



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13830.720089/2019-11
ACÓRDÃO	3402-011.759 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

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

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

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

A classificação fiscal de mercadorias somente admite a aplicação de 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.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

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

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

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

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. INADMISSIBILIDADE DE RECURSO VOLUNTÁRIO.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar os Recursos Voluntários da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em conhecer do recurso da SPAL Indústria Brasileira de Bebidas S/A e dar parcial provimento para afastar a qualificação da multa de ofício; e (ii) por maioria de votos, em (ii.1) não conhecer do Recurso Voluntário Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. Vencida a Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, que entendia por conhecer e converter o julgamento do recurso em diligência para averiguar sobre a data de efetivo protocolo da peça de impugnação; e (ii.2) para manter a classificação fiscal indicada no auto de infração. Vencidas as Conselheiras Onízia Miranda Aguiar Pignataro (Substituta Convocada) e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento para reconhecer o Código NCM 2106.90.10 - EX 01, na forma adotada pela Contribuinte. A Conselheira Cynthia Elena de Campos dava provimento igualmente para reconhecer a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) na identificação da classificação fiscal dos “kits de concentrados”, de acordo com a natureza do produto definida no Processo Produtivo Básico (PPB), na forma descrita no Parecer

Técnico de Projeto nº 224/2007, aprovado através da Resolução nº 298/2007. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto a Conselheira Cynthia Elena de Campos, entretanto, findo o prazo regimental, a referida declaração de voto não foi apresentada, devendo esta ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 114, da Portaria MF nº 1.634, de 2023. A Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara declarou suspeição e não participou do julgamento, sendo substituída pela Conselheira Onízia Miranda Aguiar Pignataro.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro (suplente convocado(a)), Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-96.851, proferido pela 8ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Impugnação do Auto de Infração e considerou devida a exação.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância, assim consignou em seu relatório, após o que reproduziu os itens da Impugnação:

Trata-se IMPUGNAÇÃO contra auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e constituir créditos tributários em desfavor da contribuinte epigrafada, no montante total de R\$ 117.885.982,77, consolidado na data do lançamento, conforme demonstrativo do crédito tributário.

*Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, o Fisco efetuou o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração da seguinte infração: **CRÉDITO INDEVIDO - CRÉDITO INCENTIVADO INDEVIDO:***

constatou-se que a totalidade dos créditos incentivados aproveitados pela fiscalizada são indevidos por (i) inexistência do direito ao aproveitamento de créditos incentivados do IPI; (ii) erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados, (iii) irregularidades na base de cálculo dos créditos incentivados e (iv) saldo credor de período anterior indevido (saldo credor do período anterior decorrente do aproveitamento indevido de créditos incentivados).

O Fisco efetuou a reconstituição da escrita fiscal, apurando saldo devedores do imposto, conforme demonstrado em planilhas integrantes do auto de infração.

Cientificada do lançamento, a autuada apresentou impugnação, aduzindo em sua defesa as razões sumariamente expostas a seguir:

(...)

A motivação para a autuação está dividida em três relatórios fiscais com temas distintos.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim decidiu em seu Acórdão:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2014

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

O provimento jurisdicional somente abrange o objeto da demanda judicial, vale dizer, o conteúdo do pedido da petição inicial.

OBSERVÂNCIA DOS ATOS NORMATIVOS EXPEDIDOS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, a que se refere o inciso I do art. 100 do CTN, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos que versem sobre matéria tributária. São atos gerais e abstratos, tais como portarias, instruções, etc, editadas com a finalidade de explicitar preceitos legais ou de instrumentar o cumprimento das obrigações tributárias. É a observância destes tipos de atos normativos que têm o condão de excluir a cobrança dos consectários legais, nos termos de parágrafo único do art. 100 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. EXIGÊNCIA.

Não há que se falar em aplicação do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 1964, c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, pela inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDOS E PARECERES TÉCNICOS. VINCULAÇÃO.

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. ART. 6º DO DL 1.435/75. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal do adquirente os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no seu processo industrial, se o estabelecimento fornecedor, embora se trate de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e apresente projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, deixou de utilizar na sua elaboração matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. BENEFÍCIO DA ISENÇÃO PREVISTO NO ART. 81, II, DO RIPI/10. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Seja por falta de previsão legal, seja por falta de autorização judicial, não cabe o direito ao crédito de IPI como se devido fosse relativamente às aquisições de insumos isentos sob o fundamento do preceito veiculado no art. 81,II, do RIPI/2010, produzidos na ZFM.

DECADÊNCIA.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao IPI que deixou de ser recolhido pela utilização de créditos não admitidos pela legislação tem sua base legal no art. 173, inciso I, do CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

A Recorrente SPAL tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 18 de outubro de 2019, e apresentou Recurso Voluntário no dia 14 de novembro de 2019.

A Recorrente RECOFARMA tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 16 de outubro de 2019, e apresentou Recurso Voluntário no dia 14 de novembro de 2019.

A empresa RECOFARMA, autuada por responsabilidade solidária nas operações realizadas com a SPAL, alega em seu Recurso Voluntário que o Acórdão de Primeira Instância não considerou a sua impugnação, limitando-se a apenas apreciar a Impugnação da outra Recorrente, nos seguintes termos:

A Autuada (Spal) impugnou o lançamento em 01.03.2019 (fls. 1335/1418) e a Recofarma – na qualidade de responsável solidária – apresentou sua defesa, tempestivamente, em 08.03.2019 (fls. 1645/1707). Entretanto, lê-se do acórdão nº 14-96.851, de lavra da 8ª Turma da DRJ/RPO, que apenas a impugnação apresentada pela Autuada foi analisada pela Delegacia de Julgamento, o que configura a flagrante nulidade desse acórdão dado o claro cerceamento ao direito de defesa da Recofarma.

O acórdão nº 14-96.851, de lavra da 8ª Turma da DRJ/RPO, SEQUER FAZ MENÇÃO À EXISTÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO DA RECOFARMA, devidamente acostada às fls. 1645/1707, anteriormente, portanto, ao citado acórdão, que consta às fls. 2047/2085 dos autos, o que indica que a mencionada defesa jamais foi lida pelos d. Julgadores a quo.

Com efeito, nos tópicos subsequentes será (i) demonstrada a nulidade do acórdão nº 14-96.851 por afronta ao art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72; e, na mesma sequência dos argumentos desenvolvidos pela i. Fiscalização, (ii) repisadas as razões que evidenciam a improcedência do auto

de infração impugnado. Essa compreensão, ao final, facilitará o entendimento dos nobres julgadores quanto às ilegalidades cometidas pelo Fisco federal neste caso, bem como dos motivos que justificam, ao menos, a exclusão da Recofarma do polo passivo da lide, visto inexistirem hipóteses legais autorizativas dessa responsabilização – à Recofarma cabe tão somente repisar os argumentos de impugnação, pois o acórdão do qual foi intimada em 16.10.2019 não se refere à sua peça impugnatória, o que a obriga a reproduzir os fundamentos de defesa nela consignados.

A RECOFARMA tomou ciência do Auto de Infração, no dia 06 de fevereiro de 2019, conforme documento à folha 1333, e apresentou sua Impugnação no dia 18 de março de 2019, conforme o “Termo de Análise de Solicitação de Juntada” à folha 1643.

Encontra-se à folha 1638, despacho da DRF Marília determinando a revelia da RECOFARMA. Nas folhas de 2014 a 2017, a RECOFARMA peticiona, em 18 de abril de 2019, folha 2012, no sentido de indicar que cumprira o ADE Cogea nº 02/19, e que teria entregue a sua Impugnação no dia 08 de março de 2019, conforme Recibo de Entrega de Arquivos Digitais -SVA, apresentado à folha 2043.

Alega que apenas após diligenciar junto à Receita Federal do Brasil, foram juntados os documentos ao presente processo, conforme os documentos de folhas 1645 a 1985.

Os documentos presentes nestas folhas citadas no parágrafo anterior, nada mais são do que os diversos documentos juntados como anexos no termo de solicitação de juntada que é datado de 18 de março de 2019. Não há no processo elementos que corroborem as alegações da Recorrente RECOFARMA.

I. Do Recurso Voluntário da SPAL

Alega inicialmente a nulidade do Acórdão de Primeira Instância por ausência de apreciação da Impugnação do Responsável Solidário.

ii.1. Do Direito a Apropriar Créditos Fictícios decorrentes de Aquisições de Produtos Isentos na ZFM

A Recorrente SPAL, em seu Recurso Voluntário apresenta uma série de decisões judiciais, uma pelo menos com efeito de repercussão geral, onde se garante o direito à utilização de créditos fictícios decorrentes da aquisição de produtos na Zona Franca de Manaus.

No Relatório de Ação Fiscal 01(RAF01), a Autoridade Tributária argumenta que o MSC 91.0047783-4, em favor da AFBCC, teria seu alcance geográfico restrito pela própria decisão já transitada em julgado, e que a Recorrente estaria fora da área delimitada, o que implicaria no não reconhecimento da validade desta decisão.

Mas esta conclusão não foi ratificada pela DRJ, que reconheceu o direito ao crédito com base na coisa julgada, apesar de apontar que existem nos autos outras motivações para o lançamento que persistem apesar da decisão judicial favorável à Recorrente.

ii.2. Da correta Classificação Fiscal do Produto sujeito à crédito

Alega ainda que o concentrado vendido pela RECOFARMA é produto único, assim reconhecido no seu processo produtivo básico (PPB) pela SUFRAMA, e que a argumentação da Autoridade Tributária é incompatível com os laudos técnicos e a posição da própria SUFRAMA que imporia a classificação dos kits de preparação de refrigerantes vendidos pela RECOFARMA no ex-tarifário 01, do subitem 2106.90.10, da TIPI, pelo Decreto nº 9.394, de 30 de maio de 2018.

Argumenta que a alteração da alíquota do IPI, referente ao ex tarifário 01, do subitem 2106.90.10, da TIPI, pelo Decreto nº 9.394, de 30 de maio de 2018, com base na exposição de motivos deste Decreto, decorreu de medida para diminuir o impacto do benefício tributário após trânsito em julgado de ação judicial que garantiu à Recorrente o direito ao benefício tributário em questão, configurando-se reconhecimento pela administração da correta classificação do produto negociado pela RECOFARMA.

Alega também que a coisa julgada referente ao MSC 91.0047783-4 teria fixado o reconhecimento da classificação fiscal pretendida.

Por fim, assim resume suas conclusões sobre o Relatório de Ação Fiscal 02(RAF02) e sobre a Decisão da Primeira Instância, neste ponto:

5.4.1. Resta demonstrado o direito da RECORRENTE de calcular os créditos fictos de IPI com base na alíquota referente à classificação fiscal da posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01:

a) o produto elaborado pela RECOFARMA e adquirido pela RECORRENTE é o concentrado não homogeneizado, o qual nos termos da Portaria Interministerial nº 08/1998 e dos atos da SUFRAMA é concentrado e concentrado é produto único;

b) o laudo do INT confirma que o concentrado não homogeneizado elaborado pela RECOFARMA é um produto único;

c) é falsa a premissa fática da tese da AUTORIDADE, confirmada pela DECISÃO, de que o concentrado seria apenas "o xarope composto", diante do PPB estabelecido pela Portaria Interministerial nº MIDIC/MICTIC nº 35/12 para refrigerantes;

d) a coisa julgada coletiva formada no MSC nº 91.0047783-4 reconhece expressamente que o concentrado não homogeneizado elaborado pela RECOFARMA é um produto único para fins de creditamento do IPI, classificado atualmente na posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01;

e) não é apenas no Brasil que o concentrado não homogeneizado para bebidas não alcoólicas da marca Coca-Cola comercializado na forma de "kits" é considerado produto único, inclusive, para fins de classificação fiscal, conforme atestado pelos órgãos aduaneiros dos Estados Unidos - National Commodity Specialist Division, e também pelo órgão aduaneiro do Chile - Chile Aduana Customs;

f) firmada a premissa de que o concentrado é um produto único, deve ser classificado na posição fiscal 21.06.90.10, Ex. 01, face à Regra Geral de Interpretação 1 do Sistema Harmonizado que determina que deve ser adotada a posição mais específica;

g) a própria RFB reconhece publicamente que o concentrado não homogeneizado elaborado pela RECOFARMA é o concentrado, classificado na posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01, em interpretação autêntica do Decreto nº 9.394/18, vinculatório para o CARF; e

h) inexistente conluio entre a RECOFARMA e a RECORRENTE, porque é a Portaria Interministerial datada de 1998, os atos da SUFRAMA, a coisa julgada coletiva datada de 1999 e as decisões acima mencionadas dos órgãos aduaneiros dos EUA e do Chile, que atestam que concentrado não homogeneizado é concentrado e concentrado é um produto único.

ii.4. Da Sobrevaloração da Base de Cálculo dos Créditos de IPI

Afirma que possui um contrato de fabricação de refrigerantes com a empresa TCCC (Coca-Cola Company), empresa sediada nos EUA e que sua relação com a RECOFARMA é a de contratada e fornecedora autorizada da contratante, sobre a qual não guarda qualquer ingerência.

Alega que a imputação de conluio precisa ser provada.

Reproduzo a seguir trecho do Recurso Voluntário que resume adequadamente as argumentações da Recorrente:

6.1.15. Em suma, é incontroverso que:

a) TCCC celebrou contrato de adesão com a RECORRENTE para fabricação de bebidas da marca Coca-Cola;

b) TCCC estabelece, com exclusividade, os critérios para fixação do preço do concentrado;

c) TCCC aprova os programas de marketing que serão implementados pela RECORRENTE, independentemente de impor a esta o dever de despender recursos próprios para a realização daqueles programas de marketing;

d) TCCC tem a faculdade de decidir se contribuirá para os programas de marketing da RECORRENTE, ou não, e em que valor; e

e) TCCC indica um fornecedor autorizado para fabricação do concentrado no Brasil, no caso a RECOFARMA.

(...)

6.1.16. Não é, pois, crível supor que a RECORRENTE, que apenas celebra contrato de fabricação com a TCCC, possa ter qualquer ingerência nos critérios de contabilização dos dispêndios e ingressos da RECOFARMA.

6.1.17. A forma de contabilização dos dispêndios e ingressos da RECOFARMA é ato unilateral dela e ainda dependeria da forma como ela atuaria.

6.1.18. Nem o AUTO nem a DECISÃO trouxeram qualquer elemento que caracterizaria essa suposta ingerência da RECORRENTE na contabilidade fiscal da RECOFARMA.

(...)

6.1.27. Em suma, pelos fatos narrados no próprio AUTO e chancelados pela DECISÃO, não há conluio entre a RECORRENTE e a RECOFARMA na contabilização pela RECOFARMA desses seus ingressos e dispêndios:

a) o contrato de fabricação foi firmado apenas entre a RECORRENTE e a TCCC;

b) a RECORRENTE é independente;

c) a fixação do preço do concentrado é de inteira responsabilidade e discricionariedade da TCCC, assim como a própria definição do montante e a conveniência de pagamento das contribuições financeiras que o AUTO considera inapropriadamente contabilizadas pela RECOFARMA para fins de fixar o valor tributável;

d) o RAF 3 e a DECISÃO não trazem nenhum fato que caracterize ingerência pela RECORRENTE na forma como a RECOFARMA registrou em sua contabilidade (i) as referidas contribuições financeiras que pagou a título de incentivo de vendas e (ii) os supostos valores que o RAF 3 e a DECISÃO atribuíram a natureza de royalties; e

e) a RECORRENTE recebeu nota fiscal considerada idônea tanto pelo AUTO como pela DECISÃO, com indicação do valor da operação, sem qualquer ressalva de que deveria ser considerado outro valor tributável para fins de creditamento do IPI.

ii.5. Necessidade de Arbitramento do Valor Tributável

Alega o seguinte, em relação a este ponto:

6.2.10. Isso porque (i) o próprio AUTO reconhece a independência dos fundamentos apresentados nos RAF 1, 2 e 3, e (ii) acatado um dos argumentos da RECORRENTE que justificam o seu direito ao crédito de IPI calculado com base na alíquota prevista na classificação fiscal da posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01, é indispensável o arbitramento da respectiva base de cálculo para fins de creditamento de IPI, nos termos do art. 148 do CTN, sob pena de enriquecimento ilícito.

6.2.11. Portanto, a AUTORIDADE tinha a obrigação legal e vinculada de arbitrar o valor tributável para efeito do creditamento.

ii.6. Conluio e Idoneidade das Notas Fiscais

Alega o seguinte:

6.3.1. A RECORRENTE tem direito de calcular o crédito de IPI com base na integralidade do valor tributável constante da nota fiscal emitida pela RECOFARMA, porque:

a) não há conluio:

a.i) conluio se prova com fato, e não com ilações sobre alegações;

a.ii) nem a AUTORIDADE nem a DECISÃO trouxeram um fato sequer para provar que a RECORRENTE teria tido ingerência na forma de contabilização dos dispêndios e ingressos da RECOFARMA e da aferição do respectivo valor tributável;

a.iii) ao contrário, os fatos relatados no próprio RAF 3 tornam evidente que a RECORRENTE não tem qualquer ingerência sobre a forma de contabilização da RECOFARMA;

a.iv) a nota fiscal é idônea; e b) o AUTO não arbitrou o valor tributável para fins de creditamento do IPI, o que o torna ilegal nessa parte.

(...)

7.10. Assim, a RECORRENTE, na qualidade de adquirente de boa fé, tem direito à manutenção do referido crédito de IPI, tendo em vista a jurisprudência do STJ e do STF acima mencionada.

7.11. Além disso, a própria lei do IPI não impõe ao adquirente a obrigação de verificar a classificação fiscal constante das notas fiscais idôneas, consoante o art. 62 da Lei nº 4.502/64.

7.12. Portanto, a RECORRENTE agiu lícita e corretamente ao calcular o crédito de IPI com base na alíquota correspondente à classificação fiscal indicada na nota fiscal pela RECOFARMA.

ii.7. Multa e Juros de Mora

Requer que se afastem as penalidades e os juros de mora pela aplicação do art. 100, do CTN, em razão da Recorrente estar em conformidade com as determinações da SUFRAMA em relação ao benefício tributário em questão, assim como em relação ao processo produtivo aprovado.

Também argui a aplicação do art. 76, inciso II, alínea a, da Lei nº 4.502/1964, nos seguintes termos:

9.1. Por outro lado, ainda que superados todos os argumentos acima desenvolvidos, o que se admite apenas para argumentar, a imposição de multa no presente caso em relação a essa parcela do crédito tributário também não seria cabível em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, fundamento da impugnação rebatido apenas de forma genérica pela DECISÃO.

9.2. Com efeito, o referido dispositivo legal está em pleno vigor e determina a não imposição de penalidades aos contribuintes que tiverem agido de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa.

9.3. No caso, há decisões irrecuráveis de última instância administrativa proferidas em processos fiscais no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal (Acórdãos: 02-02.895, de 28.01.2008, relator Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM; 02-02.752, de 02.07.2007, relator Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO e 02- 0.683, de 18.11.1997, relator Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA), o que atrai a aplicação do art. 486, II, "a", do RIPI/02, e do art. 567, II, "a", do RIPI/10, para fins de exclusão da multa exigida.

9.4. Neste particular, cabe ressaltar que a CSRF tem aplicado os referidos dispositivos (art. 486, II, "a", do RIPI/02, e art. 567, II, "a", do RIPI/10) para determinar a exclusão de multa quando há decisão de última instância administrativa favorável ao contribuinte sobre a matéria em discussão.

9.5. Nesse sentido foi o julgamento do recurso especial interposto no processo administrativo nº 15956.720043/2013-16 (Acórdão nº 9303-003.517), que concluiu pela exclusão da multa de ofício imposta por auto de infração lavrado para exigir débitos de IPI decorrentes da glosa de créditos desse imposto escriturados em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 486, II, "a", do RIPI/02 e do art. 567, II, "a", do RIPI/10.

9.6. Ainda que se entendesse que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 teria sido tacitamente revogado, o que se admite apenas para fins de argumentação, o fato de o próprio art. 486, II, "a", do RIPI/02 e o art. 567, II, "a", do RIPI/10 excluírem a multa já é suficiente, por si só, para que tal regra seja observada por órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal, independentemente de qualquer outra consideração, porque o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e o art. 62 do RICARF determinam a vinculação dos referidos órgãos administrativos e do CARF às previsões em Decreto.

9.7. *Vê-se, pois, que é descabida a imposição de multa, nos termos dos art. 486, II, "a", do RIPI/02 e do art. 567, II, "a", do RIPI/10:*

i) seja porque a jurisprudência da CSRF vigente à época da apuração dos fatos geradores objeto deste processo reconhecia que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal (Acórdãos: 02-02.895, de 28.01.2008, 02-02.752, de 02.07.2007, e 02-0.683, de 18.11.1997) e, pois, aplicável o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, que foi repetido nos RIPIs posteriores ao CTN (arts. 486, II, "a", do RIPI/02 e 567, II, "a", do RIPI/10); e

ii) seja porque a introdução de comando idêntico ao do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 em Decreto, que se encontra em vigor (arts. 486, II, "a", do RIPI/02 e 567, II, "a", do RIPI/10), torna a sua aplicação pelo CARF obrigatória, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e do art. 62 do RICARF, e a jurisprudência da CSRF vigente à época da apuração dos fatos geradores objeto deste processo reconhecia que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal (Acórdãos: 02-02.895, de 28.01.2008, 02-02.752, de 02.07.2007, e 02-0.683, de 18.11.1997).

ii.7. Inaplicabilidade da Qualificação da Multa de Ofício

Alega o seguinte, em relação a este ponto:

10.4. *Neste particular, importante refutar, mais uma vez, cada alegação trazida pelo AUTO e chancelada pela DECISÃO que supostamente justificaria a imposição da multa qualificada.*

10.5. *Com efeito, em relação ao suposto erro de classificação tratado no RAF 2, conforme já provado acima, não há conluio entre a RECORRENTE a RECOFARMA para definir que concentrado não homogeneizado é concentrado, porque:*

a) não foi a RECOFARMA nem a RECORRENTE que atribuíram ao concentrado não homogeneizado a natureza de produto único, classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01 com objetivo de obterem vantagens fiscais; tal fato decorre, expressa e especificamente, da Portaria Interministerial de 1998, dos próprios atos da SUFRAMA, da coisa julgada de 1999 e do próprio entendimento da RFB; e

b) o INT é um instituto idôneo que reconheceu 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.

10.6. *Da mesma forma, em relação ao suposto artificialismo do preço do concentrado e, por conseguinte do valor tributável do*

IPI, conforme já provado acima, não há conluio entre a RECORRENTE e a RECOFARMA, porque:

a) a nota fiscal é idônea;

b) a AUTORIDADE não traz um fato sequer para provar que a RECORRENTE teria tido ingerência na forma de contabilização dos dispêndios e ingressos da RECOFARMA e da aferição do respectivo valor tributável;

c) conluio se prova com fato e não com ilações sobre alegações; e

d) os fatos provados no AUTO tornam evidente que a RECORRENTE não tem qualquer ingerência sobre a forma de contabilização da RECOFARMA.

ii.8. Decadência e Saldo Credor de Período Anterior

Neste ponto argumenta o seguinte:

11.2. *Ocorre que, conforme já demonstrado em sua impugnação, o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) que implicou na lavratura do AUTO abrangeu apenas o período de janeiro de 2014 a dezembro de 2014, não tendo havido qualquer ampliação do referido período.*

11.3. *Além disso, é preciso reconhecer que, se a base de cálculo é a quantificação do fato gerador e, pois, é descabido incorporar ao AUTO uma base de cálculo não atrelada a fatos geradores por ele alcançados, como é o caso do saldo credor daquele período anterior.*

11.4. *Dessa forma, não é válida a glosa de saldo credor relativo ao período não contemplado no AUTO.*

11.5. *Independentemente disso, os períodos de apuração anteriores a 01.02.2014 já não mais poderiam ser objeto de fiscalização, porquanto alcançados pela decadência, porque, ao contrário do decidido, é aplicável ao presente caso o termo inicial previsto no art. 150, § 40, do CTN, visto que restou comprovada a inexistência de crime de conluio.*

11.6. *Firmada a premissa que deve ser aplicado o art. 150, § 40, do CTN, registre-se que, para os fins específicos do lançamento por homologação do IPI, o art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/10 considera pagamento o encontro de crédito admitido e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor.*

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

12.1. *Pelo exposto, a RECORRENTE pede e espera que seja dado provimento ao presente recurso para reformar a DECISÃO e cancelar o auto de infração em epígrafe, com a consequente extinção dos créditos tributários correspondentes.*

II. Das Contrarrazões da PGFN.

Destaco pontos relevantes das contrarrazões apresentadas pela PGFN.

No Relatório de Auditoria Fiscal nº 01, a autoridade administrativa apresentou fundamentos jurídicos suficientes para demonstrar que não existe provimento judicial garantidor do pleito e que não se encontram preenchidos os requisitos exigidos pelo art. 237 do RIPI/2010 (art. 6º, § 1º, do DL 1.435/1975).

Ainda que a decisão da DRJ tenha admitido a existência de coisa julgada coletiva favorável ao reconhecimento de direito ao crédito na aquisição de insumos isentos, tal fundamento, por si só, não abala o auto de infração, que se mantém em razão da alíquota zero decorrente da reclassificação fiscal.

Não se pode confundir o direito ao crédito abstratamente considerado com a ausência de crédito pela classificação fiscal e de alíquota resultante em alíquota zero.

No Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, a alíquota a ser empregada para o cálculo do crédito não foi objeto da decisão acobertada pela coisa julgada.

Da mesma forma, como será aprofundado, não cabe invocar o direito pleiteado, com base no RE 592.891, pois, além de se encontrar pendente de decisão definitiva, o julgado não ratifica a classificação fiscal e de alíquota defendida pelo particular.

(...)

De plano, não se pode desconhecer que o art. 30, § 1º, do Decreto 70.235/1972 preconiza que os laudos e pareceres do INT e de outros órgãos federais “serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência”, tendo ressalvado, contudo, que “Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos”. Assim, eventual posicionamento do INT a respeito de interpretação das regras e notas do Sistema Harmonizado não tem o condão de modificar a classificação fiscal delimitada pela autoridade fiscal competente, com base nos critérios do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. O que se dele levar em conta são os aspectos técnicos explicitados pelo Instituto.

Conforme orientação consolidada pelo CARF, “A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e de outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas” (Acórdão nº 3401-004.380, destacou-se).

Destaque-se que a existência de prova pericial não é imprescindível para a resolução de questões atinentes à classificação fiscal, cabendo à autoridade julgadora avaliar a necessidade, ou não, da realização de diligências ou perícias, consoante o disposto no art. 18 do Decreto 70.235/1972.

Afirma ainda em suas contrarrazões que o concentrado classificável no subitem 2106.90.10, somente é obtido após procedimento específico realizado pela SPAL, e não se trata de forma alguma das partes individuais do “kit” comercializado pela RECOFARMA, mas de uma atividade considerada como industrialização pela SPAL, na qual as partes do “kit” são matérias primas necessárias.

A transformação do “kit” na bebida final é precedida de uma série de procedimentos visando transformar o “kit” no concentrado que seria classificado no ex-tarifário pretendido e, a partir daí, sua transformação na bebida final (refrigerante) ocorreria pela mera dissolução em água e eventual adição de açúcar.

Com efeito, os termos “preparações”, citados nos Ex 01 e Ex 02 devem ser entendidos como produtos prontos para uso, cuja origem advém de um processo de preparo. Não é o caso dos “kits”, uma vez que os chamados “concentrados” são misturados pelo adquirente durante o processo de elaboração da bebida final, procedimento que é executado seguindo complexas e detalhadas especificações técnicas (tal como se depreende do processo produtivo detalhado no Relatório Fiscal).

Assim, cada componente do “kit” (Partes), isoladamente considerado, não configura preparação composta. Não há como tratar as substâncias separadas como única preparação, seja ela simples ou composta.

Ao tempo do fato gerador, cada componente (Parte) se enquadra em um código de classificação próprio, o qual foi devidamente apontado no Relatório Fiscal.

(...)

Com efeito, a RGI 3 b) do Sistema Harmonizado prevê que obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes se classificam como uma mercadoria única, e prevê o

código adequado para tal produto composto, que é o código correspondente à matéria ou artigo que confira a característica essencial.

O item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) consiste em uma exclusão da Regra Geral Interpretativa 3 b), que tem por objetivo determinar que os componentes das bases para bebidas devem ser enquadrados nos seus códigos específicos.

(...)

Observe-se que, na etapa final do processo produtivo, ocorre ainda a formação de uma mistura denominada “xarope final”, o qual sofrerá nova diluição mediante acréscimo de água carbonatada (pág. 7/31 do Relatório Técnico do INT). Em tese, esse “xarope final” poderia ser qualificado como “preparação composta”, mas não cada “parte” isolada dos “kits” comercializados.

Com relação a majoração da base de cálculo destaque trecho elucidativo do posicionamento da PGFN:

Também é oportuno antecipar que não procede a alegação recursal de que o fundamento para a desconsideração dos preços praticados pela RECOFARMA seria simplesmente o fato de a precificação desconsiderar a métrica convencional a partir dos custos de produção mais margem de lucro, em favor de critério baseado no valor de venda dos refrigerantes.

Esse é apenas um dos elementos estranhos à realidade dos negócios, entre outros que evidenciaram a artificialidade no modelo adotado entre as empresas.

A RECOFARMA se esforça em justificar a formação dos preços a partir do resultado das vendas dos engarrafadores. O raciocínio é extremamente simples: quando mais do produto final se vende, mais insumo se consome, sendo a recorrente fornecedora exclusiva desse insumo. Portanto, qualquer empenho em favor dos engarrafadores favoreceria as vendas da recorrente.

Sucedo que a recorrente deixou de enfrentar uma das principais circunstâncias levantadas pela autoridade fiscal, que consiste na existência de “um vai e vem de valores, em boa parte meramente contábil”, ao reconhecer inicialmente uma “receita adicional” pela venda do concentrado para, em momento seguinte, reconhecer despesa em valor equivalente a título de “contribuição financeira para programas de marketing” e “incentivos de vendas” aos fabricantes (fl. 1.242). Merece transcrição o trecho correspondente do relatório fiscal:

36) Na fiscalização relativa ao IRPJ e contribuições, verificou-se que, em um primeiro momento, a Recofarma contabiliza uma “receita adicional” pela venda do concentrado; num segundo momento, reconhece uma despesa em valor equivalente a título de “contribuição financeira para programas de marketing” e “incentivos de vendas” aos fabricantes.

37) Desta maneira, ocorreu um vai e vem de valores, em boa parte meramente contábil, com o objetivo de angariar (mais) “vantagens” fiscais, tanto para a Recofarma quanto para os fabricantes.

38) Cabe assinalar a opulência das “contribuições financeiras” efetuadas por Recofarma para os fabricantes do Sistema Coca-Cola nos anos de 2014, 2015 e 2016: R\$ 1.481.427.071,55, R\$ 1.627.507.019,71 e R\$ 1.641.571.176,87, totalizando R\$ 4.750.505.268,13 nos três anos, o que representa quase 30% do que foi cobrado pelos kits.

39) Hipoteticamente: ao invés de R\$ 70, os “concentrados” são faturados por um valor 43% maior, o que dá R\$ 100 (= R\$ 70 x 1,43). Se Recofarma restitui 30% do que foi cobrado, ela devolve R\$ 30 aos fabricantes. E assim se chega ao “preço original” de R\$ 70 (R\$ 100 – R\$ 30).

40) *Estima-se que, apenas em decorrência desse "adicional" do preço, foram gerados quase 1 bilhão de reais em créditos fictos de IPI (20% x R\$ 4.750.505.268,13 = 950.101.053,63).*

41) *Presume-se que os fabricantes de bebidas tenham condições de, com recursos próprios, manter-se alinhados às políticas da Coca-Cola Brasil. Um motivo razoável para que isto não acontecesse seria o fato de pagarem preços supervalorizados pelos insumos recebidos de Recofarma. Mas os repasses realizados pelo fornecedor de Manaus, combinados como os elevados valores de créditos incentivados, garantem que os engarrafadores tenham condições de pagar estes preços.*

42) *Como todos integrantes do Sistema Coca-Cola são tributados pelo lucro real, o "adicional" dos preços dos "concentrados" (posteriormente restituído/creditado) não causou impactos nos tributos incidentes sobre o lucro, seja da Recofarma, seja dos fabricantes, haja vista receitas e despesas (e vice-versa) equivalerem-se.*

43) *O "adicional" dos preços também não repercutiu na contribuição para o PIS/Pasep e na COFINS, pois a Recofarma adota classificação fiscal sujeita à alíquota zero das contribuições. Já os fabricantes não submetem as supostas "colaborações financeiras" recebidas à incidência do PIS/Pasep e da COFINS porque as consideram reembolso de despesas.*

44) *Enfim, o inflacionamento do preço dos "concentrados" mediante remessas de "contribuições financeiras" só trouxe "vantagens" fiscais, sem resultar em ônus para as empresas (fls. 1.242-1.243).*

De fato, o fluxo financeiro adotado pelas empresas do Sistema Coca-Cola foge da normalidade, flertando mais com a artificialidade.

Por exemplo, o compartilhamento de despesas de marketing é comum no caso de franquias (na definição dada pelo art. 2º da Lei nº 8.955/1994, franquias empresariais é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços).

Só que na franquias é o distribuidor (franqueado) que, na definição dada pelo art. 3º, inciso VIII, alínea "c" da Lei nº 8.955/1994, remete "taxa de publicidade ou semelhante" para o dono da marca.

No caso das empresas do Sistema Coca-Cola, porém, foi adotada sistemática inversa: ao invés de o fabricante de bebidas assumir com seus próprios recursos as despesas com marketing de sua região, e remeter para Recofarma uma contribuição para realização de marketing institucional, é a Recofarma quem paga pelo marketing institucional, e ainda assume as despesas de propaganda e publicidade realizadas pelos engarrafadores, supostamente sem qualquer remuneração para isso.

Acontece que, na verdade, as receitas que fazem frente a todas as despesas de marketing ficam embutidas no preço dos kits, e os engarrafadores pagam preços supervalorizados para a Recofarma. O fornecedor dos kits, por sua vez, remete para os engarrafadores as "contribuições financeiras para programas de marketing". Assim, ocorre um "vai e vem" de valores que tem por objetivo aumentar irregularmente o crédito ficto do IPI, bem como a receita incentivada.

Com relação à glosa de períodos anteriores e ao alcance do Mandado de Procedimento Fiscal, assim se pronunciou a PGFN:

Não assiste razão à recorrente, no que concerne à alegada impossibilidade de glosar saldo credor do período anterior a fevereiro de 2014.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal é o documento que formaliza o início de procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita

Federal do Brasil - RFB executados por ocupante de cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (art. 2º do Decreto 3.724/2001, com a redação dada pelo Decreto 8.303/2014).

Trata-se de ato administrativo correspondente ao antigo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), em relação ao qual a jurisprudência do CARF se consolidou no sentido de que eventual irregularidade a ele associada não acarreta a nulidade do lançamento tributário. Confiram-se:

(...)

De acordo com o art. 59 do Decreto 70.235/1972, são nulos: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A irregularidade apontada não retirou a competência do agente público autuante, nem tampouco causou prejuízo ao exercício do direito de defesa do sujeito passivo, motivo pelo qual não se pode reconhecer o óbice arguido.

Ademais, o art. 5º, § 3º, da Portaria RFB 6.478/2017 estabelece que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil poderá examinar livros e documentos referentes a períodos não consignados no TDPF quando necessário para verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período em exame ou deles seja decorrente.

O exame dos fatos relativos ao período anterior revelou a ilegitimidade dos créditos que poderiam em tese ser opostos à compensação com o imposto lançado, de modo que não há ilegitimidade alguma na glosa realizada. Se não fosse possível efetuar a glosa de período anterior, o dispositivo em tela seria letra morta.

Com relação à qualificação da multa, assim se pronunciou a PGFN:

Não merece acolhida a afirmação de Spal de que ela não teria qualquer ingerência sobre os fatos.

A engarrafadora aderiu ao mecanismo empregado de inicialmente inflar o valor cobrado pelos kits e, em seguida, repassar créditos a título de “contribuições para o marketing” e “incentivos de vendas”.

Essas remessas, como destacou a autoridade fiscal, jamais ocorreriam em condições normais de mercado, ou seja, sem a estreita interdependência entre fornecedor e adquirentes.

A prática de atos dolosos visando à neutralização da incidência do IPI, por intermédio da utilização indevida de incentivos fiscais destinados à Zona Franca de Manaus, se deu de comum acordo entre os dois grupos econômicos, o que justifica a responsabilização de todos de Recofarma e Spal pelo pagamento da multa qualificada.

Em suma: os fatos elucidados pelas diversas fiscalizações realizadas perante a Recofarma e a engarrafadora foram suficientemente comprovados, conforme revelam os relatórios fiscais e os documentos acostados aos autos.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e revestem-se dos demais requisitos de admissibilidade, no entanto, tomo conhecimento apenas do Recurso Voluntário da Recorrente SPAL, pelos motivos que passo a expor.

I. Da análise das preliminares prejudiciais.

I.1. Da Nulidade da Decisão de Primeira Instância por não ter considerado a Impugnação da RECOFARMA.

A Impugnação da RECOFARMA foi considerada intempestiva, conforme consta de despacho à folha 1638. De fato, a juntada aos autos da documentação com a Impugnação ocorrera 10 (dez) dias após findo o prazo previsto no art. 15, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF).

Alega a Recorrente RECOFARMA que possui recibo de arquivos digitais, Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais, da entrega física conforme recibo à folha 1645, com data de 08 de março de 2019, e com as seguintes descrições nos nomes dos três arquivos: “Doc_Comprobatório”; “Doc_Identificacao” e “Peticao”. Em todos a coluna “CONTEÚDO” consta como “não informado”.

Entendo que o referido recibo não confirma a entrega da impugnação, tendo em vista não haver confirmação de que os conteúdos dos arquivos digitais entregues realmente referem-se ao que foi arguido pela Recorrente, e ainda não há nenhum outro elemento no processo que comprove as alegações da Recorrente, desta forma, não conheço do Recurso Voluntário da RECOFARMA, em razão da preclusão determinada pelos artigos 15 a 17, do Decreto nº 70.235/1972.

Com relação à arguição de nulidade da Decisão de Primeira Instância pela ausência de consideração da impugnação da RECOFARMA, entendo que a Autoridade Julgadora não poderia apreciar impugnação intempestiva. Desta forma, considero sem razão à alegação de nulidade.

Nem tão pouco poder-se-ia aproveitar a argumentação do afastamento da qualificação da multa de ofício pleiteada pela SPAL, em favor da RECOFARMA, cujo Recurso Voluntário não pode ser conhecido em razão de que a Impugnação do Auto de Infração instaura o contencioso tributário, e conforme já relatado, a Impugnação da RECOFARMA foi intempestiva, implicando na ausência de objeto para o presente processo, e ainda em razão da aplicação da Súmula CARF nº 172.

Súmula CARF nº 172

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-002.986, 1201-001.775, 1301-002.279, 1401-001.817, 1103-000.982, 1402-001.528, 1301-002.577, 9101-005.303, 9101-005.394, 1402-004.522, 1301-004.387, 3302-

007.769, 1302-003.823, 1402-003.822, 1103-001.159, 1201-004.636, 1302-001.707, 2201-002.758 e 2202-007.690.

Por fim, entendo, diante dos fatos expostos e da normativa aplicável que o Recurso Voluntário da RECOFARMA não pode ser conhecido por ausência de objeto.

II.2 Decadência

Apenas a Recorrente SPAL argui decadência dos créditos tributários lançados, referentes aos períodos anteriores a 01 de fevereiro de 2014, pois fora notificada do auto de infração em 01 de fevereiro de 2019, alegando que o confronto dos créditos e débitos na apuração não cumulativa do IPI, equivaleriam ao pagamento, atraindo a aplicação do § 4º, do artigo 150, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

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

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

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

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

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

Os períodos de apuração autuados são de 01/2014 a 12/2014, desta forma, no período mais antigo, caso aplicássemos o dispositivo reproduzido acima, cujos fatos geradores tivessem ocorrido antes de 01 de fevereiro de 2014, estariam decaídos, na data da notificação do auto de infração.

Ocorre, no entanto, que podemos verificar no Auto de Infração, folha 1142, que o saldo credor anterior ao período de apuração de 01/2014 era de R\$ 214.537,20 (duzentos e quatorze mil, quinhentos e trinta e sete reais e vinte centavos), e os todos os períodos de apuração fiscalizados apresentaram saldos credores do IPI, o que significa que não houve pagamentos no período indicado como decaído, segundo a argumentação da Recorrente.

A SPAL argumenta que o inciso III, do § único, do artigo 183, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010), equipararia o encontro de débitos e créditos, na apuração não cumulativa do IPI, ao pagamento.

“Art. 183. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação deles, nos termos do [art. 268](#) e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa ([Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, caput](#) e [§ 1º](#), [Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74](#), [Lei nº 10.637, de 2002, art. 49](#), [Lei nº 10.833, de 2003, art. 17](#), e [Lei nº 11.051, de 2004, art. 4º](#)).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.”

A admissão desta argumentação nos remeteria a uma contradição irreparável entre o CTN e o RIPI, o que não se pode tolerar. Esta contradição seria decorrente do fato de que o CTN não faz a equivalência entre o instituto do pagamento e a apuração não cumulativa de tributos federais que resultem em saldos credores.

Eu entendo que os créditos ilegítimos de períodos anteriores não poderiam ser considerados de qualquer maneira, pois não seria possível que o Decreto do RIPI ampliasse o dispositivo previsto em Lei Complementar, inaugurando uma exceção não prevista na Lei. No caso, a apuração não cumulativa revela se há ou não tributo a ser pago, e não havendo pagamento, no lançamento por homologação, há de se aplicar o artigo 173, do CTN, e não o artigo 150.

Sem razão à Recorrente.

II. 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 quinhões 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 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.

A questão já se encontra pacificada por decisão do Supremo Tribunal Federal julgada com sede em repercussão geral, nos termos do Tema 322, em decorrência do julgamento do RE 592.891, conforme o Acórdão que reproduzo a seguir:

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, preliminarmente, apreciando o tema 322 da repercussão geral, em negar provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora e por maioria de votos, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixar a seguinte tese: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT". Impedido o Ministro Marco Aurélio.

Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, os Ministros Gilmar Mendes e Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Sessão plenária presidida pelo Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas.

Brasília, 25 de abril de 2019.

Ministra Rosa Weber

Relatora

Esta decisão transitou em julgado no dia 18 de fevereiro de 2021.

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 322, 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.

"Tema 322 - Creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Há Repercussão?"

Sim

Relator(a):

MIN. ROSA WEBER

Leading Case:

RE592891

Descrição:

Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do aproveitamento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI decorrentes de aquisição de insumos, matéria-prima e material de embalagem, sob o regime de isenção, oriunda da Zona Franca de Manaus.

Tese:

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

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”, “insita” 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 920 a 944, 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 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 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 Cimenno, 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, Címeno, 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:

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

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

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

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

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

Desde que não se classifiquem noutras posições da Nomenclatura, a presente posição compreende:

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

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

Todavia, a presente posição não compreende as preparações enzimáticas que contenham substâncias alimentícias (por exemplo, os amaciantes de carne, constituídos por uma enzima proteolítica adicionada de dextrose ou de outras substâncias alimentícias). Estas preparações classificam-se na posição 35.07, desde que não se incluam noutra posição mais específica da Nomenclatura.

Classificam-se especialmente aqui:

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 citrionelol 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.

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 – 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 produza 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 1177 e 1178, 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 glossas 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 173.7 a 173.9, do RAF nº 2.

173.7 - Apenas por hipótese, ainda que houvesse direito a crédito, permaneceria cabível a glosa total do crédito do IPI aproveitado pela fiscalizada nas operações objeto do presente relatório.

173.8 - O artigo 427 do RIFI/2010 prevê:

Art. 427. Serão consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal, e servirão de prova apenas em favor do Fisco, as notas fiscais que (Lei no 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei no 34, de 1966, art. 2o, alteração 15a):

(...)

II - não contiverem, entre as indicações exigidas nas alíneas “b”, “f” até “h”, “j” e “l”, do quadro “Dados do Produto”, de que trata o inciso IV do art. 413, e nas alíneas “e”, “i” e “j”, do quadro “Cálculo do Imposto”, de que trata o inciso V do mesmo artigo, as necessárias à identificação e classificação do produto e ao cálculo do imposto devido (Lei no 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei no 34, de 1966, art. 2o, alteração 15a); (grifo nosso)

173.9 - A fiscalizada recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais, pois nos documentos emitidos por Recofarma não consta a identificação dos componentes dos kits, com os respectivos valores de cada item embalado individualmente.

Por fim, a Recorrente argumenta 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 a 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:

Como muito bem lembrou a autoridade fiscal, diversas decisões administrativas e jurisdicionais impedem que despesas efetivadas após a fase de produção do bem compoñham a base de cálculo do IPI. A mesma razão deve prevalecer na resolução do presente litígio, no qual são incluídos, no valor

tributável do IPI, valores recebidos por fabricante de insumos referentes à propaganda do produto final.

Em suma: são fartos os elementos que corroboram a acusação fiscal de sobrevalorização, ao passo que a defesa não impugnou integralmente todos os fundamentos trazidos no TVF. Quando o fez, não apresentou razões plausíveis para afastar globalmente o conjunto probatório.

Por fim, não merece acolhida o argumento de que teria havido descumprimento do dever de arbitrar a base de cálculo tributável, uma vez que a glosa integral se encontra plenamente justificada pelo motivo atinente à classificação fiscal. Como destacou a autoridade fiscal, “como as empresas do Sistema Coca-Cola insistem em tratar os kits como mercadoria única, seria inviável a apuração desses montantes pela fiscalização” (fl. 1.258).

O que as empresas defendem, em verdade, é que a Fiscalização deveria ter arbitrado o suposto crédito de IPI, o que não faz sentido algum. Primeiramente, porque não há crédito, por força da alíquota zero. Além disso, a regra de arbitramento se refere ao tributo constituído pela autoridade fiscal, e não ao crédito que o contribuinte busca evitar que seja glosado.

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 fundamentada 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 à Recorrente 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 n.º 6.729, de 28 de novembro de 1979](#), a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão ([Lei n.º 10.485, de 2002, art. 2.º](#)).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O problema é que tanto as argumentações sobre royalties, quanto as argumentações sobre a movimentação fraudulenta de recursos referem-se às mesmas parcelas dos preços dos kits, e que não são determinadas no Relatório 3.

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

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

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

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

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

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

Quanto às transferências financeiras entre as Recorrentes, além deste ponto compartilhar a mesma parcela de valor de sobrepreço da base tributável do IPI com a afirmação sobre os royalties, não se procedeu ao arbitramento da mesma, e nem se identificou claramente os fatos objetivos que comprovassem a tese da Autoridade Tributária. Fora o fato incontestável de que os repasses líquidos da RECOFARMA para a 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), 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

A qualificação da multa de ofício decorrente de fraude ou simulação, baseou-se nos autos deste processo inteiramente a respeito da acusação constante do auto de infração, referente ao Relatório Fiscal 03, onde se discutia a fraude e simulação no estabelecimento dos preços de venda dos kits para refrigerantes, e onde se alegava que haveria embutido neste preço parcelas estranhas à formação de custos dos produtos vendidos, como royalties e despesas relacionadas à venda ao consumidor final.

Este tema foi tratado no item anterior: “II.3. Da majoração da base de cálculo”. Desta forma, como a conclusão foi de que a Autoridade Tributária falhou em demonstrar objetivamente a fraude, conluio ou simulação, entendo que é incabível a qualificação da multa de ofício.

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 108 que reproduzo a seguir:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137, de 04/10/2017; 9101-003.199, de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

É inaplicável o artigo 100, do CTN, pois as normas da SUFRAMA não se enquadram em nenhuma das hipóteses previstas nos incisos de I a IV, deste mesmo artigo.

Sem razão às Recorrentes. Desta forma, voto por rejeitar a preliminar de nulidade por não conhecer o Recurso Voluntário da RECOFARMA, e no mérito dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de afastar a qualificação da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral