos;

(f) Inexiste qualquer pagamento de royalties, uma vez a natureza dos contratos em discussão é eminentemente de distribuição e que a legislação brasileira autoriza os distribuidores em geral a fazerem uso das marcas gratuitamente – o que retira qualquer sentido de cobrar valor por direito da parte contratante. Por consequência, a cessão do uso de marca pela TCCC dá-se de forma não onerosa.

(g) O valor tributável pelo IPI é aquele previsto no art. 190, II, do RIPI. Consequentemente, essa é a base de cálculo dos créditos incentivados. Ademais, a legislação não prevê nenhum conceito de “Valor Tributável Máximo”, que não passa de invenção da Fiscalização;

(h) Ao contrário do que alega a Fiscalização, as despesas com publicidade compõem o valor tributável pelo IPI, conforme expressa determinação na legislação tributária, como se pode ver da Instrução Normativa SRF nº 82/2001 e do art. 195, III, do RIPI/2010.

(i) As discussões internacionais trazidas não guardam qualquer pertinência legal ou temática com o caso ora em debate, devendo ser desconsideradas.

(j) O modelo de negócio da Impugnante e os elevados investimentos em publicidade e propaganda sempre foram de conhecimento das autoridades, tal como reconhecido pela própria fiscalização, já que estava declarado no projeto de aprovação do incentivo fiscal. Portanto, não pode a fiscalização, depois de mais de 50 anos de operação alegar que houve dolo por parte da Impugnada.

(k) Todas as conclusões fazendárias decorrem de interpretações subjetivas sem qualquer fundamento legal ou fruto de verdadeira prática legislativa da Fiscalização que cria regras inexistentes no ordenamento jurídico; (l)

Desconstituídas as alegações especulativas do Fisco sobre suposto pagamento de royalties disfarçado e supervalorização artificial dos concentrados, fica automaticamente superada a tese de planejamento tributário evasivo, que se sustenta nessas crenças da Fiscalização.

(...)3.4. Razões que justificam a impossibilidade de responsabilização solidária da RECOFARMA pelo crédito tributário.

3.4.2. A inviabilidade de atribuição de responsabilidade solidária à RECOFARMA por ausência dos requisitos dispostos no art. 124, I, do CTN.

Conforme adiantado, foi imputada à Impugnante responsabilidade solidária pelo crédito tributário ora discutido com fulcro no art. 124, I, do CTN, porquanto as empresas teriam buscado “aumentar os lucros e a fatia de participação no mercado (...) mediante a fraude tributária” (fl. 2.941). Em outras palavras, a suposta responsabilidade adviria do cometimento de atos ilícitos que desfiguraram a obrigação tributária. De início, esclareça-se que o art. 124, do CTN não é norma autônoma de atribuição de responsabilidade tributária. Isso porque, conforme as lições de Misabel Abreu Machado Derzi, uma das subscritoras desta peça, o instituto tratase de simples forma de garantia, incumbido de agravar a responsabilidade de um sujeito que já compõe o polo passivo. Tanto é assim que o CTN disciplina a matéria em seção própria, fora do capítulo que dispõe sobre responsabilidade tributária¹².

De fato, conforme art. 264 do CC/02, “há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”. Como se vê, o instituto pressupõe a responsabilidade prévia.

Corroborando o entendimento, no âmbito judicial, ao julgar os Embargos de Divergência em REsp nº 446.955/SC, o STJ consignou que “a solidariedade tributária não é forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária, mas grau de responsabilidade dos co-obrigados, sejam eles contribuintes ou contribuinte e responsável tributário (...)”. Por sua vez, na esfera administrativa, o Carf, por meio do Acórdão nº 1302-000.490, afirmou que “a solidariedade prevista no art. 124, I do CTN não se equipara à hipótese de responsabilidade, e não prescinde da correta fundamentação jurídica da responsabilidade tributária”.

Nessa linha de ideias, é manifesto o equívoco do auto de infração que considerou o art. 124, do CTN norma autônoma de imputação de responsabilidade tributária, motivo pelo qual deve ser a Impugnante excluída do polo passivo do lançamento ora questionado, dada a inexistência de fundamentação legal para sua manutenção.

Por outro lado, também é desacertado o entendimento de que a expressão “interesse comum”, constante no art. 124, I, do CTN, teria o condão abarcar o suposto cometimento de atos ilícitos e, conseqüentemente, legitimar a exigência do crédito tributário da Impugnante. É ver a redação da norma:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Observe-se que o próprio dispositivo esclarece que o “interesse comum” que enseja solidariedade deve ser oriundo da “situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Ora, a situação que constitui o fato gerador diz respeito à relação jurídica originária do fato tributário, ou seja, ao fato ou relação jurídica que representa o antecedente da regra-matriz de incidência tributária. Nesse sentido, a associação das expressões deixa claro que não é qualquer interesse que pode ser considerado como suficiente para aplicação do instituto da solidariedade, mas tão somente aquele que conceba o fato gerador da obrigação principal.

Isso posto, conforme entendimento doutrinário predominante, o interesse comum exigido pela norma somente é vislumbrado nas hipóteses de realização conjunta do fato gerador, situações nas quais há a pluralidade de sujeitos passivos na qualidade de contribuintes, não de responsáveis¹³. Neste último caso, a imputação válida de um vínculo de solidariedade depende de lei expressa nesse sentido, conforme art. 124, II, do CTN, a qual inexistente para o presente caso.

Destarte, ao contrário do que sustenta o Fisco, o suposto cometimento de atos ilícitos em conjunto para “inflar a base de cálculo dos créditos incentivados” e classificar erroneamente as mercadorias em questão não configura “interesse comum”: a uma porque a realização conjunta do fato gerador pressupõe situação indubitavelmente lícita, especialmente diante do conceito de tributo veiculado pelo art. 3º, do CTN, a duas porque referidas condutas não influenciam no antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

Pelo exposto, a interpretação extensiva desenvolvida pelo auto de infração está em manifesta contrariedade à redação da norma.

3.4.3. A autuação fiscal é pautada em presunções, carecendo de comprovação cabal acerca da prática de simulação e/ou conluio entre as empresas. No entanto, a despeito do excesso nas palavras, não se encontra no relatório uma prova sequer: (I) da relação existente entre os repasses efetuados a título de “contribuições para marketing” e “incentivos de vendas” e os preços dos concentrados para bebidas; (II) da forma como os royalties foram incluídos nos preços, isto é, qual a parte do preço praticado pela RECOFARMA corresponderia a essa parcela; e (III) de como as empresas agiram conjuntamente para classificar as mercadorias ou ocultar valores tributáveis – isso depois de ter acusado a RECOFARMA de inflacionar o valor tributável.

3.5. Da invalidade integral da autuação: afronta ao art. 178 do CTN.

Como já mencionado, a RECOFARMA, empresa estabelecida na ZFM, usufruiu de duas isenções distintas, cujos fundamentos são as normas constitucionais em comento: a isenção do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, referente às mercadorias produzidas nessa área incentivada e a isenção do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, direcionada aos produtos contendo matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

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

legítima do contribuinte e mais uma miríade de princípios constitucionais garantistas.

A **Contribuinte Rio de Janeiro Refrescos Ltda** foi intimada da decisão em data de **26/11/2021** (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 5296), apresentando o Recurso Voluntário em **21/12/2021** (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 5301), o que fez com os mesmos argumentos da peça de impugnação e com os seguintes pedidos:

408. Requer-se seja provido o presente Recurso Voluntário, reformando-se o v. acórdão recorrido, por todas as razões expostas no corpo desta peça, para cancelar integralmente o crédito tributário constituído.

409. Sucessivamente, requer-se a i) desqualificação da multa do art. 80, caput, da Lei nº 4.502/64, em razão da inexistência de conluio, fraude ou simulação entre a Impugnante a Recofarma e/ou ii) o afastamento da multa e dos juros, por força do artigo 110, inciso II, parágrafo único, do CTN.

A **Responsável Solidária Recofarma Indústria do Amazonas Ltda** foi intimada da decisão em data de **26/11/2021** (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 5296), apresentando o Recurso Voluntário em **28/12/2021** (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 5417), o que fez com os mesmos argumentos da peça de impugnação e com os seguintes pedidos:

*Diante de todos os argumentos expostos, requer-se que o presente recurso voluntário seja julgado procedente, a fim de que seja reformado **integralmente** o acórdão nº 106-020.229, da 13ª Turma da DRJ/MG, reconhecendo-se a validade dos créditos de IPI escriturados com integral cancelamento do débito fiscal em exigência no PTA em epígrafe.*

Subsidiariamente, a Recofarma pede sua exclusão do polo passivo da autuação, tendo em vista a inexistência de hipóteses legais autorizativas de sua responsabilização nos termos aduzidos pelo Fisco federal.

Subsidiariamente, pede-se a desqualificação da multa de ofício, visto que não há comprovação de fraude, simulação ou conluio no caso.

Contrarrazões da PGFN às fls. 5.583 a 5.693.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

2. Do objeto do presente litígio

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado para exigência do IPI, multa de 150% e juros, referentes às aquisições de concentrados (para fabricação de refrigerante) da empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, estabelecida na Zona Franca de Manaus, efetuadas no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017.

A Fiscalização concluiu que o estabelecimento industrial se creditou indevidamente de créditos incentivados, em desobediência à legislação, na forma demonstrada nos Relatórios Fiscais subdivididos em três partes:

- **Relatórios de Ação Fiscal nº 01:** Impossibilidade de aproveitamento de créditos incentivados na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus, nos termos do RE 592.891, pois o precedente não se aplica a produtos sujeitos à alíquota zero;
- **Relatórios de Ação Fiscal nº 02:** Utilização indevida de classificação fiscal e de alíquota no cálculo dos créditos incentivados; e
- **Relatórios de Ação Fiscal nº 03:** Irregularidades no valor tributável dos créditos incentivados – sobrevalorização fraudulenta.

O Auto de Infração foi mantido pela DRJ de origem.

Em síntese, os argumentos que serão analisados neste voto são os seguintes:

RECURSO VOLUNTÁRIO DA RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA:

PRELIMINARMENTE:

- (i) **Ausência de interesse recursal. Aplicação do entendimento firmado pelo STF no RE 592.891:**
 - ✓ A aplicação do RE 592.891 é questão incontroversa, o que afasta o interesse recursal quanto a esse ponto.
- (ii) **Impossibilidade de modificação de critério jurídico vedada pelo preceito legal. Art. 146 do CTN:**
- (iii) **Decadência do direito de glosar e/ou exigir o IPI relativo ao período anterior a 05/7/2021, nos termos do art. 150, §4º, do CTN;**
- (iv) **Nulidade do Auto de Infração:**
 - (iv.1) **Ilegitimidade passiva da Recorrente:**

- ✓ A Recorrente não possui ingerência na classificação fiscal dos concentrados e muito menos na fixação do preço do produto.

(iv.2) Erro na apuração da base de cálculo:

- ✓ Contradição entre o reconhecimento de que há direito a parte dos créditos e a glosa integral.

(iv.3) Ausência de bases probatórias:

- ✓ Não há lastro sobre o valor basal de referência, sendo que a acusação de sobrevalorização apenas pressupõe o apontamento da valoração “normal” da operação, sem suporte probatório.

MÉRITO:

- (i) Direito à apropriação dos créditos de IPI na aquisição dos insumos (concentrados) provenientes da ZFM e correção do enquadramento do produto na NCM 2106.90.10 Ex. 01;
- (ii) O concentrado elaborado pela Recofarma é produto único, conforme definição da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e atos da SUFRAMA;
- (iii) Os “concentrados” são indivisíveis e devem ser classificados como unidade, em conformidade com a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT 08/98, com as Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado e com o Decreto 9.394/2018;
- (iv) O direito ao crédito está amparado por dois fundamentos autônomos e independentes, a saber:
 - (iv.1) Preenchimento dos requisitos do art. 6º do DL 1.435/1975; e
 - (iv.2) Coisa julgada formada no MS 91.0028724-5.
- (v) Improcedência da acusação de majoração artificial dos preços dos “concentrados”.
- (vi) Impossibilidade de desconsideração dos preços praticados, pois o art. 116, parágrafo único, do CTN está pendente de regulamentação;
- (vii) **Argumentos subsidiários:**
 - (vii.1) Ilegalidade da aplicação da multa qualificada por ausência de simulação, fraude ou conluio;
 - (vii.2) Necessidade de cancelamento da multa e juros, visto que a conduta da Recorrente está respaldada em atos administrativos válidos, vigentes e eficazes.

RECURSO VOLUNTÁRIO DA RECOFARMA INDUSTRIA DO AMAZONAS LTDA:

PRELIMINARMENTE:

- (i) Nulidade do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa;
- (ii) Impossibilidade de manutenção da glosa, sob pena de afrontar o entendimento firmado pelo STF no RE 592.891;
- (iii) Correção da classificação fiscal unificada adotada pela empresa, de acordo com o Sistema Harmonizado;

- (iv) Legitimidade do método de precificação adotado no setor de bebidas e ausência de cobrança de royalties;
- (v) Impossibilidade de sua responsabilização solidária;
- (vi) Invalidez da autuação por afronta ao art. 178 do CTN;
- (vii) Improriedade da qualificação de multa de ofício.

Delimitado o objeto deste litígio, passo à análise dos argumentos das defesas:

3. PRELIMINARES SUSCITADAS PELA RECORRENTE RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA

3.1. Ausência de interesse recursal. Aplicação do entendimento firmado pelo STF no RE 592.891

Alega a Recorrente que a aplicação do RE 592.891 é questão incontroversa, o que afasta o interesse recursal quanto a esse ponto.

O creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, foi autorizada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal em julgamento ao RE 592.891/SP, em sede de repercussão geral, objeto do Tema 322, fixado com a seguinte tese:

"Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

Em 18/02/2021, restou decidido que há direito ao crédito de IPI para insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos na Zona Franca de Manaus (ZFM) sob isenção.

No entanto, essa decisão não inclui o crédito fictício de IPI para insumos com alíquota zero ou não tributáveis, conforme decidido em embargos de 19/12/2019. A Súmula Vinculante nº 58 de 07/05/2020 confirmou essa impossibilidade. Os kits vindos da ZFM devem ser analisados individualmente para determinar se os componentes são tributados e se têm direito à isenção. A maioria dos itens nos kits da empresa fiscalizada possui alíquota zero.

No julgamento em questão, a controvérsia submetida à apreciação da Suprema Corte foi a possibilidade de apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção.

O RE 592.891/SP foi proferido com a seguinte Ementa:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE.

O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida.

À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional.

Recurso Extraordinário desprovido.

Portanto, considerando que a decisão do STF transitou em julgado em 18/02/2021 e, por aplicação do art. 99 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023, deve ser conferido o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção.

3.2. Impossibilidade de modificação de critério jurídico vedada pelo preceito legal.

Art. 146 do CTN

Argumenta a Recorrente que:

- (i) O Auto de Infração violou o artigo 146 do Código Tributário Nacional, uma vez que em procedimentos fiscais anteriores a Autoridade Fiscal tinha o dever de examinar todos os aspectos legais formadores do fato gerador da obrigação tributária do IPI, inclusive o direito ao crédito, a classificação fiscal e respectiva alíquota;
- (ii) A mesma matéria foi objeto de questionamento nos Processos Administrativos nºs 16682.720793/2012-37, 16682.721553/2013-31 e 16682.720686/2014-71, decorrentes de Autos de Infração lavrados contra a própria Recorrente para glosar os créditos de IPI oriundos da aquisição

dos mesmos insumos isentos provenientes da ZFM nos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010, respectivamente; e

- (iii) A utilização de novo critério jurídico adotado pela Autoridade Fiscal somente poderia alcançar fatos geradores posteriores à notificação do lançamento em análise.

Não assiste razão à defesa, uma vez que não ocorreu, neste caso, alteração da valoração jurídica dos fatos, passível de ser considerada como revisão de lançamento por "erro de direito".

O argumento em análise foi rejeitado pela DRJ de origem, conforme conclusão abaixo reproduzida:

Inicialmente, registre-se que não se pode negar que a conduta da Administração (e não apenas em sede tributária) sinaliza, para o administrado, uma certa linha de ação, mas daí não se pode concluir que dessa conduta resulte, necessariamente, um critério jurídico de efeito geral.

Assim, por exemplo, no contexto de um procedimento fiscal ou de um processo de consulta ou, ainda, em sede de contencioso administrativo, os entendimentos fixados têm eficácia, embora limitados aos interessados e à matéria analisada. Por isso é que o critério jurídico utilizado no lançamento não poderá ser revisto (art. 146 do CTN), exceto em hipóteses bastante restritas (art. 149 do CTN); da mesma forma, o Acórdão da Delegacia de Julgamento da RFB, se favorável ao contribuinte, apenas poderá ser alterado em recurso de ofício, se cabível (Decreto nº 70.235 de 1972, art. 42, parágrafo único).

Entretanto, referidos atos administrativos jamais poderão ser apontados como impeditivos da adoção de entendimento diverso no âmbito da própria Administração. E isso por uma razão simples: não são dotados de normatividade de caráter geral, porque sua natureza não comporta eficácia para além dos limites dos objetivos que lhe são próprios.

Em geral, há duas vias pelas quais o entendimento administrativo poderá se revestir das características necessárias para que se lhe atribua a qualidade de norma jurídica ou, ao menos, de ato que fixe critério jurídico. A primeira, refere-se aos atos administrativos normativos propriamente ditos cuja existência se presta a regular comportamentos e condutas; a segunda, os entendimentos fixados, em princípio para situações específicas, mas que por previsão expressa, adquirem caráter normativo geral e vinculante.

Nesse último caso estão, por exemplo, as decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa (CTN, art. 100, II). Interessante observar que mesmo as decisões judiciais possuem limites subjetivos dos seus efeitos jurídicos e aplicam-se, em princípio, às partes envolvidas na contenda, consoante o disposto no artigo 506 do Código de Processo Civil Brasileiro, a seguir transcrito:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Note-se que, mesmo que se tratem de decisões emanadas do Supremo Tribunal Federal (ou STJ), elas somente seriam aplicáveis pela RFB nas hipóteses previstas no art. 26-A, § 6º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, ou se verificados os requisitos de que trata o art. 19-A da Lei nº 10.522/2002 (especialmente no que se refere às decisões do STF com repercussão geral e do STJ realizadas sob o rito dos recursos repetitivos), o que não ocorreu em nenhuma das hipóteses mencionadas.

Portanto, não cabe invocar atos administrativos que, supostamente, teriam fixado o entendimento da Administração acerca da classificação fiscal do concentrado.

Corroborando o que se afirmou, detalhem-se algumas das situações apontadas pela Impugnante.

Primeiramente, quanto à existência de vários decretos de alteração da TIPI que se referiram especificamente à alíquota dos produtos classificados no Código 2106.90.10 Ex 01. Ora, tais decretos não podem ser reveladores (e, menos ainda, definidores) do entendimento da Administração acerca da classificação fiscal dos concentrados. A edição de tais decretos que, em geral, reduziram as alíquotas dos produtos classificados no Código 2106.90.10 Ex 01, longe de fixar classificação fiscal, deveu-se ao fato de os contribuintes, grosso modo, entenderem que os concentrados para a fabricação de refrigerante nele se classificam e, por isso, a redução da alíquota do IPI geraria a redução do valor apurado do crédito.

Na mesma linha, não se pode aceitar a tese de que o entendimento da Suframa quanto à classificação fiscal do concentrado (e sua característica de produto único) deveria prevalecer sobre o entendimento defendido pela RFB.

Quanto ao Mandado de Segurança nº 91.0028724-5, é fato que reconheceu o direito de crédito relativo à aquisição de insumos industrializados na Zona Franca de Manaus. Referido julgado não se originou de pedido da Impugnante para que fosse reconhecida a classificação fiscal do concentrado por ela defendida e, muito menos, para que fosse reconhecida sua condição de produto único. Não se poderia considerar amparado pela coisa julgada aspecto que não foi debatido especificamente.

Finalmente, quanto aos processos administrativos em que a RIO DE JANEIRO REFRESCOS foi bem sucedida em suas pretensões perante a Fazenda Nacional, isso não teria o condão de impedir que a Administração Tributária examinasse novos aspectos de fato, relativamente a outros períodos de apuração. Tal possibilidade em nada afronta o art. 146 do CTN, que veda a alteração de critério para um lançamento já efetuado (ressalvadas as hipóteses de revisão de que trata o art. 149 do CTN).

A ausência de autuação anterior sobre fato não averiguado não representa consentimento tácito da Autoridade Administrativa sobre a aplicação da legislação tributária, bem como não impede a análise sobre conduta suspeita de ser irregular.

A autuação ora contestada versa sobre análise quanto à classificação fiscal adotada pela Contribuinte na apropriação dos créditos questionados, o que não foi objeto do procedimento anterior, resultando na possibilidade do lançamento lavrado.

Ademais, não se trata de um mesmo auto de infração sobre idênticos fatos geradores, mas sim de lançamentos autônomos sobre períodos diversos.

E, não se tratando de revisão do lançamento anterior, não há que se falar em alteração de critério jurídico, motivo pelo qual igualmente deve ser afastado tal argumento da defesa.

3.3. Decadência do direito de glosar e/ou exigir o IPI relativo ao período anterior a 05/7/2021, nos termos do art. 150, §4º, do CTN

Alega a Recorrente que ocorreu a decadência do direito de glosar e/ou exigir o IPI relativo ao período anterior a **05 de julho de 2021**, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Para tanto, argumenta que não há simulação, fraude ou conluio entre a Recorrente e a Recofarma, na medida em que inexistente manifestação de vontade nos autos do processo que se subsuma aos artigos 72 e 73 da Lei 4.502/64, isto é, adoção de práticas dolosas tendentes à evasão de tributos.

Alega, ainda, que todos os requisitos exigidos pela legislação e pela jurisprudência para a contagem do prazo decadencial, a partir do fato gerador, segundo o art. 150, §4º, do CTN, encontram-se presentes no caso, uma vez que: **(i)** trata-se o IPI de tributo sujeito ao lançamento por homologação; **(ii)** houve, por parte do contribuinte, lançamento do imposto devido; **(iii)** houve recolhimento desses valores.

Sem razão à defesa.

Assim dispõe o § 4º, do artigo 150 do Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Para incidência do art. 150, § 4º, do CTN deveria ter ocorrido a antecipação de pagamento, o que não há no presente caso, por se tratar de créditos de IPI.

Conforme destacado pela PGFN em suas contrarrazões, o art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010, deixa claro que se considera pagamento a dedução dos débitos pelos créditos admitidos, desde que não resulte em saldo a recolher. Assim, apenas os créditos válidos para dedução dos débitos geram efeitos de pagamento do IPI.

É consolidado o entendimento deste Tribunal Administrativo, de que não existe decadência do direito de glosar créditos escriturais.

Neste sentido a 3ª Turma da CSRF decidiu através do v. Acórdão nº 9303-015.184, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

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.

DEDUÇÃO DE CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS NA ESCRITA FISCAL. PAGAMENTO. INEXISTÊNCIA, AINDA QUE SEM DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN.

Para que sejam considerados pagamento (art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010), com reflexos na contagem do prazo decadencial (art. 150, § 4º, do CTN), os créditos de IPI devem ser admitidos pela legislação. A dedução de créditos indevidos dos débitos na escrita fiscal, ainda que sem a constatação de dolo, fraude ou simulação, não configura pagamento antecipado e, assim, o prazo decadencial é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

SUSPENSÃO. ART. 29, DA LEI Nº 10.637/2002. IMPOSSIBILIDADE DE GOZO POR ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL.

Conforme jurisprudência pacífica do STJ, nem o CTN nem a legislação do IPI tratam o estabelecimento industrial de forma equiparada ao estabelecimento comercial, senão quando tal equiparação se der de forma expressa (AgInt nº REsp nº 2.018.999/SC). O art. 29 da Lei nº 10.637/2002 é claro ao apontar como beneficiários da suspensão apenas os estabelecimentos industriais, sem estender aos equiparados (REsp nº 1.587.197/SP).

No julgado acima, a ilustre Relatora, Conselheira Liziane Angelotti Meira, salientou que a condição para que o prazo seja de cinco anos do fato gerador, é que haja o pagamento antecipado, ainda que parcial. Transcorrido este prazo sem que o Fisco tenha se pronunciado, o direito de o Fisco constituir o crédito, pelo lançamento de ofício, está decaído, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando a contagem irá para o art. 173, I. Assim, se o contribuinte tivesse agido com dolo, fraude ou simulação, a contagem sempre seria deslocada para o art. 173, I. Por sua vez, se ele não agiu com dolo, fraude ou simulação, mas não houve pagamento, também é aplicável o art. 173, I.

Portanto, não há que se falar em decadência sobre o lançamento objeto deste litígio.

3.4. Nulidade do Auto de Infração:

3.4.1. Ilegitimidade passiva da Recorrente

Alega a Recorrente não possui ingerência na classificação fiscal dos concentrados e muito menos na fixação do preço do produto.

Argumenta que é parte ilegítima para figurar no polo passivo desta ação fiscal, uma vez que agiu de forma lícita e correta ao calcular o crédito de IPI com base na alíquota correspondente à classificação fiscal indicada na nota fiscal pela Recofarma. Com isso, não pode ser responsabilizada, pois não haveria, no Regulamento do IPI, a obrigação do adquirente em verificar a correção da classificação fiscal do produto na nota fiscal.

Por sua vez, sustenta a PGFN que é inoponível ao Fisco a alegada boa-fé quanto ao creditamento realizado com base na classificação fiscal feita pelo fornecedor.

De fato, não assiste razão à Contribuinte, uma vez que a obrigatoriedade de verificação sobre as exigências quanto à classificação fiscal da mercadoria adquirida é prevista pelo artigo 327 do RIPI/2010¹.

¹ Art. 327. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).

Ademais, na forma prevista pelo artigo 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por eventuais infrações independe da vontade do agente ou do responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Na hipótese de a Recorrente ter se apropriado de créditos que a Fiscalização entendeu ser indevidos, não há que se falar em ilegitimidade passiva em razão da Fornecedora ter indicado a classificação fiscal dos produtos nas respectivas Notas Fiscais.

Portanto, afasto a preliminar invocada pela defesa.

3.4.2. Erro na apuração da base de cálculo e ausência de bases probatórias

A Recorrente pede a nulidade do auto de infração alegando que **(i)** há contradição entre o reconhecimento de que há direito a parte dos créditos e a glosa integral; e **(ii)** não há lastro sobre o valor basal de referência, sendo que a acusação de sobrevalorização apenas pressupõe o apontamento da valoração “normal” da operação, sem suporte probatório.

Sem razão à defesa.

A Autoridade Fiscal procedeu na estrita observância dos ditames contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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.

No caso em concreto, foram observados pela autoridade autuante todos os requisitos essenciais previstos em lei para ao final se aplicar a penalidade cabível por meio dessa autuação.

Nesse sentido, Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martínez López² se manifestam:

"No processo administrativo fiscal federal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes. Portanto, a obrigação de provar será tanto do agente fiscal, conforme disposto na parte final do caput do art. 9º do PAF, como do contribuinte

² Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López; Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado; 1ª ed., 2002, p. 207.

que contesta o auto de infração, conforme se verifica pela redação dada ao artigo 16 do PAF" (*sem destaque no texto original*)

Por sua vez, o Decreto nº 70.235/1972 (que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal, dentre outras), em seu artigo 59 assim estabelece:

Art. 59. São nulos:

- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

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

Do que se extrai que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal não prevê como hipótese de nulidade do procedimento fiscal a ocorrência das alegações apontadas em defesa.

Portanto, a insurgência manifestada acerca da nulidade da autuação não merece prosperar.

4. PRELIMINARES SUSCITADAS PELA RECORRENTE RECOFARMA INDUSTRIA DO AMAZONAS LTDA

4.1. Da Nulidade da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente RECOFARMA suscita preliminarmente nulidade do acórdão recorrido por suposto cerceamento de seu direito de defesa em razão de omissão e superficialidade no exame de alguns argumentos.

Para tanto, argumenta pela necessária análise da destinação do produto ao mercado para sua classificação fiscal, bem como a imprestabilidade da precificação considerada correta pela Fiscalização e inexistência de diferença entre os regimes de créditos básicos e de créditos incentivados.

Sem razão à defesa.

Não há omissão da DRJ alegada pelo Recorrente relativa à ausência de motivação da manutenção da glosa dos créditos indicados na peça recursal.

O acórdão recorrido analisou os argumentos da defesa, seja com relação à destinação comercial dos concentrados, seja com relação à precificação do valor tributável dos insumos.

O acórdão recorrido analisou a irrelevância da destinação comercial dos concentrados para a classificação fiscal, esclarecendo que questões de ordem comercial não justificam a classificação como produto único.

A decisão igualmente manteve as conclusões da Autoridade Fiscal sobre a precificação ilegítima do valor tributável dos insumos, enfatizando que a base de cálculo do IPI deve ser apurada com base em custos efetivos e que despesas posteriores ao ciclo produtivo, como publicidade, não devem ser incluídas no cálculo.

Com isso, não há que se falar em omissão sobre os argumentos da defesa, pois o ilustre julgador *a quo* enfrentou toda a matéria posta neste litígio.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade da decisão recorrida, na forma suscitada pela defesa da Recofarma.

Com relação ao argumento de impossibilidade de manutenção da glosa, sob pena de afrontar o entendimento firmado pelo STF no RE 592.891, reporto ao Item 3.1 deste voto.

5. Mérito

Com relação aos argumentos de mérito já sintetizados no Item 2 deste voto, passo à análise conjunta dos recursos, uma vez que abordam as mesmas matérias.

5.1. Possibilidade de Aproveitamento dos Créditos Incentivados

A Recorrente e Autuada Principal **RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA** é pessoa jurídica de direito privado que, de acordo com seu contrato social, tem por objeto a fabricação, distribuição, venda e comércio de bebidas, refrigerantes, água mineral, refrescos, néctares, xaropes, pós e outros produtos, sendo, portanto, contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”).

A Responsável Solidária **RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA** é empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus (ZFM) que usufrui de duas isenções distintas: (I) a do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/19672 que se refere a mercadorias produzidas na ZFM; e (II) a do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/19753 que se volta a produtos que contenham matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais produzidas na Amazônia Ocidental. A primeira foi reproduzida pelo art. 81, II, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI), ao passo que a segunda consta do art. 95, III, d

O art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 permite o aproveitamento de crédito de IPI para produtos isentos produzidos na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da região, excluindo produtos de origem pecuária. Para que o benefício seja válido, o fornecedor deve estar na Amazônia Ocidental, com projetos aprovados pela SUFRAMA.

Os “kits” fornecidos pela Fornecedora RECOFARMA para a adquirente RIO DE JANEIRO foram descritos nas respectivas Notas Fiscais como “concentrados” (NCM 2106.90.10 - EX 01) da marca de refrigerante a que se destinam (Coca-Cola, Coca-Cola Zero, Aquarius Limão, Simba Guaraná, Sprite, Fanta Uva, etc.), enviados sem destaque de IPI em decorrência da isenção em referência.

Em síntese, a Recorrente escriturou os créditos de IPI com fundamento legal no artigo 237 do RIPI/2010, que assim dispõe:

Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do **inciso III do art. 95**, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º). *(sem destaque no texto original)*

O artigo 95, inciso III do mesmo Diploma Legal assim prevê:

Art. 95. São isentos do imposto:

III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 34). *(sem destaque no texto original)*

Foi apurado pela Fiscalização junto ao estabelecimento industrial da Contribuinte, o aproveitamento de créditos incentivados oriundos de insumos que as empresas do Sistema Coca-Cola chamam de “concentrados” (kits), adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, localizada na Zona Franca de Manaus (ZFM).

Todavia, verificou o Auditor Fiscal que a maior parte dos créditos de IPI existentes na escrita do estabelecimento se referem a aquisições dos “kits”, contendo preparações dos tipos utilizados na elaboração de 2202, além de outros ingredientes acondicionados individualmente.

Com isso, concluiu que a Recofarma não utiliza açúcar diretamente, mas sim produtos intermediários, como corante caramelo e ácido cítrico, que envolvem o uso de açúcar em suas etapas de produção. O corante caramelo, por ser resultado de um processo industrial complexo, ainda pode se beneficiar da isenção para kits de guaraná, pois contém extrato vegetal da região. No entanto, o ácido cítrico, produzido fora da Amazônia, em São Paulo, não é considerado produção regional e, portanto, não se qualifica para a isenção.

As Recorrentes argumentam que produtos como álcool e ácido cítrico também deveriam se beneficiar da isenção, já que a legislação não define uma quantidade mínima de

matéria-prima necessária. Contudo, o uso do álcool em pequenas quantidades, apenas como emulsificante, não justifica a concessão do benefício fiscal. A legislação exige que a matéria-prima extrativa tenha um papel essencial e significativo no processo produtivo. Assim, o argumento de que as bebidas foram "elaboradas com álcool" é inadequado, pois o álcool é utilizado em quantidades insignificantes, insuficientes para gerar direito ao benefício fiscal.

5.1.1. Requisitos para concessão da isenção. Matéria-prima utilizada no processo produtivo da fornecedora Recofarma na elaboração dos concentrados para bebidas não alcoólicas

Como mencionado acima, concluiu o Auditor Fiscal pelo aproveitamento indevido de créditos incentivados com base no artigo 237 do RIPI/2010, oriundo das notas fiscais emitidas pela fornecedora, em função de não ocorrer a utilização (exceto no caso de preparações elaboradas com extrato de guaraná produzido na Amazônia Ocidental), no processo de industrialização, de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, requisito essencial previsto nos Regulamentos do IPI e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Por sua vez, a Recorrente argumenta que:

i) A isenção do art. 95, III, do RIPI, 2010, foi outorgada pela Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007;

ii) Que a Suframa tem competência para verificar se o contribuinte preencheu os requisitos legais para fruição do benefício;

iii) Que é suficiente a elaboração dos concentrados com açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo e/ou extrato de guaraná, que os atos baixados pela Suframa não podem ser desconsiderados pela RFB e que a interpretação da Suframa quanto ao alcance do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, é lógica e se coaduna com o próprio significado do termo "matéria-prima" constante do § 1º do citado dispositivo, o qual compreende no seu conceito "produto industrializado com matéria-prima agrícola regional" para fins do crédito do IPI.

Inicialmente é importante ressaltar que todos os requisitos previstos legalmente para concessão da isenção devem estar cumpridos para legitimidade do direito creditório.

E as condições legais para aproveitamento do crédito em litígio são as seguintes:

- a) Matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional;*
- b) Produtos elaborados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA;*
- c) Aquisição de produtos originados da Amazônia Ocidental com a isenção prevista no inciso III do artigo 95;*

d) Emprego de tais insumos como matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Quanto à condição de item "a", observo que não há dúvidas de que os produtos fornecidos pela Recofarma são produzidos com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Apenas para ilustrar o preenchimento de tal requisito, destaco que o **PARECER TÉCNICO DE PROJETO Nº 224/2007**, apresentou as características técnicas do produto "CONCENTRADOS PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS" (CÓDIGO SUFRAMA nº 0653) da seguinte forma:

d) Características técnicas do produto:

Definição:
O produto consiste em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

Dentre os diversos tipos/modelos do produto a serem industrializados pela empresa, selecionou-se para apropriação dos custos do projeto, o especificado a seguir:

Tipo/Modelo de referência: Concentrado para refrigerante de sabor "de cola".

Especificações Técnicas:

- Aparência: líquido de cor caramelo escuro
- Odor: característico
- Densidade a 20°C: 136g/cm³
- Origem das matérias-primas regionais:
 - (1) matéria-prima regional: açúcar cristal e mascavo (utilizado no tipo/modelo de referência) e extrato de guaraná (utilizado em outros tipos de concentrado).
 - (2) a matéria-prima açúcar cristal é produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueredo (AM), que também produz álcool.
 - (3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais do interior do Amazonas.
 - (4) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para a produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa.

Sobre o **PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO** da Recofarma, constou no **ITEM 7 do Parecer Técnico** em referência, que a empresa realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril, exceto a fabricação da matéria-prima corante caramelo, que é terceirizada para produção pela DD. Williamson do Brasil Ltda, localizada ao lado da unidade industrial da fornecedora.

Colaciono abaixo os compromissos assumidos pela RECOFARMA com relação ao Processo Produtivo Básico:

7. COMPROMISSOS ASSUMIDOS PELA EMPRESA

a) Processo Produtivo Básico:

A empresa, quando da industrialização no Pólo Industrial de Manaus -- PIM do produto CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS, deverá atender ao Processo Produtivo Básico - PPB definidos na Portaria Interministerial nº 08 - MPD/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 2008.

A empresa, em conformidade com o projeto, realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril para industrialização do produto, exceto a fabricação da matéria-prima corante caramelo, terceirizada na ZFM.

A seguir passamos a descrever o processo produtivo praticado pela empresa, consoante projeto, o qual está condizente com a legislação do PPB, segundo as etapas abaixo descritas.

Produto: CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS, tomando-se como base a industrialização do tipo: Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola.

Etapa	Descrição da Etapa
1	<p>RECEBIMENTO DAS MATÉRIAS-PRIMAS E MATERIAIS DE EMBALAGEM, conforme a seguir:</p> <p>a) DE MATÉRIAS-PRIMAS LÍQUIDAS E A GRANEL 1 - PESAGEM : As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Estão instaladas balanças eletrônicas de alta precisão, que permitem velocidade do processo e precisão da pesagem.</p> <p>b) DE MATERIAS-PRIMAS DIVERSAS 1 - PESAGEM: As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Os insumos sólidos são recebidos em sacos de 600, 1.000 e 1.200 quilogramas.</p> <p>Obs: no caso do corante caramelo, produzido pela DD. Williamson do Brasil Ltda. em sua unidade industrial localizada ao lado da Recofarma do Amazonas, esse insumo é transportado através de sistema "pipe line" que integra as duas fábricas - permitindo o abastecimento em tempo real.</p> <p>c) DESCARGA DAS MATÉRIAS-PRIMAS EM GERAL As carretas são descarregadas em docas, com empilhadeiras elétricas, em uma área</p>
4	<p>PRODUÇÃO DO CORANTE CARAMELO (Terceirizada na ZFM) - A Recofarma do Amazonas adquire da Agropecuária Jayoro a totalidade do açúcar cristal que necessita para atender à produção de corante caramelo que utiliza na fabricação de seus concentrados. O açúcar (cristal e mascavo) é enviado pela Recofarma do Amazonas à empresa DD Williamson, e representa em torno de 70 % da quantidade total de matérias-primas (açúcar + água + catalizadores) necessárias a fabricação corante caramelo.</p>
5	<p>TRATAMENTO DA ÁGUA; A água utilizada no processo de produção é tratada, utilizando-se cloro e filtragem para eliminação de impureza e bactérias, e armazenada em reservatórios apropriados.</p>
6	<p>PESAGEM E DOSAGEM DAS MATÉRIAS-PRIMAS;</p> <p>a) Pesagem das matérias-primas sólidas b) Dosagem e adição das matérias-primas sólidas; Para os tambores, são utilizados braços articulados e talhas elétricas à prova de explosão. Os operadores precisam apenas fixar a garra no tambor e a talha se encarrega de erguê-lo e levá-lo à boca do tanque. c) Dosagem e adição das matérias-primas líquidas; O processo de adição de matérias-primas líquidas pode ser realizado de três formas: 1- Transferência das matérias-primas armazenadas em tanques de estocagem: através de bombas de transferência, o insumo é transferido para os tanques de mistura localizados na sala de produção através de tubulações. Indicadores de peso acoplados aos tanques de mistura informam a quantidade transferida para o operador que interrompe o processo quando atinge a quantidade desejada. 2- Transferência de matéria-prima armazenada em tanques de aço inox. 3- Adição de matérias-primas diversas; dependendo do tipo a ser adicionado, sua embalagem pode variar de formato desde tambores de 200 litros até bombonas plásticas de volumes diversos. São adicionadas manualmente à boca de alimentação do tanque de mistura.</p>

LPA

LPA

7	<p>MISTURA DAS MATÉRIAS-PRIMAS; Após a dosagem, as matérias-primas são diluídas e misturadas de forma homogênea através de agitadores incorporados aos tanques, assegurando com isso a estabilidade do concentrado. As misturas são realizadas em salas independentes, de acordo com a característica de cada produto acabado.</p>
8	<p>INSPEÇÃO DA QUALIDADE DOS CONCENTRADOS; a) Cromatografia Líquida: Processo utilizado para verificar a concentração ou teor da mistura. b) Cromatografia de Íons: Processo analítico que verifica a presença de contaminantes no corante caramelo utilizado no concentrado. A análise é realizada em um cromatógrafo de íons com tempo de leitura de 6 minutos por lote e um número máximo de até 127 leituras consecutivas, sem necessidade de supervisão do analista. c) Densímetros automáticos: Equipamentos usados no processo de medição da densidade (peso) dos concentrados para assegurar que estão dentro dos padrões de qualidade. d) Analisador de Partículas: Equipamento que mede o tamanho das partículas sólidas presentes nos concentrados para garantir que estejam dentro dos parâmetros especificados. Um equipamento denominado "analisador de partículas" mede o tamanho e a distribuição estatística das partículas de uma emulsão (forma pela qual alguns produtos são produzidos misturando-se ingredientes a princípio não miscíveis como água e óleo). e) Análise de Aparência e Análise Sensorial: Análise de aparência é um processo de comparação visual de um padrão com uma amostra. A análise sensorial é um teste realizado através dos sentidos humanos (paladar e olfato) com o objetivo de provar ou sentir odores que estejam fora das especificações dos concentrados. f) Análises de Liberação Sucos: Os sucos naturais utilizados na fabricação dos refrigerantes são enviados diretamente pelos produtores aos clientes. Os produtores enviam amostras de cada lote de suco produzido para o Laboratório da fábrica de concentrados e somente após sua aprovação nas análises qualitativas (gosto, odor, aparência, densidade, microbiológica), os sucos são liberados para utilização na produção. g) Processos Auxiliares: Controle de Contra-Amostras e Titulação.</p>
9	<p>EMBALAGEM/ENVASAMENTO; a) Envasamento: A operação de envasamento é monitorada por computadores que analisam a variabilidade do peso colocado em cada bombona ou tanque. As balanças eletrônicas enviam esta informação. As embalagens a serem envasadas são conduzidas por transportadores até as envasadoras automáticas de cada uma das linhas de produção. Os concentrados líquidos vindos da sala de mistura através de tubulações enchem as embalagens. A balança informa ao computador o peso adicionado e, ao ser atingido o padrão, uma válvula automática interrompe o enchimento. b) Fechamento de Bombonas e Garrações de Vidro: Equipamentos denominados capsuladores fecham as bombonas automaticamente. Um sensor identifica a presença da bombona na área de fechamento. Um cabeçote de fechamento é acionado e aplica a tampa automaticamente. O capsulador automático consta na linha de produção. Operando tanto com tampas plásticas quanto de alumínio, o equipamento elimina qualquer processo manual. Até a colocação das tampas é feita por um sistema de posicionamento automático acima do cabeçote c) Inspeção Final de Peso: Balanças verificadoras de peso foram instaladas em todas as linhas. Elas inspecionam 100% da produção. d) Identificação de Lote e Validade;</p>
	<p>e) Rotulagem; f) Paletização;</p>
10	<p>ARMAZENAGEM E EXPEDIÇÃO DO PRODUTO.</p>

Constata-se que o açúcar cristal e açúcar mascavo são utilizados no concentrado para refrigerante de sabor "cola" e o extrato de guaraná é utilizado em outros tipos de concentrados.

Destaco, ainda, que o fato de a matéria-prima açúcar cristal ser produzida pela empresa Agropecuária Jayolo, bem como o açúcar mascavo ser produzido por produtores rurais do interior do Amazonas e, ainda, de o corante caramelo ser produzido pela terceirizada DD. Williamson do Brasil, em nada altera a origem de tais matérias-primas, uma vez que atende às previsões da **PORTARIA INTERMINISTERIAL MPO/MICT/MCT Nº 8, DE 25.02.98**, que estabelece o processo produtivo para os produtos EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS,

CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS E CORANTE CAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus. Vejamos:

OS MINISTROS DE ESTADO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO, DA INDÚSTRIA, DO COMÉRCIO E DO TURISMO E DA CIÊNCIA E TECNOLOGIA, no uso da atribuição que lhes confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto 783, de 25 de março de 1993 e alínea "b", do inciso I, do art. 18, da Medida Provisória nº 1.549-39, de 29 de janeiro de 1998, resolvem:

Art. 1º **Estabelecer para os produtos** EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS, **CONCENTRADOS**, BASES E EDULCORANTES **PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS E CORANTE CAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus, os seguintes processos produtivos básicos:**

II - CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS

a) dosagem das matérias-primas;

b) mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas; e

c) homogeneização, quando necessário.

III - CORANTE CAMELO

a) dissolução do açúcar, formando o "açúcar líquido";

b) floculação;

c) filtração;

d) troca iônica;

e) evaporação;

f) filtração;

g) mistura do "açúcar líquido" com outras matérias-primas;

h) homogeneização; e

i) filtração.

Parágrafo único. Todas as etapas dos processos produtivos básicos acima descritos deverão ser, obrigatoriamente, realizadas na Zona Franca de Manaus. **(sem destaques no texto original)**

Art. 2º **Para o cumprimento do disposto acima será admitida a realização, por terceiros, na Zona Franca de Manaus, de atividades ou operações inerentes ao atendimento às etapas de produção estabelecidas no artigo anterior.**

Art. 3º Além do atendimento das etapas de produção estabelecidas no art. 1º desta Portaria, os fabricantes deverão incorporar a gestão da qualidade e produtividade dos processos e dos produtos finais, envolvendo a inspeção de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de

embalagem, o controle estatístico do processo, os ensaios e medições e a qualidade dos produtos finais, sem prejuízo do disposto no art. 2º do Decreto nº 783/93. **(sem destaque no texto original)**

Reitero que o processo produtivo foi descrito no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 que embasou a concessão do incentivo fiscal e o cumprimento do artigo 1º, inciso II, alíneas a, b e c da Portaria Interministerial acima citada.

Por sua vez, constata-se igualmente que a especificação da origem do produto igualmente está delimitada no Projeto, com a previsão de que será utilizada como matéria-prima regional açúcar (cristal e mascavo) processado no interior do Estado para o concentrado sabor cola, bem como matéria-prima regional extrato de guaraná para outros tipos de produtos.

Com isso, restam configuradas as condições especificadas nos Itens "b" e "c" acima citados, quais sejam: utilização como matéria-prima regional os produtos elaborados com açúcar, álcool, extrato de guaraná ou corante de caramelo produzidos na Zona Franca de Manaus a partir de cana de açúcar e de semente de guaraná adquiridos de produtores localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA para concessão da isenção prevista no inciso III do artigo 95, conforme dispõe o artigo 237 do RIPI/2010, com redação do artigo 6º do decreto-Lei nº 1.435/75.

E com relação ao item "d", considerando que os insumos em análise são utilizados na elaboração de produtos classificados na posição 2202, resta igualmente atendida a condição sobre o emprego na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Portanto, entendo que estão atendidos os requisitos essenciais para que seja concedida a isenção em referência.

5.2. Classificação Fiscal dos Produtos Adquiridos da Recofarma

5.2.1. Competência da SUFRAMA

Com relação à competência da SUFRAMA, inicialmente observo que alterei meu posicionamento, considerando reanálise da matéria, especialmente com relação aos fundamentos apresentados no excelente voto do i. Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, o qual acompanhei integralmente por ocasião do julgamento do PAF 10865.722027/2018-78, que neste momento peço *vênia* para reproduzir parcialmente, nos termos permitidos pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999³:

Mesmo que a SUFRAMA tivesse dito com todas as letras e números que os kits de refrigerantes produzidos e vendidos pela FORNECEDORA são classificados no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI, ainda assim a Recorrente estaria equivocada. Isso porque a SUFRAMA não tem a competência legal para classificar mercadorias no Sistema

³ 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.

Harmonizado, competência essa dada por lei à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

A competência da SUFRAMA está restrita a algumas questões relacionadas com a Zona Franca de Manaus, como o estabelecimento dos índices mínimos de nacionalização dos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus para fins de redução do imposto de importação quando da sua internalização e a aprovação dos projetos para fins da isenção do IPI de que trata o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975.

Assim como os atos da RFB relativos à classificação fiscal de um produto não interferem nos benefícios fiscais administrados pela SUFRAMA (os benefícios fiscais devem ser reconhecidos a partir dos atos publicados pela SUFRAMA, independentemente da classificação fiscal dos produtos envolvidos), da mesma forma os atos da SUFRAMA não afetam a classificação fiscal de um produto, que, diga-se de passagem, é estabelecida com base em acordo internacional (Sistema Harmonizado) que busca a harmonização em todos os países signatários.

É nesse sentido o voto da i. Conselheira Denise Madalena Green no Acórdão 3302-014.080, de 28 de fevereiro de 2024, cujo excerto reproduzo a seguir e adoto como se minhas fossem as razões de decidir:

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

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

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

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

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

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

Cabe registrar, ainda, que a fiscalização do Imposto de Importação e do IPI compete aos Auditores-Fiscais da RFB (arts. 142, 194 e 196 do CTN, arts. 91 e 93 da Lei nº 4.502, de

1964, art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, e arts. 2º e 9º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007), abrangendo a verificação das classificações fiscais e alíquotas utilizadas pelos contribuintes desses tributos.

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM. TIPI. COMPETÊNCIA. IPI.

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA REFRIGERANTES. IPI.

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

LIVRO V

DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

TÍTULO I

DO DESPACHO ADUANEIRO

CAPÍTULO I

DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(...)

Seção V

Da Conferência Aduaneira

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

(...)

CAPÍTULO VI

DO PROCESSO DE CONSULTA

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

(...)

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

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

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

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

I - a unidade central; ou

II - a unidade descentralizada.

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

5.2.2. Classificação Fiscal dos Concentrados de Refrigerante

Com relação à classificação fiscal, concluiu a Fiscalização que:

- (i) Os kits são enviados por RECOFARMA para engarrafadores localizados em todo o país, dentre eles a fiscalizada, onde passam por uma série de operações industriais até resultarem no chamado xarope composto, preparação que, por diluição em água carbonatada, resulta no refrigerante;
- (ii) O xarope composto é o verdadeiro concentrado, tanto que, quando vendido para bares e restaurantes, é corretamente classificado pela fiscalizada como o concentrado referido no Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI;
- (iii) As empresas do Sistema Coca-Cola chamam ingredientes (matérias-primas e produtos intermediários) do concentrado, que são bens de menor grau de transformação, como se fossem o próprio concentrado;
- (iv) A controvérsia existente no presente processo (se um conjunto de insumos para fabricação de bebidas deve ser classificado em posição/código único ou separadamente) já foi submetida à organização competente para resolver dúvidas sobre a aplicação do Sistema Harmonizado (SH), que é o Conselho de Cooperação Aduaneira – CCA, nome corrente da OMA - Organização Mundial das Aduanas;

- (v) A organização internacional decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente;
- (vi) O CCA optou por oficializar seu entendimento por meio da incorporação nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir:
- (vii) 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.
- (viii) A Nota XI da RGI/SH 3 b) é suficiente, por si só, para determinar a impossibilidade de classificação fiscal dos “kits” em posição única do SH;
- (ix) A análise das demais normas do SH que confirmam que os kits não podem ser classificados em posição única;
- (x) Os itens III e IX das NESH da RGI/SH 2 a) afastam a aplicação desta Regra aos produtos das Seções I a VI da TIPI;
- (xi) Impossibilidade de classificação fiscal dos kits na posição 21.06 e no Ex 01 do código 2106.90.10;
- (xii) São os componentes individuais dos kits que devem ser submetidos à tributação pelo IPI, sendo que nenhum deles pode ser classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI;
- (xiii) Foi indevida a utilização da alíquota de 20% para calcular os créditos aproveitados pela fiscalizada;
- (xiv) As preparações líquidas recebidas pela fiscalizada, salvo as que são à base de substâncias odoríferas, devem ser classificadas no caput do código 2106.90.10, tributado à alíquota zero do IPI. A alíquota zero também deve ser aplicada às substâncias que se apresentam em forma pura (capítulo 29 da TIPI). Portanto, o IPI potencialmente incidente sobre estes componentes é igual a zero;
- (xv) O concentrado a que se referem os destaques Ex do código 2106.90.10 da TIPI são preparações que têm a capacidade de, por diluição, resultarem na bebida pronta para consumo. Para terem tal capacidade, é preciso que contenham todos os ingredientes responsáveis por conferir aroma e sabor para o produto final;
- (xvi) As preparações líquidas da posição 21.06 comercializadas por RECOFARMA devem ser individualmente classificadas no caput do código 2106.90.10 da TIPI, e não no seu Ex 01.

Como já demonstrado neste voto, entendo que estão atendidos os requisitos essenciais que ensejam o direito da fornecedora Recofarma ao incentivo que originou o crédito invocado pela Recorrente, o que foi igualmente objeto de análise pelo Ilustre Julgador *a quo*, bem como argumento da defesa, resta verificar sobre a classificação fiscal adotada para justificar os créditos escriturados pela Recorrente e, posteriormente, desconsiderada pela equipe de fiscalização na lavratura do Auto de Infração objeto deste processo.

Com relação à classificação fiscal, em síntese, o Auditor Fiscal entende que a classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 deve apresentar concomitantemente as seguintes características:

- a) Que seja uma preparação composta.
- b) Que não seja alcoólica.
- c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado**
- d) Que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02
- e) Que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.**

Não há controvérsia quanto aos Itens "a", "b" e "d".

COM RELAÇÃO AO ITEM "C", a equipe de Fiscalização sustenta a autuação no argumento de que os componentes dos "kits" adquiridos pela fiscalizada são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual, sendo impossível adotar a EX 01 ou EX 02, uma vez que não se trata de um concentrado e nem pode ser diluído.

Considerou o Auditor Fiscal que, mesmo diluído, perde suas características originais, uma vez que o concentrado surge somente através da mistura de diversos conteúdos que compõem cada "kit" e após passar pelo processo de industrialização.

Com isso, concluiu que tais produtos devem ser classificados no código 2106.9010, como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota é zero, o que torna legítima a glosa dos créditos por não se tratar da isenção.

Por sua vez, argumentou a defesa que o concentrado elaborado pela Recofarma é produto único, conforme definição da **Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e atos da SUFRAMA**.

Afirmou ainda que os "concentrados" são indivisíveis e devem ser classificados como unidade, em conformidade com a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT 08/98, com as Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado e com o Decreto 9.394/2018.

Da análise do Projeto Técnico que sustentou a Resolução nº 224/2007, observo que consta das Informações Textuais do Produto a definição "CONCENTRADOS PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS DE COLA" (fls. 5466), que foi caracterizado o enquadramento na NCM nº 2108.90-10 EX 01. Vejamos novamente:

INFORMAÇÕES TEXTUAIS DO PRODUTO**Produto: CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS de cola**

Texto: Caracterização do Produto

Caracterização do Produto

São concentrados para bebidas não-alcoólicas, que constituem preparados químicos industriais compostos de partes líquidas e sólidas.

Modelo de Concentrado utilizado como Base para Elaboração deste Projeto : O utilizado na fabricação do refrigerante Coca - Cola, o de maior participação nas vendas da empresa, mesmo a empresa produzindo dezenas de tipos de concentrados.

Concentrado para Refrigerante Coca Cola

Aparência: Líquido de cor caramelo escuro

Odor: Odor característico

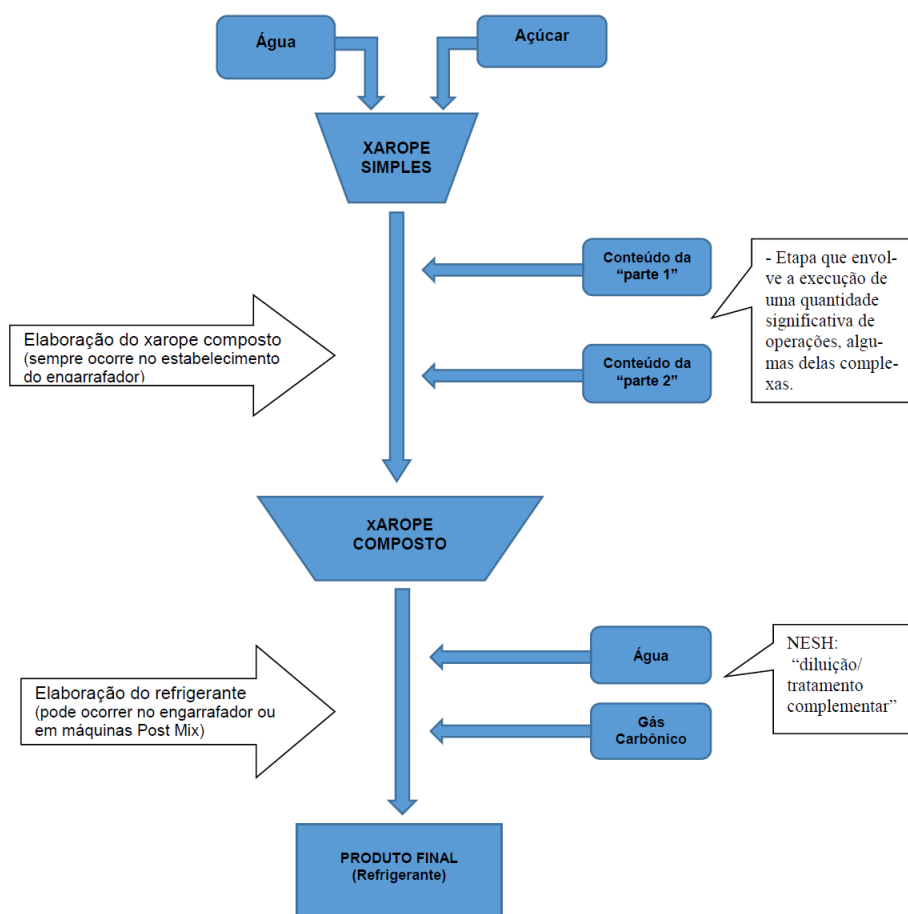
Densidade a 20°C: 1,36g/cm³

Enquadramento na NCM

NCM n.º 2106.90-10 Ex. 01-

Por sua vez, com relação ao processo produtivo na unidade industrial da Recorrente VONPAR, consta no Relatório Fiscal o seguinte fluxograma simplificado das etapas do processo de elaboração do refrigerante Coca-Cola:

Fluxograma simplificado do processo de fabricação do refrigerante Coca-Cola



Pelo resumo do processo industrial é possível constatar que o “xarope simples” (conteúdo das embalagens que integram os “kits”) é obtido da mistura da água tratada com açúcar.

Para visualização, colaciono abaixo registros fotográficos extraídos do Relatório Fiscal, referentes aos kits (concentrados) sabor Coca-Cola, formados por duas partes e envasados em bombonas:

Figura 5 – contêiner contendo a Parte 1 do kit sabor Coca-Cola



Figura 6 – contêiner contendo a Parte 2 do kit sabor Coca-Cola



Tanto o conteúdo da "Parte 1" quanto o conteúdo da "Parte 2" são misturadas neste xarope simples, resultando em xarope composto. E, segundo diligência da equipe de fiscalização, a elaboração deste xarope composto ocorre no estabelecimento da Recorrente. Após, por se tratar de produção de refrigerante, o xarope composto é diluído em água carbonatada, resultando na bebida pronta para ser consumida.

Já no processo produtivo das bebidas sem açúcar, os componentes dos “kits” são misturados sem anterior formação do xarope simples, com adição de água e edulcorantes.

O fato é que a produção do refrigerante é resultado da elaboração do xarope composto, cuja elaboração ocorre a partir dos "Kits" adquiridos da fornecedora Recofarma.

Reporto ao fluxograma simplificado das etapas do processo de elaboração do refrigerante Coca-Cola, já colacionado neste voto.

E, ainda que o composto concentrado seja destinado a terceiros (bares e restaurantes) para preparação final em máquinas *Post Mix*, os ingredientes para tais compostos são os "kits" objeto do crédito glosado.

Outrossim, consta nos autos o **RELATÓRIO CETEA A130-1/13**, pelo qual foi avaliada a justificativa técnica para classificação fiscal do produto, com a conclusão de que o produto concentrado para bebidas não-alcólicas, produzido e comercializado pela RECOFARMA, classifica-se no Código 21.06.90.10 – Ex 01 da TIPI, considerando que **o kit de base de bebida para fabricação de refrigerantes deve ser classificado como mercadoria unitária**, uma vez que seus componentes são comercializados em proporções fixas e utilizados em conjunto e integralmente na fabricação industrial de bebidas.

Atestou o Centro de Tecnologia de Embalagem (CETEA/ITAL), que em cada concentrado, os ingredientes estão presentes na formulação em quantidade relativa exata para proporcionar o efeito técnico e sensorial desejado, tendo em vista um volume de bebida determinado, sendo que *“o acondicionamento separado dos componentes objetiva preservar os extratos contra fatores de deterioração química e microbiológica e prevenir alterações físico-químicas indesejáveis”*.

Por oportuno, colaciono a resposta aos quesitos 11 e 12 apresentada no RELATÓRIO TÉCNICO Nº 000.127/17, emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia - INT:

11. É correto afirmar que as partes acima identificadas, consideradas em conjunto, independentemente de estarem misturadas e/ou homogeneizadas, formam uma preparação composta, do tipo extrato concentrado ou sabores concentrados, utilizado para a elaboração das bebidas da classe das águas, incluindo as águas minerais gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizantes e outras bebidas não-alcólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas?

Resposta: Sim, segundo a definição de NESH – Notas do Sistema Harmonizado, as preparações compostas podem ser definidas como: “As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc).”

Tanto a parte A como a parte B são preparações compostas, ou seja, preparações formadas com mais de um componente. Quimicamente, existem preparações

simples e compostas. Uma preparação simples é um único composto diluído em solução. Já a preparação composta é formada por mais de um componente em solução. Portanto, a parte A e B são preparações líquidas constituídas de mais de um componente formando uma preparação composta, assim como o kit (parte A e B), por ser resultado de duas preparações compostas, também é uma preparação composta.

12. É correto afirmar que, não obstante as partes da preparação que compõem a base para a bebida Coca-Cola estarem dispostas separadamente, o conjunto compõe uma mercadoria – preparação composta para elaboração de bebidas da classe das águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas, e com capacidade de diluição superior a 10 partes – acabada e pronta para utilização industrial pelo adquirente fabricante da bebida final, refrigerante?

Resposta: Sim. Conforme descrito nos quesitos anteriores, a mercadoria vendida pela Recofarma é uma única mercadoria formada por duas partes, com capacidade de diluição muito superior a 10 partes da bebida final Coca-Cola. A capacidade de diluição total do concentrado para a bebida final é superior a 350 vezes.

Quimicamente, tanto a parte A como a parte B, assim como o kit, são preparações compostas, ou seja, preparações formadas por mais de um componente, para serem utilizadas, em conjunto, nos fabricantes da Coca-cola para produção do refrigerante.

COM RELAÇÃO À CAPACIDADE DE DILUIÇÃO, observo que a Fiscalização concluiu que não há diferenças passíveis de alterar a classificação fiscal de tais kits, seja quanto à utilização do xarope composto enquanto produto intermediário/diluído no estabelecimento da Recorrente ou quanto à utilização do xarope composto enquanto produto final/vendido a terceiros, sendo que as "preparações" devem ser entendidas apenas como produtos prontos para uso.

Para análise sobre tal conclusão, vejamos a descrição conferida ao NCM em discussão:

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.	
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas	0
2106.90	- Outras	
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	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	20
	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	30

Aplicando a descrição do Código NCM 2106.90.10 - EX 01 ao processo produtivo descrito no Termo de Verificação Fiscal, é possível concluir, ao contrário do resultado apontado pelo ilustre Auditor Fiscal, que realmente os produtos concentrados adquiridos pela Recorrente da fornecedora Recofarma caracterizam-se como preparações compostas, não alcoólicas (concentrados), utilizados na elaboração de bebida da posição 22.02 (refrigerantes), com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte deste concentrado.

A capacidade de diluição está especificada no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007. Vejamos:

d) Características técnicas do produto:

Definição:
O produto consiste em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

Dentre os diversos tipos/modelos do produto a serem industrializados pela empresa, selecionou-se para apropriação dos custos do projeto, o especificado a seguir:



No mesmo sentido está o **RELATÓRIO CETEA 0024-12/14**, pelo qual o Centro de Tecnologia de Embalagem (CETEA/ITAL) analisou o processo produtivo de refrigerantes do grupo Coca-Cola para verificar a capacidade de diluição das matérias-primas originadas da RECOFARMA, atestando que na produção dos produtos Coca-Cola, Sprite, Guaraná Kwat, Guaraná Taí, Fanta Laranja, Fanta Uva e Coca-Cola Light, é realizada diluição de tais preparações compostas (extratos concentrados ou sabores concentrados), superior a 10 partes da bebida final, estando compatível com a classificação fiscal no Código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, versão anexa do Decreto nº 7660/2011.

Portanto, não há dúvidas de que o kits adquiridos pela Recorrente Rio de Janeiro atendem ao requisito de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Não obstante as conclusões acima demonstradas, destaco o r. voto do Ilustre Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, proferido em julgamento do PAF nº 11070.722571/2014-03 (Acórdão nº 3402-003.801), através do qual tornou claro o correto enquadramento em análise, elucidando a matéria com os seguintes fundamentos:

Primeiramente, a fiscalização afirma que o Laudo exarado pelo laboratório confirma de forma inequívoca que a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte está errada.

Todavia, uma simples análise do documento atesta exatamente o contrário, como será demonstrado abaixo, apresentando-se o resultado por amostragem:

1) Concentrado/Kit sabor coca-cola - parte 1

Conclusão

Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Cafeína, Caramelo, Ácido Fosfórico, Címeno, Pineno e Limoneno.

2) Concentrado/Kit sabor coca-cola - parte 2

Conclusão

Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Ácido Cítrico, Pineno, Limoneno, Terpineno e Terpinoleno.

3) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 1

Conclusão

Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Cafeína, Ácido Fosfórico, alfa-Terpineno, Limoneno e beta-Terpineno.

4) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 2A

Conclusão

Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Pineno, Limoneno e Terpineno.

5) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 2B

Conclusão

Trata-se de Preparação à base de Propileno Glicol, Pineno, Mentadieno e Terpineno, na forma líquida.

6) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 1B

Conclusão

Trata-se de Benzoato de Sódio, na forma de pó.

7) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 1C

Conclusão

Trata-se de Citrato de Sódio, na forma de cristais.

8) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 3

Conclusão

Trata-se de Preparação à base de Acessulfame de Potássio, Aspartame e Benzoato de Sódio, na forma sólida.

9) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 2

Conclusão

Trata-se de Preparação à base de Álcool Etilico, Mentatreno, Pineno, Limoneno e Mentadieno, na forma líquida.

10) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1

Conclusão

Trata-se de Ácido Cítrico, na forma de cristais.

11) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1A

Conclusão

Trata-se de Benzoato de Sódio, na forma de pó.

12) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1G

Conclusão

Trata-se de Sorbato de Potássio, na forma de grânulos.

13) Concentrado/Kit sabor sprite light ou zero - parte 1B

Conclusão

Trata-se de Preparação à base de Benzoato de Sódio e Sorbato de Potássio, na forma sólida.

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

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

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

Pontua então uma de suas falácias:

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

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

2106.90.10	Preparações dos tipos 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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. **A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.***

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

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

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

Fica expressamente afastada pela NESH a primeira falácia do TVF.

Além disso, afirma categoricamente o auditor-fiscal que:

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

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

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

E prossegue no subitem 7:

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. **Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição**

13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; SÃO TAMBÉM FREQUENTEMENTE UTILIZADOS NA INDÚSTRIA PARA EVITAR OS TRANSPORTES DESNECESSÁRIOS DE GRANDES QUANTIDADES DE ÁGUA, DE ÁLCOOL, ETC. Tal como se apresentam, estas preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

Em primeiro lugar, a NESH considera expressamente que Ácido Cítrico e conservantes (Sorbato de Sódio, Benzoato de Sódio e Citrato de Sódio) fazem parte da "preparação" que se enquadra na posição indicada pelo contribuinte ela é absolutamente literal a esse respeito! E mais, ela desce à minúcia de indicar que a "preparação" pode ser enviada sem passar pela diluição, ou seja, encampando as diversas partes do "kit", para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc.

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

E mais, vejamos o subitem 12:

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

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

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

A Procuradoria da Fazenda aduz que

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

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

Portanto, resta claro pela leitura das notas explicativas que:

- i) o fato do kit envolver partes sólidas e líquidas que sofreram diluição posteriormente no estabelecimento da adquirente não desnatura a sua natureza de "preparação".
- ii) o fato do kit ser destinado a uma empresa que produz refrigerantes é relevante para a classificação de tal mercadoria no Ex 01 da posição 2106.90.
- iii) os sólidos presentes no kit são produtos de conservação e ácido cítrico, todos expressamente mencionados como partes integrantes das preparações, podendo ser misturados posteriormente aos extratos, no momento da diluição.

Considerando as razões acima, não tem razão o Ilustre Auditor Fiscal ao lavrar a autuação pelas razões adotadas em Termo de Verificação Fiscal, bem como ratificadas pelo Ilustre Julgador *a quo*, motivo pelo qual cabe a reforma da decisão recorrida para o fim de exonerar o crédito tributário lançado.

5.2.3. Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4

Nesta ação judicial, foi analisado o direito ao crédito de IPI para "matéria-prima isenta" adquirida de fornecedores na Zona Franca de Manaus (ZFM). O Poder Judiciário focou apenas no direito à isenção, sem considerar que o produto em questão era um kit com embalagens individuais, identificado pela empresa como "concentrado". Concluiu-se que a decisão no processo MSC nº 91.0047783-4 não se aplica a mercadorias (kits) que não possuem classificação fiscal própria, nem aos componentes de kits tributados com alíquota zero, como matérias-primas que não têm direito à isenção da ZFM.

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

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

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

5.3. Da apuração de irregularidades no valor tributável sobre o qual foi calculado o crédito incentivado

5.3.1. Da majoração da base de cálculo

Com relação à majoração da base de cálculo, nos termos permitidos pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999⁴, peço *vênia* para reproduzir o excelente voto do i. Conselheiro Jorge Luis 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.

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, entendo 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:

⁴ 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.

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 RIO DE JANEIRO 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 TIPI, 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 n.º 10.485, de 2002, art. 2.º).

§ 6.º Os valores referidos no § 5.º não poderão exceder a nove por cento do valor total da operação (Lei n.º 10.485, de 2002, art. 2.º, § 2.º, 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 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 RIO DE JANEIRO 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 RIO DE JANEIRO 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, comercial 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 comercial, 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 RIO DE JANEIRO 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, 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.

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.

6. Da Responsabilidade Solidária e Qualificação da Multa

Igualmente com relação à responsabilidade solidária e multa qualificada aplicada pela Fiscalização, peço *vênia* para reproduzir o excelente voto do i. Conselheiro Jorge Luis 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, neste processo, utilizo de fundamento sobre a matéria:

Em que pese ter considerado que a Autoridade Tributária falhou em caracterizar efetivamente a simulação com relação à multa prevista no inciso II, § 6º, do artigo 80, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, combinado com os artigos 72 e 73, desta mesma Lei, como podemos considerar pela leitura dos dispositivos reproduzidos a seguir, há outra imputação em relação ao mesmo enquadramento legal apontado na autuação, que refere-se à classificação incorreta das mercadorias envolvidas.

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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

(...)

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será: (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica; (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

Apesar do ponto específico deste voto a respeito de classificação fiscal ter sido muito extenso e complexo, não há como atribuir ao erro de ambas as Recorrentes, como mero erro interpretativo escusável, tendo em vista a expertise de ambas no produto e no mercado a ele associado, as diversas discussões anteriores sobre o mesmo tema, e a insuperável clareza da nota XI, da Regra 3.b, da NESH, acima discutida, que impede o seu uso justamente para classificar os mesmos kits de produção de refrigerantes que estão sendo objeto deste processo.

No entanto, o erro de classificação não foi considerado como fraude ou simulação no auto de infração, de forma que não caberia inovação jurídica na Segunda Instância.

Dou razão à Recorrente, e afasto a qualificação da multa de ofício.

Considerando as mesmas razões, igualmente afasto a responsabilidade solidária e a multa qualificada.

7. Da ilicitude dos juros sobre multa

Como fui vencida com relação à classificação adotada pela Contribuinte, passo à análise do argumento subsidiário, referente à alegação de ilicitude dos juros sobre a multa.

A Recorrente argumenta pela ilicitude da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício constituída no lançamento.

Com relação às glosas de créditos mantidas neste voto, aplica-se, neste caso, a Súmula CARF nº 108, que assim dispõe:

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.

Portanto, neste ponto deve ser mantida a decisão recorrida.

8. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento aos Recursos Voluntários, para cancelar o auto de infração e exonerar o crédito tributário lançado.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, redator designado

Com a devida vênia à Ilustre Relatora, redijo divergência em relação ao voto vencido, por maioria, apenas no que diz respeito à reversão da glosa decorrente da alteração da classificação fiscal de kits para a produção de refrigerantes, tema no qual restou vencida a relatora.

Os concentrados para a produção de refrigerantes possuem fórmulas que usualmente são protegidas como propriedade intelectual através de segredos industriais, de forma que a composição exata de cada concentrado e o processo de mistura e de produção do produto final são conhecidos apenas pelas empresas envolvidas e pelos detentores das marcas.

A opção por embalar separadamente diversos componentes distintos e enviá-los à empresa contratada para industrializar os refrigerantes decorre de opções operacionais e logísticas, onde o principal motivador seria evitar o transporte de água em grandes volumes.

A Recorrente e seus fornecedores classificam o kit para concentrado de refrigerantes como uma mercadoria única no ex-tarifário 2106.90.10 Ex01, com alíquota de 20% (vinte por cento), e a Autoridade Tributária entende que: primeiro apenas os kits que contêm extrato de guaraná dariam direito ao crédito ficto de IPI, em razão dos benefícios tributários estabelecidos pelo Decreto nº 1.435/1975; e segundo, apresenta uma série de propostas de classificações para os diversos itens envolvidos que devem ser classificados em suas posições mais específicas, conforme a Regra Geral nº 1 da NESH, todas resultando em alíquotas zero.

A Recorrente alega que teria havido mudança de critério jurídico tendo em vista que já teria sofrido diversos procedimentos de auditoria, com autuações, e que a classificação fiscal adotada, nunca teria sido contestada. Aduz além que os efeitos desta mudança não poderiam alcançar fatos pretéritos.

Com relação propriamente à classificação fiscal dos kits de concentrados para refrigerantes, argumenta que aplica a Regra Geral argumenta que a Regra Geral 1 da NESH teria de ser aplicada no caso em questão, e que a Autoridade Tributária estaria pretendendo aplicar a Regra 2 a), a qual afirma não se aplicar ao caso.

Conforme consta dos autos, o kit é negociado e entregue pelas fornecedoras, na forma de componentes separados, acondicionados de forma individualizada, e cuja mistura, segundo um processo industrial específico, a cargo da Recorrente, resulta na produção de refrigerantes negociados pela Recorrente, como sua principal atividade negocial.

Os elementos separados do kit, ou o seu conjunto antes do processo industrial executado pela SPAL, não possuem a natureza ou a condição de produto que possa ser consumido como refrigerante, sendo simplesmente a matéria prima, não podendo sequer ser considerado produto inacabado. Os motivos pelos quais o kit tem seus componentes acondicionados em embalagens separadas parece tratar-se de uma necessidade técnica do referido processo de industrialização e por questões logísticas.

Toda a controvérsia gira em torno da pretensão da Recorrente em valer-se de créditos fictícios de IPI, com base na já citada decisão do STF, através do Tema nº 322.

Esta constatação já afasta de pronto as alegações da Autoridade Tributária de que os apenas os kits que contivessem extrato de guaraná poderiam beneficiarem-se da manutenção dos créditos de IPI decorrentes dos benefícios tributários da Amazônia Ocidental

Esta pretensão de apropriação de créditos do IPI está fundamentada numa classificação fiscal que as Recorrentes entendem que deveria resultar numa posição de ex-tarifário cuja alíquota para o IPI seria de 20%, enquanto a Autoridade Tributária entende que, como há vários elementos separados e individualizados, que compõem o referido kit para a produção de refrigerantes, este kit não poderia ser classificado neste ex-tarifário, mas sim no subitem 3302.10.00, com alíquota de 5%. O efeito seria a redução do crédito de IPI, em razão de uma alíquota menor.

Então a questão volta-se exclusivamente para a alíquota aplicada em razão da classificação fiscal do produto negociado.

As Recorrentes defendem que a mercadoria, o kit, deve ser classificado no seguinte ex-tarifário:

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

A subposição de segundo nível 2202, conforme citado no ex-tarifário acima, tem o seguinte texto:

“Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09.”

Esta subposição designa os refrigerantes.

A TIPI, vigente à época dos períodos de apuração contestados, estabelecia a alíquota de 20% (vinte por cento) para este ex-tarifário, posto que a alíquota para o correspondente subitem da TIPI seria de 0 % (zero por cento).

A classificação fiscal correta de mercadorias deve fazer uso das diversas tabelas que utilizam o SH como base, a partir das Regras presentes nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), conforme transcreverei a seguir.

A Regra nº 1, a ser considerada é a seguinte:

REGRA 1

Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.

Chamo a atenção para a precedência das regras da NESH sobre os textos das Notas de Seção, Capítulos e sobre os textos das posições, conforme destacado em negrito acima.

Na TIPI não se encontra nenhuma Nota de Seção ou de Capítulo referente a este subitem, salvo uma Nota Complementar à TIPI, com o seguinte texto:

Notas Complementares (NC) da TIPI

NC (21-1) Ficam reduzidas as alíquotas do IPI relativas aos extratos concentrados para elaboração de refrigerantes classificados nos “ex” 01 e 02 do código 2106.90.10, desde que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério, nos percentuais a seguir indicados:

<i>Produto</i>	<i>Redução (%)</i>
<i>Extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham extrato de sementes de guaraná ou extrato de açaí</i>	50
<i>Extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham suco de frutas</i>	25

Esta Nota Complementar não faz parte do contencioso por não ter sido apontada como argumento ou razão de decidir de nenhuma das partes.

Excluída a possibilidade de que notas de seção, ou de capítulo, pudessem forçar a classificação fiscal em subitem diverso daquele apontado pelas Recorrentes, vamos nos concentrar se é possível classificar os produtos objeto deste processo no subitem 2106.90.10, de forma a que se pudesse aplicar o ex-tarifário pretendido.

Enquanto o texto do subitem indica uma descrição ampla de possibilidades, utilizando apenas o termo “preparações”, o texto do ex-tarifário é mais específico, determinando que as preparações precisam ser “compostas”, e ainda acrescenta “*extratos concentrados ou sabores concentrados*”.

Por sua vez, vemos na NESH as seguintes considerações sobre esta posição:

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.).

B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc.) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).

Todavia, a presente posição não compreende as preparações enzimáticas que contenham substâncias alimentícias (por exemplo, os amaciantes de carne, constituídos por uma enzima proteolítica adicionada de dextrose ou de outras substâncias alimentícias). Estas preparações

classificam-se na posição 35.07, desde que não se incluam noutra posição mais específica da Nomenclatura.

Classificam-se especialmente aqui:

(...)

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 de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

Excluem-se desta posição as preparações do tipo utilizado para a fabricação de bebidas à base de uma ou mais substâncias odoríferas (**posição 33.02**).

(...)

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

- xaropes aromatizados ou corados, que são soluções de açúcar adicionadas de substâncias naturais ou artificiais destinadas a conferir-lhes, por exemplo, o gosto de certas frutas ou plantas (framboesa, groselha, limão, menta, etc.), adicionadas ou não de ácido cítrico ou de agentes de conservação;

- **um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, uma preparação composta da presente posição (ver o nº 7, acima), que contenha, por exemplo, quer extrato de cola e ácido cítrico, corado com açúcar caramelizado, quer ácido cítrico e óleos essenciais de fruta (por exemplo, limão ou laranja);**

- um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, sucos (sumos) de fruta adicionados de diversos componentes, tais como ácido cítrico, óleos essenciais extraídos da casca da fruta, em quantidade tal que provoque a quebra do equilíbrio dos componentes do suco (sumo) natural;

- suco (sumo) de fruta concentrado adicionado de ácido cítrico (em proporção que determine um teor total de ácido nitidamente superior ao do suco (sumo) natural), de óleos essenciais de fruta, de edulcorantes artificiais, etc.

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

Vemos pelos trechos acima reproduzidos e, especialmente, pelos trechos destacados e em negrito, que o produto que pode ser classificado na posição 2106, precisa tratar-se de uma “preparação”, e mais especificamente no nosso caso concreto, relacionadas a produção de bebidas não alcoólicas, a bem dizer uma mistura de diversos elementos, que podem sofrer algum processo de industrialização que resulte no produto final a ser comercializado em condições de ser consumido, ou pronto para o consumo final dependendo, no máximo, da sua diluição em água, conforme vemos na letra A), e no item 7.

Cita-se claramente que o produto classificado nesta posição é um tipo de concentrado que possui diversas vantagens de natureza logísticas, especialmente no que diz respeito ao seu transporte por ser mais leve, na medida que a água necessária à sua diluição para consumo precisa ser apenas adicionada no seu destino (negrito e sublinhado, item 7). Também destaca que estes concentrados no estado em que se apresentam diferem do produto final, o qual deve ser classificado em outro capítulo.

Por fim dá exemplos de diversas preparações que podem ser classificadas nesta posição, especialmente destacadas no item 12, acima transcrito, onde reconhecemos enorme semelhança com os xaropes concentrados de refrigerantes que são utilizados nas máquinas do tipo “Post Mix”, produtos estes que pouco ou nada diferem do xarope concentrado que será diluído e gaseificado para engarrafamento dos refrigerantes nas fábricas de uma das Recorrentes.

Destaco, que os trechos reproduzidos na NESH, referentes à posição 21.06, não são exaustivos, mas simplesmente exemplificativos. Esta conclusão decorre da leitura da Nota do Capítulo 38, da mesma NESH, onde encontramos a seguinte determinação:

“1.- O presente Capítulo não compreende:

(...)

b) As misturas de produtos químicos com substâncias alimentícias ou outras possuindo valor nutritivo, do tipo utilizado na preparação de alimentos próprios para alimentação humana (em geral, posição 21.06);”

Desta forma, os componentes dos kits, os quais variam conforme é indicado nos autos, não são todos eles classificados na posição 2106.90.10, posto que estariam individualmente em diversas posições de classificações fiscais diferentes, necessitando o conjunto de um processamento posterior para que resulte num produto que se classifique no subitem apontado.

Ainda que algum dos componentes destes kits possam ser classificados nesta posição defendida pela Recorrente, o conjunto não pode ser assim classificado.

Há referência no TVF nº2, de partes dos kits que são constituídos de substâncias puras, sendo que estas devem ter a classificação que lhe forem próprias.

Toda a argumentação anterior refere-se à Regra 1, da NESH, já acima reproduzida e, diante do fato de que os kits destinados à produção dos refrigerantes possuírem elementos individualizados e separados em embalagens diferentes, ainda que eles componham um conjunto com um propósito específico, eles precisam ser classificados individualmente, já que o item XI, da Regra Geral 3.b, das NESH, exclui expressamente os produtos aqui tratados da aplicação desta regra.

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.

Assim, não é possível classificar estes kits num único subitem da TIPI, como um artigo ou obra composta, e a aplicação da Regra 1 para cada item dos kits é o que deve ser aplicado, resultando em posicionamentos da TIPI com alíquota zero, conforme procedido pela Autoridade Tributária.

No entanto, vencida esta preliminar complexa e custosa, temos de enfrentar a questão sobre se o conjunto pode ser classificado no Ex-tarifário 01, deste mesmo subitem pois, agora, afastamo-nos da aplicação das regras do sistema harmonizado para verificar a elegibilidade de um determinado produto a um tratamento tributário, relacionado a benefício fiscal específico que decorre inteiramente de se determinar se a interpretação literal dos dispositivos normativos,

e aqui neste caso a própria TIPI, estabelecida pelo Decreto nº 7.660, de 26 de dezembro de 2011, combinado com os Decretos-Lei nº 1.475/1975 e 288/1967, permite que seja reconhecida a alíquota aplicável ao Ex-tarifário, ou ao subitem da TIPI já esclarecido neste voto.

A questão da classificação fiscal do conjunto negociado pelos fornecedores para a SPAL, de forma a que esta proceda à sua industrialização e posterior comercialização do produto resultante, precisa enquadrar-se no texto do ex-tarifário, posto que já determinamos que alguns componentes dos kits possuem sua classificação fiscal correta no subitem da NCM ao qual o ex-tarifário se refere.

Vejamos então o texto novamente:

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” (grifo nosso)

O conceito do ex-tarifário determina que o resultado do processamento resulte no salto tarifário do produto final em relação a sua matéria prima, de forma a que o artigo resultante possa ser classificado na posição 2202.

Ora, o fato do concentrado a que se refere o ex-tarifário ter a mesma classificação fiscal de partes dos componentes dos kits comercializados, em decorrência da aplicação das normas interpretativas do Sistema Harmonizado, não implica em se determinar uma identidade entre os dois produtos, kit e concentrado resultante do seu processamento, posto que o kit em si não tem a possibilidade, sem o processo industrial de uma das Recorrentes, de produzir um artigo que resulte o salto tarifário requerido no texto do ex-tarifário.

O “extrato concentrado” ou os “sabores concentrados” são justamente o resultado do processo industrial da SPAL, e não a sua matéria prima, posto a sua relação apenas indireta com o produto pretendido em razão da exigência de diferenciação da classificação fiscal entre insumo e o produto final, que dele precisa resultar, no caso o refrigerante de classificação fiscal na posição 2202.

A intenção da exigência do salto tarifário é justamente atingir o que as notas explicativas da posição 2106, reproduzidas acima, no seu item 12, chama de xarope, e que a sua simples diluição resulte em refrigerante, daí a ênfase na capacidade de diluição presente no texto do ex-tarifário.

Fica claro nos laudos e pareceres deste processo que os componentes dos kits não se prestam a serem consumidos diretamente pela sua diluição, na forma de refrigerante, pois demandam um processo industrial que é justamente a função a ser exercida pela SPAL, os tais “extrato concentrado” ou os “sabores concentrados” são justamente o produto final do processo de fabricação de refrigerantes, quando vendidos para a comercialização em máquinas de Post-

mix, ou no caso em que o seu engarrafamento, já na forma de refrigerante, é feito pela SPAL, configura-se o produto inacabado, mas como há posição mais específica, não precisa ser classificado pela Regra Geral nº 2.

Sendo assim, os kits não reúnem as condições necessárias a serem enquadrados no ex-tarifário pretendido.

Estas conclusões são perfeitamente alinhadas com o entendimento do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) sobre a natureza dos concentrados para a fabricação dos refrigerantes e o refrigerante como produto pronto para consumo:

117) No Brasil, a classificação, a inspeção e a fiscalização da produção e do comércio de bebidas devem obedecer às normas fixadas pela Lei nº 8.918, de 14 de julho de 1994, e ao disposto em seu Regulamento (Decreto nº 6.871/2009). A avaliação do cumprimento dessas normas é da competência do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA).

*118) Ao se referir a concentrados, o Decreto nº 6.871/2009 traz regras específicas para aqueles, como os xaropes para máquinas Post Mix e os pós para refrescos comercializados em sachê, que são adquiridos por comerciantes ou por consumidores finais. **Tais bens, embora ainda precisem passar por diluição, são considerados como bebidas pelo MAPA.***

119) Por serem insumos dos tipos destinados exclusivamente para indústrias, as mercadorias recebidas pela fiscalizada não estão sujeitas a registro no MAPA.

120) Apesar do exposto no parágrafo anterior, a legislação em questão é útil para demonstrar as características da mercadoria que no setor de bebidas é chamada de concentrado.

121) A seguir, estão transcritos artigos do Decreto nº 6.871/2009 que tratam de concentrados:

“Art. 13.

(...).

§ 4º O produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.”

(...)

Art. 28. O preparado líquido ou concentrado líquido para refresco, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refresco.

(...)

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

122) Assim, o Decreto nº 6.871/2009 traz no § 4º do inciso 13 uma definição geral para produtos concentrados. Já seu artigo 30 traz uma definição específica para o concentrado líquido para refrigerante.

123) Como se vê na leitura dos artigos transcritos, sempre que o Decreto nº 6.871/2009 define algum tipo de concentrado, ele determina que, quando for diluído, deverá resultar em bebida que apresente as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

Reproduzi o trecho acima para demonstrar que a abordagem do MAPA, que considera os concentrados que precisam apenas de diluição em água para serem consumidos como refrigerantes, conforme o trecho em negrito, acima, aponta para o momento em que o ciclo produtivo da Recorrente habilita-se a ser classificado como produto inacabado passível de ser classificado segundo a Regra da NESH 2 a).

Resumindo: A regra que permitiria a classificação do conjunto formado pelos kits como sendo um produto único seria a Regra Geral 3 b).

REGRA 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 por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

REGRA 3

Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) **Os produtos misturados**, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, **cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.**

Uma clara aplicação da Regra 3 b) é encontrada nas Notas da Seção VI – Produtos da Indústria Química ou Indústrias Conexas, como pode-se ver abaixo:

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

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

No entanto, tal disposição seria inaplicável ao caso concreto por expressa vedação do inciso XI, das Notas Explicativas da 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.

Desta forma, não há como prosperar a pretensão da Recorrente.

Voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral