



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.728708/2021-88
ACÓRDÃO	3402-012.352 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2017 a 30/09/2019

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

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

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

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

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

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

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

É necessária a demonstração da ocorrência de conluio entre as partes para permitir a apropriação indevida de benefício tributário que alcançaria

ambas as partes envolvidas. A ausência da demonstração de ocorrência de fraude ou conluio implica no afastamento da qualificação de multa de ofício.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 17 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcos Antonio Borges (substituto[a]integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração por falta de recolhimento do IPI, apurada mediante reconstituição da escrita fiscal decorrente da glosa de créditos desse imposto. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 2 a 29 e se refere ao IPI, no valor de R\$ 51.185.454,92, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 150%, totalizando, na data da autuação, R\$ 138.169.593,04.

Por bem relatar os fatos, adoto partes do relatório da DRJ:

Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados nos seguintes relatórios:

(a) Relatório de Ação Fiscal (RAF) nº 1 – Análise de aspectos relativos à isenção do IPI e a decisões judiciais;

(b) Relatório de Ação Fiscal (RAF) nº 02 – Utilização indevida de classificação fiscal e alíquota únicos no cálculo dos créditos fictos;

(c) Relatório de Ação Fiscal (RAF) nº 03 – Irregularidades no valor tributável utilizado para cálculo dos créditos fictos.

Segue, de forma resumida, o que se aborda sobre esses aspectos.

Possibilidade de Aproveitamento dos Créditos Incentivados (RAF nº 1) O procedimento foi realizado com o escopo de verificar o aproveitamento de créditos incentivados oriundos de insumos chamados pelas empresas envolvidas de “concentrados” apresentados na forma de kits, adquiridos de Recofarma Indústria do Amazonas LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, doravante “Recofarma”, localizada na Zona Franca de Manaus (ZFM).

Decisão Judicial - RE nº 592.891/SP Em 18/02/2021, transitou em julgado a decisão do pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE nº 592.891/SP, que fixou a tese de que “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 (...)”.

Segundo a fiscalização, tal decisão não abrange o crédito ficto de IPI relativamente aos insumos oriundos da ZFM sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, condição expressamente registrada em Acórdão datado de 19/12/2019, nos embargos de declaração opostos pela União.

Conforme relatório, em 07/05/2020, o STF proferiu a Súmula Vinculante nº 58, que confirmou a impossibilidade de aproveitamento de créditos do IPI oriundos de insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis.

Segundo o Fiscal, os kits oriundos da ZFM não são produtos isentos (assim como não são produtos sujeitos à alíquota zero ou positiva e nem produtos NT), pois não encontra guarida na legislação a ficção de que um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários acondicionados separadamente constitua

mercadoria única para fins tributários. Que são os componentes individuais dos kits que devem ser avaliados para que se defina se são tributados a alíquotas positivas e se fazem jus à isenção decorrente dos incentivos fiscais atinentes à Zona Franca de Manaus.

De acordo com o RAF nº 1, salvo três exceções, as preparações compostas que compõem os kits adquiridos pela fiscalizada são tributadas à alíquota zero.

Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 Segundo consta no RAF nº 1, nessa ação judicial teria sido analisado 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”.

Para a fiscalização, o decidido no MSC nº 91.0047783-4 não se aplica aos kits provenientes da ZFM.

Isenção do art. 237 do RIPI/2010 Segundo consta no RAF nº 1, o art. 6º do DL nº 1.435/75 permitiu o aproveitamento de crédito de IPI de produtos isentos, elaborados na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. Tal exceção foi incorporada no artigo 237 do RIPI/2010, exigindo-se que:

- 1) o produto adquirido seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária;
- 2) o estabelecimento fornecedor seja localizado na Amazônia Ocidental;
- 3) os projetos do fornecedor tenham sido aprovados pela SUFRAMA;
- 4) o produto adquirido não seja o fumo do Capítulo 24 nem as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI; e 5) o bem seja empregado pelo adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Foi constatado que a Recofarma não utiliza açúcar no processo de industrialização dos kits, mas sim produtos intermediários (corante caramelo, álcool neutro e ácido cítrico) em cuja industrialização é empregado açúcar.

Que o corante caramelo é resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos. Que no caso da fabricação dos kits sabor guaraná, o extrato vegetal regional efetivamente entra no processo produtivo de pelo menos um de seus componentes. Que os componentes de kits para guaraná, em cuja elaboração tenha sido utilizado extrato de guaraná, fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010. Entretanto, tais mercadorias são tributadas à alíquota zero e não foram identificadas nas notas fiscais emitidas pela Recofarma.

Para o Auditor-Fiscal, o ácido cítrico, além de não ser matéria-prima extrativa vegetal, tampouco é bem de produção regional, pois é fabricado e fornecido para Recofarma por uma empresa localizada no Estado de São Paulo. Em relação ao

álcool, ressalta que é utilizado em quantidades ínfimas, atuando como agente de emulsificação de algumas substâncias odoríferas. Assim, não seria razoável que o álcool fosse responsável por gerar significativos valores de benefício fiscal para engarrafadores de bebidas não alcoólicas.

De acordo com a fiscalização, ao grafar que o bem deve ser “elaborado com” matéria-prima extrativa, o legislador estabeleceu um marco relacionado à quantidade e importância do extrato vegetal.

Conforme relatório fiscal, as empresas alegam que a ausência da palavra “diretamente” no caput do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 indicaria que a legislação não exige que a matéria-prima extrativa regional (açúcar) seja utilizada diretamente no produto que faz jus à isenção. Entretanto, a utilização do termo “matérias-primas”, por si só, já determina que deve haver o emprego direto do bem extrativo no processo produtivo do contribuinte beneficiado, pois “matérias-primas” são, por definição, aqueles bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada. Assim, a inclusão da palavra “diretamente” no caput do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 seria uma redundância, não se olvidando que a Lei não deve conter palavras inúteis.

Classificação Fiscal dos Produtos Adquiridos da Recofarma (RAF nº 2) Nesse RAF, a autoridade fiscal discorre, essencialmente, sobre o erro da classificação fiscal e alíquota adotadas pelas interessadas para os insumos utilizados na fabricação dos refrigerantes. Consta às fls. 54/62 o “Resumo das constatações do presente relatório”, o qual, por bem representar toda a sua exposição, segue reproduzido na íntegra (grifos do original):

Tópico II: Os kits vendidos por RECOFARMA e a tentativa de manter a ficção de que constituem mercadoria indivisível Os kits são enviados por RECOFARMA para fabricantes de bebidas 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. O xarope composto é o verdadeiro concentrado, preparação única que, quando vendido para bares e restaurantes, é corretamente classificado pelas empresas do Sistema Coca-Cola como o concentrado referido no Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI.

Quando a fiscalização da RFB tomou a iniciativa de questionar sobre os ingredientes das "partes" de kit, RECOFARMA se recusou a responder. Mais recentemente, a empresa chegou a declarar que "em hipótese alguma a Intimada poderia descumprir com a verdade e fornecer explicações contrariando a matéria de fato" e que "identificar as partes dos concentrados como produtos separados não é se ater aos fatos e sim deturpá-los e faltar com a verdade material!" As consultas formalizadas pelo grupo Coca-Cola omitiram a informação de que os “concentrados” consistem em ingredientes acondicionados separadamente.

Tal fato não constou, por exemplo, de consulta formulada no ano de 1990, relativa à remessa do “concentrado B” para depósito fechado (pelo contrário,

assegurou-se que as notas fiscais conteriam os “requisitos imprescindíveis a sua individualização”).

Por outro lado, verificou-se que em consulta formalizada no Chile a Coca-Cola descreveu o kit Sprite como sendo “composto por três produtos”, e especificou ingredientes que integram as “partes” individuais.

Fica a dúvida: por que no Chile foi espontaneamente apresentada esta descrição, ao passo que no Brasil a Coca-Cola insiste que o kit é “produto único e indivisível”, e repetidamente se recusou a especificar ingredientes que integram as “partes”?

As características básicas dos chamados “concentrados” também não foram mencionadas em ações judiciais formalizadas por fabricantes de refrigerantes na década de 90.

Embora, no ano de 2014 RECOFARMA tenha declarado para a fiscalização que “apenas no campo da imaginação” poderiam existir situações em que a empresa classificaria individualmente uma parte, recentemente foi constatado que na década de 90, durante quase quatro anos, os chamados “concentrados Coca-Cola” não foram comercializados em conjunto: uma “parte” era vendida pelo estabelecimento instalado em Manaus, e outra “parte” por estabelecimento localizado no Rio de Janeiro, pertencente a Coca-Cola Indústrias (ou seja, duas pessoas jurídicas distintas, localizadas em diferentes Estados).

A tentativa de manter a ficção de que RECOFARMA dá saída a mercadoria única e indivisível vem ocorrendo inclusive em ações judiciais que discutem autuações recebidas da RFB.

Os argumentos sobre a matéria são apresentados de maneira que confundem o leitor, pois são mencionadas “razões físico-químicas” para a comercialização na forma de kits.

São apresentadas alegações inverídicas que levam ao entendimento de que seria completamente impossível a remessa em separado de preparações, como a de que “desde a década de 40 os concentrados sempre foram comercializados na forma de kits e classificados de maneira unitária”.

Em documento juntado em 2021 a processo judicial, fabricante de refrigerantes do Sistema Coca-Cola afirmou não haver margem para classificar individualmente cada um dos componentes de kit, e alegou possibilidade de “descaracterização do produto final” caso os ingredientes fossem fornecidos isoladamente.

Como alegar que a venda em separado das preparações individuais poderia causar a “descaracterização do produto final”, se na prática esta situação ocorreu no início da década de 90? Certamente que a Coca-Cola não passou 4 anos vendendo insumos de uma forma que poderia resultar em refrigerante “descaracterizado”.

Magistrado que analisou autuação relativa a PIS e Cofins efetuada em RECOFARMA emitiu sentença favorável à empresa que foi baseada unicamente

em alegações da empresa que não expressam a realidade, em especial sobre a “indivisibilidade” dos kits.

Já em processo judicial no qual se analisou Auto de Infração do IPI lavrado contra SPAL, a sentença foi favorável à Fazenda. Ao expor sua fundamentação (título “Da classificação fiscal das mercadorias – Mérito”), o Magistrado registrou que kits já foram comercializados separadamente, e que são formados por ao menos dois produtos “devidamente separados e distintos entre si”.

Tópico III: Análise de Nota Explicativa que determina que os kits de insumos para bebidas não podem ser classificados em posição única 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.

A organização internacional decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente. A RFB obteve o texto completo da solução dada pelo CCA, tendo providenciado sua tradução juramentada.

Em vez de emitir um parecer válido apenas para os conjuntos de insumos objeto de consulta, 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:

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.

Note-se que RECOFARMA já reconheceu que a Nota XI da RGI/SH 3 b) trata “exatamente” do bem em discussão, mas pretende atribuir a esta Nota um sentido oposto ao que foi registrado nas atas objeto de tradução juramentada.

Trabalho que CRIOU um dispositivo legal não pode ser descrito como “estudo preparatório” ou como uma simples “interpretação”, como as empresas já alegaram. A decisão do CCA pode ser comparada à Exposição de Motivos de uma Lei, com a diferença de que apresenta um grau de detalhamento muito superior ao normalmente apresentado pelo legislador brasileiro.

Parece não haver dissenso de que inexistente norma brasileira que estabeleça restrições ou ressalvas ao disposto no art. 1º do Decreto nº 97.409/1988, segundo o qual “A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apensa por cópia ao referido Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém”.

Assim, observado o disposto nos artigos 96 e 98 do CTN, 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.

Tópico IV: Análise das demais normas do SH que confirmam que os kits não podem ser classificados em posição única.

Embora a fiscalização da RFB considere ser desnecessário analisar o mérito do entendimento adotado pelo CCA/OMA, já que de qualquer maneira a decisão incorporada no item XI da Nota Explicativa da RGI/SH 3 b) deve ser seguida pelo Brasil e pelos demais países signatários da Convenção sobre o SH, este tópico demonstrará que a conclusão a que chegou à organização internacional não poderia ter sido outra.

Salvo nas hipóteses expressamente previstas na legislação (destacando-se as RGI/SH 2 e 3), os textos dos códigos de classificação fiscal referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Para produtos líquidos ou em pó, entende-se como corpo único o conteúdo da sua embalagem primária (aquela que entra em contato com o produto).

Não se encontra nas normas sobre classificação fiscal (aí incluídas as NESH e os pareceres da OMA e do Mercosul) nenhum caso em que insumos dos tipos utilizados por indústrias acondicionados separadamente e apresentados em conjunto tenham sido classificados em posição/código único da Seção IV do SH (onde estão as preparações alimentícias).

Os únicos conjuntos de bens do setor alimentício enquadrados em posição única da Seção IV do SH são formados por produtos destinados ao consumidor final. O subtítulo “Pareceres de classificação da OMA aprovados pela RFB” do tópico IV deste relatório mostra que as mercadorias foram classificadas no código correspondente à matéria ou artigo que confere ao conjunto sua característica essencial, com base na RGI/SH 3 b).

As empresas do Sistema Coca-Cola reconhecem que as hipóteses previstas nas RGI/SH 2 e 3 não abrangem o caso em análise, e defendem que a classificação dos kits em posição única estaria amparada na RGI/SH 1.

Entretanto, analisando-se a legislação, não se encontra nenhum caso em que mercadorias apresentadas conjuntamente tenham sido classificadas em posição única com base somente na RGI/SH 1 (ou seja, sem aplicação da RGI/SH 2 ou 3, nem de Nota de Seção/Capítulo).

A tese de RECOFARMA parece formar um círculo sem fim:

A empresa tenta amparar a classificação do kit em código único com base em afirmações que se referem a aspectos técnicos.

Quando a fiscalização mostra que tais afirmações não expressam a realidade (por exemplo, vários dos ingredientes nem sequer estão na forma concentrada), a

empresa alega que a análise da classificação de suas mercadorias “depende da aplicação das regras de classificação fiscal”.

Quando a fiscalização mostra que no caso em análise não se aplicam as regras de classificação fiscal 2 e 3, a empresa declara que a RGI/SH 1 seria suficiente para amparar sua tese, baseando tal alegação em aspectos técnicos.

Volta-se, assim, ao ponto inicial do “círculo”.

Em processos anteriores foi registrado pela defesa das empresas o entendimento de que os kits já possuíam todas as características essenciais de um concentrado para refrigerantes.

Tal argumento parece usar a lógica da RGI/SH 2 a), que prevê que sejam classificadas como completas ou acabadas as mercadorias apresentadas incompletas ou por montar.

Entretanto, a RGI/SH 2 a) aplica-se a mercadorias de natureza muito diferente de preparações do setor alimentício. 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.

De qualquer maneira, as mercadorias abrangidas pela RGI/SH 2 a) devem apresentar, no estado em que se encontram no momento da análise, as principais características físicas do artigo completo e acabado, o que não acontece com os kits (ver subtítulo “Da diferença entre as características dos kits e as do concentrado referido no Ex 01 e no Ex 02 do código 2106.90.10”).

A RGI/SH 2 b) mostra que um conjunto de matérias ou obras deve ser classificado conforme os princípios enunciados na Regra 3.

Como esclarece a alínea X das Notas Explicativas à Regra 2 b), a Regra 2 b) diz respeito às matérias associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias.

Como esclarece a alínea XI das Notas Explicativas à Regra 2 b), o efeito da Regra 2 b) é AMPLIAR O ALCANCE de posições que mencionam uma determinada matéria, de modo a incluir naquelas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias.

Ao explicar que a RGI/SH 2 “amplia o alcance” de determinadas posições, a citada Nota confirma um dos pontos fundamentais colocados no presente tópico: o “normal” é que os textos dos códigos de classificação fiscal se refiram a mercadorias que se apresentam em corpo único.

A alínea X das Notas Explicativas à Regra 2 b) esclarece que as expressões “matérias misturadas ou associadas a outras matérias” e “obras constituídas por duas ou mais matérias” não abrangem as posições que tratam de “preparações”, ou seja, de misturas de substâncias diversas. A última frase da citada alínea explica que nessa situação as “preparações” devem classificar-se apenas por aplicação da Regra 1. Fica assim explicitado que não há que se falar em “ampliar o alcance” do texto das posições que já mencionam “preparações”.

Os casos em que bens apresentados conjuntamente são classificados em posição única sem aplicação das RGI/SH 2 ou 3 correspondem a conjuntos claramente descritos nos textos legais da NCM (texto de posição, Notas de Seção ou de Capítulo).

Estes conjuntos se constituem em produto final ou são destinados a constituir um produto final mediante realização de operações simples, geralmente executadas pelo próprio consumidor final.

É o caso, por exemplo da Nota 3 à Seção VI, da Nota 1 à Seção VII e da Nota 4 ao Capítulo 95.

Note-se que na Seção IV do SH não existe nenhuma Nota de Seção ou de Capítulo com previsão semelhante às Notas mencionadas no parágrafo anterior. Juntamente como o já exposto em relação à alínea X das Notas Explicativas à Regra 2 b), fica demonstrado que no caso de bens do setor alimentício as possibilidades de classificação de conjuntos em posição única são ainda mais restritas do que nas Seções posteriores.

As empresas do Sistema Coca-Cola vêm distorcendo o conteúdo das Notas Explicativas n.º 7 e n.º 12 da posição 21.06 para tentar justificar a classificação dos kits como preparações alimentícias. A expressão "tratamento complementar" não abrange operações de industrialização intermediárias dos tipos das executadas pelos fabricantes de bebidas. E, mesmo que abrangesse, as Notas da posição 21.06 não serviriam para amparar a tese das empresas.

Tópico V: Análise do texto da posição 21.06 e do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

Existe uma clara hierarquia entre os diferentes níveis dos códigos de classificação.

Como a legislação internacional não permite a classificação de insumos industriais apresentados separadamente em posição única, autorização para este procedimento jamais poderia ser encontrada no texto do Ex 01 do código 2106.90.10, ainda que se interpretasse que o texto do destaque "Ex" pode ser tecnicamente aplicado à mercadoria em análise.

Desta maneira, antes de discutir as características técnicas das mercadorias referidas no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, as empresas do Sistema Coca-Cola deveriam apresentar base legal para classificação dos kits em posição única.

De qualquer modo, a realidade é que tanto o texto da posição 21.06 como o do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI indicam características que as mercadorias em análise NÃO possuem.

Para que se defina se os textos da posição e do destaque Ex podem ou não ser aplicado aos "kits" comercializados por RECOFARMA, basta que se avalie um único ponto: existe base para que um conjunto de insumos acondicionados separadamente seja identificado como uma preparação alimentícia única? A resposta é NÃO.

Seja em dicionários da língua portuguesa, seja na TIPI e nas NESH, a palavra preparação jamais é utilizada para se referir a um conjunto de bens apresentados separadamente. Como o próprio nome indica, preparação é algo que está preparado, misturado.

As Notas Explicativas da posição 21.06, ao descreverem as preparações compostas dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, dizem que elas podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como conservantes e acidulantes. Adicionar uma substância à outra significa misturá-las entre si, e não as transportar lado a lado, como faz RECOFARMA.

Observe-se as empresas não foram capazes de citar qualquer caso de mercadoria formada por partes individuais não misturadas que as NESH identifiquem como uma preparação alimentícia única. Fica evidente que esta hipótese não existe na legislação.

Quimicamente, a correção do entendimento adotado pela fiscalização da RFB sobre o significado da palavra “preparação” foi confirmada pelo Parecer Técnico 013/2018, emitido pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer (integrante do “doc. n.º 04” do e-Processo).

Sob o ponto de vista da engenharia de alimentos, a necessidade de que as preparações que integram os kits sejam consideradas isoladamente foi confirmada por docente que prestou consultoria para RECOFARMA.

A maior parte dos kits incluem matérias puras que estão no seu estado físico natural. Jamais se poderia identificar substâncias que nem sequer estão na forma concentrada como os “concentrados” a que se refere o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

O Ex 01 e o Ex 02 do código 2106.90.10 são próprios para mercadorias que apresentam as mesmas características, exceto pela quantidade de água que precisa ser adicionada para obtenção da bebida pronta para consumo. Não faz sentido a pretensão das empresas de identificar da mesma maneira (ou seja, como um concentrado com capacidade de diluição medida em partes da bebida para cada parte do concentrado) os kits elaborados em Manaus e os concentrados para máquinas post-mix (ou o xarope composto utilizado como produto intermediário).

Tópico VI: Identificação das classificações e alíquotas próprias para os componentes dos kits.

Tendo nos tópicos anteriores ficado amplamente demonstrado o cabimento da glosa da totalidade créditos fictos indevidamente aproveitados pela fiscalizada, no presente tópico é analisado se potencialmente existiriam créditos a serem concedidos para a atuada.

Não há controvérsias de que a fiscalizada adquiriu preparações compostas dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02 (por exemplo, preparação contendo extrato de cola misturado a outros ingredientes, e preparação contendo extrato de guaraná misturado a outros ingredientes), que devem ser enquadradas no subitem 2106.90.10 da TIPI, próprio para "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas".

Caso alguns dos componentes fornecidos por RECOFARMA atendessem aos requisitos para enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI), e fosse possível determinar seu valor tributável de maneira precisa, existiriam créditos a serem concedidos para a autuada.

Entretanto, foi constatado que nenhum dos componentes individuais dos kits pode ser classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

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.

Embora o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 seja irrelevante para definir se o conjunto de ingredientes pode ser classificado em código único, a avaliação do conceito de "concentrados com determinada capacidade de diluição" é necessária para a definição da classificação das embalagens individuais contendo preparações da posição 21.06.

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.

Admite-se que, além de água, o concentrado pode receber a adição de ingredientes complementares, como açúcar e gás carbônico, adição esta ocorrida durante a diluição que resulta na bebida.

Não é admissível, por outro lado, que se identifique como concentrado uma preparação que passará por uma série de operações de industrialização até resultar em produto novo (ver conceito constante do artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010). Este produto novo, que é o verdadeiro concentrado, está pronto para ser submetido à operação de diluição que resulta na bebida (note-se que aqui não está se afirmando que o verdadeiro concentrado precisa estar pronto para consumo como bebida mediante simples acréscimo de água).

Esta fiscalização apresentou uma série de fundamentos para sua conclusão de que 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:

- "1º fundamento": definições baseadas na legislação brasileira (textos do Ex 01 e do Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI e de artigos do RIPI).

- "2º fundamento": definições baseadas na legislação internacional sobre classificação fiscal (em especial, RGI/SH e NESH). Note-se que as NESH da posição 21.06 abrangem as preparações classificadas no caput do código 2106.90.10 da TIPI, que foi o código indicado pela fiscalização para a maior parte das preparações oriundas da ZFM.

- "3º fundamento": as mercadorias usualmente chamadas de "concentrados" são soluções prontas para, mediante diluição, resultarem no produto final (o detergente concentrado nada mais é do que a forma concentrada do detergente, assim como o suco concentrado é a forma concentrada do suco). Cada produto pronto para consumo resulta da diluição de um único concentrado.

- "4º fundamento": conceito de "concentrado" e de "capacidade de diluição" de acordo com a literatura da química (esta fiscalização juntou ao presente processo pareceres emitidos pelo LA Falcão Bauer). A "capacidade de diluição" referida no texto do Ex 01 (e do Ex 02) do código 2106.90.10 é um método de expressão da concentração. Quando a TIPI prevê que o concentrado deve apresentar determinada capacidade de diluição medida em partes da bebida por parte de concentrado, NÃO está indicando que é suficiente uma mera análise da relação entre o peso/volume do insumo e o peso/volume da bebida final. Se assim fosse, a TIPI usaria a palavra "peso" ou "volume".

- "5º fundamento": conceito de "concentrado" de acordo com a legislação técnica brasileira relativa a bebidas (esta fiscalização juntou ao presente processo três Ofícios do MAPA que deixam claro que as definições constantes da legislação técnica podem ser utilizadas na avaliação do tipo de preparação que se caracteriza como um "concentrado", mesmo que tal preparação seja destinada para uso industrial).

- "6º fundamento": conceito apresentado por docente da Faculdade de Engenharia de Alimentos da UNICAMP: o concentrado é nada mais do que a bebida altamente concentrada.

- "7º fundamento": conceitos retirados de livros técnicos sobre a indústria de bebidas. Um deles descreve procedimentos muito semelhantes aos que são executados no Brasil por RECOFARMA, confirmando que a "base da bebida" e suas "partes" individuais são consideradas como ingredientes das bebidas, e não como concentrados. Referido livro também mostra que o concentrado é um líquido contendo todos os ingredientes da base da bebida. O outro livro (aquele que foi citado pelo CETEA/ITAL), confirma o entendimento de que RECOFARMA fornece ingredientes para concentrado/xarope composto, e não o concentrado em si.

Registre-se que a matéria discutida no item anterior tem importância secundária no presente processo, já que RECOFARMA e a fiscalizada identificam o kit como

uma mercadoria única, ou seja, as empresas não defendem a tese de que preparações individuais devam ser identificadas como o concentrado do Ex 01 do código 2106.90.10.

Constatou-se que três preparações líquidas recebidas pela fiscalizada deveriam ter sido classificadas em código tributado à alíquota de 5%. Entretanto, não é possível hoje apurar créditos correspondentes a estes insumos, e nem caberia à fiscalização da RFB fazê-lo.

Inexiste previsão legal para arbitramento de valor tributável para fins de concessão de créditos do IPI em lançamentos de ofício (o artigo 148 do CTN e os artigos 197 a 199 do RIPI/2010 tratam apenas do imposto devido nas saídas de mercadorias).

Os saldos devedores cobrados no presente lançamento de ofício decorrem de glosas cujo cabimento foi comprovado pela fiscalização. Discute-se aqui apenas a existência ou não de créditos a serem concedidos.

Para fins de concessão de créditos em lançamentos de ofício, o artigo 252 do Regulamento do IPI traz a previsão de que cabe ao contribuinte apresentar os valores a que COMPROVADAMENTE tiver direito. Como a autuada e RECOFARMA informaram não manter controle sobre os preços das "partes", não há como se comprovar a existência de direito a crédito.

A impossibilidade citada no parágrafo anterior é decorrente do procedimento irregular adotado pelas empresas. As notas fiscais recebidas pela fiscalizada não conferem legitimidade aos créditos, pois são inidôneas e sem valor legal, conforme artigos 394 e 427 do Regulamento do IPI - RIPI/2010.

Valor Tributável (RAF nº 3) Nesse RAF, a autoridade fiscal discorre sobre a composição do valor tributável que serviu de base de cálculo do crédito incentivado. Consta às fls. 189/195 o "RESUMO E VISÃO GERAL DO PRESENTE RELATÓRIO", o qual, por bem representar toda a sua exposição, é a seguir reproduzido (todos os destaques do original):

Verificou-se que RECOFARMA, em conluio com a fiscalizada e demais fabricantes de bebidas do Sistema Coca-Cola, executaram planejamento tributário evasivo que resultou na incorporação aos preços dos ingredientes produzidos na Zona Franca de Manaus (ZFM) de valores que não dizem respeito aos insumos, mas sim aos produtos finais industrializados fora da área incentivada. Além disso, as empresas ocultaram o fato de que uma significativa parcela dos preços pagos pelos fabricantes de bebidas não consiste em remuneração pelos insumos em si, mas sim pelos intangíveis pertencentes à Coca-Cola americana.

Os custos de fabricação dos ingredientes representaram pouco mais do que 7% da receita operacional líquida de RECOFARMA. A empresa informou que a margem bruta do "Concentrado Coca-Cola (o kit mais vendido) foi de 94% em 2017.

Na prática, o contribuinte brasileiro "subsidiou" o marketing e outras despesas comerciais com refrigerantes e remunerou a exploração de intangíveis, em especial marcas comerciais, cuja titularidade final está em outro país.

A fiscalizada e RECOFARMA celebraram instrumentos contratuais com cláusulas que ambas as partes sabem não refletirem a realidade, ocultando a existência de remuneração pelos intangíveis e prevendo mecanismos que permitiram ou facilitaram um aumento artificial de preços, tudo com o objetivo de se aproveitarem indevidamente de benefícios fiscais.

Sobre a supervalorização decorrente das remessas de "incentivos de vendas" O presente relatório mostra que o valor tributável dos kits foi supervalorizado mediante "transferência" para o regime privilegiado da ZFM de despesas de responsabilidade dos fabricantes de bebidas.

Constatou-se que os fabricantes de bebidas do Sistema Coca-Cola, dentre eles a fiscalizada, pagaram para RECOFARMA preços supervalorizados, gerando enorme margem bruta para o fornecedor de Manaus. RECOFARMA "devolveu" parte desses valores para os fabricantes por meio de remessas de "contribuições financeiras". Ou seja, os altos montantes que a fiscalizada "economizou" ao não precisar assumir despesas de sua responsabilidade foram por ela utilizados para pagar os preços cobrados por RECOFARMA.

Desta maneira, criou-se um contínuo "vai e vem" de valores que jamais ocorreria caso não houvesse interesse comum em inflar os montantes dos benefícios fiscais.

Dentro de franquias, é normal que ocorra um compartilhamento de despesas de marketing, em sistemática onde os franqueados assumem com seus próprios recursos as despesas com marketing de suas regiões, e remetem para o dono das marcas os valores necessários para realização de marketing institucional. Já no caso das empresas do Sistema Coca-Cola, embora os fabricantes de bebidas tenham contribuído para o marketing institucional, tais valores foram muito inferiores ao das "contribuições" recebidas de RECOFARMA. Com isto, o fluxo financeiro teve um sentido inverso ao que ocorre nas franquias que operam em condições normais de mercado.

Outro fato atípico é que, além de assumir as despesas com propaganda e publicidade, RECOFARMA remeteu recursos, chamados pelas empresas de "incentivos de vendas", que foram utilizados para pagar despesas diversas dos fabricantes de bebidas, tais como despesas com equipamentos e com pessoal da área comercial.

Exceto por períodos determinados e sob determinadas condições, este tipo de remessa não ocorre em setores da economia sujeitos a condições de tributação normais, justamente porque causa um aumento artificial nos preços.

Ao contrário do que eventualmente ocorre em outros setores, como o de automóveis, as remessas de RECOFARMA são efetuadas de forma contínua, generalizada, e sempre em altos valores.

A utilização da sistemática descrita neste relatório não pode ser justificada pelo fato de que o fornecedor/dono das marcas têm interesse no aumento no volume de vendas das bebidas.

Este interesse existe em qualquer setor da economia, mas nem por isso é adotado por empresas sujeitas a condições de tributação normais.

Dentro do próprio grupo Coca-Cola, não acontece em outros países o repasse de altos valores para fabricantes de refrigerantes de forma contínua e generalizada.

Os instrumentos contratuais indicam que os "incentivos de vendas" remetidos por RECOFARMA se constituiriam em pagamentos de natureza incerta (segundo contrato, a Companhia "poderá concordar de tempos em tempos" em contribuir financeiramente para os programas de marketing do fabricante), e que tais remessas estariam condicionadas ao cumprimento de metas.

Constatou-se, porém, que "incentivos de vendas" foram pagos continuamente a todos os fabricantes de bebidas do Sistema Coca-Cola, em montantes substancialmente superiores aos valores mínimos estipulados nos contratos.

Solicitados a apresentar elementos que justificassem a situação mencionada no parágrafo anterior, RECOFARMA e a fiscalizada não apresentaram qualquer dado ou critério concreto para definição dos montantes remetidos, o que confirma que os "incentivos de vendas" não observaram relação com a superação de metas.

Salta aos olhos a falta de lógica de uma sistemática em que não há fixação de critérios concretos que definam a relação entre os "incentivos" recebidos e as metas a serem atingidas.

Desta maneira, 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 de RECOFARMA e da fiscalizada.

É impossível que a fiscalizada desconhecesse que uma empresa com fins lucrativos como RECOFARMA obrigatoriamente repassaria para seus preços despesas tão significativas quanto as descritas neste subtítulo.

Sobre a simulação de inexistência de remuneração pelas marcas das bebidas A fiscalizada celebrou contratos onde consta que o licenciamento de uso de marcas ocorreria "sem o pagamento de qualquer remuneração ou taxa de royalties". Entretanto, ficou plenamente comprovado que tal previsão não reflete a realidade.

Nenhuma empresa é obrigada a cobrar royalties por suas marcas, mas caso se comprove que isto aconteceu, tais montantes devem ser tributados na forma prevista na legislação. No presente caso, até a matriz americana da Coca-Cola reconhece que uma parcela significativa do preço pago pelos fabricantes de bebidas corresponde a remuneração por intangíveis.

RECOFARMA industrializa insumos e recebe remuneração pelo direito de uso de marcas de outra mercadoria (as bebidas prontas para consumo). A marca atribuída aos kits é completamente irrelevante para sua precificação.

Assim, não há como se confundir os montantes que dizem respeito à marca e os relativos aos insumos.

Ao apurar créditos oriundos de bem material ("concentrado"), a fiscalizada não poderia inserir na base de cálculo o valor de bens intangíveis vinculados a outra mercadoria (o refrigerante), assim como, por exemplo, um estabelecimento que compre uma mercadoria não pode calcular créditos fictos com base em valor tributável do IPI que inclua os custos de outra mercadoria.

O próprio Contrato assinado pela fiscalizada mostra que uma parte do negócio consiste na cessão de intangíveis pertencentes à matriz da Coca-Cola, e não apenas no fornecimento de insumos. Se tudo se resumisse ao fornecimento dos kits, era de esperar que haveria um contrato bipartite simples, firmado entre a RECOFARMA e cada um dos fabricantes das bebidas.

Foi juntada ao presente processo o projeto técnico-econômico apresentado por RECOFARMA para a SUFRAMA, em que a empresa atestou expressamente que, "sendo detentora da marca mundial mais valiosa", esse fator está implícito no preço de venda dos "concentrados".

Também foi juntado ao presente processo parecer emitido pelo Tribunal Tributário dos Estados Unidos (USTC) relativo ao reconhecimento de royalties recebidos pela matriz da Coca-Cola (TCCC) [The Coca-Cola Company – nota do relator] de licenciados no exterior (com destaque para os licenciados do Brasil e da Irlanda).

Após toda a instrução processual, o Magistrado americano se convenceu de que os fabricantes de bebidas pagaram preços que aparentavam ser cobrados pelos concentrados, mas que na verdade reuniam em uma única fatura todos os valiosos intangíveis pertencentes a TCCC, constituindo um royalty "de facto" embutido no custo dos ingredientes de forma contínua. O Magistrado registrou que as receitas de royalties estavam sendo artificialmente dirigidas para os fornecedores licenciados, resultando em "níveis astronômicos de lucratividade" (em especial na Irlanda e no Brasil).

O citado processo também incluiu a descrição de uma série de fatos incontroversos que se constituem em mais uma prova de que a gratuidade da cessão do uso das marcas no Brasil é apenas aparente.

Todos os participantes do processo (TCCC, IRS e USTC) concordaram que a maior parte dos preços pagos pelos fabricantes de bebidas aos fornecedores licenciados consiste em remuneração decorrente de propriedade intangível (ou seja, royalties), incluindo nomes de marcas e fórmulas secretas.

TCCC calculou que a remuneração apropriada para a atividade de fabricação dos insumos (bens tangíveis) seria de 8,5% sobre os custos. A Companhia defende que o ponto de fornecimento brasileiro, em virtude de assumir os custos de marketing, deve ser considerado como o proprietário no país das principais marcas da Coca-Cola.

Defende, ainda, que a maior parte da receita obtida pelo licenciado decorre dos “intangíveis de marketing”.

Assim, enquanto as empresas do Sistema Coca-Cola no Brasil alegam que o valor da marca é intrínseco e inseparável do próprio produto (ver o subtítulo “Da diferenciação entre os “concentrados” e bens intangíveis vinculados a outra mercadoria”), no processo americano a matriz da Coca-Cola separou e especificou de maneira precisa as diferentes parcelas dos preços/receitas dos fornecedores licenciados (bens tangíveis, intangíveis de marketing, intangíveis de produto).

Existem outras contradições entre as teses adotadas nos Estados Unidos e no Brasil pelo grupo Coca-Cola. Por exemplo, a matriz americana reconhece que a atividade de manufatura realizada pelos fornecedores de insumos é rotineira, podendo ser comparada às atividades dos fabricantes de bebidas. Já RECOFARMA, ao defender que o contrato entre fabricantes e TCCC é “essencialmente, um contrato de distribuição”, alega que seu modelo de negócio “consiste na descentralização da etapa menos complexa”.

São de interesse para o Fisco brasileiro apenas os fatos e constatações relatadas no parecer do Magistrado. Para a análise efetuada no presente relatório, é irrelevante o objeto do litígio entre TCCC e IRS, a interpretação que cada parte dá à legislação americana e o conteúdo de futuras decisões da USTC sobre as consequências tributárias desses fatos e constatações.

O contexto em que se inserem as constatações do processo em questão é claro: buscou-se definir a quem deveria ser alocada parcela significativa dos lucros auferidos por alguns fornecedores licenciados pela TCCC, dentre eles a operação brasileira. Com este objetivo, avaliou-se quem no grupo Coca-Cola (se TCCC ou os pontos de fornecimento) é o proprietário dos bens intangíveis não rotineiros valiosos. Caso os “intangíveis de marketing” pertencessem aos fornecedores licenciados, como alegou TCCC, a alocação efetuada pela Companhia estaria correta. Entretanto, o parecer da USTC concluiu que tais intangíveis pertencem a TCCC, o que justifica a cobrança efetuada pelo IRS de alto valor de royalties adicionais.

A alocação explicada no parágrafo anterior importa apenas para fins de definição de valores de royalties nas remessas efetuadas da operação brasileira para a americana.

No Brasil, em virtude de decisão do grupo Coca-Cola, os royalties são auferidos diretamente pela RECOFARMA, ao se concentrarem nesta as receitas e as despesas resultantes da atividade de exploração das marcas e outros intangíveis.

Conforme a inequívoca determinação contida no art. 22 da Lei nº 4.506/1964, os rendimentos oriundos da exploração de marcas comerciais e fórmulas de fabricação devem ser classificados como royalties.

Pertencendo a TCCC ou não, o fato é que a maior parte da remuneração recebida por RECOFARMA corresponde aos "intangíveis de marketing". Portanto, de acordo com a legislação brasileira, essas receitas não podem ser tributadas da mesma forma que a receita decorrente dos insumos em si.

Sob o ponto de vista do IPI, estes montantes não podem gerar créditos fictos do imposto, pois as marcas e as ações de marketing não estão vinculadas aos insumos, e sim aos produtos finais.

É impossível que a fiscalizada desconhecesse o fato objeto deste subtítulo, pois jamais compraria insumos por preços tão elevados caso não recebesse o direito a uso das marcas.

Conclusões decorrentes dos fatos descritos no presente relatório O nível de valor agregado pelas operações efetivamente realizadas por RECOFARMA na ZFM é muito baixo (caberia uma remuneração pela produção dos bens tangíveis de no máximo 8,5% sobre os custos). A renúncia fiscal da União decorreu na sua maior parte de marcas estrangeiras vinculadas às bebidas (produtos fabricados fora da ZFM), além de "segredo industrial" referente a fórmulas desenvolvidas no exterior, de propriedade da Coca-Cola americana.

A fiscalização da RFB não está colocando em dúvida a importância da publicidade (seja direta ou indireta) para o modelo de negócios das empresas do Sistema Coca-Cola. Também é sabido que as empresas do setor têm liberdade para fixar preços e para escolher o modelo de negócios que desejarem. Entretanto, o valor tributável das mercadorias está sujeito à aplicação das regras legais.

O art. 190, inciso II, do RIPI/2010 prevê que constitui valor tributável 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).

Por valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial, só se pode entender que o art. 190, inciso II, do RIPI/2010 está se referindo a custos e lucros que dizem respeito à industrialização e comercialização do produto cujo valor tributável está em análise.

Relator de decisão da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 207.814 – RS) registrou: "tratando-se de produtos industrializados nacionais, a base de cálculo do IPI é o valor da operação. Entende-se por 'operação' o próprio processo de elaboração do bem (industrialização) na fase de sua produção". Referindo-se a despesas de promoção pagas por distribuidoras adquirentes sob forma de rateio, o Relator do RE também registrou (grifo nosso):

“Isto posto, confirma-se que as despesas acima elencadas não integram o ciclo de produção de mercadorias e desta forma não compõem a base de cálculo do IPI, assim como o financiamento, objeto da lide. Sobre ele não poderá haver a incidência do tributo em análise.” Vários outros julgamentos, no âmbito administrativo e judicial, definiram que os valores referentes às despesas efetivadas após a fase de produção do bem não compõem a base de cálculo do IPI.

Note-se que as regras sobre valor tributável mínimo do IPI foram criadas porque o art. 190, inciso II, do RIPI/2010 não seria suficiente para fixar um “pisso” em algumas situações.

Por outro lado, em qualquer circunstância, o art. 190, inciso II, do RIPI/2010 é suficiente para limitar o valor tributável do imposto ao valor total da operação de que decorreu a saída do estabelecimento industrial.

Observe-se, ainda, que em situações em que as duas partes executam atividades de industrialização e são contribuintes do IPI, como é o caso da relação entre RECOFARMA e a fiscalizada, mesmo quando ocorre subvalorização de preços, não é necessária a aplicação de regras sobre valor tributável mínimo do imposto.

O valor tributável de cada componente de kit só pode incluir o custo de fabricação e demais parcelas que digam respeito aos insumos, acrescido de margem de lucro normal.

Não podem fazer parte do valor tributável dos componentes dos kits as despesas de marketing direta ou indiretamente assumidas por RECOFARMA, por dizerem respeito às bebidas, nem a remuneração pelo direito de uso a marcas das bebidas e demais intangíveis.

De acordo com elementos apresentados pela matriz da Coca-Cola perante a Justiça dos Estados Unidos, a margem de lucro normal de RECOFARMA decorrente da atividade de fabricação dos insumos seria de 8,5% sobre os custos e despesas relativas aos insumos.

Para fins de aproveitamento dos créditos fictos, NÃO IMPORTA a forma como RECOFARMA contabiliza despesas com “incentivos de vendas” ou a remuneração por intangíveis.

De qualquer maneira, a legislação não permite que se calcule créditos do IPI sobre as parcelas em questão.

Lembre-se que não há como se imaginar que a fiscalizada desconhecesse que os intangíveis da Coca-Cola americana estavam embutidos no preço dos ingredientes.

Em função de práticas de conluio, fraude e simulação, os preços que RECOFARMA cobrou pelos kits, registrados em notas fiscais inidôneas e sem valor legal, tornaram-se totalmente imprestável para fins cálculo de créditos. Assim, não é verdadeira afirmação registrada por RECOFARMA de que “A conjecturada

existência de royalties no preço (...) foi abordada pela Fiscalização unicamente para fins de justificar a suposta existência de conluio”.

Aliás, como descrito no subtítulo “Da alegação que o Fisco pretendeu criar dois regimes distintos para o cálculo dos créditos do IPI”, é comum que impugnações e recursos apresentados por empresas do Sistema Coca-Cola distorçam a tese da RFB.

Em decorrência das análises expostas, a autoridade fiscal efetuou a glosa dos créditos considerados indevidos, reconstituiu a escrita fiscal, apurando saldo devedor de IPI nos períodos de janeiro de 2017 a setembro de 2019, e constituiu o correspondente crédito tributário.

Majoração da Multa de Ofício para 150% Segundo o Auditor-Fiscal, os fatos relatados não deixam dúvida do evidente intuito de infração à legislação tributária, para a obtenção de benefícios indevidos por meio da evasão fiscal.

Constatou-se, ainda, a simulação de negócios jurídicos entre a empresa fornecedora e a fiscalizada, cujo elemento principal foi a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, dentre os quais destacam-se:

Por um lado, RECOFARMA deu saída a kits de insumos de baixo grau de transformação, incluindo até mesmo substâncias puras que passam por mero reacondicionamento na ZFM, classificando-os como concentrados para bebidas, bens que na realidade ocupam um estágio mais avançado da cadeia produtiva. Por outro lado, como insumos de baixo grau de transformação gerariam, em condições de negociação normais, baixos créditos fictos do IPI, o fornecedor de Manaus, em conluio com os fabricantes de refrigerantes, supervalorizou os preços dos kits.

Um importante mecanismo utilizado para inflar o valor cobrado dos fabricantes de bebidas foram repasses/créditos efetuados por RECOFARMA a título de “incentivos de vendas” e “contribuições para programas de marketing”. Tais remessas, efetuadas de forma contínua e generalizada, jamais ocorreriam em condições normais de mercado e de tributação.

Para tentar justificar as remessas, os instrumentos contratuais simularam que os “incentivos de vendas” teriam natureza incerta e altamente variável.

As empresas do Sistema Coca-Cola também simularam que o direito ao uso das marcas seria cedido gratuitamente aos fabricantes de bebidas. Como uma significativa parcela do preço dos kits correspondeu a royalties, o Estado brasileiro subvencionou 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 quis de fato incentivar, quais sejam: aquelas consideradas prioritárias para o desenvolvimento regional da Amazônia.

Em relação à descrição incorreta dos insumos que geraram os créditos fictos, note-se que, de acordo com o RIPI/2010, as notas fiscais recebidas pela fiscalizada da ZFM devem ser consideradas inidôneas e sem valor legal.

De acordo com o relatório, a Recofarma tentou ocultar da RFB as características das mercadorias que comercializa no país e que geram renúncia fiscal bilionária:

Segundo indicam as empresas, o "concentrado Coca-Cola" sempre foi formado por duas "partes", apesar de classificado de forma unitária. Mesmo assim, esta forma de apresentação jamais foi mencionada em consultas sobre classificação fiscal, nem em ações judiciais formalizadas por empresas do Sistema Coca-Cola.

Quando a fiscalização da RFB tomou a iniciativa de questionar sobre os ingredientes das "partes", RECOFARMA se recusou a responder, tendo declarado que "em hipótese alguma a Intimada poderia descumprir com a verdade e fornecer explicações contrariando a matéria de fato" e que "identificar as partes dos concentrados como produtos separados não é se ater aos fatos e sim deturpá-los e faltar com a verdade material!"

Por outro lado, no Chile, de forma espontânea, a Coca-Cola formalizou consulta onde declarou que o kit Sprite "é composto por três produtos", e especificou ingredientes que integram as "partes" individuais.

Outra situação que demonstra a intenção de ocultar as características e a natureza das mercadorias comercializadas, com participação da fiscalizada, é a regra de que, na hipótese de furto ou deterioração de uma das partes do kit, o Fabricante é obrigado a destruir a outra parte. Não existe qualquer justificativa técnica para este desperdício.

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 no âmbito da pessoa jurídica fiscalizada. Foi decidida e autorizada pela direção dos dois grupos econômicos envolvidos no planejamento fiscal evasivo. Configura-se, portanto, a prática de conluio, conforme definido no artigo 73 da lei 4.502/64:

(...)As práticas simulatórias da fiscalizada e suas fornecedoras, 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, em ilegítimo direito de crédito face à União.

(...)Portanto, as irregularidades apuradas pela fiscalização justificam a majoração do percentual da multa aplicada sobre o imposto lançado de ofício, com base no art. 80, caput e § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502/64, uma vez que, no caso concreto, se verificam simulação, fraude e conluio, além da prática reiterada.

Observe-se que, mesmo na improvável hipótese de se considerar que não ocorreu simulação, fraude e conluio, permaneceria o cabimento da duplicação da multa, pois foram aqui descritas diversas circunstâncias agravantes.

Responsabilidade Solidária da Recofarma O Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10 de dezembro de 2018, esclarece que a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN “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 que “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”.

Segundo o RAF 3:

As irregularidades apuradas na presente ação fiscal justificam a majoração do percentual da multa aplicada sobre o imposto lançado de ofício, com base no art. 80, caput e § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502/64, uma vez que, no caso concreto, se verificam simulação, fraude e conluio, além da prática reiterada.

Na supervalorização dos preços dos kits, a fiscalização está diante do ilícito que veio a aumentar artificialmente o crédito ficto e, assim, aumentar o saldo credor, ou reduzir o saldo devedor do IPI no estabelecimento adquirente.

O rateio de gastos com propaganda e publicidade entre fabricantes de kits e fabricantes de bebidas evidencia interesse comum e vínculo com o ato e com as pessoas jurídicas envolvidas. A base de cálculo do IPI deve seguir as regras da legislação sobre o valor tributável do imposto, sem ser manipulada pelos interesses de cada empresa envolvida na operação.

Não se trata aqui 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. O ponto ressaltado no presente trabalho é a fraude, que não ocorreria sem a participação de uma das duas partes.

Assim, o estabelecimento fiscalizado será o contribuinte do IPI autuado, ao mesmo tempo em que RECOFARMA será enquadrada como responsável solidária.

Representação Fiscal para Fins Penais Na presente ação fiscal foi constatada a ocorrência de fatos que, em tese, configuraram crime contra a ordem tributária, sendo formalizada a representação fiscal para fins penais, protocolizada sob o nº 11000.728839/2021-65.

(...)

Impugnação da SPAL Direito ao Crédito na Aquisição de Insumos Isentos da ZFM Alega que o direito ao crédito ficto de IPI tem fundamento autônomo e independente da isenção do art. 9º do DL nº 288/67 e já está assegurado, seja pela tese fixada no RE nº 592.891, julgado sob a sistemática de repercussão geral, seja pela coisa julgada coletiva formada no MSC nº 91.0047783-4. Que a própria autoridade fiscal reconhece que há direito ao creditamento de IPI, na aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus. Registre-se que, à vista do

exposto, perde relevância a discussão quanto ao direito ao crédito ficto de IPI decorrente da isenção do art. 6º do DL nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975.

Classificação Fiscal dos Insumos Adquiridos da Recofarma Orientação geral contida em ato público Argumenta que o art. 24, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) determina que a revisão, na esfera administrativa, da validade de atos administrativos levará em consideração as orientações gerais contidas em atos públicos de caráter geral.

Que com a publicação do Decreto nº 9.394, de 30 de maio de 2018, foi alterada de 20% para 4% a alíquota dos produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01. Que na Nota COEST/CETAD nº 71, de 30 de maio de 2018, que respaldou a exposição de motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda para tal decreto, a RFB confirmou que a edição da norma referida teve o condão de reduzir a alíquota dos concentrados para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus utilizados na elaboração de bebidas da marca Coca-Cola, a fim de diminuir os créditos decorrentes da aquisição desses insumos. Em coletiva de imprensa para comentar o referido decreto, o Secretário da RFB declarou que concentrados para refrigerantes geravam créditos que seriam então reduzidos. Que a edição desse ato público confirma que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado no código 2106.90.10 Ex 01. Ressalta que os decretos posteriores à edição do Decreto nº 9.394/2018 alteraram a alíquota dos produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01 nos anos de 2019 e 2020 e, conforme também amplamente noticiado, tais alterações foram decorrentes justamente da discussão quanto aos créditos de IPI oriundos da aquisição dos concentrados para refrigerantes.

Retrata que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional reconheceu ainda, no bojo de ação popular movida contra a Coca-Cola Indústrias Ltda, que os concentrados se classificam no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, para defender a legitimidade do Decreto nº 9.514/2018, que assegurou uma política de redução gradual das alíquotas do concentrado.

Ação anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200 Alega que a Recofarma ajuizou a ação anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200, que tramitou pela 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Amazonas, para impugnar o auto de infração objeto do processo administrativo nº 11080.732817/2014-28, e obter o reconhecimento de que está correta a classificação fiscal por ela adotada. Que foi proferida sentença julgando-a parcialmente procedente e reconhecendo expressamente que o produto elaborado pela Recofarma é produto único, estando correta a sua classificação no código 2106.90.10 Ex 01. Que com a prolação da referida sentença fica definitivamente afastada a imputação de crime de conluio, bem como não há que se falar em dolo deliberado na prática de qualquer crime contra a ordem tributária.

Impropriedades nas alegações do Fisco Argumenta que a premissa fática da autoridade tributária de que o produto elaborado pela Recofarma e adquirido pela impugnante não seria tecnicamente um produto único é totalmente equivocada e expressamente contraditória com a definição técnica adotada por Portarias Interministeriais, atos da SUFRAMA, laudos técnicos do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), do Instituto de Tecnologia de Alimentos (ITAL) da Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP) e de decisão de órgão internacional.

Que o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, com redação dada pela Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, define o processo produtivo básico (PPB) como sendo o conjunto de etapas que devem ser observadas para elaboração de determinado produto beneficiado pelos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus e delega aos Ministros de Estado da Indústria e da Ciência e Tecnologia competência para fixação desses processos produtivos básicos. Que os Ministros editaram a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 para estabelecer o PPB para projetos industriais da Zona Franca de Manaus dos seguintes produtos: extratos aromáticos vegetais naturais, concentrados, bases e edulcorantes para bebidas não alcoólicas e corante caramelo, definindo as etapas da produção de cada um deles. Que ao determinar o PPB dos concentrados, a referida Portaria estabelece que: (a) a etapa de mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas é distinta da etapa de homogeneização; e (b) concentrado tanto pode ser homogeneizado como pode ser não homogeneizado, porque estabelece que a etapa de homogeneização do concentrado não é obrigatória.

Argui que a SUFRAMA, em processos de interesse de outros fabricantes de produtos Coca-Cola, já atestou, expressamente, que continua em vigor a Resolução do CAS nº 298/2007, fundada no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI, que aprovou o projeto industrial da Recofarma para produzir os “concentrados” e que não houve qualquer descumprimento de PPB por parte da Recofarma no seu atendimento. Que para fins especificamente de fruição de benefícios fiscais, a SUFRAMA analisou as características técnicas do produto único elaborado pela Recofarma, assim identificado como concentrado para bebidas não alcoólicas, o classificou em seu código 0653 e fiscalmente no código 2106.90.10 Ex 01, face a sua destinação e diluição.

Continua argumentando que não é verdadeira a premissa da tese adotada pela autoridade tributária de que o concentrado seria apenas o “xarope composto”. Que o PPB dos refrigerantes, refrescos, bebidas isotônicas e bebidas energéticas, elaborados na Zona Franca de Manaus, determina que a primeira etapa na fabricação dessas bebidas consiste na “formulação do xarope simples ou preparado” seguindo-se pela adição do “concentrado”.

Retrata que o INT não pretendeu classificar nem classificou fiscalmente o produto elaborado pela Recofarma. Que o laudo do INT tão somente analisou os aspectos técnicos do concentrado não homogeneizado e concluiu pela sua natureza de

produto único. Que na mesma linha do laudo INT também é o laudo técnico emitido pelo ITAL e pela UNICAMP, além de já ter sido atestada pelo órgão aduaneiro do Chile.

Relata que à época em que era fabricado no Rio de Janeiro, o concentrado apresentava-se na forma de kits e sempre foi classificado fiscalmente na condição de produto único. Que esse fato foi reconhecido pela própria RFB, na decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90. Que não houve alteração de procedimento da Recofarma após ter instalado o seu parque fabril na Zona Franca de Manaus e ter passado a gozar da isenção do IPI.

Da correta classificação fiscal Retrata que, firmada a premissa de que o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado, assim considerado um produto único, ele somente pode ser classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI em aplicação da RGI1/SH que determina que deve ser adotada a posição mais específica para classificar a mercadoria quando esta existir. Que a referida posição deve ser aplicada em razão da destinação dos produtos e forma de diluição: utilização na elaboração das bebidas da posição 22.02 e capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. Que os laudos técnicos do INT, do ITAL e da UNICAMP corroboram esse entendimento.

Argumenta que para não ser aplicado o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI aos produtos adquiridos pela impugnante, o texto dessa própria posição teria que especificamente excluir do seu alcance o concentrado não homogeneizado. Assim, as preparações compostas citadas no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI abrangem tanto o concentrado homogeneizado quanto o concentrado não homogeneizado.

Argui que é irrelevante e parcial a alegação da autoridade fiscal de que as notas fiscais emitidas pela Recofarma até dezembro de 2010 não faziam referência ao Ex 01 e que foram emitidas cartas de correção. Ressalta que o período fiscalizado é de junho de 2017 a março de 2019, no qual todas as notas foram emitidas com a referência ao código da TIPI 2106.90.10 Ex 01.

Relata que a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira de 23/08/1985, citada pela Fiscalização, envolve apenas a legislação dos países mencionados na consulta que motivou aquela decisão (Japão, Canadá, Austrália, Suécia e Holanda) e, naqueles países, o concentrado para bebidas não alcoólicas não é classificado numa posição específica, como o é e sempre foi na legislação brasileira, razão pela qual, ali foi preciso utilizar as Regras Gerais de Interpretação secundárias (2 e 3.b). Que no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apenas os seis primeiros dígitos da classificação devem ser uniformes, sendo facultado aos países membros da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado a criação de subdivisões. No Brasil, há codificação específica com mais de seis dígitos (2106.90.10. Ex 01). Que a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira consistiu em mero trabalho preparatório, não tendo a

natureza de parecer do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e não integra a coletânea publicada no sítio eletrônico da RFB. Que existem decisões proferidas por órgão aduaneiro de outro país que examinaram o kit para fabricação de produtos da marca Coca-Cola e concluíram que tais produtos devem ser considerados um produto único e enquadrados em uma única classificação fiscal (tradução juramentada e decisões proferidas pelo órgão aduaneiro do Chile).

Alega que as notas fiscais emitidas pela Recofarma são idôneas, pois conforme exaustivamente demonstrado, a descrição do produto constante da respectiva nota está correta, bem como a respectiva classificação fiscal única (2106.90.10 Ex 01).

Coisa Julgada Formada no MSC nº 91.0047783-4 Alega que a coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4 também definiu a natureza do produto elaborado pelo fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI. Que a Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola (AFBCC) impetrou o referido MSC em 14/08/1991, com o fim de assegurar o direito de seus associados aproveitarem o crédito de IPI relativo à aquisição de concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, considerando a sua classificação na subposição 2106.90 da TIPI/1988 e a respectiva alíquota aplicável. Que foi denegada a segurança em primeira instância, sendo que o TRF/2ª Região deu provimento ao recurso de apelação para conceder integralmente o pedido nos termos da inicial, decidindo, expressa e especificamente, que o concentrado fabricado pela Recofarma é um produto único e classificado na posição da TIPI correspondente à subposição 2106.90, vigente à época da impetração do MSC.

Ilegalidade do Lançamento Retrata que não obstante o relatório fiscal ter reconhecido que uma das partes do concentrado estaria individualmente classificada em posição cuja alíquota seria de 5%, a Fiscalização justificou a glosa dessa parcela integralmente, sob a alegação de que não teria como arbitrar o valor do crédito, porque caberia ao contribuinte apresentar os valores de crédito que ele comprovadamente teria direito. Ocorre que a reclassificação fiscal decorre de entendimento da autoridade lançadora, cabendo a ela reconhecer, por arbitramento, o valor tributável para cálculo de crédito decorrente do seu posicionamento, conforme disposto no art. 142 e 148 do CTN. Tal ilegalidade implica em cancelamento integral do auto de infração.

Valor Tributável Argumenta que não se pode caracterizar o conluio com base no contrato como é retratado pela fiscalização. Que tanto o contrato de fabricação celebrado com a TCCC quanto o instrumento de incentivo de vendas firmado com a Recofarma não impõem, necessária e automaticamente, uma única e determinada forma de contabilização. A contabilização dos dispêndios e ingressos é ato unilateral da Recofarma, assim como a definição do valor tributável, porque é ela quem realiza o fato gerador da obrigação tributária. Que o contrato com a

TCCC para fabricação de bebidas não alcoólicas da marca Coca-Cola consiste em típico contrato de adesão. Logo, não há liberdade sequer para negociar as cláusulas previstas neste contrato.

Que não é crível, pois, sequer supor que a impugnante possa ter qualquer ingerência nos critérios de contabilização dos dispêndios e ingressos pela Recofarma; dispêndios e ingressos esses cujos valores e oportunidade dependem exclusivamente dela. Que a Fiscalização não nega a existência das despesas de marketing nem o cumprimento do acordo de incentivo de vendas. Dessa forma, toda a argumentação de supervalorização do preço do concentrado é mera conjectura.

Retrata que o “incentivo de vendas”, recebido pelo atingimento de metas pré-estabelecidas e as “contribuições para programa de marketing” são pagas a título de reembolso de despesas. Que o “incentivo de vendas” é oferecido à tributação do IR, CSLL, PIS e COFINS, considerando sua natureza de receita, enquanto as “contribuições para programa de marketing” são tributadas pelo IR e CSLL para “neutralizar” a dedução anterior, mas não são tributadas pelo PIS e pela COFINS, tendo em vista a natureza de reembolso de despesas. Que se o “incentivo de vendas” tivesse natureza de devolução do preço do concentrado, nunca poderia ser compreendido como receita nova e tributado pelo PIS e pela COFINS.

Ressalta, ainda, que o projeto técnico-econômico apresentado pela Recofarma para a SUFRAMA no ano de 2007, e que resultou na Resolução do CAS nº 298/2007, afasta a tese de que haveria conluio para supervalorizar o preço do concentrado.

Ademais, resta prejudicada a tese da autoridade fiscal de que as notas fiscais emitidas pela Recofarma são inidôneas, pois não é possível presumir, sem qualquer comprovação, que a informação constante de documento fiscal estaria dolosamente incorreta.

Contrapõe o argumento da fiscalização de que é prática usual e legítima nos contratos de franquia, modelo que se assemelharia ao contrato celebrado pela impugnante, a existência de contribuição financeira do franqueado para o franqueador para programas de marketing. Não obstante, consta no relatório que é a Recofarma quem “assume as despesas de propaganda e publicidade realizadas pelos fabricantes de bebidas”. Ocorre que tal alegação distorce a realidade dos fatos porque, conforme apresentado por ocasião de outras fiscalizações, a impugnante também contribui para os programas de marketing da TCCC, consoante cláusula 7ª do contrato de fabricação.

Retrata que os fatos narrados na opinião manifestada no processo tributário americano, que se discute direito estrangeiro na repatriação de renda entre empresas relacionadas, localizadas em países distintos não interferem no presente processo. De qualquer forma, cabe ressaltar que na opinião ali manifestada, é inconteste que o modelo de negócios da TCCC no Brasil é o mesmo utilizado no resto do mundo, jamais podendo a impugnante ter qualquer

ingerência quanto ao referido modelo adotado mundialmente, o que afasta qualquer alegação de conluio e demonstra a sua integral boa-fé.

Argui que é absurda a alegação (RAF nº 3) no sentido de que, mesmo que se reconheça a correção da classificação fiscal dos concentrados, a suposta majoração do valor tributável seria suficiente para a glosa integral do crédito de IPI. Que a falta do arbitramento do valor tributável importa na exigência de tributo como forma de sanção de suposto ato ilícito, o que é vedado pelo art. 3º do CTN, pois é notório que algum valor tributável deve ser reconhecido para fins de quantificação do crédito ficto de IPI. Que o Relatório Fiscal aponta, expressa e especificamente, quais seriam as parcelas que considerou indevidas. Que, seguindo essa própria linha de raciocínio, deveria o Fisco ter arbitrado um valor tributável para efeitos do creditamento, sob pena de transformar o tributo exigido em sanção por suposto ato ilícito.

Adquirente de Boa Fé e Idoneidade das Notas Fiscais Retrata que os Regulamentos do IPI, ao tratarem do art. 62 da Lei nº 4.502/64 extrapolaram os seus limites e destacaram, específica e expressamente, a obrigação de o adquirente também examinar a correção da classificação fiscal do produto consignada na nota fiscal pelo fornecedor, aplicando multa regulamentar para o contribuinte que descumprisse tal obrigação (art. 173 do RIPI/1982, art. 169 do RIPI/1972 e art. 266 do RIPI/1979). Que, desde a edição do RIPI/1998, foi suprimido tal acréscimo regulamentar, tendo sido mantida essa supressão nos RIPI de 2002 e 2010 (arts. 266 e 327, respectivamente).

Que, proferida sentença nos autos da ação ordinária nº 1003920-70.2018.4.01.3200, em que se reconhece expressamente que o produto elaborado pela Recofarma é um produto único, correta está a sua classificação em 2106.90.10 Ex 01. Diante dessa decisão, a única conclusão possível é a de que a indicação da classificação fiscal do produto nas respectivas notas fiscais não tem o condão de torná-las inidôneas. Como visto, não há na legislação do IPI obrigação de o adquirente verificar se o valor atribuído à operação deveria ser ajustado para fins de definição de valor tributável, salvo nas hipóteses delimitadas de forma expressa, como é o caso de industrialização por encomenda (art. 191 do RIPI/2010) e da estipulação de valor tributável mínimo (art. 195 do RIPI/2010). Assim, não poderia ser atribuída à impugnante a obrigação de verificar o acerto da classificação fiscal nem do valor tributável constantes das respectivas notas fiscais emitidas pelo fornecedor.

Que a mera alegação, sem prova e decretação de inidoneidade das notas fiscais no respectivo emitente, não tem qualquer valor legal e somente produziria efeitos prospectivos, não retroagindo para atingir período pretérito. Nesta linha, cita jurisprudência do STJ no sentido de que tem direito ao crédito do imposto (no caso, ICMS) o adquirente de boa-fé de mercadoria, ainda que posteriormente a nota fiscal seja declarada inidônea, porque o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir da respectiva publicação (Súmula STJ nº 509).

Esse mesmo raciocínio deve ser aplicado para o IPI, visto que não há dispositivos no RIPI prevendo qualquer tratamento diferenciado. Que a SUFRAMA periodicamente audita a Recofarma e examina as respectivas notas e vem atestando que não há qualquer irregularidade em relação ao seu projeto industrial.

Exigência dos Acréscimos Legais Argumenta que os acréscimos legais não são devidos em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária.

Retrata que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, no que tange à definição do PPB do concentrado e as características técnicas do concentrado (homogeneizado ou não), tem efeito normativo, assim como a Portaria SUFRAMA nº 192/2000 - que estabelece o código 0653 para os concentrados homogeneizados e os não homogeneizados. Que a Resolução do CAS nº 298/2007 também é ato administrativo com efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado. Que ao utilizar o crédito de IPI à alíquota prevista no código 2106.90.10 Ex 01, a impugnante agiu de acordo com essas normativas e, portanto, devem ser excluídos os referidos acréscimos legais.

Exigência da Multa de Ofício Qualificada Argumenta que a mera alegação de conluio não é suficiente para a imposição da multa qualificada. É necessário que a autoridade lançadora comprove, circunstanciadamente, a ocorrência de crime contra a ordem tributária, o que não ocorreu no presente caso.

Em relação ao suposto erro de classificação, conforme já demonstrado, não houve conluio porque: (a) não foram a Recofarma nem a impugnante quem atribuíram ao concentrado não homogeneizado a natureza de produto único com objetivo de obterem vantagens fiscais; tal fato decorre do próprio entendimento da RFB, das Portarias Interministeriais datadas de 1998 e 2012, dos atos da SUFRAMA, da coisa julgada coletiva de 1999, dos laudos técnicos e do entendimento do órgão aduaneiro do Chile; (b) os laudos do INT, ITAL e UNICAMP reconheceram que o produto fabricado pela Recofarma, conforme PPB definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, é um produto único: concentrado para bebidas não alcoólicas não homogeneizado correlacionado ao código 0653 da SUFRAMA; e (c) há decisão judicial proferida nos autos da ação ordinária nº 1003920-70.2018.4.01.3200 que reconheceu de forma expressa a correção da classificação fiscal para os concentrados elaborados pela Recofarma como produto único.

Argumenta que, no Acórdão nº 3201-005.424, de 23/05/2019, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, julgando caso semelhante ao presente em que se discute a classificação fiscal de concentrado comercializado na forma de kits, desqualificou a multa de ofício imputada ao contribuinte por entender que a utilização de classificação fiscal

equivocada para o produto não caracterizaria intenção dolosa ou fraudulenta com intuito de pagar menos tributo.

Exigência de Juros sobre a Multa de Ofício Alega que ao disciplinar a incidência de juros de mora sobre débitos de qualquer natureza perante a Fazenda Nacional, o parágrafo único do art. 16 do DL nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 6º do DL nº 2.331, de 28 de maio de 1987, dispõe expressamente que juros de mora não incidem sobre o valor da multa (ainda que de mora). Que os dispositivos legais que atualmente disciplinam a cobrança de acréscimos legais sobre débitos para com a União Federal, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, não recolhidos no vencimento (art. 59 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), não preveem a possibilidade de cobrança dos juros na forma pretendida pela RFB. Que se a intenção do legislador fosse exigir juros sobre a multa de ofício, teria previsto expressamente em lei que os juros de mora incidiriam sobre os débitos e sobre as respectivas multas deles decorrentes.

Impugnação da RECOFARMA Afronta à Coisa Julgada e à Tese Firmada em Repercussão Geral No que tangencia ao MSC nº 91.0047783-4, menciona que a Fiscalização argumenta que “o Poder Judiciário analisou unicamente o direito à isenção”. Todavia, não é isso que se extrai da leitura da segurança pleiteada pelo mandado de segurança, no qual a impetrante requereu “(...) o deferimento inaudito altera pars, de MEDIDA LIMINAR, para os seus ASSOCIADOS não serem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado – código 2106.90 da TIPI) (...)”. Cita que o STF impôs o respeito ao tratamento constitucional diferenciado atribuído à ZFM por ocasião dos julgamentos do RE nº 592.891/SP e do RE nº 596.614/SP, sob a sistemática da repercussão geral, enunciado no Tema nº 322/STF. Que o direito ao crédito pela aquisição de produtos provenientes dessa região é tema pacificado na jurisprudência, gozando de força vinculante.

Que, ignorando o claro posicionamento do Tribunal Superior, a Fiscalização argumenta que a Súmula Vinculante nº 58 “confirmou a impossibilidade de aproveitamento de créditos do IPI oriundos de insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis”. Contudo, o entendimento fiscal adveio de precedentes que não tratam das especificidades de insumos beneficiados por incentivos regionais, dentre eles, os da ZFM, de modo que essa interpretação é errada.

Direito ao crédito com base no art. 6º do DL nº 1.435/75

Retrata que o Fisco aduz que a expressão “matérias-primas” teria o objetivo de limitar o gozo do benefício fiscal em comento. Entretanto, essa tese desconsidera que são os produtos finais mencionados no caput do art. 6º do DL nº 1.435/75 que devem ser elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, sendo posteriormente utilizados como insumos pelo adquirente.

Argui que próprio Fisco reconhece textualmente que o açúcar (ou a sacarose) é “matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional”, muito embora seja tal insumo o resultado da industrialização da cana-de-açúcar. Este é exatamente o caso dos produtos da Recofarma, que incorporam na sua composição o açúcar produzido por empresa sediada na Amazônia Ocidental. Que o açúcar utilizado no seu processo produtivo é matéria-prima produzida na Amazônia Ocidental, assim como as sementes de guaraná e seus extratos. Que todos esses insumos se enquadram no conceito legal de matéria-prima regional, sobretudo por serem fornecidos por produtores locais da Amazonia Ocidental.

Competência privativa da SUFRAMA e natureza dos concentrados Relata que as isenções previstas nos art. 81, II e art. 95, III, do RIPI/2010, possuem natureza mista e contam com o seguinte elemento subjetivo: a aprovação pela SUFRAMA de projeto industrial referente àqueles produtos. Que cabe a esse órgão o papel de analisar eventuais descumprimentos objetivos e subjetivos que ensejam a concessão e a perda do direito ao incentivo.

Aponta que o Decreto nº 7.139/2010 e a Resolução CAS nº 203/2012 conferem à SUFRAMA a atribuição de conceder o benefício. Além disso, existe norma prescrevendo que, se ela cancelar o benefício, a RFB será comunicada para que apenas então possa adotar as providências de direito que lhe cabem.

Retrata que, nos termos da Resolução CAS nº 298/2007, a SUFRAMA concede o benefício da isenção de forma ampla aos projetos de produção de “concentrados para bebidas não-alcoólicas” e não apenas ao concentrado para refrigerante de sabor cola, como indicado no relatório fiscal.

Ressalta que a mercadoria comercializada pela Recofarma passou por todo o procedimento exigido, que culminou com a edição da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25 de fevereiro de 1998, estabelecendo o PPB para os produtos “CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS”. Que a RFB é obrigada, por lei, a seguir o entendimento consubstanciado na citada norma interministerial, não podendo dela divergir em nenhuma hipótese.

Expõe que tanto o concentrado homogeneizado como o não homogeneizado são concentrados, categorizados pela SUFRAMA sob o mesmo código de produto (0653). Que o fato de os componentes dos concentrados estarem ou não homogeneizados não altera em nada a definição técnica e fática dos produtos. Repisa que os órgãos responsáveis por avaliar o PPB da Recofarma têm, reiteradamente, chancelado o regular cumprimento desse processo.

Pondera que os laudos técnicos elaborados pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), e pela UNICAMP, confirmam a impossibilidade de mistura ou homogeneização prévia do concentrado fabricado em Manaus. Que a mistura das partes que compõem o concentrado provoca a degradação do sabor da bebida final, tornando-se tecnicamente inviável.

Que, o concentrado – apesar de não homogeneizado – teria apenas duas hipóteses para a sua classificação fiscal, conforme a TIPI (2106.90.10 Ex 01 ou Ex 02). Que essa distinção se dá apenas pela capacidade de diluição do concentrado.

Argui que a Fiscalização tem buscado desconstituir a tese da empresa mediante as premissas de que “não existem razões físico-químicas que impeçam RECOFARMA de executar na ZFM a etapa imediatamente posterior do processo produtivo (...), em que os componentes dos kits recebem o acréscimo de açúcar e água e resultam em preparação única (...)”. Que se está diante da tentativa reiterada em comparar o concentrado e o xarope final, o que é irrelevante, na medida em que são produtos diferentes.

Menciona que se a Recofarma produzisse xarope final (post-mix) em Manaus o preço do produto seria muito superior ao preço do concentrado, o que aumentaria o alcance do benefício fiscal para o sistema. Portanto, é incoerente a alegação da fiscalização de que a empresa poderia/deveria misturar os produtos na ZFM.

Pareceres técnicos do Laboratório Falcão Bauer e do INT Retrata que não há incompatibilidade material entre os pareceres do Laboratório Falcão Bauer e o laudo emitido pelo INT, pois as análises efetuadas recaíram sobre objetos distintos. Que o Laboratório analisou individualmente cada componente do concentrado fabricado pela Recofarma, no sentido de identificar a composição química de cada uma das partes do produto, a fim de conferir-lhes classificação segregada. Todavia, a mercadoria da Recofarma é funcionalmente única, no sentido de que ninguém vende ou compra os componentes individualizados, mas apenas o seu conjunto, nas proporções fixadas pela Recofarma.

Argumenta que se não fosse pelo evidente prejuízo ao sabor da mercadoria final, como atestado pelo INT e pela Unicamp, bastaria à Recofarma homogeneizar em Manaus os componentes do concentrado.

Ressalta que a Fiscalização pretende desautorizar o laudo da UNICAMP, lançando acusações sobre uma suposta “influência exercida pelas empresas, em especial Coca-Cola, sobre alguns profissionais da área científica”. Ainda, não podendo afastar as conclusões do laudo em comento, o Fisco não apenas fez sérias acusações em face ao Docente/Parecerista, como também passou a defender que “não existem razões físico-químicas que impeçam RECOFARMA de executar na ZFM a etapa imediatamente posterior do processo produtivo (...)”. Que a Fiscalização, não conseguindo impugnar as conclusões dos laudos, optou por uma estratégia de ataque à legitimidade dos servidores dessas instituições.

Arbitramento do Valor Tributável Aponta que a Fiscalização deixou de arbitrar o valor tributável de cada parte do concentrado (art. 148 do CTN), ao fundamento de que os preços de outras empresas do setor seriam distorcidos, pois suas fábricas também se localizam na ZFM. Que a Fiscalização, por causa da dificuldade inegável, se eximiu de arbitrar o que entendia devido, de sorte que a autuação é manifestamente ilegal.

Classificação Fiscal dos Kits de Acordo com o Sistema Harmonizado Alega que as preparações alimentícias produzidas pela Recofarma estão alinhadas com o disposto na nota nº 7 da posição 21.06. Que a preparação não perde tal natureza pelo fato de sofrer, no adquirente, tratamento complementar (nota nº 12 da posição 21.06) diverso da simples diluição em água, e não precisa conter a totalidade dos ingredientes da bebida final, podendo conter apenas parte deles.

Que a argumentação do Fisco é contraditória, pois, inicialmente, usa de uma Nota Explicativa (XI da RGI/SH 3.b) para restringir a interpretação do código 2106.90.10 Ex 01, excluindo de sua abrangência o concentrado da Recofarma; posteriormente, para obstar a classificação unitária do concentrado ao código 2106.90.10 Ex 01, afirma que as Notas Explicativas (7 e 12) não podem ser citadas para definir a abrangência da exceção tarifária.

Que é irrelevante o fato de a NESH XI afastar a aplicação da Regra 3, pois essa só se destina aos conflitos de interpretação gerados pela aplicação da Regra 2. Que em nenhum momento foi cogitada a incidência da Regra 2, de modo que a refutação de sua aplicação não tem importância alguma. Que a Regra 1 é transparente ao determinar a aplicação supletiva das regras seguintes, priorizando a aplicação dos textos das posições e das notas de seção e de capítulo. Que, sendo possível a aplicação da Regra 1, as demais regras são absolutamente dispensáveis.

Retrata que os estudos preparatórios do Comitê de Nomenclatura e do Comitê Interino de Sistema Harmonizado do CCA não constituem interpretação autêntica da NESH XI à RGI/SH 3.b. Que a IN RFB nº 1.926/2020 torna vinculantes no Brasil apenas os pareceres do Comitê de Sistema Harmonizado da OMA traduzidos para o português e integrados em coletânea publicada no site da RFB na internet. Dentre tais pareceres não há nenhum que trate da matéria aqui debatida.

Argumenta que a destinação comercial da mercadoria é fundamental para determinar sua classificação fiscal. Cita exemplo das NESH da posição 35.06, onde estão classificados adesivos e colas, que deixam evidente a importância da destinação, da motivação que o produto desperta em quem o adquire. Que a tese da Fiscalização estabelece o modo de acondicionamento para transporte como sendo um fator relevante para determinar a classificação fiscal, como se os concentrados, ainda que comercializados como uma única mercadoria, somente pudessem ser classificados como tal se fossem acondicionados em embalagem comum. Retrata que o RIPI estabelece que a forma de acondicionamento não gera efeitos fiscais, sempre que for determinada por exigências estritamente técnicas.

Declara que a Administração Pública Federal já se manifestou, em diversas oportunidades, pela regularidade da classificação fiscal do concentrado como um produto unitário. Que a Decisão nº 287/85, proferida no processo de consulta nº 10768.026294/85-90, assentou a classificação unitária do concentrado da Recofarma ao código 21.07.02.99 (cuja redação corresponde ao atual código 2106.90.10 Ex 01). Que o argumento da fiscalização de que a RFB teria

manifestado esse entendimento sem ter ciência de que os componentes estavam acondicionados separadamente é inverossímil, visto que a fundamentação da Decisão nº 287/85 denuncia que a RFB tinha ciência de que os componentes do concentrado sempre foram acondicionados separadamente. Ressalta que não é razoável ou crível admitir que a Administração Pública tenha oficialmente se manifestado, seja em parecer normativo, seja em solução de consulta, sem sequer conhecer as características do produto sob análise.

Continua argumentando que, em coletiva de imprensa realizada em 31/05/2018, o então Secretário da RFB confirmou que o Decreto nº 9.394/2018 foi editado com o objetivo de reduzir os créditos do concentrado para refrigerantes. Pouco tempo depois, a RFB tornou a afirmar que a edição do referido Decreto teve o condão de atingir os concentrados originados da ZFM, citando textualmente como exemplo o caso do concentrado destinado à produção das bebidas Coca-Cola. Que o entendimento do Governo Federal acerca do produto produzido pela Recofarma, manifestado na Nota COEST/CETAD nº 071/2018, orientou a exposição de motivos apresentada ao Decreto nº 9.394/2018.

Pondera, ainda, que a Nota Cosit nº 380, de 13 de setembro de 2017, sugeriu justamente a emissão de Decreto Presidencial objetivando a manipulação da alíquota de IPI referente ao código 2106.90.10 Ex 01, com vistas a reduzir os créditos tributários dos adquirentes dos produtos produzidos na Zona Franca de Manaus e classificados no aludido código.

Que as manifestações da Administração Pública Federal favoráveis à classificação unitária do concentrado da Recofarma não se exaurem nesses exemplos, valendo-se rememorar a Resolução CAS nº 298/2007 e a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98.

Base de Cálculo dos Créditos Retrata que o valor tributável para fins de incidência do IPI é, no caso dos produtos nacionais, “o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial”. Ou seja, é o valor consubstanciado no documento fiscal do produto, a representar o total da operação. Que excepcionalmente, o RIPI traz regras estabelecendo valor tributável mínimo nas operações realizadas entre empresas que possuam relação de interdependência. A partir da definição legal de “Valor Tributável Mínimo”, a Fiscalização criou, com base em suas próprias convicções, o “Valor Tributável Máximo” (sem respaldo em dispositivo legal).

Que base de cálculo dos “créditos incentivados”, quando permitidos, é a mesma dos “créditos básicos” do art. 226 do RIPI/2010. Que a autoridade fazendária desconsidera que o concentrado é produto único, que difere totalmente de produtos genéricos, aos quais se aplica a precificação regida por custo de produção mais margem de lucro.

Argui que os concentrados são vendidos sob as designações dos produtos da Coca-Cola, com identificação específica conforme as suas finalidades para o consumidor ou usuário (no caso, os engarrafadores). Que os concentrados

contêm todos os ingredientes necessários para tipificar a bebida final e manter a sua identidade e qualidade, sendo que os engarrafadores somente os misturam com os demais ingredientes, dando apenas tratamento complementar. Isso caracteriza a excepcionalidade do produto e o diferencia de mercadorias genéricas.

Que, ao afirmar que os concentrados são “insumos de baixo grau de transformação” e que “a marca atribuída aos insumos é completamente irrelevante na situação em análise”, o Fisco dá a entender que a marca só possui repercussão no produto final, o que não é verdade, pois a marca naturalmente repercute no valor dos produtos a ela associados, de forma que, caso a percepção da marca Coca-Cola tenha uma piora aos olhos dos consumidores, a bebida final se desvalorizará, o que também ocorrerá com seu principal insumo, isto é, o concentrado. Que o produto em questão se distingue de potenciais substitutos, o que dá à Recofarma margem ampla para fixar seu preço, sem se ater à engessada precificação com base principalmente em custos de fabricação.

Retrata que a alegação da Fiscalização de que os valores relativos a marketing das bebidas não devem compor o valor tributável do IPI é contraditória, pois a Instrução Normativa SRF nº 82/2001 prevê, expressamente, que os gastos de publicidade compõem o preço dos produtos industrializados. Ademais, a própria regulamentação do “preço tributário mínimo” na legislação do IPI prevê que as despesas de propaganda deverão ser computadas na base de cálculo do imposto.

Declara que o método denominado Preço de Incidência para definição do valor do concentrado começou a ser utilizado no Brasil há muitos anos, antes mesmo da migração da empresa para a Zona Franca de Manaus. Que o Preço de Incidência pressupõe a aplicação de um percentual definido sobre a receita líquida dos engarrafadores. Relata que no próprio setor de bebidas, há situação na qual o mecanismo de precificação por incidência é obrigatório por força de lei. Que esse é o caso do preço de venda dos concentrados destinados às máquinas post mix, automáticas ou não.

Alega que as despesas decorrentes dos acordos de incentivo têm como finalidade promover o aumento das unidades de volume vendidas, consistindo em estratégia comercial para incrementar o consumo das bebidas. Que esses acordos existem desde antes da mudança da Recofarma para a ZFM. Assim sendo, o propósito negocial das despesas em foco é claro: majorar o volume de vendas da bebida final e, como resultado, aumentar a venda dos concentrados.

Retrata que o distribuidor não tem qualquer obrigação legal ou contratual de pagar royalties, como inclusive consta do documento transcrito na autuação – Projeto Técnico-Econômico apresentado à Suframa em 2007 para obtenção de benefícios fiscais. Que um produto que carrega marca e fórmula de grande valor deve ter o seu preço majorado, o que justifica, ainda, os elevados gastos com publicidade.

Expõe que o Contrato de Fabricação estabelece expressamente que o uso das marcas pelos engarrafadores dá-se gratuitamente com a finalidade de distribuição da bebida final. Que, no Brasil, o uso da marca na distribuição consiste em direito do distribuidor, uma vez que o art. 132 da Lei nº 9.279/96 dispõe que o titular da marca não pode “impedir que comerciantes ou distribuidores utilizem sinais distintivos que lhe são próprios, juntamente com a marca do produto, na sua promoção e comercialização”. Assim, não faria sentido para a TCCC cobrar royalties em troca do uso da marca.

Relata que a propriedade intelectual exerce influência sobre o preço do concentrado, sobretudo por ser inviável dissociar o valor da marca do próprio produto ou desconsiderá-lo como parte relevante do preço de compra, mas que a existência do valor da marca não converte o preço de compra da mercadoria em um royalty.

Pontua, ainda, a total irrelevância das considerações do auto de infração a respeito do tratamento fiscal conferido nos EUA, Espanha e Israel. Que não bastasse a absoluta autonomia de jurisdições, as discussões nos processos mencionados ainda não foram encerradas. Quanto aos supostos royalties, não é raro que dois países adotem qualificações díspares diante da mesma grandeza.

Argumenta que o suposto dever da Coca-Cola Indústrias Ltda. de remeter valores para a TCCC não significa que a Recofarma deveria cobrar royalties dos engarrafadores. Que há nesse particular duas relações jurídicas distintas e independentes, sendo que a relação entre Recofarma e engarrafadores é regida pelas disposições do contrato de distribuição.

Responsabilidade Tributária Esclarece que o art. 124, do CTN não é norma autônoma de atribuição de responsabilidade tributária. Que o instituto trata 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 tributária.

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”.

Alega que também é desacertado o entendimento de que a expressão “interesse comum” teria o condão de abarcar o suposto cometimento de atos ilícitos e, conseqüentemente, legitimar a exigência do crédito tributário. Que o próprio dispositivo legal 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. Que 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.

Retrata que não consta dos autos qualquer documento que aponte o nexo causal entre os repasses efetuados pela Recofarma à SPAL e o preço fixado para os concentrados. Que o instrumento particular de acordo comercial comprova a origem e finalidade dos repasses efetuados. Ou seja, deixa claro que os incentivos visam contribuir para “gastos de publicidade, marketing, promoção da bebida”. Destaca que a Recofarma sempre foi transparente com respeito à importância das despesas de publicidade, sempre declarando à RFB os valores pagos à SPAL.

Continua argumentando que inexistente também nexo causal entre o preço pago pela SPAL quando da aquisição dos concentrados e os supostos montantes remetidos pela Recofarma à sua controladora no exterior. Que a ausência de pagamento de royalties não é uma particularidade da Coca-Cola no Brasil, sendo, na realidade, uma constância no procedimento da TCCC em todos os territórios em que atua. Que em parecer de especialista em Propriedade Intelectual, concluiu-se que “uma vez que os produtos distribuídos são, por óbvio, identificados por marcas da família Coca-Cola –, a referida licença de marcas é gratuita, não há que se falar em qualquer hipótese de irregularidade na ausência de cobrança de royalties por parte da RECOFARMA.” Alega que inexistiu qualquer atuação conjunta das empresas para classificar os concentrados para bebidas. Que a Recofarma conferiu o código 2106.90.10 Ex 01 aos seus produtos porque entende que essa é a correta classificação fiscal das mercadorias que produz, sobretudo por decorrer de norma, nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98. Que a Suframa sempre denominou o concentrado dessa forma, o que demonstra que não houve conluio entre as empresas, mas sim confiança e obediência às normas emitidas pelo órgão federal responsável pela administração dos incentivos inerentes à ZFM.

Retrata que toda a acusação no RAF nº 03 centra-se justamente no fato de que houve supervalorização do preço dos concentrados mediante a inclusão de todas as parcelas que, ao fim e ao cabo, originaram a presente imputação criminal. Que é tecnicamente impossível supervalorizar o preço dos concentrados para fins tributários e, ao mesmo tempo, ocultar parcelas tributáveis de sua composição. Que ao longo do relatório fiscal, a Fiscalização tenta fazer parecer que a Recofarma conferiu classificação fiscal única à sua mercadoria, comercializada sob a forma de kits, unicamente com vistas a majorar o crédito fiscal dos adquirentes dos seus produtos. Que todos os supostos fatos criminosos narrados pelo Fisco visariam à majoração do lucro das partes envolvidas, mas, em momento algum, demonstrou-se qual seria o interesse jurídico que constituiria o liame entre Recofarma e Spal. Que o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, admite que o

mero interesse econômico não seria suficiente para atrair a hipótese normativa do art. 124, I, do CTN.

Retrata que a classificação fiscal unitária é adotada há décadas, mais precisamente desde 1942. Além disso, a referida classificação fiscal é adotada há 28 anos perante a SUFRAMA e foi confirmada pela própria Receita Federal na decisão nº 287/1985 no Processo de Consulta nº 10768.026294/85-90. Que a classificação unitária dos concentrados para bebidas da marca Coca-Cola não é uma prática adotada apenas no mercado brasileiro, com vistas à obtenção de vantagens tributárias. Cita o exemplo do Chile que adota classificação unitária para o concentrado.

Invalidez Integral da Autuação Menciona que 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”. Que, sendo onerosa a isenção, nem mesmo a lei pode revogá-la, sob pena de afronta ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e outros princípios constitucionais garantistas. Que as isenções outorgadas à Recofarma são onerosas e não podem ser revogadas a qualquer tempo nem mesmo pela lei.

Qualificação da Multa de Ofício Argui que não há indícios sólidos de fraude, simulação ou conluio no caso. Que a classificação fiscal adotada pela empresa encontra amparo nas características e destinação do produto, além de ter suporte nas normas do Sistema Harmonizado. Além disso, é corroborada por variadas manifestações da Administração Pública, tendo sido utilizada pela empresa mesmo antes de sua mudança para a ZFM.

Retrata que a Recofarma não cobra royalties dos adquirentes de seus produtos e que os gastos de publicidades são fundamentados e comprovados, não havendo nada de extravagante ou ilícito em seu volume. Que a empresa sempre foi transparente na importância de tais despesas, como reconhece a Fiscalização ao transcrever parte do Projeto Técnico-Econômico apresentado pela Recofarma à SUFRAMA, afastando por completo qualquer alegação de dolo. Que, os incentivos comerciais desempenham papel fundamental, ao fomentar estratégias para incremento das vendas de bebidas (e por consequência de concentrados).

A 3ª turma DRJ/10, através do acórdão de nº 110-009.968 **julgou** por UNANIMIDADE de votos, julgou improcedente as impugnações, mantendo o crédito tributário em litígio e a responsabilidade tributária, por unanimidade de votos, julgar improcedentes as impugnações, mantendo o crédito tributário em litígio e a responsabilidade tributária, sob os seguintes argumentos:

- os créditos, quaisquer que sejam, por não se confundirem com o tributo devido pela fiscalizada, não podem ser apurados por arbitramento. Não há que se falar em “arbitramento do valor tributável” para o crédito, tendo em vista que, na espécie, valor tributável é a base de cálculo do débito de IPI, decorrente da saída do refrigerante do estabelecimento envasador. Os créditos reivindicados não fazem parte da apuração dos débitos de IPI;

- Que nas duas primeiras etapas da industrialização do refrigerante não ocorrem operações de diluição, que só vem a acontecer na terceira etapa, quando do “proporcionamento final da bebida”, descrita nos parágrafos 18 e 19 do relatório INT. Logo, de todo o detalhamento fornecido pela descrição técnica do processo produtivo, fica claro que o momento exato da diluição é na etapa denominada “proporcionamento final da bebida” quando, ao xarope final (ou xarope composto), é adicionada a água carbonatada, e isto somente após duas etapas de operações industriais de obtenção de preparações compostas concentradas, as quais, diga-se de passagem, não ocorrem no processo produtivo da Recofarma. Ademais, a diluição ocorre no xarope final e não no kit ou em algum de seus componentes;
- Que o kit fornecido pela Recofarma (que é uma mercadoria constituída por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto) não se enquadra na Regra 3.b) e não pode ser classificado com base em um de seus componentes;
- Não se discute a respeitabilidade do INT – Instituto Nacional de Tecnologia, mas, como se viu, os aspectos técnicos abordados no laudo não conduzem à conclusão no sentido de que os kits possam ser considerados mercadorias unitárias para os fins de classificação fiscal;
- Quanto aos laudos emitidos pelo CETEA/ITAL (Centro de Tecnologia de Embalagem/ Instituto de Tecnologia de Alimentos), designados Relatório CETEA A130-1/13 e Relatório CETEA 0024-2/14, nota-se que estes explicitamente avançam na atividade jurídica de classificação fiscal e pecam por extrapolar a área de competência técnica;
- que a mistura deve ser realizada no estabelecimento localizado na ZFM, nos termos do parágrafo único do art. 1º da Portaria. Logo, estando o conjunto com as matérias-primas separadas em embalagens distintas, inexistente uma mistura e, muito menos, realizada na ZFM. Por decorrência lógica, não se insere no conceito de concentrado nas condições que exige o PPB;
- A legislação pátria incumbe à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para tratar oficialmente da matéria. Isso decorre das disposições contidas na Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, combinadas com a Lei nº 8.490, de 19 de novembro de 1992, arts. 16, III, “b”, e 19, II, “i”, o Decreto nº 766, de 3 de março de 1993, art. 2º, e o Regimento Interno da RFB;
- Restou patente que houve a prática de um planejamento tributário abusivo que propiciou o aproveitamento de vantagens tributárias indevidas pelas partes envolvidas, dentre as quais os créditos incentivados calculados sobre uma base ilegítima;
- Logo, em razão do planejamento tributário abusivo, e portanto doloso, estaria comprovado, visto que a estrutura de negócios montada visa promover benefícios fiscais indevidos, ou maiores que os devidos, às empresas do Sistema Coca-Cola,

não somente reduzindo o IRPJ, a contribuição para PIS e a Cofins a pagar pela Recofarma, como também proporcionando aos seus clientes fabricantes das bebidas, créditos fictos adicionais de IPI, além de artifício para não sujeitarem suas despesas com royalties aos limites legais de dedutibilidade na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Daí se segue também que estão demonstradas duas circunstâncias agravantes, as quais autorizam a duplicação do percentual da multa, além dos acréscimos e juros, conforme art. 569, § 6º, II, do RIPI, de 2010, a saber: a do art. 558, IV, do RIPI, de 2010, “qualquer circunstância, não compreendida no art. 559, que demonstre artifício doloso na prática da infração”, e a do art. 558, V, do RIPI, de 2010, “qualquer circunstância que importe em agravar as consequências da infração ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária”;

- Por fim, embora a interessada reclame da inexistência de provas aptas a dar suporte à atribuição da responsabilidade tributária, restou claro ao longo deste voto que houve um deliberado conjunto de ações concatenadas conduzidas pelas empresas envolvidas (Conluio), com uma clara intenção de obtenção de vantagens tributárias que dele decorreriam. Portanto, a responsabilização tributária foi mantida.

Intimadas da decisão, as empresas SPAL e RECOFARMA apresentaram em tempo hábil recurso voluntário alegando, preliminarmente, cerceamento de defesa, tendo em vista que alguns pontos alegados na impugnação não foram analisados pela DRJ e, no mérito, reitera os argumentos apresentados em sede de impugnação.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões aos recursos

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Com a devida vênia, ressalto que matéria idêntica já foi julgado por este Colegiado, à época com outra composição, sob a relatoria do Ilustre Conselheiro Jorge Cabral, sob o acórdão de nº 3402-011.758, julgado em 15 de Abril de 2024.cujo voto foi acompanhado na íntegra por esta relatora. Por isso, adoto partes das razões de decidir do voto referido nesta minuta.

I.2. Cerceamento do Direito de Defesa – Nulidade

A RECOFARMA argui em seu Recurso Voluntário que a Decisão de Primeira Instância seria nula, em razão de não ter enfrentado todos os argumentos apresentados em sua Impugnação dando como exemplos concretos os seguintes pontos:

- i) Impossibilidade de revogação de isenção onerosa pela via transversal do lançamento;
- ii) Necessária análise da destinação do produto ao mercado para a sua classificação fiscal;
- iii) Irrelevância dos trabalhos do Conselho de Cooperação Aduaneira;
- iv) Legalidade do Método de precificação adotado pela Impugnante;
- v) Inexistência de dois regimes distintos para o cálculo dos créditos de IPI.

A arguição de omissão de forma vaga, a respeito de vários outros pontos da Impugnação da RECOFARMA carecem de objetividade para serem apreciadas, de forma que me debruçarei apenas nas expressamente indicadas, ademais, a falta de impugnação expressa sobre o ponto não apreciado pelo Julgador de Primeira Instância é considerado matéria não impugnada (art. 17, Decreto nº 70.235/1972).

Inicialmente, cabe lembrar que o julgador não é obrigado a enfrentar todos os pontos da argumentação presente na Impugnação ou Recurso Voluntário, desde que manifeste suas razões de decidir sobre cada ponto suscitado.

O Auto de Infração, que dá origem ao presente contencioso, está fundamentado em três Relatórios de Ação Fiscal distintos, os quais cada um deles analisa pontos específicos, nos seguintes termos:

- A) Relatório sobre os créditos presumidos referentes aos incentivos tributários da Amazônia Ocidental.
- B) Relatório sobre a discordância a respeito da Classificação Fiscal dos produtos e
- C) Relatório sobre a base de cálculo dos créditos incentivados.

A primeira indicação de falta de apreciação de argumentos da DRJ, refere-se ao tema do Relatório 1, ou seja, sobre a correta elegibilidade das operações contestadas ao benefício tributário em questão.

Neste ponto, o Acórdão de Primeira Instância assim se manifesta no voto do relator:

30. O regime fiscal mais vantajoso previsto no art. 40 do ADCT encontra-se regulado na legislação própria da área, a qual impõe as regras e vedações para usufruto do mesmo, conforme acima citado. Qualquer modificação que amplie tais direitos somente poderá ocorrer com a alteração dessa legislação ou decisão judicial que reconheça sua inconstitucionalidade, estando a autoridade administrativa limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária e impedida de ultrapassar tais restrições. Tal matéria, inclusive, já é objeto de súmula do CARF e encontra-se inserida no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF):

(...)

36. Analisando os autos, o que se observa é que os ditos “insumos regionais” são utilizados como matérias-primas de produtos industrializados por outras empresas. Posteriormente, tais produtos

industrializados é que serão as matérias-primas utilizadas na fabricação dos produtos vendidos para a Impugnante.

37. Matéria-prima agrícola é produto obtido da atividade econômica agrícola, ou seja, da agricultura. Matéria-prima extrativa vegetal é produto obtido da atividade econômica extrativa (ou extrativista), no caso, obtido especificamente do reino vegetal (as outras atividades extrativas podem ser de animais ou minerais). A utilização do termo “matérias-primas” significa que o texto legal está se referindo àqueles bens que se incorporam no processo de transformação de que resulta a mercadoria industrializada, eis que a lei não deve conter palavras inúteis.

38. O açúcar cristal e as demais matérias-primas (corante caramelo e álcool) utilizadas pela Recofarma em seu processo produtivo, já são produtos resultantes de processo industrial, são matérias-primas industrializadas e não se constituem em “matérias-primas agrícolas de produção regional” a que a legislação faz menção específica. Da mesma forma o ácido cítrico, que além de não ser uma matéria-prima agrícola, não é bem de produção regional, pois é fabricado e fornecido por uma empresa localizada no Estado de São Paulo.

39. Dessa forma, não há que se falar em possibilidade de aproveitamento de créditos previstos no § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

A motivação para a decisão sobre o ponto suscitado na Impugnação está claramente exposta no trecho do voto vencedor acima. Quanto ao lançamento tributário, que glosa créditos incentivados, este não possui o condão de revogação transversa de isenção, mas sim de pura constatação factual por dever de ofício da Autoridade Tributária em verificar a elegibilidade das operações comerciais incentivadas, em relação aos requisitos exigidos na legislação para a fruição dos benefícios tributários em questão.

Nesta toada, a alegação de formalidade pela Recorrente, que parece pretender que a SUFRAMA iria fiscalizar a correta aplicação de incentivos tributários, não afasta o fato de que a Autoridade Julgadora de Primeira Instância claramente concorda com a Autoridade Tributária de que os produtos comercializados, e que deram origem aos créditos pleiteados, não eram elegíveis para o benefício tributário pleiteado.

Assim, a falta de menção à alegação de que o lançamento constituir-se-ia em revogação transversa do incentivo, matéria reservada à Lei, torna-se irrelevante para as razões de decidir presentes no Acórdão de Primeira Instância.

Sem razão à Recorrente.

Com relação à necessária análise da destinação final do produto para fins de sua classificação, assim manifestou-se o Julgador de Primeira Instância:

50. Incontroverso que os produtos reunidos pela autuada sob o apelido de “kit” experimentam a sobredita preparação tão somente por ocasião da elaboração das bebidas em apreço, quando já deixaram a esfera da contribuinte. Permanecem, até então, ocupando, cada qual dos itens mencionados, sua individual embalagem, ao arremio de qualquer espécie de mistura e ainda distantes, portanto, da condição de pronto para uso.

51. E não se mostra relevante, para efeito da classificação fiscal buscada pelas autoridades fazendárias, naturalmente, eventual alteração de sabor e perda de propriedades essenciais caso a mistura se desse de forma antecipada, ou seja, nas dependências do estabelecimento industrial da contribuinte ou ainda questões de ordem logística.

52. Note-se que a contribuinte, em regra, pode comercializar seus produtos da forma que considerar mais conveniente e conferir a eles os nomes que reputar mais adequados. Não pode, contudo, querer que a legislação se curve as suas conveniências.

53. A Regra 2.a) e a Regra 3.b), acima reproduzidas, que mais se aproximam do intento de conferir única classificação fiscal à reunião levada a efeito pela fiscalizada, igualmente, acrescente-se, não socorrem à impugnante.

54. *A título de artigo incompleto ou inacabado, ressalte-se, entende-se aquele produto alvo de interrupção do processo produtivo em dado ponto do referido processo. Os artigos, em consequência, consoante expresso por meio da Regra 2.a), apresentam, no estado em que se encontram, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Tal regra abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.*

Vemos que na motivação do voto, no Acórdão da DRJ, o relator explica detalhadamente, utilizando as Normas de Interpretação do Sistema Harmonizado, a sua posição em relação ao caso concreto, e ainda que não tenha expressamente se referido à necessidade de se considerar a destinação final do produto, expõe corretamente a regra de interpretação cabível ao produto incompleto ou inacabado.

Sem razão à Recorrente.

Com relação à questão de relevância ou não do Parecer do Conselho de Cooperação Aduaneira, as conclusões deste Conselho são utilizadas no Auto de Infração e no Acórdão de Primeira Instância como jurisprudência administrativa, e não como ato de cumprimento obrigatório pela Autoridade Tributária, tendo a motivação para decidir da Autoridade Julgadora de Primeira Instância sido baseada exclusivamente pela seu entendimento da correta aplicação das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado, conforme podemos verificar no trecho já acima reproduzido.

Sem razão à Recorrente.

Com relação à alegação de legalidade do método de formação de preços da Recorrente, assim manifestou-se a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

Sobrevalorização dos insumos

78. *A Impugnante contesta a afirmação de que a base de cálculo dos créditos teria sido sobrevalorizada com a inclusão das despesas de marketing e royalties, negando existência de conluio entre a Spal e a Recofarma e defendendo o método de precificação desta última.*

79. *Primeiramente, deve ser lembrado que a sobrevalorização dos produtos produzidos pela Recofarma, narrada no Relatório 3, constitui uma feira de indícios robustos tendentes à caracterização de circunstâncias qualificativas como a fraude e o conluio (sem a necessidade da quantificação plena e total da diferença referente à sobrevalorização), indispensável para a duplicação da penalidade pecuniária cominada na legislação tributária e responsabilização.*

80. *É oportuno salientar que despesas de propaganda e publicidade não constituem bens ou serviços diretamente aplicados na produção de bens destinados à venda, e, portanto, não constituem insumos nos termos da legislação do imposto, não podendo compor a base de cálculo dos créditos.*

81. *Os fatos relatados pelo Fisco não deixam dúvidas da existência de práticas evasivas da fiscalizada e de sua fornecedora, pois demonstram, de forma cabal, o evidente intuito de dolo na infração à legislação tributária, para a obtenção de benefícios indevidos por meio da evasão fiscal. A pequena participação do custo de fabricação dos kits e a proporção entre os custos, as despesas e o resultado obtido por Recofarma nas vendas para os fabricantes de bebidas do Sistema Coca-Cola, deixam claras tais práticas.*

82. *Como a concentração dos gastos com marketing, comercialização e despesas com ativo imobilizado ficam a cargo da Recofarma, restou claro que referido grupo aproveitou a isenção de IPI na saídas dos produtos da fornecedora para repassar seus custos com marketing das bebidas, gastos de comercialização e até os royalties para o preço e ter com isso parte desse valor de volta via ressarcimento, que se refletiria em verdadeira injeção de receita, propiciada pela isenção dos produtos da fornecedora.*

Entendo que a mera ausência de uma citação expressa da Autoridade Julgadora de Primeira Instância, não impede o entendimento de que a mesma considerou que a forma de

estabelecimento de preços da Recorrente possui indícios de fraude e conluio, conforme claramente dito no item 79, acima reproduzido.

A falta de concordância da Recorrente sobre a decisão não implica em nulidade desta.

Sem razão à Recorrente.

Com relação à alegação de inexistência de dois regimes de apuração de créditos do IPI, a razão de decidir da Autoridade Julgadora de Primeira Instância está completamente baseada no fato de que considerou-se incabível o acréscimo ao preço de venda dos insumos de parcelas referentes ao valor do produto final, que seria industrializado pela adquirente destes insumos, restando claramente demonstrada as motivações para a decisão presente no Acórdão.

Por tudo o exposto, considero que não houve preterição do direito de defesa e, conseqüentemente, não se consubstanciou a hipótese de nulidade da Decisão de Primeira Instância em razão da ausência de considerações expressas sobre determinados itens da Impugnação da Recorrente, tendo em vista que todos os pontos suscitados foram analisados e fizeram parte das motivações de decidir presentes no Acórdão de Primeira Instância.

Desta forma, afasto a arguição de nulidade do Acórdão de Primeira Instância.

I. Do Mérito

No Mérito há três circunstâncias independentes que precisam ser analisadas separadamente. A Primeira, o direito à isenção e o seu alcance em relação aos requisitos contidos nos Decretos Lei nº 288/1966 e 1.435/1975; a segunda em relação à alíquota aplicada no cálculo dos créditos de IPI sobre produtos isentos, e a terceira sobre a base de cálculos destes mesmos créditos.

II.1. Descumprimento dos requisitos para a isenção.

Há na questão dois dispositivos normativos que determinam as isenções que deram origem ao presente contencioso, são eles:

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional. [\(Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91\)](#)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei. [\(Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91\)](#)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste Decreto-Lei, excetuados os quadriciclos e triciclos e as respectivas partes e peças. (Decreto-Lei nº 288/1967)

Art. 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem

pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA. (Decreto-Lei nº 1.435/1975).

Vemos que há uma intercessão entre as duas isenções, uma mais restrita, destinada à Zona Franca de Manaus (ZFM), Decreto-Lei nº 288/1967, e outra mais ampla, destinada à Amazônia Ocidental, Decreto-Lei nº 1.435/1975. A segunda inclusive admite a utilização dos créditos de IPI na aquisição de matérias primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, mas restringe este benefício a determinados requisitos condicionantes.

A fornecedora dos bens adquiridos está localizada no município de Manaus/AM, conforme podemos confirmar na própria impugnação da RECOFARMA ao Auto de Infração à folha 1.645, e a adquirente, está localizada no município de Porto Real/RJ, conforme folha 1.334.

Pois então, trata-se da aquisição de matéria prima, para a fabricação de refrigerantes, de empresa localizada dentro da área de isenção da ZFM e também na área da Amazônia Ocidental, visto que o caput, do artigo 6º, do Decreto-Lei nº 1.435/1975, acima reproduzido, determina que o alcance do incentivo compreende os Estados da Região Norte do país, incluindo, obviamente, a capital do Estado do Amazonas, visto não haver nenhuma exceção em contrário.

Art. 1º Até o exercício de 1972, inclusive, não sofrerá incidência do imposto de renda a parte ou o total dos lucros ou dividendos atribuídos às pessoas físicas ou jurídicas titulares de ações, cotas ou quotas de capital de empresas localizadas na Amazônia, quando destinados para aplicação na faixa de recursos próprios de projetos aprovados na Região, para efeito de absorção dos recursos oriundos do imposto de renda, de que tratam o art. 2º deste Decreto-lei e o art. 7º da Lei nº 5.174, de 27 de outubro de 1966.

(...)

§ 4º Para os fins deste decreto-lei a Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre e Territórios de Rondônia e Roraima.

Em termos exclusivamente da interpretação literal dos dispositivos que concedem as referidas isenções, as operações sob análise no Auto de Infração estão sujeitas à isenção do IPI, nos termos do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 288/1966, mas apenas teriam direito ao crédito do IPI, caso cumprissem os requisitos do caput, do artigo 6º, do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

Esta é justamente a conclusão do Relatório 1, do Auto de Infração, onde a Autoridade Tributária afasta a elegibilidade das matérias primas transacionadas, por se tratarem, na verdade, de produtos intermediários em alguns casos, e em outros, por não serem originados da indústria extrativa vegetal da região, numa clara menção à isenção da Amazônia Ocidental.

No entanto, no caso concreto, há de se cumprir decisão judicial transitada em julgado nos termos do Mandado de Segurança nº 91-0047783, em favor das Recorrentes, onde se estende a utilização de créditos de IPI, decorrentes da aquisição de mercadorias isentas, às

operações comerciais com fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus, sem qualquer restrição à sua natureza vegetal ou condição de matéria prima, o que vale dizer que a Autoridade Judicial ampliou o benefício do artigo 6º, do Decreto Lei nº 288/1966, acrescentando o direito ao crédito de IPI, previsto no § 1º, do artigo 6º, do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

Além disto, o Tema 0322, do STF, determina que o crédito devido é aquele determinado à alíquota aplicável ao produto, e que seria devido caso não houvesse a isenção nas mercadorias destinadas à ZFM.

Desta forma, toda a discussão referente ao Relatório 1, do Auto de Infração é indevida e tenho de dar razão às Recorrentes.

II.2. Da Classificação Fiscal – alíquota aplicável

Há uma recorrente controvérsia a respeito de discussões sobre competências para se estabelecer a classificação fiscal de mercadorias, entre a Autoridade Tributária e diversos órgãos técnicos, peritos e órgãos de desenvolvimento regionais, nesta mesma toada as Recorrentes arguem à SUFRAMA a palavra final sobre a classificação fiscal de produtos que sejam resultado dos processos produtivos incentivados. Esta pretensão precisa ser analisada a fundo de forma a evitar conflitos de competência entre os diversos envolvidos.

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é uma tabela de alíquotas de tributos incidentes no comércio exterior e de indexação de tratamentos administrativos cabíveis aos produtos transacionados, e que possui ainda inúmeras aplicações no campo tributário, especialmente no que diz respeito ao estabelecimento de benefícios tributários no mercado interno, em relação ao IPI, PIS/COFINS, ICMS, benefícios regionais e outras diversas utilizações.

Por ser um instrumento muito completo, e com regras bem definidas de orientação para a correta classificação dos produtos negociados, tornou-se um instrumento muito utilizado em diversas outras aplicações.

A NCM é baseada num Acordo Internacional, do qual o Brasil é signatário, denominado Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (ou simplesmente, Sistema Harmonizado - SH), celebrado em Bruxelas, em 14 de junho de 1983. Esta Convenção foi discutida e patrocinada pelo então Conselho de Cooperação Aduaneira, agora Organização Mundial das Aduanas (OMA), no contexto do princípio básico de regulação do comércio internacional de eliminação geral das restrições quantitativas, inaugurado pelo Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, o GATT/1947.

Este princípio, basicamente, determina que: a forma mais transparente de controle e atuação dos governos no comércio exterior seria através da cobrança exclusiva de “direitos alfandegários”, conforme podemos constatar pela leitura do § 1º, do artigo XI, do GATT.

“Nenhuma Parte Contratante instituirá ou manterá, para a importação de um produto originário do território de outra Parte Contratante, ou para a exportação ou venda para exportação de um

produto destinado ao território de outra Parte Contratante, proibições ou restrições a não ser direitos alfandegários, impostos ou outras taxas, quer a sua aplicação seja feita por meio de contingentes, de licenças de importação ou exportação, quer por outro qualquer processo.”

Assim, o SH é o resultado final de um grande esforço para o estabelecimento de um critério comum e estável de acompanhamento das medidas restritivas ao Comércio Exterior, baseado exclusivamente na aplicação de tarifas aduaneiras, através de um instrumento comparativo das medidas tributárias e administrativas dos diversos países sobre os mesmos produtos, e que ainda permite a elaboração de precisas estatísticas do próprio comércio.

O SH foi internalizado na legislação brasileira pelo Decreto nº 97.409, de 22 de dezembro de 1988.

Tendo em vista que o SH foi desenhado para um determinado fim específico, e que sua amplitude e utilidade aproveitam muitas outras aplicações de natureza diversa de seu projeto de origem, a sua utilização nestas outras aplicações precisa ser conduzida com o reconhecimento das restrições advindas da ampliação do escopo de aplicação do SH, às vezes até mesmo resultando em interpretação indevida.

O SH não tem a pretensão de atribuir natureza jurídica aos bens, e nem de estabelecer uma classificação técnica de mesma natureza daquelas determinadas pelas áreas de conhecimento humano que regulam as diversas atividades comerciais relacionadas.

Explico. No SH não se deve esperar uma total identidade entre as normas interpretativas do sistema e os conceitos da química, biologia, física, eletrônica e demais ramos de engenharia, ou de biotecnologia. As informações, provenientes destas diversas áreas, muitas vezes através de perícias técnicas no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, são a base para a aplicação das Normas Interpretativas do SH, mas não as substituem. Justamente porque a pretensão do SH é estabelecer uma norma de comparabilidade de tratamentos tributários, e não de classificação química, ou de biotecnologia de uma determinada mercadoria.

Assim, não é de se estranhar que a merceologia, ciência específica aplicada no caso, possa estabelecer uma classificação fiscal que gere controvérsia entre especialistas de áreas específicas, em razão de suas normas interpretativas serem um conjunto fechado e de aplicação obrigatória, já as considerações acadêmicas das diversas áreas de conhecimento utilizarão métodos e critérios de classificação diferentes daquelas das Normas Interpretativas do SH e prestam-se a outros propósitos.

Tanto é assim, que o § 1º, do artigo 30, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o PAF, exclui a classificação fiscal de produtos do escopo dos aspectos técnicos sujeitos a competência dos órgãos citados no seu caput, conforme podemos ler a seguir:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º *Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e transladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos: [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)*

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação; [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo. [\(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#)

A competência da SUFRAMA seria aprovar o processo produtivo e controlá-lo, o que de nenhuma forma pode ser confundido com a competência para a concessão e análise de isenções tributárias, para as quais o seu papel é o de estabelecer os requisitos necessários à elegibilidade ao benefício.

Tenho de reproduzir parte das contrarrazões apresentadas pela PGFN na folha 3580:

“A CSRF já definiu que há plena compatibilidade entre as atribuições administrativas da Receita Federal e da SUFRAMA, de maneira que a autarquia não concorre com a competência fiscal exclusiva do órgão fazendário (Acórdão nº 9303-003.808, prolatado na sessão de 26/04/2017). Confira-se:

IPI. BENEFÍCIOS FISCAIS. CONDIÇÕES. ADIMPLEMENTO. VERIFICAÇÃO. COMPETÊNCIA. Enquanto compete originariamente à SUFRAMA fixar as condições e os requisitos a serem atendidos pelos estabelecimentos que se dediquem à comercialização, na ZFM, de mercadorias beneficiadas pelos incentivos previstos no Decreto-lei nº 288, de 1967, compete à RFB a fiscalização do adimplemento das condições legais para a fruição do creditamento ficto na entrada dos insumos produzidos naquele regime, autorizado pelo art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1976. (d. n.)

E mais recente, confira-se o Acórdão nº 9303-006.987, da sessão de 14/06/2018:

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

Para evitar redundância na transcrição de precedentes, a União Federal informa que há outros inúmeros julgados que chancelam a glosa de IPI realizada pelos auditores fiscais quando a “engarrafadora” atuada lança mão da tese da competência da SUFRAMA (exclusiva, “inerente”, “ínsita” ou concorrente, em relação à RFB) para conceder benefícios, todos na mesma direção do julgado da CSRF acima transcrito.”

Ademais, ainda há a questão da precedência constitucional da Autoridade Tributária sobre os demais órgãos administrativos, postulada no inciso XVIII, do artigo 37, da Constituição Federal de 1988.

“ 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: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998\)](#) Constituição Federal 1988

(...)

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; (...)

Temos também as competências específicas da RFB sobre a classificação fiscal de mercadorias determinada pelo Decreto nº 11.344, de 1º de janeiro de 2023, e a alínea a, do inciso III, do artigo 54, do Decreto nº 70.235/1972, no que diz respeito aos processos de consulta, conforme transcrevo a seguir:

*“Art. 28. À Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil compete:
(...)”*

XVIII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar o controle do valor aduaneiro e de preços de transferência de mercadorias importadas ou exportadas, ressalvadas as competências do Comitê Brasileiro de Nomenclatura;

XIX - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e econômica e origem de mercadorias, inclusive para representar o País em reuniões internacionais sobre a matéria;

(...)” Decreto nº 11.344, de 1º de janeiro de 2023.

(Mesmo texto do artigo 15, incisos XVIII e XIX, do Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011.vigente à época.)

*Art. 54. O julgamento compete: [\(Vide Lei nº 9.430, de 1996\)](#)
(...)”*

III - Em instância única, ao Coordenador do Sistema de Tributação, quanto às consultas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e formuladas:

a) sobre classificação fiscal de mercadorias;

(...) Decreto nº 70.235/1972.

Desta forma, entendo que a competência para determinar se um produto está ou não corretamente classificado, segundo as normas interpretativas do Sistema Harmonizado, de acordo com a sua utilização na Nomenclatura Comum do Mercosul, é da Autoridade Tributária, cabendo à SUFRAMA a indicação de produtos e processos produtivos que possam vir a ser objeto de incentivos regionais, conforme a sua classificação fiscal.

Assim temos duas coisas muito distintas, sendo a primeira a definição dos produtos ou processos produtivos a serem incentivados pela ação da SUFRAMA, com a definição de sua NCM, e a segunda, completamente diversa, é a aferição da elegibilidade de um bem específico ao regime incentivado e a determinação da alíquota de tributos aplicável ao caso concreto, este último de competência exclusiva da Autoridade Tributária.

Vamos então à questão referente à classificação fiscal propriamente dita.

É notório que o “kit” de que trata este processo, necessário à produção de refrigerantes, envolve uma das marcas submetidas a um dos maiores segredos industriais existentes em nível mundial, a fórmula da Coca Cola. Pela descrição dos fatos vemos que outros

refrigerantes da mesma marca também fazem parte do contencioso, de acordo com os laudos acostados aos autos.

Conforme consta dos autos, o kit é negociado e entregue pela RECOFARMA à SPAL, na forma de componentes separados, acondicionados de forma individualizada, e cuja mistura, segundo um processo industrial específico, a cargo da SPAL, resulta nos conhecidos refrigerantes da marca Coca Cola negociados por uma das Recorrentes, 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 são explicados pelas Recorrentes em seus Recursos, e 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 no artigo 237, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), com o seguinte texto:

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](#)).

Sendo o inciso III, do artigo 95, deste mesmo RIPI/2010, com o seguinte texto:

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](#)).

(...)

Como já discutido no item II.1 deste voto, as Recorrentes possuem decisão judicial transitada em julgado dando-lhes o direito a apropriar-se dos créditos do IPI, decorrentes de aquisições de produtos da ZFM.

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 Autoridade Tributária entende que a classificação fiscal não pode ser a pretendida pela Recorrente, assim também entendeu a PGFN em suas contrarrazões.

Pela análise do documento “Análise Efetuada pelo Fisco da Classificação Fiscal das Mercadorias Objeto do Exame Laboratorial”, folhas de 897 a 920, encontramos as seguintes descrições dos diversos kits que são objeto do litígio.

“Classificação do “Concentrado Coca-Cola Zero”

Aplicação, uso ou emprego: *Produção de refrigerante sabor Coca-Cola Zero.*

Descrição: *O kit “Concentrado Coca-Cola Zero” é constituído de 6 “partes” descritas a seguir nos termos dos Laudos de Análise efetuados pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer:*

- *parte 1 - Laudo de Análise nº 1266/2013-3.0: “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”;*
- *parte 2A - Laudo de Análise nº 1266/2013-4.0: “Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Pineno, Limoneno e Terpineno”;*
- *parte 2B - Laudo de Análise nº 1266/2013-5.0: “Trata-se de Preparação à base de Propileno Glicol, Pineno, Mentadieno e Terpineno, uma Preparação à base de Mistura de Substâncias Odoríferas do tipo utilizada para indústria de bebidas. A mercadoria apresenta-se na forma líquida”;*
- *parte 1B - Laudo de Análise nº 1266/2013-6.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Benzoato de Sódio, Sal Sódico do Ácido Benzoico, Sal de Ácido*

Monocarboxílico Aromático, Sal de Ácido Monocarboxílico Cíclico. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de pó”;

- *parte 1C - Laudo de Análise nº 1266/2013-7.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Citrato de Sódio, Sal Sódico do Ácido Cítrico, Sal de Ácido Carboxílico de Função Álcool mas sem Outra Função Oxigenada, Sal de Ácido Carboxílico que contenha Função Oxigenada Suplementar. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de cristais”;*

- *parte 3 - Laudo de Análise nº 1266/2013-8.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Preparação á base de Acessulfame de Potássio, Aspartame e Benzoato de Sódio, na forma sólida”. (folha 898)*

“Aplicação, uso ou emprego: Preparação de refrigerante sabor Sprite.

Descrição: O kit “Concentrado Sprite” é constituído de 4 “partes” descritas a seguir nos termos dos Laudos de Análise efetuados pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer:

- *parte 2 - Laudo de Análise nº 1266/2013-9.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Preparação à base de Álcool Etílico, Mentatrieno, Pineno, Limoneno e Mentadieno, uma Preparação à base de Mistura de Substâncias Odoríferas do tipo utilizada para indústria de bebidas. A mercadoria apresenta-se na forma líquida.”*

- *parte 1 - Laudo de Análise nº 1266/2013-10.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Ácido Cítrico, um Ácido Carboxílico de Função Álcool mas sem Outra Função Oxigenada, Sal de Ácido Carboxílico contendo Funções Oxigenadas Suplementares. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de cristais (sólida)”;*

- *parte 1A - Laudo de Análise nº 1266/2013-11.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Benzoato de Sódio, Sal Sódico do Ácido Benzóico, Sal de Ácido Monocarboxílico Aromático, Sal de Ácido Monocarboxílico Cíclico. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de pó.”*

- *parte 1G - Laudo de Análise nº 1266/2013-12.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Sorbato de Potássio, Sal do Ácido Sórbito, Sal de Outro Ácido Monocarboxílico Acíclico Não saturado. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de grânulos.”(folhas 905 e 906)*

Classificação do “Concentrado Sprite Zero”

Aplicação, uso ou emprego: Preparação de refrigerante sabor Sprite Zero.

Descrição: O kit “Concentrado Sprite Zero” é constituído de 4 “partes” descritas a seguir nos termos dos Laudos de Análise efetuados pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer:

- *parte 2 - Laudo de Análise nº 1266/2013-13.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Preparação à base de Álcool, Sorbato de Potássio, Pineno,*

Mentadieno e Cimeno, substâncias utilizadas como aromatizantes. A mercadoria apresenta-se na forma líquida.”

- *parte 1 - Laudo de Análise nº 1266/2013-14.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Ácido Cítrico, um Ácido Carboxílico de Função Álcool mas sem Outra Função Oxigenada, um Ácido Carboxílico contendo Funções Oxigenadas Suplementares. Trata-se de Ácido Cítrico na forma de cristais (sólida).”*

- *parte 1B - Laudo de Análise nº 1266/2013-15.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Preparação à base de Benzoato de Sódio e Sorbato de Sódio. Qualquer Outra Preparação para ser utilizada na Indústria Alimentícia. A mercadoria apresenta-se na forma sólida.”*

- *parte 3 - Laudo de Análise nº 1266/2013-16.0: “Trata-se de Preparação à base de Ciclamato de Sódio, Sacarina Sódica e Benzoato de Sódio. A mercadoria apresenta-se na forma sólida.”(folha 911)*

Classificação do “Concentrado Coca-Cola”

Aplicação, uso ou emprego: *Preparação de refrigerante sabor Coca-Cola.*

Descrição: *O kit “Concentrado Coca-Cola” é constituído de 2 “partes” descritas a seguir nos termos dos Laudos de Análise efetuados pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer:*

- *parte 1 - Laudo de Análise nº 1266/2013-1.0: “Trata-se de uma Preparação na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Cafeína, Caramelo, Ácido Fosfórico, Cimeno, Pineno e Limoneno”;*

- *parte 2 - Laudo de Análise nº 1266/2013-2.0: “Trata-se de uma Preparação na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Ácido Cítrico, Pineno, Limoneno, Terpineno e Terpinoleno”.(folha 917)*

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:

Produto	Redução (%)
Extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham extrato de sementes de guaraná ou extrato de açaí	50
Extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham suco de frutas	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);”

Vemos também que as NESH citam explicitamente apenas os elementos aromatizantes, que podem estar contidos já nesta preparação, no seu todo necessário ao produto final, ou parcialmente, remetendo os compostos que são de função primária a aromatização em posição diversa, como será explicado abaixo.

Desta forma, os componentes dos kits, os quais variam conforme já indicado acima, 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 pelas Recorrentes, o conjunto não pode ser assim classificado.

Quanto à classificação fiscal proposta pela Autoridade Tributária, que seria a de subitem 3302.10.00, a qual tem o seguinte texto.

3302.10.00 Misturas de substâncias odoríferas e misturas (incluindo as soluções alcoólicas) à base de uma ou mais destas substâncias, dos tipos utilizados como matérias básicas para a indústria; outras preparações à base de substâncias odoríferas, dos tipos utilizados para a fabricação de bebidas, dos tipos utilizados para as indústrias alimentares ou de bebidas.

Vejamos o que as notas da NESH dizem a respeito desta posição específica.

Desde que possuam a característica de matérias de base para a indústria de perfumes, para a fabricação de alimentos (pastelaria, confeitaria, aromatização de bebidas, por exemplo) ou para outras indústrias, tais como a de sabões, esta posição compreende:

- 1) As misturas de óleos essenciais entre si.*
- 2) As misturas de resinoides entre si.*
- 3) As misturas de oleorresinas de extração entre si.*
- 4) As misturas de substâncias aromáticas artificiais entre si.*

5) As misturas de duas ou mais substâncias odoríferas (óleos essenciais, resinoides, oleorresinas de extração ou substâncias odoríferas artificiais).

6) As misturas de uma ou várias substâncias odoríferas (óleos essenciais, resinoides, oleorresinas de extração ou substâncias odoríferas artificiais) combinadas com diluentes ou que contenham suportes tais como óleo vegetal, dextrose ou amido.

7) As misturas, mesmo combinadas com um diluente ou com um suporte ou que contenham álcool, de produtos de outros Capítulos (especiarias, por exemplo) com uma ou várias substâncias odoríferas (óleos essenciais, resinoides, oleorresinas de extração ou substâncias aromáticas artificiais), **desde que** estas substâncias constituam o ou os elementos de base destas misturas.

Os produtos obtidos por extração de um ou de vários ingredientes dos óleos essenciais, dos resinoides ou das oleorresinas de extração, de maneira a que a composição do produto assim resultante difira sensivelmente da do produto original, consideram-se igualmente misturas da presente posição. Trata-se, por exemplo, do óleo de mentona (obtido a partir do óleo de menta, cujo congelamento, seguida de um tratamento com ácido bórico, permite extrair a maior parte do mentol e que contém, especialmente, 63% de mentona e 16% de mentol), do óleo de cânfora branco (obtido a partir do óleo de cânfora, cujo congelamento e destilação permitem extrair a cânfora e o safrol e que contém 30 a 40% de cineol e também dipenteno, pineno, canfeno, etc.) e do geraniol (obtido por destilação fracionada do óleo de citronela, que contenham 50 a 77% de geraniol bem como uma quantidade variável de citronelol e denerol).

(...)

A presente posição compreende também as outras preparações à base de substâncias odoríferas, do tipo utilizado para a fabricação de bebidas. Estas preparações podem ou não ser alcoólicas e podem ser utilizadas para a produção de bebidas alcoólicas ou não-alcoólicas. Devem ser à base de uma ou mais substâncias odoríferas, de acordo com a Nota 2 deste Capítulo, as quais servem principalmente para dar uma fragrância e, secundariamente, um sabor às bebidas. Tais preparações contêm uma quantidade relativamente pequena de substâncias odoríferas que caracterizam uma determinada bebida; podem também conter sucos, matérias corantes, acidulantes, edulcorantes, etc., desde que conservem o seu caráter essencial de substâncias odoríferas. Apresentadas desta forma, estas preparações não são destinadas ao consumo como bebidas e, portanto, podem ser distinguidas das bebidas do Capítulo 22.

Excluem-se da presente posição as preparações compostas alcoólicas ou não, do tipo utilizado para a fabricação de bebidas, à base de substâncias diferentes das substâncias odoríferas referidas na Nota 2 do presente Capítulo (posição 21.06, a menos que elas se classifiquem em uma outra posição mais específica da Nomenclatura).

A Nota 2, do Capítulo 33, está assim redigida.

“2.- Na aceção da posição 33.02, a expressão “substâncias odoríferas” abrange unicamente as substâncias da posição 33.01, os ingredientes odoríferos extraídos dessas substâncias e os produtos aromáticos obtidos por síntese.”

Desta forma, o conceito de substâncias odoríferas e suas misturas, de forma a permitir sua classificação neste subitem, exige que a origem destas substâncias sejam os produtos classificáveis na suposição de segundo nível 3301. Os produtos desta subposição são óleos

essenciais de diversos tipos de vegetais incluindo flores, árvores, frutos cítricos e outros, mesmo que não decorram diretamente destes, mas que possam ser reproduzidos sinteticamente.

Outro ponto a destacar é que a função principal destas substâncias odoríferas na preparação de bebidas deve ser a aromatização, sendo secundário qualquer resultado no sabor do produto final.

Vejamos então os referidos kits pelas suas descrições resumidas, já transcritas acima.

- a) Preparações utilizadas na fabricação de bebidas:
 - a.1) Coca Cola Zero - Parte 1 e Parte 2A.
 - a.2) Sprite – não há.
 - a.3) Sprite Zero - Parte 3.
 - a.4) Coca Cola – Parte 1 e Parte 2.
- b) Preparações de misturas de substâncias odoríferas, utilizadas na indústria de bebidas.
 - b.1) Coca Cola Zero – Parte 2B.
 - b.2) Sprite – Parte 2.
 - b.3) Sprite Zero – Parte 2.
 - b.4) Coca Cola – não há.
- c) Não se trata de Preparações do tipo utilizadas na indústria de bebidas.
 - c.1) Coca Cola Zero – Parte 1B, Parte 1C e Parte 3.
 - c.2) Sprite – Parte 1, Parte 1A, Parte 1G e Parte 2.
 - c.3) Sprite Zero – Parte 1, Parte 1B e Parte 3.
 - c.4) Coca Cola – não há.

Do mesmo documento tiramos os seguintes dados de diluição:

Concentrado de Coca Cola Zero – **42,01 vezes** (1.218,76/29,01)

Concentrado de Sprite – **99,92 vezes** (2.965,52/29,68)

Concentrado de Sprite Zero – **56,16 vezes** (1.600/28,49)

Concentrado de Coca Cola – **54,54 vezes** (1.500/27,5)

Faço um pequeno esclarecimento a respeito dos resultados de diluição apresentados no referido documento. Todos possuem indicação do volume de concentrado obtido

com a utilização dos kits, e também o volume de refrigerante obtido pela diluição destes concentrados resultado do processamento dos kits vendidos pela RECOFARMA.

Assim, vemos que em todos os casos, as “preparações” possuem uma possibilidade de diluição superior a 10 vezes.

Diante de todo o exposto, entendo que:

I) As partes que são apontadas no documento “Análise Efetuada pelo Fisco da Classificação Fiscal das Mercadorias Objeto do Exame Laboratorial”, como sendo preparações, quer estas sejam classificadas neste documento e nos laudos de referência como sendo utilizadas ou não na preparação de bebidas, **classificam-se no subitem 2106.90.10**, com base nas notas A, B, 7 e 12 da NESH, referentes ao item 2106.90, em combinação com a nota 1.b, do Capítulo 38, por serem misturas utilizadas na alimentação humana e, no caso concreto, serem para uso exclusivo na preparação de bebidas. São excluídos os seguintes itens desta classificação:

I.1) Coca Cola Zero – Partes 1, 1B, 1C, 2A e 3.

I.2) Sprite – Partes 1, 1A, 1G e 2.

I.3) Sprite Zero – Partes 1, 1B e 3.

I.4) Coca Cola – Partes 1 e 2.

II) As partes que são apontadas no documento “Análise Efetuada pelo Fisco da Classificação Fiscal das Mercadorias Objeto do Exame Laboratorial”, como sendo preparações, classificadas neste documento ou nos laudos de referência, como misturas de substâncias odoríferas, são classificadas no **subitem 3302.10.00**, com base nas notas do item 3302.10, e nota 2 do capítulo 33, da NESH.

II.1) Coca Cola Zero – Parte 2B.

II.2) Sprite – Parte 2.

II.3) Sprite Zero – Parte 2.

Há referência no Relatório de Ação Fiscal 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 Coca Cola Zero, Sprite e Sprite Zero, possuem 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.

Já o kit relacionado à produção do refrigerante Coca Cola, este possui duas partes, ambas classificáveis no subitem 2106.90.10, o que torna irrelevante qualquer necessidade de separação do conjunto para termos de identificação da alíquota aplicável e, portanto, inócua a argumentação que a NCM expressa na Nota Fiscal seria incompatível com o produto negociado.

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 pela RECOFARMA 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 os resultados 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, e reforço minhas argumentações com base no Parecer Técnico nº 014/2018, de folhas 758 a 763, de onde extraio o seguinte trecho:

Quesito 3

a) O (a) sr(a) parecerista tem conhecimento da existência de algum processo industrial em que o refrigerante seja obtido diretamente a partir da diluição da(s) preparação(ões) líquida(s) mencionadas I, na letra "c", acima, sem a formação do xarope composto citado nas letras "a" e "b", acima?

Não. As preparações citadas são os Concentrados (de Cola, Guaraná, etc) e não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

b) As preparações líquidas concentradas citadas como exemplo na letra "c", acima (uma contendo extrato de cola e outra contendo extrato de guaraná), consideradas individualmente, podem ser chamadas de extrato concentrado?

Sim.

c) As preparações líquidas concentradas citadas como exemplo na letra "c", acima, consideradas individualmente, podem ser identificadas como um extrato concentrado que tem capacidade de resultar em refrigerante pela sua diluição em água com gás carbônico? Em outras palavras, a preparação em questão, se diluída individualmente em água com gás carbônico, resultaria em refrigerante que atenda aos padrões de identidade e qualidade esperados?

Não. As preparações citadas são os Concentrados (de Cola, Guaraná, etc) e não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

d) As preparações líquidas concentradas citadas como exemplo na letra "c", acima, consideradas individualmente, podem, de forma semelhante à situação hipotética colocada no quesito 2, ser descritas como urna "solução altamente concentrada, que posteriormente passa por operação industrial onde é feita uma mistura de ingredientes e acréscimo de água, resultando em uma solução mais diluída"? Em outras palavras, trata-se de um concentrado que é do tipo utilizado na industrialização do xarope composto?

Sim. Estas preparações entrarão no processo de fabricação do Xarope Composto.

e) O xarope composto é um extrato ou sabor concentrado que tem capacidade de resultar no refrigerante pela diluição em água com gás carbônico? Em outras palavras, o xarope composto, quando diluído individualmente em água com gás carbônico (seja em equipamento industrial, seja em máquinas Post Mix), esperados?

Sim.

resulta em refrigerante que atende aos padrões de identidade e qualidade

Quesito 4

a) Sob o ponto de vista da química, engenharia de alimentos ou de qualquer outra disciplina técnica aplicável, os aspectos citados no presente quesito são relevantes para a caracterização ou não da preparação como um "concentrado para elaboração de bebidas com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado"?

A parte líquida acima citada é o extrato concentrado ou sabor concentrado, com capacidade de diluição superior a 10 partes, que entrará no processo de fabricação do Xarope Composto, que depois; será acrescido de água e gás carbônico formando o refrigerante que será envasado.

b) Sob o ponto de vista da química, engenharia de alimentos ou de qualquer outra disciplina técnica aplicável, os aspectos citados no quesito 1 do presente documento são relevantes para a caracterização ou não da preparação como um "concentrado para elaboração de bebidas com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado"?

Os aspectos citados, são conceitos de concentração e diluição, relevantes para a diluição do concentrado para a elaboração de bebidas.

Reproduzo também trecho do Relatório de Ação Fiscal nº 2 (RAF nº 2), folhas 1175 e 1176, onde encontramos uma descrição sucinta do processo produtivo de refrigerantes, onde se cita, inclusive, a participação de outros elementos estranhos aos kits, e que compõem o processo industrial relacionado, afastando de vez qualquer condição de identidade integral entre os kits e o produto intermediário que seria o xarope composto, este sim uma preparação composta (sabores ou extratos concentrados) para a elaboração de bebida da posição 22.02.

30) O processo produtivo dos refrigerantes (exceto as bebidas sem açúcar) pode ser resumido da seguinte forma:

30.1 - A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, é misturada com açúcar, insumo que não faz parte dos kits oriundos de Manaus. Desta maneira, é obtido o xarope simples.

30.2 - O conteúdo das embalagens que integram os kits e o xarope simples são misturados entre si, em operações executadas seguindo detalhadas especificações técnicas. Para algumas marcas, também é adicionado suco de frutas recebido de terceiros. Após completada a mistura, é obtido o xarope composto.

30.3 - O xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição. Por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada.

Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida.

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

32) Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo final a produção de refrigerantes.

32.1 - Entretanto, em alguns estabelecimentos engarrafadores, uma parte da produção de xarope composto é destinada para terceiros (normalmente, bares e restaurantes), a fim de ser utilizada em máquinas de Post Mix. Neste caso, a mistura com gás carbônico e a água não ocorre no engarrafador, mas na máquina.

32.2 - Assim, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário (quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento do engarrafador), como um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix).

32.3 - Observe-se que não há diferenças no maquinário utilizado para produção do xarope composto. Qualquer que seja sua utilização, os dois tipos de xarope composto são bastante semelhantes, sendo que, quando há diferenças, elas não alteram a classificação fiscal do produto (em alguns xaropes para Post Mix, é adicionado antiespumante, aditivo que evita que ocorra formação de espuma no ato de encher o copo com o refrigerante).

A Recorrente SPAL, argumenta em seu Recurso Voluntário que a própria RFB reconheceria que o ex-tarifário em questão referir-se-ia ao produto negociado entre as Recorrentes ao apresentar, como exposição de motivos para alterar a alíquota do ex-tarifário, a Nota COEST/CETAD nº 071, de 30 de maio de 2018. Ocorre, entretanto, que não há qualquer discussão nesta nota, ou no processo, sobre a correta classificação fiscal do produto negociado, quer por sua apresentação, quer por seu conteúdo.

O que a Autoridade Tributária acusa é que as Recorrentes praticam uma classificação fiscal equivocada, e que o valor dos créditos pretendidos é muito superior aos devidos, pois a alíquota atribuível ao ex-tarifário seria muito elevada. A motivação para alterar a alíquota praticada em momento algum indicou que haveria erro na classificação fiscal do produto e na alíquota aplicável em razão do item não corresponder à descrição do ex-tarifário, isto somente seria possível num procedimento de fiscalização.

Esta argumentação foi claramente levantada no Relatório de Ação Fiscal nº 2, nos seguintes termos:

83) O extrato concentrado citado pelo RIPI (xarope composto utilizado como um produto final) é corretamente classificado por todas as empresas do Sistema Coca-Cola no Ex 02 do código 2106.90.10.

84) No texto dos dois destaques "Ex" do código 2106.90.10 da TIPI o conceito de concentrados é idêntico, exceto pelo número que representa sua capacidade de diluição. A TIPI também não faz qualquer distinção entre o concentrado que se caracteriza como produto intermediário e o concentrado que é um produto final.

85) Em outras palavras: o Ex 01 e o Ex 02 do código 2106.90.10 são próprios para mercadorias que apresentam as mesmas características, exceto pela quantidade de água que precisa ser adicionada para obtenção da bebida pronta para consumo.

86) Não faz sentido a pretensão das empresas de identificar da mesma maneira (ou seja, como um concentrado com determinada capacidade de diluição) produtos que possuem características tão distintas quanto os kits elaborados em Manaus e os concentrados para máquinas Post Mix (ou o xarope composto utilizado como produto intermediário).

87) Na realidade, o xarope composto possui capacidade de diluição em partes da bebida para cada parte do concentrado, mas as preparações recebidas pela fiscalizada não.

88) Considerando que 100% dos kits para refrigerantes fornecidos por Recofarma são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10, os kits para refrigerantes não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de ingredientes destinados à industrialização de extratos concentrados.

89) Assim, no processo produtivo dos refrigerantes, o xarope composto é o único concentrado com capacidade de diluição em "partes da bebida", nos termos dos "Ex" tarifários do código 2106.90.10.

90) Observe-se que, como confirmado pelo LA Falcão Bauer no Parecer Técnico nº 014/2018 (resposta ao quesito 3, letra "a"), sempre há formação do xarope composto no processo produtivo de refrigerantes, inexistindo processo industrial em que o refrigerante seja obtido diretamente a partir da diluição de preparações líquidas dos tipos que são elaborados por Recofarma.

Por último, fica ainda a questão referente às preparações para o kit referente ao refrigerante Coca Cola, em que ambos os componentes seriam classificáveis no subitem 2601.90.10, mas não são ainda as partes integrais do resultado pretendido, o xarope composto, e assim, também não se enquadram nos ex-tarifários do referido subitem. Alinho-me com o descrito no Relatório de Ação Fiscal nº 2, folha 1200.

131) Assim, os destaques "Ex" do código 2106.90.10 tratam da forma concentrada de uma bebida da posição 22.02, devendo conter todos os seus extratos e aromas, a fim de que seja capaz de, por diluição, resultar na bebida a ser consumida.

132) As preparações líquidas que compõem o kit Coca-Cola tradicional estão na forma concentrada, mas não têm capacidade de diluição. Como cada embalagem contém apenas uma parte dos ingredientes do refrigerante, se o conteúdo fosse diluído em água carbonatada com açúcar, não seria obtido um refrigerante que atenda os padrões de qualidade esperados.

133) Não se discute que as preparações elaboradas pelo fornecedor de Manaus transferem características sensoriais à bebida final. Em regra, qualquer substância utilizada na elaboração de bebidas tem odor e sabor que lhe são característicos (a exceção é a água, que é insípida e inodora).

134) O fato de que os insumos para bebidas têm influência no sabor das bebidas é óbvio e comum, aplicando-se tanto às preparações classificadas no Ex 01 ou Ex 02 do código 2106.90.10 como também àquelas classificadas no "caput" do referido código, e até a preparações classificadas em outros capítulos da TIPI.

135) No processo produtivo dos refrigerantes Coca-Cola, há apenas um concentrado que é capaz de resultar na bebida mediante diluição: é o xarope composto industrializado dentro do estabelecimento da fiscalizada.

Estas conclusões estão perfeitamente alinhadas com o disposto no Relatório de Ação Fiscal nº 2, no seu item VII – IDENTIFICAÇÃO DAS CLASSIFICAÇÕES E ALÍQUOTAS PRÓPRIAS PARA OS COMPONENTES DOS KITS, e tem como efeito manutenção de todas as glosas realizadas, visto que o resultado da nova classificação fiscal adotada pela Autoridade Tributária, em relação aos diversos componentes dos kits, implica em alíquotas zero para o IPI, exceto para o item de classificação fiscal 3302.10.00, que teria alíquota de 5% (cinco por cento), conforme podemos verificar nos parágrafos 181 e 182, do RAF nº 2.

181) De qualquer maneira, conforme exposto a seguir, ainda que venha a se considerar que não deve ser exigido o emprego de matéria-prima extrativa vegetal para que exista direito a aproveitamento de créditos incentivados, permanece cabível a glosa total do crédito do IPI aproveitado pela fiscalizada oriundo das preparações que esta fiscalização verificou serem classificadas no código 3302.10.00.

182) Como nos documentos emitidos pelo fornecedor de Manaus não constou a identificação dos componentes dos kits, com os respectivos valores de cada item embalado individualmente, deve se considerar que a fiscalizada recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais.

Por fim, as Recorrentes argumentam que a Autoridade Tributária deveria ter arbitrado o valor do crédito, em face ao lançamento, posto haver partes dos kits que seriam submetidas a alíquotas diferentes de zero. Por sua vez a Autoridade Tributária defende que a RECOFARMA não informa a participação de cada parte no valor do kit, o que tornou impossível realizar o arbitramento.

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 fundamentada na prova do direito pleiteado. 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 dos seus artigos 36 e 37, 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.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Destaco que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se

os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

As contrarrazões apresentadas pela PGFN, assim abordam este assunto:

A apontada ilegalidade consistiria na falta de arbitramento do crédito pleiteado e do valor tributável.

*A leitura do TVF deixa claro que houve **motivação idônea** para afastar a apuração de crédito correspondente ao componente do “kit” ao qual a TIPI prevê alíquota de 5%.*

A autuada recebeu os componentes dos kits como se fossem um produto único, sem discriminação da classificação fiscal e do valor de cada item embalado individualmente. Como não estavam corretamente identificados nas notas fiscais, não foi possível determinar o valor dos créditos. No curso da ação fiscal, a empresa não se desincumbiu do ônus de discriminar o valor individual de cada componente dos kits, o que impossibilitou o cálculo do valor do imposto oriundo das preparações enquadradas em alíquota positiva.

*Não merece prosperar o argumento de que caberia ao Fisco arbitrar o valor do crédito, ainda que desprovido das informações necessárias para o cálculo. Em se tratando de direito ao crédito de IPI, cabe ao contribuinte o **ônus da prova**, conforme entendimento pacífico da jurisprudência do CARF:*

Em seguida a PGFN junta jurisprudência do CARF sobre o ônus da prova em processos de ressarcimento e de compensação.

No entanto, entendo que o que se está discutindo é a elegibilidade de uma determinada transação para um benefício tributário fundamentado em uma hipótese de isenção prevista no § 1º, do artigo 6º, do Decreto-Lei nº 1.435/1975. A elegibilidade da operação à fruição de benefício fiscal é ônus do contribuinte, especialmente se relacionado a isenção, com base no *caput*, do artigo 179, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o CTN, conforme reproduzimos abaixo:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Aqui, ainda que a isenção seja em caráter geral, isto não afasta a necessidade do interessado em dela usufruir de demonstrar as condições de elegibilidade ao benefício e, no caso específico, a regular contabilidade não socorre às Recorrentes no que diz respeito à formação de prova a seu favor, com a consequente determinação de ônus da prova recaindo sobre a Autoridade Tributária, em razão desta mesma Autoridade ter demonstrado cabalmente que as informações, constantes nos documentos fiscais hábeis, estavam incorretas por erro de classificação fiscal dos produtos e pela ausência de dados que permitissem a individualização, por

cada subitem da NCM, de sua participação no valor total da operação, de forma a se determinar a base de cálculo tributável e que seria o montante do benefício pleiteado.

As informações constantes em notas fiscais não só estão incompletas como trazem erro de classificação decorrente de claro descumprimento das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, com graves consequências à Fazenda Pública.

Valho-me da Nota COEST/CETAD nº 071, de 30 de maio de 2018, que trata da exposição de motivos para a redução de alíquotas do ex-tarifário em comento neste processo, e sobre os impactos das alíquotas elevadas, estimando os prejuízos à arrecadação federal.

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

4. Como a alíquota aplicável ao produto final é bastante inferior à do insumo (que apenas gera créditos sem a arrecadação correspondente), atualmente o refrigerante sofre a incidência de alíquota efetiva de IPI negativa de cerca de -4,035% na indústria em suas saídas de produção própria. Ou seja, de cada R\$ 100,00 (cem reais) vendidos em refrigerantes pela sua indústria, a Fazenda Nacional paga R\$ 4,03 em créditos de IPI para serem usados para compensar outros tributos.

5. A medida proposta reduziria o montante destes créditos, adequando a incidência sobre o insumo para o patamar do produto final. O resultado final estimado é que a alíquota efetiva de IPI sobre refrigerantes passe a ser de 1,2% positiva após a implantação da medida.

*6. Estima-se que o **impacto anual** na arrecadação com a medida ora em análise será de **R\$ 1.776,93 milhões**, resultando em um **acréscimo anual de R\$ 111,06 milhões para cada ponto percentual de redução da alíquota**. Para o ano de 2018, para cada mês em vigor, o impacto deve ser estimado tomando por base dois meses a menos², e é equivalente a **R\$ 148,08 milhões por mês efetivo, segundo quadro abaixo:***

Milhões de R\$

Ganho de Arrecadação Decorrente da Redução da Alíquota de IPI			
Ano	Redução de 20% para 4%	Mensal	Ganho anual por ponto adicional
2018	740,39	148,08	111,06
2019	1.975,80	164,66	123,49
2020	2.161,19	180,11	135,08

Trata-se então do fato de que as Recorrentes, em que pese possuírem os requisitos necessários à elegibilidade à isenção, não lograram êxito em demonstrar o direito ao crédito pleiteado decorrente deste benefício tributário, por não haver liquidez na única parcela do kit que geraria valor a ser computado.

Desta forma, considero sem razão às Recorrentes.

II.3. Da majoração da base de cálculo

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:*
 - a) pagos pela filial no País de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; e*
 - b) pagos pela sociedade com sede no País a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;*
- IV - os **royalties** pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:*
 - a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou*
 - b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior; e*
- V - os **royalties** pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:*
 - a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou*
 - b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.*

*Parágrafo único. O disposto na alínea “b” do inciso III do **caput** não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e as condições estabelecidos pela legislação em vigor ([Lei nº 8.383, de 1991, art. 50](#)).*

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

Desta forma, entendo que é livre a pactuação da forma como estes pagamentos pelo uso de direito, marca, patente, desenho industrial ou fórmula, e pode ser acordada entre as partes interessadas. Por óbvio que os kits negociados entre RECOFARMA e SPAL revestem-se das

condições necessárias a possuírem um valor muito acima de seus custos de produção, na eventualidade de se considerar que não foram cobrados royalties por contrato específico.

Por outro lado, o Relatório Fiscal não enquadrou 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 nº 10.485, de 2002, art. 2º](#)).

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

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

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

Em ambos os casos as Administrações Tributárias reconheceram que o sobre preço dos kits teria a natureza jurídica de royalties, conclusão esta com a qual concordo. No entanto, na Espanha, concluiu-se que o procedimento de auditoria não logrou sucesso em demonstrar qual a parcela do montante do sobrepreço poderia ser qualificada desta forma, em razão da contestação da metodologia de cálculo e, em Israel, trata-se de assunto completamente diverso do discutido neste caso concreto, regulamentado por legislação própria.

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

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

Em ambos os casos, levantados pela Autoridade Tributária, conclui-se que: o simples fato de haver parcela do preço de venda que possa ser admitido como tendo a natureza de royalty não configura, por si só, uma infração tributária, há a necessidade de se demonstrar o benefício tributário alcançado pelo planejamento tributário apontado e; quando se aponta uma manipulação indevida da base de cálculo de um tributo, esta precisa ser precisamente definida

para determinar o montante exato do crédito tributário a ser lançado em decorrência de procedimento de auditoria, cujo o ônus da prova recai sobre a Autoridade Tributária.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

sendo neste caso, improcedente qualquer lançamento que glosasse integralmente o valor da transação.

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

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

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

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

Ou seja, parte do preço dos kits seria um valor contratualmente determinado para a operacionalização de ações de marketing, de responsabilidade da SPAL, que seriam indevidamente repassados à RECOFARMA aumentando fraudulentamente a base de cálculo do IPI, de forma a consubstanciar um benefício tributário indevido, pelo menos em valor acima do devido, e que posteriormente seria devolvido à SPAL, o que corresponderia a 25% dos valores dos kits, conforme demonstrado no Relatório 3.

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

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

187.1 - 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.

187.2 - 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.

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

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

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

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

alguma relação temporal ou vínculo identificável entre o momento do pagamento das aquisições de kits e os repasses posteriores.

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

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

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

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

I - recair sobre direito indisponível da parte;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Arbitramento do valor tributável e tributação simplificada na importação [\(Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021\)](#)

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

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

§ 2º Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no [art. 196](#).

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

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(...)

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, 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) seria do contribuinte, 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.

II.4. Da Responsabilidade Solidária e Qualificação da Multa

Apesar do ponto específico deste voto a respeito de classificação fiscal ter sido muito extenso e complexo, não há como atribuir o 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, 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, alegar simulação ou fraude neste aspecto.

Dou razão às Recorrentes, e afasto a qualificação da multa de ofício.

Da correção Monetária das Multas

O tema já se encontra solucionado pela Súmula CARF nº 4, que reproduzo a seguir:

Súmula CARF nº 4

Aprovada pelo Pleno em 2006

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94511, de 20/02/2004 Acórdão nº 103-21239, de 14/05/2003 Acórdão nº 104-18935, de 17/09/2002 Acórdão nº 105-14173, de 13/08/2003 Acórdão nº 108-07322, de 19/03/2003 Acórdão nº 202-11760, de 25/01/2000 Acórdão nº 202-14254, de 15/10/2002 Acórdão nº 201-76699, de 29/01/2003 Acórdão nº 203-08809, de 15/04/2003 Acórdão nº 201-76923, de 13/05/2003 Acórdão nº 301-30738, de 08/09/2003 Acórdão nº 303-31446, de 16/06/2004 Acórdão nº 302-36277, de 09/07/2004 Acórdão nº 301-31414, de 13/08/2004

Sem razão às Recorrentes.

Desta forma, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de afastar a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade solidária sobre a empresa RECOFARMA.

Assinado Digitalmente

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta