



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722049/2021-11
ACÓRDÃO	3301-014.508 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LEAO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2017

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. NOTA FISCAL. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE. LEI 4.502/1964, ART. 62.

A leitura do art. 62 da Lei nº 4.502/1964 demanda ponderação. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, mormente quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE nº 592.891/SP.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

DECISÃO JUDICIAL. TRF. NÃO VINCULAÇÃO.

Nos termos do art. 99 do RICARF/2023, as decisões do Poder Judiciário que são de observância obrigatória por parte deste CARF são as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo STF, ou pelo STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, de tal sorte que as decisões do TRF não vinculam este CARF.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ano-calendário: 2017

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

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

NORMAS SUFRAMA. ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, CTN. EXCLUSÃO DA MULTA, DOS JUROS DE MORA E DA CORREÇÃO MONETÁRIA. INAPLICÁVEL. As normas a que se refere o parágrafo único do art. 100 do CTN são normas complementares de caráter tributário, e não qualquer norma publicada por qualquer órgão da administração. A observância a normas publicadas pela SUFRAMA, que tratam de critérios técnicos aplicáveis nas questões envolvidas na área de atuação daquele órgão, não tem o condão de afastar a multa, os juros de mora e a correção monetária devidos em razão dos tributos lançados pela Fiscalização.

MULTA QUALIFICADA. 150%. AUSÊNCIA DO QUALIFICADOR. INAPLICÁVEL. Não restando caracterizada a sonegação, a fraude ou o conluio, inaplicável a multa qualificada (150%) prevista no inciso II do § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/64.

JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N. 108.

Nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

SOLIDARIEDADE. ART. 124 CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA. ART. 121 CTN.

O art. 124 do CTN, que trata da solidariedade em matéria tributária, nada mais é do que uma das formas de distribuição da responsabilidade pelo pagamento do tributo (ou da penalidade pecuniária) entre os sujeitos passivos da obrigação principal, não se prestando, por si só, para a determinação de qualquer sujeição passiva. Para que alguém possa ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento de um tributo (ou de uma penalidade pecuniária), é preciso que, antes, esse alguém seja legitimado como sujeito passivo da obrigação tributária, o que deve ser feito à luz do art. 121 do CTN.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar arguida e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento aos Recursos Voluntários apresentados pela RECOFARMA e pela LEÃO, vencidos os Conselheiros Aniello Miranda Aufiero Júnior (relator) e Paulo Guilherme Deroulede que davam provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela RECOFARMA, para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária, e em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela LEÃO, unicamente para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Bruno Minoru Takii.

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Redator designado

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Aniello Miranda Aufiero Junior, Bruno Minoru Takii, Márcio José Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata-se de autuação em que se exige de LEÃO ALIMENTOS o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relativo ao período de JAN/2017 a DEZ/2017.

Foi incluída no pólo passivo da autuação RECOFARMA. Do alentado Relatório Fiscal extrai-se o que segue.

1) Considerações Iniciais

A ação fiscal verificou a regularidade dos créditos de IPI, oriundos da aquisição de insumos utilizados para a fabricação de bebidas.

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

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

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

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

Aduz a Fiscalização que a autuada não faria jus ao aproveitamento de créditos com base no art. 237 do RIPI/2010. Entretanto, em função do Tema 322 fixado (RE nº 592.891, acima citado), no presente processo o art. 237 do RIPI/2010 não se constitui em fundamento para a glosa dos créditos.

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

A Impugnante invocou a coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), associação essa da qual fazia parte; entretanto, para a Fiscalização, nessa ação, o Poder Judiciário analisou unicamente o direito à isenção, sem avaliar as características do produto que a empresa, omitindo que se constituía em um kit formado por embalagens individuais, identificou como “concentrado”. Portanto, o decidido no MSC nº 91.0047783-4 não se aplicaria a mercadorias (“kits”) que não existem para fins de classificação fiscal, e nem aos componentes de kits tributados à alíquota zero.

3) Origem dos créditos incentivados e legislação aplicável

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

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

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

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

As empresas do Sistema Coca-Cola tratam as matérias-primas e os produtos intermediários do concentrado como se fosse o próprio concentrado. Assim, ao calcular o valor dos créditos oriundos da compra dos kits, a autuada não poderia ter aplicado uma alíquota única sobre um valor tributável único, pois os bens adquiridos da RECOFARMA devem ser classificados de forma individualizada, em

códigos da TIPI que, salvo exceções, são tributados à alíquota zero, o que resulta em crédito do IPI igual a zero.

No presente caso, a tese da Fazenda não, simplesmente, a de que os kits deveriam ser classificados em código diferente do adotado pela autuada, caracterizando um simples erro de classificação fiscal. Em rigor, defende a Fiscalização que o kit é uma mercadoria que não existe para fins de classificação fiscal, não podendo ser enquadrado nem no Ex 01 do código 2106.90.10, nem em código da posição 33.02, nem em qualquer outro código único da TIPI.

4.1) Descrição dos kits e do processo produtivo de refrigerantes

Em diligência efetuada na sede da RECOFARMA, foi constatado que os kits, denominados “concentrados”, correspondem a um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários constituídos de duas ou mais partes/componentes, sendo que cada uma delas sai da RECOFARMA em embalagens individuais (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido e, dentro do estabelecimento da engarrafadora, transformam-se em uma preparação líquida com características completamente diferentes.

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

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

4.3) Classificações Fiscais e alíquotas próprias dos componentes dos Kits

Assim, os componentes de kits que contêm parte dos ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada deveriam ser classificados no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero. Quanto aos componentes de kits que correspondem a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deveriam ser classificados no código adequado para a respectiva matéria. No caso das embalagens recebidas pela Impugnante, a maior parte é classificada em códigos do capítulo 29 da TIPI, todos tributados à alíquota zero.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Noutro giro, os critérios para fixação dos preços dos insumos de Manaus não seguem a sequência natural do processo de industrialização. Ao invés de indicar o custo de fabricação dos kits (incluindo a matéria-prima e mão-de-obra) e a este somar os custos financeiros e de administração da RECOFARMA, bem como eventuais despesas de venda e de publicidade dos insumos, além da margem de lucro e demais parcelas adicionadas pelo fornecedor, conforme previsto na legislação do IPI e de acordo com a ordem dos fatos econômicos efetivamente ocorridos, os preços são calculados a partir do faturamento do engarrafador da bebida. Ou seja, o cálculo dos preços dos insumos é feito a partir do “ponto de chegada” (receitas referentes às bebidas, obtidas por empresas localizadas fora da região amazônica) e não do “ponto de partida” (custos e despesas referentes às operações realizadas dentro da região amazônica). A base de cálculo dos créditos incentivados utilizada pela autuada não teve qualquer relação com os custos dos insumos utilizados na elaboração dos “concentrados”.

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

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

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

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

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

Além disso, de acordo com o artigo 22, letra “c”, da Lei nº 4.506/1964, devem ser classificados como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do “uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio”. É verdade que as empresas não são legalmente obrigadas a cobrar determinado valor pela cessão da marca e/ou fórmula de que sejam titulares. Mas, se ficar caracterizado que houve pagamento dos referidos rendimentos, eles devem ser identificados como royalties, independentemente da vontade dos participantes e do conteúdo de contratos entre eles assinados.

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

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

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

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

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

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

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

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

- I - não seja o legalmente previsto para a operação;
- II - omita indicações exigidas ou contenha declarações inexatas;
- III - esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza; ou
- IV - não observe outros requisitos previstos neste Regulamento.

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

Para a Fiscalização, a aplicação da norma do artigo 394 do RIPI (inidoneidade das notas fiscais) não depende de declaração prévia.

Finalmente, no presente caso, tratando-se de notas fiscais inidôneas e sem valor legal, inexistiriam documentos que confeririam legitimidade aos créditos fictos. E, assim, a totalidade do valor registrado nas notas fiscais de aquisições dos kits é irregular e imprestável para o propósito de apuração dos créditos.

7) Qualificação da Multa de Ofício

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

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

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

8) Responsabilidade Solidária

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

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

IMPUGNAÇÃO DE LEÃO ALIMENTOS

Inconformada, LEÃO ALIMENTOS apresentou Impugnação, em que aborda os seguintes tópicos de defesa:

1) Direito o crédito do IPI na aquisição de concentrados isentos

A Portaria Interministerial nº 8/98 e a Resolução CAS 298/2007 aprovaram o PPB dos concentrados, a saber, produto único, composto de partes sólidas e/ou líquidas. Informa que, nos termos da Portaria Interministerial MDIC/MCTIC nº 35/12, a primeira etapa do PPB das bebidas consiste na exatamente na formulação do "xarope simples ou preparado".

Lembra, ainda, que as notas fiscais emitidas por RECOFARMA apontam que os produtos adquiridos são beneficiados por isenção do IPI, sendo certo que a tese fixada no RE nº 582.891 garante o direito ao crédito.

2) Reconhecimento administrativo expresso de que a classificação fiscal do concentrado é no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI

Para demonstrar o acerto da tese, invoca atos regulamentares que alteraram a alíquota dos produtos classificados no referido código com objetivo de reduzir as alíquotas dos concentrados produzidos na Zona Franca de Manaus e, dessa forma, reduzir os créditos de IPI na aquisição de tais concentrados. Cita, ainda, coletiva de Imprensa conduzida pela RFB em que esta teria contextualizado a motivação de um desses atos (Decreto nº 9.394, de 2018). Ainda desenvolvendo esse argumento, sustenta que, nos termos do art. 24 da LINDB, a orientação, expressa e pública, deveria ser levada em consideração no presente litígio.

3) Reconhecimento de que a classificação fiscal do concentrado é no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI na Ação Anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200

Referida ação, de interesse de RECOFARMA, teria reconhecido o acerto da classificação fiscal adotada em sentença de 1ª instância, ainda sujeita a reexame necessário. Tal fato tornaria impossível aceitar a classificação fiscal defendida pela Fiscalização e, ademais, afastaria a tese da inidoneidade das notas fiscais emitidas e a imputação de crime de conluio.

4) Concentrado como produto único

O concentrado seria produto único, individualizado, classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, por força de vários atos administrativos emitidos pela SUFRAMA. Ademais, há vários laudos técnicos⁵ que sustentam que o concentrado é produto único. A 1ª Turma do STJ, no RESP nº

1.555.004 (transitado em julgado), decidiu que prevalece a classificação fiscal efetuada pelo órgão técnico e que não caberia à RFB questionar aquela classificação.

5) Existência de entendimentos anteriores da Administração que adotaram o código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI para a classificação fiscal do concentrado

Quanto ao “concentrado” comercializado em forma de KIT, para a fabricação de refrigerantes da marca Coca-Cola, cita especificamente o processo de consulta nº 10768.026294/85- 90. Como não houve alteração no processo de fabricação do concentrado, restaria admitir que a classificação fiscal pretendida já havia sido reconhecida pela própria Administração, fato que, inclusive, reforçaria a tese da inexistência do conluio.

6) O concentrado deveria ser classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, nos termos da Regra Geral de Interpretação nº 1

Referida regra estabelece que deve ser adotada a posição mais específica para a classificação fiscal de determinado produto. Aduz que o referido código de classificação, que deve ser adotado, abrange tanto o concentrado homogeneizado quanto o não-homogeneizado. Defende, ainda, ser inaplicável a restrição da Nota XI da RGI 3 b) (das NESH) porque existe, na legislação brasileira, posição específica para a classificação de mercadorias constituídas por diferentes componentes para a fabricação de bebidas.

7) Ilegalidade do Auto de Infração por ausência de arbitramento

Em rigor, ao reconhecer que um dos componentes do concentrado é tributado pelo IPI em 5%, a Fiscalização teria que ser reconhecido e calculado tal crédito e não simplesmente glosado. Além disso, em relação aos meses de janeiro a março de 2017, deveria ter sido reconhecido o crédito à alíquota de 14% relativo às partes do concentrado classificados no código 2106.90.10 da TIPI.

Ademais, a reclassificação fiscal do concentrado decorre de entendimento da Fiscalização e, dessa forma, deveria ter sido arbitrado o valor tributável para o cálculo do crédito correspondente, conforme preceituam os arts. 142 e 148 do CTN. Como isso não foi feito, houve erro de quantificação do tributo – ERRO DE DIREITO, o que acarretaria a anulação da autuação.

Conclui no sentido de que eventual tentativa de correção da base de cálculo na instância de julgamento importaria em alteração de critério jurídico adotado no lançamento, procedimento vedado pelo art. 146 do CTN.

8) Ausência do apontado conluio

O fato de ser parte no contrato de fabricação e no de incentivos de vendas não significa que tenha em influência na contabilização de RECOFARMA, sendo ato unilateral desta última a contabilização de dispêndios e de ingressos, assim como a definição do valor tributável dos concentrados. Nessa seara, afirma não ter liberdade sequer para negociar as cláusulas previstas no contrato de fabricação de refrigerantes da marca Coca-Cola. Afirma não haver a demonstração da prática de conluio, sendo mera construção da Fiscalização a tese de supervalorização do preço do concentrado. Afirma, ainda, que as “contribuições financeiras” recebidas da RECOFARMA não estão relacionadas ao preço do concentrado, tendo sido esclarecida, no curso do procedimento fiscal, a real natureza jurídica do “incentivo de vendas” e da “contribuição para marketing”. Além disso, o fato de RECOFARMA ter apresentado à SUFRAMA informações sobre os custos e o preço do concentrado e de que tais informações constam de documento público desde 2007, reforçaria a tese de que não há conluio.

9) Ilegalidade por falta de arbitramento do valor tributável para fins de creditamento de IPI

Neste item, a Impugnante afirma que, mediante arbitramento, “algum valor tributável” deveria ter sido atribuído ao concentrado adquirido de RECOFARMA, sobretudo caso seja reconhecido o acerto da classificação fiscal do produto no código 2106.90.10 Ex 01 da Tipi. A falta desse procedimento acaba por indicar que o tributo é exigido como sanção de suposto ato ilícito, o que é vedado pelo art. 3º do CTN. O arbitramento, além de necessário, seria plenamente possível de ser feito porque o próprio Relatório Fiscal (RAF 03) teria apontado as parcelas da base de cálculo que considerou indevidas (incentivos de vendas e royalties).

10) Idoneidade das Notas Fiscais e boa-fé da Impugnante

A afirmação de que as notas emitidas por RECOFARMA são inidôneas não se sustenta porque inexistente qualquer erro, seja no que se refere à classificação fiscal, seja no que se refere à base de cálculo. Afirma a Impugnante que eventual inidoneidade das notas fiscais deveria ser precedida de comprovação e de decretação expressa em desfavor de RECOFARMA. Aduz que a tese da inidoneidade das notas fiscais emitidas não poderia prevalecer visto que a SUFRAMA periodicamente realiza auditoria na RECOFARMA.

11) Não responsabilidade da Impugnante por suposto erro na classificação fiscal e na base de cálculo

A Impugnante defende não haver, na legislação do IPI, da obrigação de o adquirente verificar a classificação fiscal do produto que adquire.

Da mesma maneira, não existiria obrigação de verificar se o valor atribuído à operação deveria ser ajustado, o que ocorreria, apenas, em situações em que a lei obrigasse tais ajustes como ocorre na industrialização por encomenda e no valor tributável mínimo.

12) Impossibilidade da exigência de multa, juros de mora e de correção monetária

Os já apontados atos da SUFRAMA definiram a classificação fiscal do produto ora sob discussão e, por aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN, a observância de tais atos normativos teria o condão de excluir referida cobrança. E, nesse particular, defende ser irrelevante se a SUFRAMA tem ou não competência para efetuar a classificação fiscal do concentrado, sendo fundamental, apenas, que a referida classificação fiscal tenha constado de ato administrativo.

13) Impossibilidade de duplicação da Multa de Ofício

Para a duplicação da multa de ofício, seria necessário que a Fiscalização comprovasse a ocorrência de crime contra a ordem tributária, o que não teria ocorrido no caso que se analisa. Não teria havido prova do conluio. A mera divergência de entendimento quanto à classificação fiscal não poderia dar ensejo à qualificação da multa. Da mesma forma, não teria havido conluio entre LEÃO ALIMENTOS e RECOFARMA quanto à base de cálculo do IPI, conforme já aludido anteriormente. Sem conduta dolosa, não poderia subsistir a qualificação.

14) Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício

IMPUGNAÇÃO DE RECOFARMA

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

1) A decisão transitada em julgado no MSC nº 91.0047783-4, bem como a tese firmada pelo STF no julgamento do Tema 322 da sistemática da repercussão geral (também com precedente transitado em julgado) garantem à Leão a fruição dos créditos oriundos do regime do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967; ainda que se afastasse a aplicação do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 não restringe o benefício fiscal e sua fruição aos produtos produzidos com matéria-prima regional extraída in natura e diretamente aplicada ao processo produtivo do produtor.

- 2) Competência da Suframa para aprovar projetos que conferirão o direito à isenção e para fiscalizar os empreendimentos beneficiados;
- 3) O método de precificação dos concentrados é utilizado globalmente pela The CocaCola Company e, no Brasil, é utilizado desde antes de a empresa se instalar na ZFM, não tendo, portanto, nenhuma motivação tributária; além disso, é corriqueiramente aplicado em seu setor;
- 4) No método de precificação, os custos de fabricação não são desconsiderados. Muito pelo contrário, eles são componentes do preço de venda das bebidas, cuja receita líquida é o parâmetro para fixação do preço de incidência;
- 5) Os produtos da Recofarma são singulares e carregam as marcas das bebidas CocaCola, de modo que seu preço possui substancial valor agregado e não é regido pela lógica comum de produtos genéricos;
- 6) Inexiste qualquer pagamento de royalties, uma vez a natureza dos contratos em discussão é eminentemente de distribuição e que a legislação brasileira autoriza os distribuidores em geral a fazerem uso das marcas gratuitamente – o que retira qualquer sentido de cobrar valor por direito da parte contratante. Por consequência, a cessão do uso de marca pela TCCC dá-se de forma não onerosa; 7) O valor tributável pelo IPI é aquele previsto no art. 190, II, do RIPI. Consequentemente, essa é a base de cálculo dos créditos incentivados;
- 8) Ao contrário do que alega a Fiscalização, as despesas com publicidade compõem o valor tributável pelo IPI, conforme expressa determinação na legislação tributária, como se pode ver da Instrução Normativa SRF nº 82/2001, e do art. 195, III, do RIPI/2010;
- 9) As discussões internacionais trazidas não guardam qualquer pertinência legal ou temática com o caso ora em debate, devendo ser desconsideradas;
- 10) O modelo de negócio da Impugnante e os elevados investimentos em publicidade e propaganda sempre foram de conhecimento das autoridades, já que estava declarado no projeto de aprovação do incentivo fiscal. Portanto, não pode a fiscalização, depois de mais de 50 anos de operação alegar que houve dolo;
- 11) Desconstituídas as alegações especulativas do Fisco sobre suposto pagamento de royalties disfarçado e supervalorização artificial dos concentrados, fica automaticamente superada a tese de planejamento tributário evasivo, que se sustenta nessas crenças da Fiscalização; Especificamente no que se refere à responsabilidade solidária, afirma:
- 12) Não se vislumbrarem as práticas de simulação e de conluio imputadas pela Fiscalização às empresas: a uma porque a realização conjunta do fato gerador pressupõe situação indubitavelmente lícita, especialmente diante do conceito de tributo veiculado pelo art. 3º, do CTN, a duas porque referidas condutas não influenciam no antecedente da regra-matriz de incidência tributária;
- 13) Alega inexistirem provas (I) da relação existente entre os repasses efetuados a título de “contribuições para marketing” e “incentivos de vendas” e os preços dos concentrados para bebidas; (II) da forma como os royalties foram incluídos nos preços, isto é, qual a parte do preço praticado pela Recofarma corresponderia a essa parcela; e (III) de como as empresas agiram conjuntamente para classificar as mercadorias ou ocultar valores tributáveis – isso depois de ter acusado a Recofarma de inflacionar o valor tributável;
- 14) Inexistência de qualquer atuação conjunta das empresas para classificar os concentrados para bebidas. A Recofarma conferiu utilizou o código 2106.90.10 Ex 01 porque entende que essa é a correta classificação fiscal das mercadorias que produz (nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8/1998) 8 . Assim, ainda que se considerem os termos do próprio Parecer

Normativo Cosit/RFB nº 04/2018, a Recofarma não poderia ser responsabilizada solidariamente pelo crédito tributário hipoteticamente devido pela Leão, por ausência completa de ocorrência de fato ilícito ou ilegal e tampouco demonstração do interesse jurídico que as une no caso presentemente analisado. Nessa linha, descabido imaginar a Recofarma conferiu classificação fiscal única à sua mercadoria apenas majorar o crédito fiscal dos adquirentes dos seus produtos;

15) Afronta ao art. 178 do CTN porque, por meio do lançamento discutido, o Fisco provocou a revogação do benefício fiscal aproveitado pela Recofarma, o que afronta irremediavelmente ao art. 178 do CTN, impondo-se a decretação de improcedência do lançamento;

16) A impropriedade de qualificação da multa de ofício, por todos os motivos já elencados.

É o relatório.”

A 13ª Turma da DRJ06, em sessão datada de 13/07/2022, decidiu, por unanimidade de votos, considerar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário. Foi exarado o Acórdão 106-022.682, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

KITS PARA A PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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

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

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

Em matéria tributária, a culpa do agente é irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN. Na situação, as notas fiscais de aquisição das mercadorias que originaram o suposto

crédito, ao consignarem classificação fiscal equivocada que não se aplicação produto comercializado, deixam de ostentar o amparo necessário a respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa.

IPI. BASE CÁLCULO. ARBITRAMENTO.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

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

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em sede recursal, a Recorrente Leão Alimentos e Bebidas Ltda. apresentou os seguintes pontos:

- a) Do produto elaborado pela Recofarma: concentrado por força de lei, da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, dos atos da SUFRAMA e dos laudos do INT, ITAL e UNICAMP;
- b) Da correta classificação fiscal na posição da TIPI 2106.90.10 EX 01;
- c) Do reconhecimento da classificação fiscal na ação anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200;
- d) Da orientação geral contida em ato público reconhecendo expressamente que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado na posição da TIPI 2106.90.10 EX 01;

- e) Da ilegalidade do auto pela falta de arbitramento do valor tributável para fins de creditamento do IPI;
- f) Da não responsabilidade da recorrente por suposto erro na classificação fiscal e no valor tributável do concentrado;
- g) Da idoneidade das notas fiscais e da qualidade da recorrente de adquirente de boa-fé;
- h) Da impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária;
- i) Da inaplicabilidade de multa qualificada ao caso concreto;
- j) Da improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no auto.

Já a Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, enquanto responsável solidária, interpôs seu Recurso Voluntário, trazendo os seguintes argumentos:

- a) Preliminarmente, nulidade do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa;
- b) Impossibilidade de manutenção da glosa, sob pena de afrontar o entendimento firmado pelo STF no RE 592.891;
- c) Correção da classificação fiscal unificada adotada pela empresa, de acordo com o Sistema Harmonizado;
- d) Legitimidade do método de precificação adotado no setor de bebidas e ausência de cobrança de royalties;
- e) Impossibilidade de sua responsabilização solidária;
- f) Impropriedade da qualificação de multa de ofício;
- g) Invalidade da autuação por afronta ao art. 178 do CTN.

Registra-se, ainda, a petição juntada pela Leão, em que elenca os seguintes fatos novos:

- a) Em 09/04/2024 teria havido o julgamento do processo administrativo nº 10980.724073/2018-95, de interesse da própria RECOFARMA, onde foi discutida a exigência de diferenças de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em razão de suposta quantificação indevida do lucro da exploração justamente por suposta majoração do preço do concentrado, tendo sido decidido, por unanimidade de votos, que não houve dolo, conluio, fraude nem simulação da RECOFARMA na fixação do preço do seu concentrado;
- b) Em 15/04/2024, a Turma 3402 teria analisado os processos administrativos 10073.722349/2019-14 e 13830.720089/2019-11, de interesse de outra fabricante de produtos Coca-Cola, e também teria afastado “a suposta majoração desse mesmo preço do concentrado, por constatar que não houve

conluio entre a fabricante e a RECOFARMA na fixação do preço dos concentrados, tendo em vista que não foi apresentada qualquer prova que demonstrasse a atuação conjunta da fabricante dos produtos Coca-Cola e da RECOFARMA para majorar o preço do concentrado”;

- c) Em 22/02/2024, analisando caso semelhante, “a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF concluiu no sentido de que não é suficiente para configurar a ocorrência de dolo, conluio, fraude ou simulação a mera presunção de sobrevalorização dos preços, sem que sejam apresentados os respectivos elementos fáticos que comprovem a suposta prática do sobrepreço” (Acórdão nº 1201-006.249);
- d) A Turma 3402 “analisou casos idênticos ao presente e concluiu que a SUFRAMA é competente para definir o produto incentivado conforme o PPB previsto em Portaria Interministerial, reconhecendo, portanto, a natureza de "concentrado" dos produtos elaborados pela RECOFARMA classificados no código SUFRAMA 0653 e na posição 2106.90.10 EX. 01 da TIPI”;
- e) Há um acórdão proferido pela Turma 3402, de relatoria da Conselheira Cynthia Elena Campos, onde reconhece o produto elaborado pela Recofarma como concentrado classificado no código SUFRAMA 0653 e na posição 2106.90.10 EX. 01 da TIPI (Acórdão nº 3402-009.588);
- f) O Tribunal Regional Federal (TRF) da 1ª Região Fiscal proferiu acórdão favorável na ação anulatória ajuizada pela Recofarma, confirmando que o produto fabricado pela Recofarma e adquirido pela Recorrente é o concentrado classificado na posição da 2106.90.10 EX. 01; e
- g) Em 22/12/2023, “foi publicado o art. 14 da Lei nº 14.689, de 20.09.2023, que limitou o montante das multas aplicadas ao percentual de 100% e determinou o cancelamento automático do montante que exceda 100% da multa já exigida em autuação fiscal.

Foram juntadas, ainda, as alegações finais por parte da Recofarma, na qual reitera o cancelamento integral do presente lançamento, além do seu pedido de exclusão da responsabilidade solidária.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Junior, Relator

Os Recursos Voluntários da Leão e da RECOFARMA são tempestivos e preenchem as demais condições de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento.

Preliminar

Do cerceamento de defesa da Recofarma pelo acórdão recorrido

A Recorrente Recofarma suscita o cerceamento de defesa, uma vez que o Acórdão da DRJ se absteve de apreciar alguns argumentos de méritos aduzidos nas impugnações, ou fez de forma superficial, se limitando a especificar alguns pontos em que foram deixados ser analisados.

Aduz que “ao deixar de refutar suficientemente os argumentos e incorrer na descrita omissão, prejudica-se sobremaneira a defesa da Recorrente, que não saberá quais os fundamentos para a recusa dos mencionados pontos”.

Sem razão a Recorrente.

Conforme é cediço, o julgador não é obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, bastando que enfrente aquelas capazes de infirmar a conclusão adotada. Nesse sentido, o STJ:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.
2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.
3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.
4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.
5. Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no MS 21.315/DF, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2016, DJe 15/06/2016)

Conforme se depreende dos autos, o Acórdão recorrido não se furtou de analisar os principais argumentos trazidos pela ora Recorrente em sede de impugnação, tendo construído sua decisão com observância ao disposto no art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

Cumpre trazer à baile jurisprudência do CARF que corrobora com tal entendimento, disposto no Acórdão nº 3402-012.345, conforme ementa abaixo:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/09/2016 a 31/12/2019

ALEGAÇÕES DAS PARTES. NÃO APRECIAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A autoridade julgadora não está obrigada a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, bastando que enfrente aquelas capazes de infirmar a conclusão adotada.

Assim, a preliminar não merece acolhida.

Mérito

Uma vez superada a questão preliminar, serão tratadas as condutas constantes nos três relatórios de constatação de infração fiscal lavrados pela fiscalização em face da autuada (Leão Alimentos e Bebidas Ltda) e a responsável solidária (Recofarma Indústria do Amazonas Ltda), a saber: (i) RAF 01 – aproveitamento de créditos inexistentes; (ii) RAF 02 – erro na classificação fiscal e na alíquota aplicável para o cálculo dos créditos incentivados; e (iii) RAF 03 – irregularidade na base de cálculo dos créditos incentivados, bem como as demais implicações.

1. Da origem dos créditos incentivados do IPI

Conforme se depreende do acórdão recorrido, a desconsideração da isenção conferida pelo artigo 237 do RIPI, de 2010 (matéria não transcrita no relatório) efetuada pelo Fisco e questionada pela contribuinte não será apreciada neste momento, pois a matéria perdeu seu objeto.

Na ocasião, restou consignado que “após o transito em julgado do Recurso Extraordinário nº 592.891, que trata especificamente do direito de crédito do IPI nas aquisições da Zona Franca de Manaus e o pronunciamento da Procuradoria Geral da Fazenda sobre o tema (decisão de não mais recorrer), todos os produtos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus passaram a dar direito ao crédito de IPI como se devido fosse”.

2. Da classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados

Segundo a fiscalização, restou constatado que a RECOFARMA, enquanto fornecedora dos insumos adquiridos pela impugnante para fabricação dos refrigerantes, dava saída a seus produtos sob a forma de conjuntos denominados kits, cujos componentes individuais

são acondicionados em embalagens separadas. A este conjunto, a RECOFARMA se refere como “concentrado para elaboração de refrigerantes”, motivo pelo qual classifica o kit no código 2106.90.10 - Ex 01.

Por sua vez, as Recorrentes refutam as razões sustentadas no acórdão recorrido no tocante a classificação fiscal dos kits de concentrado em comento, nos seguintes termos:

- (a) A Fiscalização reconhece no presente caso que (I) as NESH não captam as peculiaridades brasileiras; (II) inexistente, na legislação internacional, um código específico para os concentrados dedicados à elaboração de bebidas com determinada capacidade de diluição; e (III) descabe à própria RFB alterar a definição do produto para fins de classificação fiscal;
- (b) A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998 (doc. nº 12 da impugnação), de lavra dos Ministros da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC) e da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC) é a responsável pela definição do PPB da Recofarma e, consequentemente, pela natureza técnica do produto que ela produz;
- (c) Essa Portaria prevê que o concentrado não precisa ser obrigatoriamente homogeneizado. Portanto, um concentrado não homogeneizado não deixa de ser concentrado;
- (d) Em sendo concentrado, apesar de não homogeneizado, só existem duas opções de classificação fiscal in casu, o Ex 01 ou o Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI. Devido às análises do INT, a descrição adequada ao produto da Recofarma está no Ex 01;
- (e) Como demonstrado pelos laudos da Unicamp (doc. nº 15 da impugnação) e do INT (doc. nº 14 da impugnação), o concentrado não é vendido na forma homogeneizada por motivos estritamente físico-químicos, dada a possibilidade de reações químicas indesejadas caso as partes sejam homogeneizadas prematuramente, razão pela qual não há que se falar que a unicidade do produto dar-se-ia apenas por motivos tributários e comerciais;
- (f) A correção da equivocada premissa adotada pela Fiscalização, que ampara todo o trabalho fiscal, demonstra a inexistência de incompatibilidade material entre o Parecer Técnico produzido pelo Laboratório Privado Falcão Bauer (doc. nº 17 da impugnação) e o Laudo emitido pelo INT (doc. nº 14 da impugnação), vinculado em suas atribuições ao MCTIC, pois as análises efetuadas recaíram sobre objetos distintos;
- (g) A NESH XI à RGI/SH 3.b garante que o produto da Recofarma deve ser considerado como uma mercadoria unitária, afastando, assim, a classificação apartada de cada um dos elementos que compõem o kit; além disso, essencial

reconhecer que as Notas Explicativas 7 e 12 ao código 21.06 esclarecem que o concentrado não tem a sua classificação alterada em razão de tratamento complementar por parte do adquirente (como a mistura de suas partes em meio aquoso) ou pela ausência da integralidade dos componentes para composição da bebida final;

- (h) A Administração Pública já expressamente convalidou a classificação fiscal dos concentrados em diferentes oportunidades, tais como: decisão nº 287/1985 no Processo de Consulta nº 10.768-026.294/85-90 (doc. nº 25 da impugnação); Resolução CAS nº 298/2007 (doc. nº 10 da impugnação); Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/1998 (doc. nº 12 da impugnação); Decretos nºs 9.394/2018, 9.514/2018, 10.254/20 e 10.523/20; Nota COEST/CETAD nº 071/2018 (doc. nº 29 da impugnação) e Nota Cosit nº 380/2017 (doc. nº 30 da impugnação).

Neste tópico, entendo pela manutenção da decisão recorrida, senão vejamos.

A discussão que envolve a classificação fiscal de “kits” contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, fornecedor localizado em Manaus/AM”, não é nova neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, podendo ser observado um alinhamento entre as turmas da 3ª Seção de Julgamento no sentido de classificar cada um dos componentes desses “kits” em seu próprio código da TIPI, e não como produto único na posição 21.06.90.10 EX. 01, como reclamam as Recorrentes.

À guisa de exemplificação, reproduz-se abaixo as ementas de cada turma que compõe a 3ª Seção de Julgamento, e todas elas referentes a julgamentos realizados somente em 2024, ratificando o presente entendimento:

(Acórdão 3201-011.551, de 29/02/2024 – Processo nº 10980.728700/2019-48 – Relator: Hélcio Lafeté Reis – Unanimidade de votos)

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

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

(Acórdão 3301-014.035, de 17/04/2024 – Processo nº 10980.731867/2019-96 – Redator designado: Wagner Mota Momesso de Oliveira – Voto de qualidade)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE BEBIDAS.

A mercadoria descrita como “kit” ou “concentrado” para elaboração de bebidas, constituída por um conjunto de diferentes componentes acondicionados separadamente que só se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas após mistura realizada em processo industrial

realizado no estabelecimento do comprador, não pode ser classificada no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi como se fosse uma mercadoria única. Os componentes desses “kits” ou “concentrados” também não podem ser classificados individualmente no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi quando não apresentam as características essenciais da bebida final, ou seja, quando não têm a capacidade de resultar na bebida final mediante simples diluição ou tratamento complementar.

(Acórdão 3302-014.080, de 28/02/2024 – Processo nº 10980.724952/2013-11 – Relatora: Denise Madalena Green – Maioria de votos)

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

Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos, nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo. Os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente. NESH - Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, Regra Interpretativa Geral 3 (b)

(Acórdão 3401-012.680, de 28/02/2024 – Processo nº 10976.720043/2017-98 – Redatora designada: Sabrina Coutinho Barbosa – Maioria de votos)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. NCM 2106.90.10 (EX-01).

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

(Acórdão 3402-011.758, de 15/04/2024 – Processo nº 10073.722349/2019-14 – Relator: Jorge Luís Cabral – Maioria de votos)

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

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

(Acórdão 9303-015.408, de 13/06/2024 – Processo nº 10980.724074/2018-30 – Relator: Rosaldo Trevisan – Unanimidade de votos)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

(Acórdão 3402-012.345, de 17/10/2024 – Processo nº 10380.737664/2021-97 – Relator: Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Maioria de votos)

KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RGI-3 B. NOTA EXPLICATIVA XI. Nos termos do que foi decidido no âmbito do Sistema Harmonizado, decisão essa que foi expressa na Nota Explicativa XI da RGI-3 (b), a classificação dos kits de refrigerantes deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits, e não como se mercadorias únicas fossem.

Por me filiar exatamente com o entendimento disposto no Acórdão 3402-012.345, de relatoria do Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, reproduzo parte do voto sobre o tema classificação fiscal de kits de refrigerantes:

“O principal argumento trazido pela Recorrente para defender a classificação dos kits de refrigerantes no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI é que o produto é único (preparações compostas – concentrado para bebidas não alcoólicas), e que, a partir dessa premissa, a classificação deve se dar, obrigatoriamente, pela aplicação direta da RGI-1.

Mas aqui me parece haver um equívoco no argumento apresentado pela Recorrente, uma vez que, para que pudéssemos classificar os kits de refrigerantes a partir da aplicação direta da RGI-1, sem considerarmos, especialmente, as RGI-2 e RGI-3, seria preciso que esses produtos fossem materialmente únicos, o que, definitivamente, não é o caso dos kits que se encontram em discussão no presente processo (não há discussão sobre isso).

Não estamos dizendo, com isso, ao menos não neste momento, que esses kits, para efeitos de classificação fiscal, não possam ser considerados produtos únicos. O que estamos dizendo é que, para que os kits de refrigerantes possam ser considerados produtos únicos para fins de classificação fiscal, é preciso que o Sistema Harmonizado assim autorize.

E não havendo nota específica nesse sentido, o que poderíamos cogitar, em tese, seria a aplicação da RGI-2 ou da RGI-3.

Digo em tese porque essas regras tratam de artigos incompletos ou inacabados, de artigos desmontados ou por montar, de produtos misturados e de artigos compostos, bem como de obras constituídas pela reunião de artigos diferentes e de mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho. E, se olharmos essas regras (RGI-2 e RGI-3) de forma mais cuidadosa, teremos uma grande dificuldade para enquadrarmos os kits de refrigerantes nas hipóteses ali previstas.

Não obstante as dificuldades que possamos encontrar para a classificação que se encontra em discussão nos autos, fato é que nos deparamos com dois possíveis caminhos a seguir, cuja escolha vai depender das conclusões a que chegemos a partir da análise de aplicabilidade das RGI-2 e RGI-3 para o presente caso: 1. se qualquer uma dessas regras for aplicável para os kits de refrigerantes, a classificação deverá se dar como se produtos únicos fossem; ou 2. se ambas as regras forem inaplicáveis, deverá ser adotada classificação individualizada para cada um dos componentes dos kits de refrigerantes.

O curioso é que essa mesma questão, há mais de quarenta anos, no distante ano de 1984, já havia sido posta em discussão (e resolvida) no âmbito do antigo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), atual Organização Mundial das Aduanas (OMA). Repito: HÁ MAIS DE QUARENTA ANOS!

Se olharmos a tradução juramentada do documento produzido pela CCA sobre a discussão (e-fls. 32797 a 32849) veremos que três administrações aduaneiras signatárias do SH levantaram dúvidas sobre a forma de classificação de kits de refrigerantes, sendo expressamente questionada a aplicação da RGI-3 (b) para fins de classificação em uma única posição:

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda laranja e Concentrado de Pepsi-cola. As cópias destas cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.

2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

O Secretariado, considerando a relevância do tema, propôs que a discussão fosse levada para a Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino, que seria realizada em outubro de 1985.

3. O Secretariado considerou que estas referências levantaram importantes questões de classificação que deveriam ser examinadas pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino. Portanto o Secretariado propôs incluir estas questões na Agenda da Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura (55ª Sessão) e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino (5ª Sessão) a ser realizada em outubro de 1985.

A fim de preparar um documento que seria apresentado na Sessão Conjunta, o Secretariado solicitou que as administrações aduaneiras enviassem informações e suas opiniões até o dia 15 de junho de 1985.

Em um primeiro momento, a Administração Australiana entendeu que os kits de refrigerantes deveriam ser classificados em uma única posição (2107) com a aplicação da RGI-2 (a), o que foi descartado pelo Secretariado:

9. A Administração Australiana declarou em sua resposta que as bases das bebidas em questão deveriam ser classificadas em uma única posição (posição 21.07) com a aplicação da Regra Interpretativa 2 (a) (ver Anexo IV).

10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que, quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota explicativa à Regra 2 (a) determina que “Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a IV da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções.”

11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

O Secretariado também entendeu que a RGI-3 (b) seria inaplicável para o caso:

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a:

12.1 Misturas

12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes; e

12.4 Produtos apresentados em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.

14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que: “Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferentes componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que, juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado.” A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.

16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a “mercadorias apresentadas em sortidos”.

17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.

18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após a importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.

Diante dessas conclusões, o Secretariado opinou pela classificação separada dos componentes individuais:

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

Chamados a decidir se os diferentes componentes das bases das bebidas deveriam ser classificados em separado ou em conjunto como um produto único, o Comitê de Nomenclatura e o Comitê de Sistema Harmonizado Interino se posicionaram no sentido de eles deveriam ser classificados separadamente, tendo sido anotado apenas um voto divergente em cada Comitê:

6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

Com a finalidade de deixar clara a inaplicabilidade da RGI-3 (b) para a classificação dos kits de refrigerantes, o que, consequentemente, indicaria a classificação separada de seus componentes, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão nos comentários a esta RGI-3 (b), o que foi feito nos seguintes termos:

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.

Conforme se percebe, a questão específica que envolve a classificação de kits de refrigerantes já foi analisada e pacificada no âmbito do Sistema Harmonizado. Se antes da decisão tomada pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino, no distante ano de 1985, pudesse haver uma legítima dúvida a respeito da forma de classificação desses kits, se como produto único ou de forma individualizada, não há qualquer margem para que a dúvida perdure após essa decisão.

A classificação dos kits de refrigerantes, por expressa determinação do Sistema Harmonizado, deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits.

Foi nesse mesmo sentido que seguiu o voto vencedor do i. Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo no Acórdão 3201-005.477, de 17/06/2019, que reproduzo a seguir:

(...)

Por fim, deixo de contrapor de forma pormenorizada os demais argumentos trazidos pela Recorrente neste tópico, por entender que a análise feita no âmbito do CCA (atual OMA) sobre a classificação dos kits de refrigerantes, e a decisão lá tomada para incluir o item XI nos comentários à RGI-3 (b), já demonstram a sua total improcedência.

Diante de todo o exposto, nego provimento na matéria para manter a classificação dos kits de refrigerante de forma individualizada, a partir de cada um de seus componentes, e não como se produtos únicos fossem.

3. Das irregularidades na base de cálculo dos créditos incentivados

Em relação ao sobrepreço dos kits de concentrado, assim aduziu a Recorrente:

- (a) Apesar da natureza das rubricas apontadas pela Fiscalização, o seu descontentamento é quanto à suposta supervalorização do preço. Nessa linha, apesar da legalidade do método de precificação da Recofarma, a Fiscalização entende que esse método é o culpado pelo sobredito superfaturamento;
- (b) O método de precificação por incidência é utilizado globalmente pela The Coca-Cola Company e, no Brasil, é utilizado desde antes de a empresa se instalar na ZFM, não tendo, portanto, nenhuma motivação tributária;
- (c) O método de precificação da Recofarma é corriqueiramente aplicado em seu setor. No próprio segmento de bebidas existe situação em que o método de precificação por incidência é obrigatório por força de lei. É o caso do preço de venda dos concentrados destinados às máquinas Post Mix, automáticas ou não, discriminado no Decreto nº 1.686/1979;
- (d) No método de precificação por incidência, os custos de fabricação da Recofarma não são desconsiderados. Muito pelo contrário, eles são componentes do preço de venda dos refrigerantes, cuja receita líquida é o parâmetro para fixação do índice de incidência;
- (e) Os produtos da Recofarma são singulares e carregam as marcas das bebidas Coca-Cola, de modo que seu preço possui substancial valor agregado e não é regido pela lógica comum de produtos genéricos;
- (f) Inexiste qualquer pagamento de royalties, uma vez que a cessão do uso de marca pela TCCC dá-se de forma não onerosa, sendo certo que a legislação brasileira autoriza os distribuidores em geral a fazerem uso das marcas gratuitamente – o que retira qualquer sentido de cobrar valor por direito da parte contratante;

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

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

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

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

Neste ponto, peço vênia para transcrever parte do voto do ilustre Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, disposto do Acórdão 3402-012.345, de mesma situação fática e na qual me filio:

Como se percebe, a Recorrente, neste ponto, busca defender o acerto da precificação dos kits de refrigerante vendidos para a NORSA.

Em que pesem os esforços da Fiscalização para demonstrar a artificialidade dos preços de venda dos kits de refrigerante, pela inclusão na base de cálculo de alegados royalties, despesas de publicidade e propaganda e de incentivos comerciais, fato é que a Fiscalização não logrou êxito em trazer aos autos os elementos de prova suficientes que demonstrem, sem qualquer sombra de dúvida, que o preço declarado nas vendas de kits de refrigerante da RECOFARMA para a NORSA tenha sido verdadeiramente afetado. E o ônus, nesse caso, era, sem qualquer sombra de dúvida da própria Fiscalização.

E se não há comprovação, não há nada.

Não está a se dizer, com isso, que não exista uma artificialidade nos preços praticados pela Recorrente, mas tão somente que a Fiscalização não conseguiu comprovar a afetação por ela afirmada.

Assim, na falta de elementos probatórios mais contundentes, é de se dar razão à Recorrente neste tópico para manter os preços de venda, dos produtos entregues para a NORSA, conforme declarado.

4. Da responsabilização solidária da Recofarma pelo crédito tributário

Conforme se depreende dos autos, ao sustentar a tese de haver falsidade ideológica no contrato de fabricação, a fiscalização trouxe para o polo passivo a Recofarma, enquanto responsável solidária, consoante disposto no art. 124, I, do CTN.

Por sua vez, a Recorrente sustenta que “o interesse comum exigido pela norma somente é vislumbrado nas hipóteses de realização conjunta do fato gerador, situações nas quais há a pluralidade de sujeitos passivos na qualidade de contribuintes, não de responsáveis”, razão pela qual pede sua exclusão do polo passivo da autuação.

Com razão a Recorrente.

Assim dispõe o Código Tributário Nacional sobre responsabilidade solidária, em seu artigo 124:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Conforme se depreende do dispositivo supracitado, a solidariedade nada mais é do que a possibilidade de o ente tributante cobrar o tributo (ou a penalidade pecuniária) de todos os sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis), ou de apenas um deles, sem qualquer benefício de ordem.

Todavia, consoante disposto no artigo 121 do CTN, para a imputação da responsabilidade solidária pelo pagamento de determinado tributo, deve-se antes legitimar alguém como sujeito passivo da obrigação tributária, a saber:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No caso dos autos, a fiscalização estabeleceu a solidariedade da RECOFARMA pelo pagamento de débitos de IPI pela Leão, sem haver qualquer relação a esses débitos, razão pela qual deve-se ser excluída do polo passivo da obrigação tributária.

Ademais, não consta nos autos qualquer elemento probatório que pudessem confirmar de forma inequívoca as alegações de simulação e de conluio feitas pela Fiscalização, de modo que também devem ser afastada tais acusações.

Nesse sentido, trago o mesmo entendimento que foi firmado na Turma 3402, através do Acórdão 3402-012.345, cuja ementa reproduzo a seguir:

SOLIDARIEDADE. ART. 124 CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA. ART. 121 CTN. O art. 124 do CTN, que trata da solidariedade em matéria tributária, nada mais é do que uma das formas de distribuição da

responsabilidade pelo pagamento do tributo (ou da penalidade pecuniária) entre os sujeitos passivos da obrigação principal, não se prestando, por si só, para a determinação de qualquer sujeição passiva. Para que alguém possa ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento de um tributo (ou de uma penalidade pecuniária), é preciso que, antes, esse alguém seja legitimado como sujeito passivo da obrigação tributária, o que deve ser feito à luz do art. 121 do CTN.

5. Da qualificação da multa de ofício

A Recorrente, apontando não haver no presente processo indícios sólidos de fraude, simulação ou conluio, pede o afastamento da multa qualificada. Todavia, tendo em vista que a presente multa já foi afastada com a exclusão da responsável solidária do polo passivo, tal ponto resta prejudicado.

6. Da aplicação da coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3

A Recorrente traz como novo argumento que a natureza do produto elaborado pela RECOFARMA, e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI, foi examinada no Mandado de Segurança Individual nº 95.0009470-3, que teria feito coisa julgada sobre a matéria.

A Recorrente informa ter impetrado “o referido MSI nº 95.0008470-3 para assegurar o seu direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, considerando a sua classificação fiscal na posição 21.06.90 da TIPI/88 e a respectiva alíquota aplicável, que era de 40%, à época da impetração do MSI”.

Informa ainda que, “em 18.06.1997, transitou em julgado a decisão que concedeu integralmente a segurança, nos termos do pedido inicial, assegurando à RECORRENTE o direito ao crédito do IPI decorrente da aquisição do concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de refrigerantes cuja saída é sujeita ao IPI”.

Por isso defende que, “ao ser concedida integralmente a segurança nos termos do pedido inicial, restou necessariamente decidido que o produto ora em discussão era o concentrado, classificado na posição da TIPI 2106.90.10 EX. 01, porque o código TIPI correspondente à época a essa posição constou expressamente do pedido inicial formulado e não foi questionada pela autoridade, tendo sido reconhecida a existência do direito creditório do IPI”.

Sem razão a Recorrente.

Esse argumento trazido pela Recorrente também não é novo neste Conselho. A discussão que envolve a aplicação da coisa julgada formado no âmbito do MSI nº 95.0009470-3 já foi analisada em alguns processos em que a Recorrente é parte.

O Acórdão nº 3201-005.720, de 25 de setembro de 2019, de relatoria do i. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, afastou os argumentos da Recorrente por entender que a classificação fiscal dos produtos sob litígio não havia sido objeto de análise no MSI nº

95.0009470-3, deixando consignado que “o provimento judicial reconheceu definitivamente o direito ao crédito nas aquisições isentas de matérias-primas de fornecedores localizados na ZFM, quer se caracterizam concentrados, na concepção da fornecedor/adquirente, ou como kits de ingredientes, como entendeu a Fiscalização e a DRJ”.

No mesmo sentido vai o voto vencido do Acórdão nº 3402-010.051, de 24 de novembro de 2022, de lavra do i. Conselheiro Pedro Sousa Bispo, em que aponta que classificação fiscal dos produtos adquiridos e as consequentes alíquotas incidentes na saída da Recofarma não foram objetos daquelas lides.

Assim, nego provimento neste particular.

7. Da impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária

Conforme consta do acórdão recorrido, “a norma a ser seguida deve ser da administração que detém a competência para regulamentar a lei tributária, ou seja, a autoridade tributária. Portanto, somente os atos em matéria tributária, exarados no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil é que poderiam ensejar a aplicação do inciso I do art. 100 do CTN. Como não existem tais atos respaldando o procedimento adotado pela empresa, é incabível o afastamento da multa e demais acréscimos legais com base neste argumento”.

Para a Recorrente, a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, a Portaria da SUFRAMA nº 192/2000, a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, e a Decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação da RFB, são atos administrativos materialmente tributários, devendo ser aplicado, portanto, o parágrafo único do art. 100 do CTN.

Novamente sem razão a Recorrente.

Não é por acaso que a Recorrente sustenta que os atos acima referidos são “atos administrativos materialmente tributários”. O parágrafo único do art. 100 do CTN, quando fala que a observância de normas complementares exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, por óbvio que se refere a normas complementares de caráter tributário, e não a qualquer norma publicada por qualquer órgão da administração. Não é à toa que este art. 100 está inserido no Título I do Livro Segundo do CTN, que trata de “Legislação Tributária”.

Assim, inaplicável o parágrafo único do art. 100 do CTN em relação à Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, à Portaria da SUFRAMA nº 192/2000 e à Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, por não se tratarem normas complementares de caráter tributário, bem como à Decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação da RFB, por não se referir à classificação fiscal no âmbito do Sistema Harmonizado.

Dessa forma, adoto como razões de decidir a própria decisão de piso, oportunidade em que nego provimento neste ponto.

8. Da multa qualificada ao caso concreto

A Recorrente defende que a multa qualificada de 150% não é devida porque não há provas de que tenha havido conluio entre a Recorrente e a RECOFARMA, e reforça vários argumentos já analisados nos itens anteriores deste voto.

Com razão a Recorrente.

O inciso II do § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/64 estabelece que a multa de ofício (75%) será duplicada (150%) caso ocorra uma das hipóteses previstas nos art. 71, 72 e 73 dessa mesma lei.

Ou seja, o que autoriza a aplicação da multa em dobro é o fato de ter sido caracterizada uma das seguintes hipóteses: sonegação, fraude ou conluio.

E, como vimos no tópico acima deste voto, não há provas nos autos de que a Recorrente tenha agido em conluio com a RECOFARMA para fins de supervalorização do preço dos concentrados adquiridos, e nem que tenha praticado fraude ou sonegado algum tributo.

E não havendo conluio (ou fraude ou sonegação), inaplicável a multa qualificada prevista no inciso II do § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/64.

Assim, afasto a multa qualificada de 150%, devendo ela retornar para o percentual de 75%, previsto no art. 80 da Lei nº 4.502/64.

9. Da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no auto

A Requerente pediu o afastamento da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, ocasião em que deveriam ser excluídos da base de cálculo do tributo.

Sem razão a Recorrente

A matéria está sumulada neste CARF e é vinculante para este Colegiado:

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).

Nesse sentido, mantenho os valores exigidos a título de juros de mora.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido, suscitada pela RECOFARMA, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela RECOFARMA, unicamente para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária, e em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela recorrente Leão, unicamente para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior

VOTO VENCEDOR

Bruno Minoru Takii, redator designado

Em que pese a justificada posição do Relator acerca do assunto “classificação fiscal e alíquota no cálculo de critérios incentivados”, tendo aqui a discordar de seus fundamentos e conclusões, conforme passo aqui a discorrer.

Conforme bem detalhado em seu relatório, a contribuinte em questão adquire de seu fornecedor um concentrado líquido que é enviado com os seus componentes segregados em duas ou mais partes, os quais só podem ser misturados durante o processo de fabricação da bebida.

Esse insumo é vendido como “concentrado para a preparação de bebidas”, sendo descrito como item único na nota fiscal no fornecedor e classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da Tabela do IPI (TIPI), cuja descrição é a seguinte:

2106.90.10	Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas	0
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	8
	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	0

Para a Fiscalização, a classificação fiscal feita pelo fornecedor seria equivocada, isto porque o envio de ingredientes compartimentalizados seria fato impeditivo para a classificação como uma mercadoria unitária/composto. Assim, em sua concepção, os itens integrantes do concentrado deveriam receber tratamento tributário individualizado, o que, na prática, resultaria na impossibilidade de apropriação de crédito de IPI, uma vez que, sob esse critério, a alíquota na operação seria zero.

De início, faz-se relevante pontuar que o mencionado “concentrado” não se trata de kit ou, ao menos, de um kit no sentido habitual do termo, onde o fabricante faz um sortido de mercadorias acabadas, tendo como objetivo habitual o incremento na venda de produtos que, individualmente, não são muito vendáveis, mas que, dentro do kit, podem ser “empurrados” pela

força de venda de um “carro chefe” da marca, sendo essa estratégia, aliás, bastante comum no mercado de refrigerantes. Portanto, a situação em análise não é essa.

A realidade produtiva em questão, a meu ver, assemelha-se a muitos dos produtos químicos em geral, onde determinadas mercadorias são comercializadas de forma unitária, mas, tal como no caso aqui analisado, parte de seus componentes são fisicamente separados, só podendo entrar em contato quando forem utilizados pelo consumidor e, só a partir de então, dentro de uma concepção simplista, tornam-se o “produto realmente adquirido pelo consumidor”, sendo um exemplo óbvio disso o “kit” da massa epóxi – utilizada para pequenos reparos -, onde a massa cinza contém o catalisador da reação química e a branca, a resina básica polimérica, onde o fato de haver essa venda “em separado” não descaracteriza a unidade do composto.

Se o critério de classificação adotado pelo Fiscal estivesse correto, então, no exemplo do epóxi, a nota fiscal dessa mercadoria deveria ser sempre emitida com a segregação dos componentes, e não da forma como ocorre atualmente e não é sequer objeto de questionamento por parte do Fisco (pois, nesse caso, o critério adotado não altera o resultado tributário), que é a classificação do produto por suas características finais e perseguidas por aquele que a adquire, que é a NCM 3506.10.90.

Ao adotar essa linha argumentativa, este Julgador não faz inovação sequer em relação ao entendimento da própria Receita Federal quanto à classificação de outros “kits” que são assim apresentados por razões físico-químicas impeditivas, podendo-se aqui citar a Solução de Consulta COSIT nº 98.293/2021 (portanto, vinculante para Auditores e Julgadores da DRJ), sobre a classificação fiscal de “Resina de Silicone”, utilizada como insumo da indústria de eletrônicos.

De acordo com o relatório dessa Solução de Consulta, a empresa que adquire a “Resina de Silicone” recebe, fisicamente, dois compostos, ambos à base de polímeros de silicone, o que só podem ser integrados quando o adquirente vier a utilizá-los, pois, uma vez misturados, inicia-se um processo químico, onde a massa, antes líquida, torna-se sólida, prestando-se, a partir de então e irreversivelmente, a encapsular os materiais eletrônicos, protegendo-os de água, poeira e auxiliando na dissipação do calor dos componentes.

Nessa mistura, o fornecedor estabelece a proporção que deve ser utilizada, sem a possibilidade de qualquer variação ou, ao final, não se terá a “resina de silicone” com todas as propriedades esperadas para o desempenho da função para a qual foi adquirida.

E entre a possibilidade de classificar a mercadoria pelos seus componentes e, de outro lado, classificá-la após a realização da mistura, a Receita Federal concluiu que a posição adequada seria a do produto final, isto é, da “resina de silicone”, sob o código 3910.00.30:

14. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1 (Nota 3 da Seção VI; Notas 1, 3 d) e 6 do Capítulo 39 e texto da posição 3910.00) e da RGC 1 (texto do item 3910.00.30), da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex

nº 125, de 2016, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, e alterações posteriores, a mercadoria se classifica no código NCM 3910.00.30.

Outro exemplo que pode ser aqui citado é aquele apresentado no manual das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH (Decreto nº 4.542/2002), relativamente à RGI-1 e RGI-2, onde se menciona que, no caso de comercialização de bicicleta desmontada (quadro + celim + rodas + pneus + garfo + espelhos retrovisores etc.), a despeito da possibilidade de classificação individual de cada item, deve-se proceder à classificação fiscal pelo produto final/acabado, e não por suas partes e peças:

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:

NOTA EXPLICATIVA

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

II) A Regra 1 começa, portanto, por determinar que os títulos “têm apenas valor indicativo”. Deste fato não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.

III) A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:

a) De acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e b) Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

IV) A disposição III) a) é suficientemente clara e numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às outras Regras Gerais Interpretativas (por exemplo, os cavalos vivos (posição 01.01), as preparações e artigos farmacêuticos especificados pela Nota 4 do Capítulo 30 (posição 30.06)).

V) Na disposição III) b):

a) A frase “desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”, destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração. Por exemplo, no Capítulo 31, as Notas estabelecem que certas posições apenas englobam determinadas mercadorias. Consequentemente, o alcance dessas posições não pode ser ampliado para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluiriam por aplicação da Regra 2 b).

b) A referência à Regra 2 na expressão “de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5” significa que:

1) As mercadorias apresentadas incompletas ou inacabadas (uma bicicleta sem selim e sem pneumáticos, por exemplo), e

2) As mercadorias apresentadas desmontadas ou por montar (uma bicicleta desmontada ou por montar, com todos os componentes apresentados em conjunto, por exemplo), cujos componentes podem ser classificados, individualmente, na sua respectiva posição (por exemplo, pneumáticos, câmaras de ar) ou como partes dessas mercadorias, classificam-se como completas ou acabadas, desde que as disposições da Regra 2 a) sejam cumpridas e que não sejam contrárias aos termos dessas posições ou Notas.

Observe-se que essa conclusão é relevante, pois ela se presta a diferenciar a venda de produto desmontado/decomposto da comercialização pura e simples de suas partes/peças/componentes, pois, no primeiro caso, o adquirente compra a mercadoria com o fim de juntar os seus componentes e, assim, obter o produto final que conscientemente adquiriu; já no segundo caso, ainda que as partes/peças/componentes possam ser as mesmas, o fato de adquiri-las separadamente faz presumir que serão empregadas na reposição/manutenção ou mesmo na revenda.

Por essa razão, aquele que compra uma bicicleta desmontada, por mais peças avulsas que essa possua, ainda adquire uma bicicleta; já aquele que pede ao vendedor um quadro, um selim, duas rodas, dois pneus, um garfo e dois espelhos retrovisores, ainda que possa montar uma bicicleta, uma bicicleta não adquire.

Neste ponto, é relevante aqui pontuar e enfrentar a principal linha argumentativa utilizada pela corrente que sustenta a classificação fiscal individual dos itens integrantes do composto utilizado na fabricação de bebidas, qual seja a suposta previsão expressa e específica contida na Nota Explicativa XI, referente à RGI-3, “b”, que diz que essa 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*”.

A primeira observação a se fazer é a de que não é uma decorrência lógica de que, se a RGI-3-b não for aplicável, então e conseqüentemente, os itens componentes devem ser classificados de forma individual: significa, apenas e tão somente, o que o seu texto é expresso em dizer, ou seja, que tal regra não se aplica aos concentrados utilizados na fabricação de bebidas.

Justifica-se esse entendimento porque a premissa sobre a qual se funda a RGI-3, no sentido da existência de dúvida quanto à classificação de determinado item em duas ou mais posições, não se aplica ao caso, uma vez que (a) não há uma bifurcação quando se tem em análise um dos itens que compõem o concentrado e (b) também, não há uma bifurcação quando se tem em análise o próprio concentrado.

Agora, indo uma casa adiante e passando-se ao RGI-2, verifica-se que se aplica ao caso a hipótese “a”, em sua segunda parte, pois se está diante de um item/artigo “desmontado” ou “por montar”, conforme orientação prevista na Nota Explicativa V, que diz que se *“classifica na mesma posição do artigo montado o artigo completo ou acabado que se apresente desmontado ou por montar. As mercadorias apresentam-se neste estado principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte”*.

Observe-se que essa Nota Explicativa trata, exatamente, do presente caso, onde há o transporte dos componentes do concentrado em separado por uma necessidade técnica e, sendo assim, o código a ser utilizado na operação seria somente o Ex 01 da posição 2106.90.10, isto é, *“preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida na posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”*.

Deve-se salientar, ainda, que a existência de uma fase “produtiva/de industrialização” quando da mistura dos componentes não afasta a aplicação dessa regra, uma vez que é de sua essência a existência de uma “ação” posterior, independentemente de sua complexidade, conforme consta, também, de trecho da Nota VII do RGI-2-a, segundo o qual *“não se deve ter em conta a complexidade do método da montagem”*.

E diante do exposto, voto por dar provimento a esse específico ponto, no sentido de considerar correta a classificação fiscal do concentrado no código Ex. 01 posição 2106.90.10, resultando, portanto, na manutenção da alíquota utilizada pela contribuinte no cálculo dos créditos incentivados de IPI.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii