



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722917/2021-55
ACÓRDÃO	3402-012.364 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Exercício: 2017

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS CONCENTRADOS 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.

CONLUIO E SIMULAÇÃO, SOBREVALORIZAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

É necessário que a fiscalização comprove a efetiva ocorrência de conluio entre as partes com objetivo de sobrevalorização dos produtos relativos aos “kits” de refrigerantes, para configuração da simulação dos componentes para precificação do produto, e posterior aproveitamento a maior de créditos incentivados. No caso, falhou a fiscalização em comprovar simulação e/ou conluio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela RECOFARMA, unicamente para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária, e em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela SPAL, unicamente

para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, em razão de ter sido afastado o conluio, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro (relatora) e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento integral ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Luís Cabral.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Redator designado

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

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos e direitos aqui discutidos, adoto relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para o lançamento de ofício do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, em desfavor da interessada em epígrafe, constituíndose os respectivos créditos tributários, cumulados com multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 55.458.944,96 (cinquenta e cinco milhões, quatrocentos e cinquenta e oito mil, novecentos e quarenta e quatro reais, e noventa e seis centavos), valor consolidado na data do lançamento conforme exibido no Demonstrativo do Crédito Tributário (e-fl. 2435). Integrando também o lançamento, foi atribuída a RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, a responsabilidade tributária solidária pelo crédito tributário constituído. De acordo com o Descrição dos fatos (e-fls. 2439 e 2472/2473) que instrui o auto de infração, houve as seguintes infrações à legislação tributária:

CRÉDITOS INDEVIDOS - ENTRADAS/AQUISIÇÕES INFRAÇÃO: CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO - DEMAIS PRODUTOS- DETERGENTES, LUBRIFICANTES, GRAXAS, SOLVENTES, ETC. O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial creditou-se indevidamente de créditos básicos, em desrespeito à legislação do imposto. Os créditos que a empresa se creditou, relativos a esta infração, referem-se a produtos de lavagem/limpeza (sabões, detergentes, solventes) e lubrificação de máquinas (graxas, óleos solventes), ou seja, não integram o produto final direta ou indiretamente. Esses produtos podem ter seu uso atrelados ao processo produtivo e serem considerados para alguns tributos como tendo o imposto dedutível (p.ex: PIS/COFINS), mas não para o IPI, pois não são considerados insumos, quais sejam: matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, segundo a legislação corrente do IPI. (...) CRÉDITOS INDEVIDOS - OUTROS CRÉDITOS INFRAÇÃO: CRÉDITO INDEVIDO (DEMAIS MODALIDADES DE CRÉDITO) – BEBIDAS O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial creditou-se indevidamente de créditos de mercadorias provenientes da Zona Franca de Manaus, em desrespeito à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, conforme será recorrido no presente TERMO bem como em outros RELATÓRIOS anexos ao presente, a fim de pormenorizar a infração: Nos mencionados Relatórios anexos que instruem o auto de infração, as constatações fiscais foram dispostas em três partes, da seguinte forma:

- Relatório de Ação Fiscal nº 01 (e-fls. 2493/2505) – questões relativas à isenção do IPI e às decisões judiciais suscitadas;
- Relatório de Ação Fiscal nº 02 (e-fls. 2506/2640) – questões relativas à classificação fiscal dos insumos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM);
- Relatório de Ação Fiscal nº 03 (e-fls. 2641/2726) – questões relativas à base de cálculo do crédito incentivado;
- Anexo aos Relatórios de Ação Fiscal (e-fls. 2727/2732) – aspectos adicionais relativos aos argumentos apresentados pelas empresas. Seguem, em resumo, as informações contidas nos Relatórios de Ação Fiscal e Anexo.

I- TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

I.1) Glosa de Créditos Básicos

I.1.1) Aquisições de produtos de limpeza, lubrificantes e aditivos para caldeiras

Constatou-se que a empresa se apropriou indevidamente de créditos de IPI relativos a materiais cujas aquisições, à vista da legislação aplicável, não

permitem o creditamento por não se caracterizarem como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, nos termos do art. 226 do Regulamento do IPI (RIPI/2010 – Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010).

Para fins de aplicação da legislação do IPI, considera-se como insumo aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto. O PN CST nº 65, de 05 de novembro de 1979, traz importantes apontamentos sobre a questão, ao examinar o então vigente art. 66 do RIPI/1979, que corresponde ao atual art. 226 do RIPI/2010.

Não se caracterizam como matéria-prima ou produto intermediário aqueles materiais que não se integram ao produto, nem são consumidos no processo produtivo, em decorrência de contato físico de uma ação diretamente exercida pelo insumo sobre o produto em fabricação ou deste sobre aquele.

Depreende-se que os materiais denominados lubrificantes para cintas transportadoras, aditivos para óleo combustível, filtros, elementos filtrantes, tintas, detergentes, desinfetantes, bactericidas, limpadores e aditivos para soluções de limpeza não se caracterizam como matérias-primas ou produtos intermediários, corroborados pelas descrições dos Códigos NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) constantes nas notas fiscais relacionadas nos Anexos 01 e 02 do TVF.

No Anexo 01 (e-fls. 57/61) estão relacionados os materiais (lubrificantes, elementos filtrantes, tinta, utilizados na manutenção de equipamentos) que não se enquadram na operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, nem, muito menos, se desgastam em decorrência de ação direta exercida sobre o produto industrializado. No Anexo 02 (e-fls. 62/68) estão relacionados os insumos (produtos cáusticos, aditivos, produtos químicos) utilizados no tratamento de água, limpeza e higienização interna dos ambientes das áreas de produção, limpeza das lavadoras da linha de produção, lavagem de vasilhames retornáveis em vidro e plástico, limpeza de superfícies de aço inoxidável (partes externas de tanques), tubulação, tanques, enchedoras, e na desinfecção de ambientes das linhas de produção que não se enquadram na operação que modifique a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo.

I.1.2) Aquisições de produtos destinados ao transporte, proteção e/ou acondicionamento

Ao ser observado o que determina a legislação regente, o não atendimento de qualquer uma das condições estabelecidas para caracterizar o acondicionamento dos produtos como de apresentação configurará a embalagem destinada apenas ao transporte. A embalagem de transporte é a operação que importe em colocação de embalagem apenas com fins específicos de destinação ao transporte, proteção, acondicionamento e preservação do produto, em caixas, filmes plásticos, folhas plásticas, caixotes, chapas de papelão, chapas de madeira, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, dentre outros, sem acabamento e sem rotulagem de função promocional, com capacidade superior a 20 quilos, ou superior àquela em que o produto é normalmente comercializado a consumidor ou revendedor.

Parte dos produtos utilizados pela fiscalizada foram embalagens de apresentação, ou seja, integrantes dos produtos industrializados. Foram considerados embalagem de apresentação: latas de alumínio e rolhas plásticas de Coca-Cola, Sprite, Guaraná Schweppes Citrus, rótulos bopp Coca Cola zero 2,0 L, 1,5 L, 600 ml, rótulos bopp Tai 2L mp curto, rótulos Coca Cola 200ml precificados, rótulos bopp Kuat 2L mp curto, rótulos bopp Guarapan 2L mp curto, rótulos Fanta Uva Splash 600ml, dentre outros. Os produtos considerados de transporte e, portanto, não integrantes dos produtos industrializados são aqueles relacionados no Anexo 03 do TVF (e-fl. 69/95), sendo objeto de glosa.

I.2) Glosa de Créditos Incentivados

I.2.1) Origem dos créditos apropriados

Constatou-se a existência de créditos incentivados/fictos do IPI relativos a insumos denominados kits, adquiridos da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, CNPJ 61.454.393/0001-06. Nos registros de entradas das EFD IPI/ICMS apresentadas pela fiscalizada para os períodos de abril/2017 a dezembro/2017, de janeiro/2018 a setembro/2018 e de janeiro/2019 a março/2019 foram apropriados créditos de IPI relativos às notas fiscais dos insumos (kits) adquiridos. Recofarma Indústria do Amazonas Ltda é uma empresa localizada em Manaus, e as fábricas engarrafadoras espalhadas pelo território nacional, dentre elas a fiscalizada, formam o chamado “Sistema Coca-Cola Brasil”, composto por grupos parceiros de fabricantes.

As empresas envasadoras elaboram o produto final e procedem a distribuição aos pontos de venda/revenda. Nas notas fiscais emitidas pela

Recofarma, relacionadas no Anexo 05 (e-fls. 97/135), não constam destaques do IPI, ao amparo da seguinte observação expressa nas notas: IPI Isenção conforme art. 81, inciso II, art. 95, inciso III e art. 237, todos do RIPI/2010 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, instituído pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010.

Os produtos vendidos pela Recofarma são classificados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. A fiscalizada, ao efetuar o aproveitamento dos créditos do IPI, apoiou-se na fundamentação de que os produtos adquiridos são beneficiados por aquelas isenções. Nessa esteira, a apuração do crédito foi efetuada mediante simples cálculo aritmético, pela aplicação das alíquotas previstas na TIPI aos valores de aquisição. No caso, o crédito foi obtido pela aplicação da alíquota de 20%, prevista para o Ex 01 da NCM 2106.90.10. Além da utilização da alíquota de 20%, também utilizou as de 4% e 12%. Ressalta-se que, para o período abrangido pelo procedimento fiscal, a alíquota de 12% não existiu.

1.2.2) Motivação das glosas

São dois os fundamentos autônomos para que os créditos em tela sejam considerados indevidos, conforme sintetizado a seguir.

a) Erro de classificação fiscal

Os kits adquiridos da Recofarma foram classificados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI (alíquotas de 20%, 12% e 4%) como se fossem produtos unitários. Entretanto, cada kit é composto por diferentes componentes acondicionados separadamente, cada qual não se adequando à classificação adotada. Conforme as regras de classificação de mercadorias, cada componente deve ser classificado em seu código próprio.

Os códigos correspondentes à classificação correta para cada um dos componentes do kit, em geral, sujeitam-se à alíquota zero de IPI, o que resulta em crédito incentivado do IPI igual a zero.

b) Sobrevalorização dos preços dos kits

Os preços dos kits vendidos pela Recofarma são sobrevalorizados indevidamente devido à inclusão de parcelas ocultas que não se relacionam à operação de industrialização, correspondentes a “royalties” e “contribuições financeiras”, enviadas às empresas do Sistema Coca-Cola Brasil para pagamentos de despesas de comercialização (inclusive marketing) e investimentos.

Assim, boa parte do valor tributável utilizado para cálculo dos créditos incentivados correspondeu a parcelas que não dizem respeito aos insumos adquiridos pela fiscalizada (kits) e sim aos produtos finais (refrigerantes). A sobrevalorização resulta em aumento indevido da base de cálculo dos créditos incentivados e ocorre mediante montagem e execução de planejamento fiscal abusivo, envolvendo condutas de simulação e conluio com a Recofarma, o que torna os valores dos kits imprestáveis para cálculo dos créditos incentivados, justificando a glosa integral destes. As matérias sintetizadas acima encontram-se detalhadas, respectivamente, no Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 01 (e-fls. 572/629) e no Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 02 (e-fls. 868/916), justificando a glosa fiscal.

I.2.3) Ineficácia das decisões judiciais

a) Mandado de segurança coletivo nº 91.0047783-4

A empresa fiscalizada informou que faz jus à coisa julgada formada no mandado de segurança coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes de Coca Cola (AFBCC). Com efeito, transitou em julgado o Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, nos seguintes termos: Cabente o creditamento do valor do IPI que, em razão de isenção, deixou de ser tributado em operação anterior, para que se dê pleno alcance ao princípio constitucional de não cumulatividade, enunciado sem restrições para esse imposto. Nada obstante esta decisão judicial, a fiscalizada incorreu em erro ao calcular os créditos com base nas alíquotas de 20%, 12% e 4% sobre o valor dos kits. Isso porque os kits adquiridos da Recofarma não se classificam na NCM 2106.90.10 Ex 01.

Os componentes dos kits sujeitam-se, em geral, à alíquota de 0% (zero por cento). Portanto, mesmo que a ação judicial permita à fiscalizada se creditar sobre os insumos isentos, o crédito no caso concreto é nulo, devido à impossibilidade de aplicação das alíquotas positivas utilizadas. Então, conclui-se que a decisão judicial não ampara o creditamento do valor apropriado. Cumpre ressaltar que a classificação fiscal dos kits nunca foi objeto de questionamento ou decisão no mandado de segurança em questão. A classificação fiscal não fez parte da lide, seu reconhecimento não foi objeto de pedido, até porque indiferente para a análise do direito em abstrato ao crédito nas aquisições de produtos isentos da Zona Franca de Manaus. Além disso, ainda que fosse possível a utilização de alíquotas positivas para o cálculo do crédito ficto, há um óbice em se utilizar uma base de cálculo inválida em razão da sobrevalorização dos preços dos kits.

b) Jurisprudência do STF – RE nº 212.484/RS e RE nº 592.891/SP

Conforme é de amplo conhecimento, o entendimento firmado no RE nº 212.484/RS, no sentido de que haveria direito ao crédito de IPI em operações isentas em geral, foi modificado. O atual entendimento do STF é pela sua impossibilidade, de acordo com o acórdão proferido no RE nº 398.365/RG em sede de repercussão geral. Já o RE nº 592.891/SP abriu exceção à regra tratada no mencionado RE nº 398.365/RG, para admitir, em face das especificidades do regime especial de isenção concedido à Zona Franca de Manaus, que possa haver direito ao crédito de IPI nas aquisições de produtos isentos oriundos dessa região. Ocorre que a autorização para o creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos da ZFM não aproveita à fiscalizada porque, como visto, os kits por ela adquiridos não se classificam no Ex 01 do código 2106.9010. Além disso, ainda persiste a impossibilidade de o crédito ser calculado sobre uma base de cálculo inválida, em decorrência de sua sobrevalorização indevida.

I.3) Reconstituição da Escrita Fiscal

A reconstituição da escrita fiscal encontra-se no “Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal” do auto de infração (e-fls. 23/24), no qual, aos valores originais do Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI), são acrescidos os valores referentes às glosas de créditos.

Efetuada a reconstituição, apurou-se os novos saldos mensais da escrita fiscal, representados na coluna “Saldo de Escrita Reconstituído do PA”. Tais saldos mensais, todos devedores e não declarados em DCTF nem recolhidos pela fiscalizada, foram objeto de lançamento de ofício.

I.4) Qualificação da Multa de Ofício

Conforme detalhado no tópico VIII - DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA do Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 02 (e-fls. 911/914), é aplicada, no auto de infração, a multa de ofício qualificada, de 150%, prevista no art. 80, caput e § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502/64, uma vez que, no caso concreto, se verificam simulação, fraude e conluio, além de prática reiterada.

I.5) Responsabilidade Tributária Solidária

Conforme demonstrado, em especial no tópico IX - DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE RECOFARMA do Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 02 (e-fls. 914/915), os fatos e circunstâncias apurados conduzem à responsabilização solidária de Recofarma Indústria do Amazonas Ltda.,

CNPJ 61.454.393/0001-06, nos termos do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional.

I.6) Representação Fiscal para Fins Penais

No procedimento fiscal foram constatados fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90), impondo a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP em processo específico (Portaria RFB nº 2.439/2010). Como visto no Termo de Verificação Fiscal, os aspectos relativos à classificação fiscal constam do Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 01 (e-fls. 572/629) e aqueles relativos à sobrevalorização dos preços dos insumos (base de cálculo do crédito), do Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 02 (e-fls. 868/916), a seguir abordados.

II- RELATÓRIO DE CONSTATAÇÃO DE INFRAÇÃO FISCAL Nº 01

II.1) Classificação Fiscal dos Produtos Vendidos pela Recofarma

Por bem resumir o Relatório, reproduz-se, a seguir, o inteiro teor do seu tópico X - SÍNTESE DAS CONSTATAÇÕES SOBRE O ERRO DE CLASSIFICAÇÃO (os destaques são do original):

268) A seguir, sintetizamos as conclusões a que chegou à fiscalização sobre o erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados: 268.1 -Salvo raras exceções, o Sistema Harmonizado (SH) trata de mercadorias que se apresentam em corpo único.

268.2 - Analisando-se as hipóteses de exceção em que bens formados por elementos constitutivos distintos são classificados em código único (é o caso, por exemplo, de produtos das indústrias químicas objeto da Nota 3 à Seção VI, de artigos destinados a serem montados com uso de parafusos ou soldagem, e de sortidos acondicionados para venda a retalho), constata-se que todas elas se referem a mercadorias com características e forma de utilização completamente distintas dos kits fornecidos por Recofarma.

268.3 - Como nenhuma das regras que prevêem exceções pode ser aplicada aos kits adquiridos pela fiscalizada, não há base legal para que os insumos sob análise sejam classificados em código único. Pelo contrário, existe expressa previsão legal de que os ingredientes para bebidas acondicionados separadamente e apresentados em conjunto devem ser classificados separadamente, conforme consta do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b). 268.4-0 Conselho de Cooperação Aduaneira - CCA, analisando a classificação fiscal de bens com características muito semelhantes às dos insumos adquiridos pela fiscalizada, 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). Considerando o que dispõe o artigo 98 do CTN, não é possível aceitar entendimento oposto ao que o CCA oficializou nas NESH.

268.5 -Várias embalagens individuais que integram os kits contêm substâncias puras (e não “preparações”) classificadas em outras posições da Nomenclatura que não a 21.06. Tais substâncias puras passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento de Recofarma, não fazendo jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010.

268.6 - Segundo as empresas, a base legal para a classificação dos kits em código único seria a Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1. A RGI nº 1 prevê que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo do SH.

268.7 - Entretanto, o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 usa a expressão “preparação composta”, que só pode ser aplicada a produto apresentado em corpo único.

268.8 - No presente relatório, foram citados vários exemplos de preparações expressamente descritas pela NCM e pelas NESH como sendo resultado de uma mistura. As empresas do sistema Coca-Cola, por sua vez, não foram capazes de citar um único exemplo de mercadoria formada por partes individuais não misturadas que as NESH indiquem que deva ser enquadrada como uma preparação, considerando-se as características do conjunto. Foi juntado ao processo um parecer técnico emitido pelo LA Falcão Bauer (nº 013/2018), confirmando as definições apresentadas pela fiscalização.

268.9 – A “capacidade de diluição” referida nos Ex 01 e 02 do código 2106.90.10 corresponde a um método de expressão da concentração. Quando a TIPI especifica que o concentrado deve ter “capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”, está mostrando que existe uma relação direta e imediata entre o concentrado e a bebida dele resultante. Foram juntados ao processo dois pareceres técnicos emitidos pelo LA Falcão Bauer (nºs 012/2018 e 014/2018), confirmando as definições apresentadas pela fiscalização.

268.10 -Face ao exposto, só se pode concluir que os destaques “Ex” do código 2106.90.10 tratam da forma concentrada de uma bebida da posição 22.02, devendo conter todos os seus extratos e aromas, a fim de que tenha a capacidade de, por diluição, resultar na bebida a ser consumida.

268.11 - É incorreto alegar que a expressão “capacidade de diluição” apenas indicaria que os bens enquadrados nos destaques “Ex” do código 2106.90.10 são objeto de diluição em qualquer etapa do processo produtivo. Qualquer ingrediente utilizado no setor de bebidas é submetido a diluição no estabelecimento do engarrafador, inclusive, por exemplo, uma matéria-prima pura como o benzoato de sódio, que nem sequer se apresenta na forma concentrada, mas sim no seu estado físico natural na CNTP.

268.12 - O extrato concentrado para elaboração de refrigerantes, produto citado pelo art. 5º, inciso II, do RIPI/2010, é corretamente classificado pelos engarrafadores brasileiros no Ex 02 do código 2106.90.10. A definição de concentrado colocada no Ex 01 e no Ex 02 do código 2106.90.10 é idêntica (a diferença está apenas no número que identifica a capacidade de diluição). Não faz sentido imaginar que produtos com características tão distintas quanto os kits adquiridos pela fiscalizada e o concentrado para máquinas Post Mix sejam classificados da mesma maneira. Na realidade, o xarope para Post Mix é um extrato concentrado com capacidade de diluição, mas os kits não são.

268.13 - Face ao exposto, o procedimento correto para classificação dos kits adquiridos pela fiscalizada é a aplicação da RGI nº 1 sobre cada componente individual, e não sobre o conjunto, como pretende a empresa.

269) Assim, em decorrência do exposto neste Relatório, devem ser glosados todos os créditos de IPI aproveitados pelo estabelecimento fiscalizado, referentes a aquisições de kits para refrigerantes fornecidos por Recofarma, nos períodos e valores demonstrados no Termo de Verificação Fiscal, com o consequente lançamento de ofício das diferenças apuradas.

Consoante apontado no Termo de Verificação Fiscal, discorre-se, no Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 02, aspectos relativos à sobrevalorização dos preços dos insumos (base de cálculo do crédito), especificamente em seus tópicos II a VII (e-fls. 873/911). Inclui-se também neste Relatório os fundamentos para a aplicação da multa de ofício qualificada (tópico VIII - DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA) e para a atribuição da responsabilidade tributária a Recofarma (tópico IX - DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE RECOFARMA).

III- RELATÓRIO DE CONSTATAÇÃO DE INFRAÇÃO FISCAL Nº 02

III.1) Sobrevalorização dos Preços dos Kits

III.1.1) Informações relativas ao Sistema Coca-Cola Brasil

Conforme consta no site <https://www.cocacolabrasil.com.br>, o Sistema Coca-Cola Brasil é composto por nove grupos de fabricantes franqueados, dentre eles a fiscalizada e a Leão Alimentos e Bebidas.

A Recofarma é controlada pela COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA (CCIL), sediada no 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 da matriz norte-americana – a THE COCA-COLA COMPANY (TCCC). A CCIL representa a TCCC no Brasil, bem como presta assistência aos fabricantes no andamento dos negócios, notadamente nas áreas de produção, marketing e promoção.

Os fabricantes de bebidas (ou engarrafadores) compõem a outra parte do Sistema Coca-Cola, no qual são admitidos por meio de um contrato celebrado diretamente com a TCCC – o “Contrato de Fabricação”. A maior parte dos fabricantes brasileiros não possuem vínculo societário direto com a companhia norte-americana ou suas subsidiárias brasileiras.

Relativamente a Leão Alimentos e Bebidas, é uma empresa que produz bebidas não alcoólicas, sendo formada pela Recofarma e pelos demais engarrafadores do Sistema Coca-Cola, inclusive a fiscalizada, em uma estrutura de joint venture.

Analisando a proporção entre os custos, as despesas e o resultado obtido pela Recofarma nas vendas para os fabricantes de bebidas do Sistema Coca-Cola, verifica-se ser muito pequena a parcela relativa ao custo de fabricação dos kits.

A maior parte das despesas da Recofarma é atribuída à publicidade e propaganda. Nos anos de 2014, 2015 e 2016, as despesas com publicidade e propaganda foram quase cinco vezes maiores do que todo o custo de fabricação dos “concentrados”.

É salutar lembrar 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.

De acordo com o art. 366 do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999 (art. 380 do RIR/2018), a despesa de propaganda deve estar diretamente relacionada com a atividade da empresa. Nos procedimentos fiscais relativos a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, realizados junto a Recofarma (processos nos 10980.724073/2018-95 e 10980.725685/2017-14), foi explicado que a única possibilidade de se admitir a dedução fiscal das despesas de propaganda pela Recofarma é considerar que ela aufere

receitas de royalties decorrente do licenciamento das marcas aos fabricantes, pois somente assim existe a imprescindível relação direta das despesas de propaganda com a atividade explorada por Recofarma.

Metodologia de fixação de preços

No âmbito dos processos nos 10980.724073/2018-95 e 10980.725685/2017-14, a Recofarma informou que o método de precificação dos kits para refrigerantes é baseado em um índice de incidência proporcional às receitas dos engarrafadores. Ao invés de indicar o custo de fabricação dos kits (incluída matéria-prima e mão-de-obra) e a este somar os custos financeiros e de administração, 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.

Note-se que, em função da metodologia de formação de preços dos kits, eventuais alterações nos custos e despesas reais da Recofarma não teriam consequência sobre aqueles preços. Daí conclui-se que a base de cálculo dos créditos incentivados utilizada pela fiscalizada não teve qualquer relação com os custos dos insumos utilizados na elaboração dos “concentrados”.

O procedimento em questão configura um completo desrespeito aos objetivos da legislação relativa ao benefício fiscal, que busca incentivar a geração de emprego e renda na região amazônica.

A legislação do IPI mostra que no valor tributável do imposto devem ser considerados os custos e despesas efetivos relativos à mercadoria comercializada, sendo irregular a incorporação, na base de cálculo dos créditos incentivados, de despesas efetivadas após a fase de produção dos kits.

III.1.2) Parcela correspondente às despesas comerciais relativas a bebidas

Conforme definido em instrumentos contratuais, a Recofarma enviou para os fabricantes de refrigerantes dois tipos de “contribuições financeiras”: o “incentivo de vendas” e as contribuições relativas aos “programas de marketing”. Consoante esclarecimentos prestados pela empresa, o pagamento do “incentivo de vendas” é baseado no volume de vendas e na medida em que determinadas metas preestabelecidas sejam atingidas. O pagamento a título de “programas de marketing” assume a natureza de reembolso de despesas, que constituem parte dos dispêndios com

propaganda e publicidade. Por sua vez, os incentivos de venda se caracterizariam como receitas, sendo utilizados substancialmente para o desenvolvimento de mercado.

A literatura da Contabilidade comumente enquadra como despesas comerciais rubricas como propaganda e publicidade, royalties, comissões para vendedores e despesas com transporte de mercadorias. Dos itens citados, somente os royalties não constam da lista apresentada pela fiscalizada relativa à aplicação das “contribuições financeiras”.

O “vai e vem” de valores com o objetivo de inflar a base de cálculo dos créditos incentivados

As enormes despesas com os repasses efetuados pela Recofarma para a fiscalizada e demais fabricantes de bebidas do Sistema Coca-Cola foram incorporadas nos preços dos kits.

Criou-se um “vai e vem” de valores, os quais, em um primeiro momento, a Recofarma contabilizou uma “receita adicional” pela venda dos kits e, num segundo momento, reconheceu as despesas com as “contribuições financeiras”.

Sob o ponto de vista da fiscalizada, a empresa contabilizou os “incentivos de vendas” como receita, que “compensaram” a supervalorização nos custos dos kits adquiridos de Recofarma.

A Leão Alimentos e Bebidas é uma empresa formada em uma estrutura de joint venture pela Recofarma e pelos demais engarrafadores do Sistema Coca-Cola, inclusive a fiscalizada. Analisando os valores que a Leão pagou a Recofarma pelos kits adquiridos e os valores dela recebidos, verifica-se que, no ano de 2015, o mecanismo aqui descrito permitiu que os “concentrados” adquiridos pela Leão fossem supervalorizados em 100%. A Recofarma cobrou 100 da Leão, mas devolveu 50, indicando que os “concentrados” foram faturados por um valor 100% maior.

Como todos integrantes do Sistema Coca-Cola são tributados pelo lucro real, o “adicional” dos preços dos “concentrados” (posteriormente restituído/creditado) não causou impactos nos tributos incidentes sobre o lucro, seja da Recofarma, seja dos fabricantes, haja vista receitas e despesas (e vice-versa) equivalerem-se. Também não repercutiu na contribuição para o PIS/PASEP e na COFINS recolhida por Recofarma, pois a empresa adota classificação fiscal sujeita à alíquota zero das contribuições. Enfim, o inflacionamento do preço dos “concentrados” mediante remessas de “contribuições financeiras” trouxe enormes “vantagens” fiscais, sem resultar em quase nenhum ônus para as empresas.

Inconsistência nas explicações para justificar a remessa das “contribuições financeiras”

As empresas têm interesse no incremento da demanda de seus produtos e, por isso, a Recofarma contribui financeiramente no apoio aos fabricantes dos refrigerantes. Obviamente, há interesse do fabricante de insumos no aumento do volume de vendas de seus clientes, em qualquer setor da economia. Apesar disso, não se tem conhecimento de nenhum fabricante de insumos localizado fora de Manaus que efetue remessas contínuas de elevados valores para seus clientes, em moldes semelhantes à sistemática adotada pelas empresas do Sistema Coca-Cola.

Ao ser questionada “se existe alguma distinção nas características das despesas necessárias para garantir bons resultados nas vendas de bebidas com as marcas do Sistema Coca-Cola em relação a despesas comerciais assumidas por outros setores da economia, que possa justificar a adoção de uma sistemática diferenciada de compartilhamento de despesas relativas às marcas do Sistema Coca-Cola”, a Recofarma registrou que não tem condições de opinar a respeito das características dos modelos de negócios adotados em outros setores da economia, mas assegura que pagamentos de incentivos comerciais nos moldes por ela efetuados são práticas comuns no mercado.

Como as empresas certamente estão cientes, não é verdade que este tipo de pagamento seja uma prática normal. Muito pelo contrário: o fluxo financeiro adotado pelas interessadas não acontece em condições normais de mercado e de tributação, por causar aumento de preços, situação esta certamente indesejada. O mecanismo em questão só é utilizado por empresas que têm interesse em se beneficiar com a “transferência” de valores para o regime fiscal da ZFM.

Em condições de tributação normais, o que pode acontecer é um fabricante eventualmente fazer promoções que envolvam remessas para outras empresas vinculadas ao negócio. A principal característica destas promoções é que elas são de duração definida. Neste período determinado, o fabricante pode aceitar uma redução na sua própria margem de lucro, visando garantir a saúde financeira do negócio e de seus parceiros.

É compreensível que TCCC e Recofarma tenham interesse em controlar a forma como é realizado o marketing das bebidas prontas, mas este controle independe da utilização das “contribuições para marketing”, já estando assegurado nos contratos assinados entre TCCC e os

engarrafadores. Tais contratos estabelecem que o fabricante de bebidas deve submeter à prévia aprovação da Coca-Cola todos os projetos de publicidade, marketing e promoção e só pode utilizar o material que ela, previamente, aprovar e autorizar.

A Recofarma detém 50% de participação em LEÃO. Apesar disso, este fabricante foi o que proporcionalmente recebeu o maior valor de “incentivo de vendas” em relação a seus custos e receitas. Ou seja, a sociedade controlada pela Recofarma foi a mais “controlada” mediante remessas de “incentivos de vendas”. Se considerasse necessário proporcionar a LEÃO “melhores condições de enfrentar a situação mercadológica”, o procedimento natural seria a Recofarma providenciar um aumento de capital.

Em relação aos grupos empresariais independentes, como a fiscalizada, note-se que não se trata aqui de situação em que o dono das marcas auxilie pequenos empresários que não teriam recursos próprios para construir e manter seus negócios, nem de auxílios eventuais em períodos em que determinado engarrafador esteja passando por dificuldades financeiras.

Compartilhamento de despesas de marketing em franquias

Dentro de franquias, normalmente ocorre um compartilhamento de despesas de marketing. Assim, nas franquias, é comum que os franqueados assumam com seus próprios recursos as despesas com marketing de suas regiões, e remetam para o dono das marcas os valores necessários para realização de marketing institucional.

Entretanto, no caso das empresas do Sistema Coca-Cola, o fluxo financeiro segue sentido inverso: é o dono das marcas, Recofarma, quem assume as despesas de propaganda e publicidade realizadas pelos engarrafadores, mediante remessas constantes de altos valores.

Como já explicado, embora teoricamente cada parte envie contribuições financeiras para ações de marketing realizadas pela outra parte, na prática existe um sentido único para os repasses, com o envio mensal de elevados valores da Recofarma para a fiscalizada e os demais fabricantes de bebidas do Sistema Coca-Cola. Pode-se supor que as remessas que os engarrafadores efetuaram para a Recofarma foram feitas com o objetivo de dar uma aparência de normalidade à sistemática adotada.

Incentivos pagos a fabricantes de bebidas no exterior

Intimada a informar se “em outras localidades, como na América do Norte, também existe a prática de a Coca-Cola pagar, de forma contínua e generalizada, por diversos gastos de engarrafadores, inclusive relacionados a remuneração de pessoal e a bens do ativo imobilizado”, a Recofarma afirmou que, baseando-se em documentos públicos de TCCC, sabe-se que “o pagamento de incentivos aos engarrafadores e a participação nos seus programas de marketing são práticas comuns da empresa há longa data”. Declarou, ainda, que “os relatórios de 2014 e 2015 da TCCC informam que a International Dairy Queen Inc., importante vendedora de ‘post mix’ nos Estados Unidos, recebeu incentivos de marketing com base no volume vendido por suas lojas”.

Analisando tais relatórios, a Fiscalização localizou referências ao fato de que International Dairy Queen Inc. recebeu 1,5 milhão e 1,1 milhão de dólares em 2009 e em 2013, respectivamente, a título de incentivos de marketing.

Nota-se que a Recofarma citou, como exemplo, uma empresa que recebeu incentivos de marketing, com base no volume vendido, valores que são insignificantes quando comparados com os gastos bilionários de marketing da Coca-Cola nos Estados Unidos, demonstrando que o repasse de altos valores para fabricantes de refrigerantes, de forma contínua e generalizada, só acontece no Brasil, com o objetivo de gerar benefícios fiscais decorrentes da supervalorização de preços.

Simulação da natureza e objetivo dos “incentivos”

Os instrumentos contratuais definem que os “incentivos de vendas” seriam pagamentos de natureza incerta e sujeitos a variações em função do cumprimento de metas.

Confirma-se que durante todo o período examinado os valores das “contribuições financeiras” se mantiveram em níveis elevados, sem aplicação de fator redutor em função de descumprimento de compromissos, não só no caso da fiscalizada como no dos demais engarrafadores do Sistema Coca-Cola. Na realidade a fiscalizada não realizou nenhum “esforço adicional” em função dos “incentivos de vendas”, sabendo que as metas SEMPRE são atingidas por TODOS os envolvidos.

Ao definir que os “incentivos de vendas” seriam pagamentos de natureza incerta, condicionados ao cumprimento de metas, quando ficou evidenciado que foram planejados para serem pagos de modo continuado, os instrumentos contratuais não representaram fielmente a essência dos

negócios realizados, tendo sido caracterizada uma simulação (art. 167, § 1º, II, do Código Civil).

Incorporação no preço dos kits de valores de despesas comerciais do fabricante de bebidas

Em relação à incorporação das despesas comerciais nos preços dos kits, o que deve ser considerado não é o nome que a empresa dá à forma de cálculo dos preços, mas sim o resultado obtido.

Em resposta a intimação, a Recofarma afirmou não haver relação direta entre o preço praticado e o valor despendido com os incentivos de vendas.

Na resposta, a Recofarma reconhece o ponto fundamental apontado pela fiscalização (o de que é inevitável que as despesas da empresa sejam incorporadas aos preços), com a ressalva de que não se poderia dizer com certeza que cobriram determinadas “despesas específicas”. Ora, quando se considera que se tratam de despesas bilionárias, é completamente descabida a tentativa de colocar um grau de incerteza em relação a sua incorporação aos preços.

Em relação à falta de relação direta entre o preço praticado e o valor despendido com os incentivos de vendas, tratando-se de planejamento tributário evasivo, é evidente que as empresas não utilizariam sistemática onde as variações desses montantes fossem exatamente iguais. Entretanto, em longo prazo, os repasses efetuados pela Recofarma compensaram o engarrafador pela elevação artificial nos preços pagos pelos insumos.

Ao assinar instrumentos contratuais que estabeleceram regras para envio das remessas da Recofarma, a fiscalizada manifestou sua concordância com o fluxo financeiro em questão e atestou a veracidade das justificativas registradas nestes instrumentos (inclusive a indicação de que os “incentivos de vendas” teriam natureza incerta e altamente variável).

Não faz nenhum sentido imaginar que a Recofarma “obrigou” os engarrafadores a assinarem contratos criando mecanismo que permitiu a supervalorização de preços e fez com que os cofres públicos subsidiassem as despesas com o marketing dos refrigerantes, beneficiando diretamente os engarrafadores. TCCC/Recofarma não fixariam preços e condições contratuais que inviabilizassem a operação de todos os engarrafadores.

III.1.3) Parcela correspondente aos royalties

Não há dúvidas de que o direito de uso às valiosíssimas marcas de bebidas da Coca-Cola é um bem muito mais importante do que os “concentrados” em si, que são insumos de baixo valor agregado.

As convenções particulares não podem modificar os elementos essenciais da relação obrigacional tributária, aqueles definidos em lei. De acordo com os artigos 22 e 23 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 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”.

Sob a perspectiva da primazia da essência sobre a forma, é absolutamente ilógico que nenhum valor tenha sido cobrado pelo uso das marcas do grupo Coca-Cola, quando ficou demonstrado que a Recofarma atribuiu preços elevadíssimos para os “concentrados” em relação aos respectivos custos de fabricação. Assim, ao se restabelecer a essência econômica das transações entre a Recofarma e os fabricantes do Sistema Coca-Cola, uma significativa parte do valor que tem sido atribuído à venda dos “concentrados” corresponde, de fato, aos royalties pelo uso e exploração das marcas no Brasil.

Nos processos nº 10980.725685/2017-14 e nº 10980.724073/2018-95, considerou-se que as despesas de marketing, embora válidas, não se referem aos insumos, estando relacionadas com as receitas de royalties pelo licenciamento de uso das marcas comerciais do Sistema Coca-Cola.

Esclareça-se que a parcela em comento (normalmente identificada como “marketing institucional”) é distinta daquela que decorre das “contribuições financeiras” remetidas pela Recofarma para os fabricantes de bebidas.

Outros elementos que demonstram a necessidade de cobrança em separado de royalties

No Recurso Voluntário interposto no processo nº 10980.724073/2018-95, a Recofarma reconheceu que o valor dos bens é majorado quando esses são identificados por uma marca.

O ponto essencial é que a Recofarma não fornece o produto que ostenta a marca, mas um insumo cuja marca não tem qualquer importância. Desta maneira, os montantes que dizem respeito à marca e os relativos aos insumos não se confundem.

No momento, aguarda julgamento do STF o RE nº 603.136/RJ, que discute a incidência de ISS sobre os valores que os franqueados pagam aos franqueadores no Sistema Coca-Cola. Analisando as peças do RE nº 603.136/RJ, verifica-se que:

- A tese do fisco municipal é que o contrato de franquia é um contrato de prestação de serviços, em que a licença da marca é essencial, mas não suficiente, possuindo agregado a si outras prestações que envolvem uma cessão de direito, provisória ou permanente.
- A tese dos contribuintes é que a taxa de franquia inicial, os royalties e os fundos de marketing se caracterizam como prestações integrantes do próprio contrato de franquia, que não se confunde com prestação de serviços. Segundo as empresas, a Primeira e a Segunda Turmas do STJ já firmaram entendimento no sentido de que a mera inserção da operação de franquia no rol de serviços, da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, não possui o condão de transmutar a natureza jurídica complexa do instituto, composto por um plexo indissociável de obrigações de dar, de fazer e de não fazer.

De fato, a natureza da relação entre TCCC/Recofarma e os fabricantes do Sistema Coca-Cola Brasil é bastante complexa. TCCC mantém influência e controle absolutos sobre a atividade das empresas do Sistema Coca-Cola, desde a fabricação até a comercialização da bebida.

Abstratamente, esse controle se dá por meio da propriedade das marcas comerciais e da exclusividade no fornecimento dos “concentrados”. Objetivamente, tem-se o Contrato de Fabricação/Produção assinado entre TCCC e engarrafadores, o qual prevê inúmeros dispositivos que evidenciam a supervisão e monitoramento constantes de todo o negócio dos fabricantes brasileiros por parte da empresa norte-americana, bem como o poder da TCCC fixar unilateralmente os preços e condições de venda dos “concentrados”.

A atuação da TCCC não se limita ao fornecimento dos “concentrados” produzidos pela Recofarma. Muito mais do que isso, a verdadeira essência econômica do negócio está na gestão e permissão de uso de intangíveis, especialmente marcas comerciais de renome mundial. Quando transitar em julgado o RE nº 603.136/RJ, um dos dois entendimentos a seguir deverá ser considerado no caso em análise:

- Prevalecendo a tese do fisco municipal, ficará confirmado que Recofarma deveria ter emitido notas fiscais de serviço para cobrança em separado dos royalties dos engarrafadores.
- Prevalecendo a tese das empresas, ficará estabelecido que os royalties deveriam ter sido cobrados em separado por meio de recibos ou outro documento que ampare o registro na contabilidade da remuneração pelo direito de uso das marcas.

Portanto, qualquer que seja o resultado do julgamento do RE nº 603.136/RJ, não se altera a conclusão de que o valor relativo ao direito de uso às marcas de bebidas deveria ter sido cobrado em separado, tendo sido irregular sua inclusão no preço registrado nas notas fiscais de saída de mercadorias.

Recebimento de royalties no exterior

Há décadas, a TCCC dos Estados Unidos tem reconhecido o recebimento de valores decorrente de royalties oriundos de algumas de suas filiais, dentre as quais a operação brasileira.

Na reportagem “Coca-Cola set to battle IRS for billions”, publicada pelo periódico Atlanta Business Chronicle, consta que licenciados de diferentes países (Brasil, México, Irlanda, Egito, Chile, Costa Rica e Suazilândia), de 2007 a 2009, pagaram à empresa mais de US\$ 6 bilhões em royalties, reconhecidos pela TCCC com base em um acordo firmado com o IRS em 1996 (The 1996 Closing Agreement). Sobre o Acordo de 1996, considerando que foi consistentemente seguido pela TCCC nos vinte anos subsequentes, fica patente que pelo menos até 2015 a Companhia seguiu reconhecendo, nos Estados Unidos, o recebimento de royalties provenientes do Brasil.

Já perante o fisco brasileiro, em comportamento diametralmente oposto, a aparência dada às transações realizadas entre TCCC e sua licenciada local, a CCIL, é de que não haveria qualquer valor atribuível a royalties.

Na Espanha, conforme a reportagem “Hacienda sospecha que Coca-Cola elude impuestos en España”, do período El Mundo, a administração tributária concluiu que até 61,17% do preço do “concentrado” seria destinado ao pagamento de royalties da marca do refrigerante.

Também em Israel, a Autoridade Tributária considera que os pagamentos realizados pelo fabricante local a uma subsidiária irlandesa da Coca-Cola (produtora do “concentrado”) na verdade são royalties. Na matéria “Coca Cola fails to dissuade Israel Tax Authority on huge Debt”, publicada em 16/10/2017 pelo periódico Globes, consta a pergunta: comprando concentrados ou pagando royalties?

Alegação de que a Recofarma não poderia cobrar royalties

A Recofarma alega não ser dona das marcas e, por isso, não poderia efetuar a cobrança de royalties pelo seu uso. Mas tal alegação não tem procedência pelas razões a seguir.

A Recofarma é a entidade eleita pela TCCC como a “porta de entrada” de seu faturamento no Brasil (visando, obviamente, locupletar-se dos benefícios fiscais aplicáveis à região incentivada). Conforme consta do processo nº 10980.724073/2018- 95, as receitas da CCIL (indicada como o “licenciado” local) provêm quase exclusivamente da equivalência patrimonial da Recofarma. Assim, a Recofarma é quem aufera a receita de royalties, ainda que dissimuladamente inclusa no preço dos “concentrados” vendidos aos fabricantes.

A Recofarma arca com bilionárias despesas de publicidade e propaganda. Despiciendo tecer maiores comentários sobre o objetivo dessas despesas: não existe propaganda com o nome Recofarma ou relativa aos “concentrados”, e sim campanhas em benefício das marcas Coca-Cola.

O art. 14 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, c/c o art. 50, parágrafo único, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, impõe limite às remessas internacionais para pagamentos de royalties à matriz com sede no exterior por parte de subsidiária ou filial estabelecida no Brasil. Então a CCIL, subsidiária brasileira imediata do grupo Coca-Cola, somente pode fazer remessas à matriz norte-americana sem se sujeitar ao limite caso os recursos remetidos provenham de lucros obtidos na operação local que, no caso, é quase exclusivamente oriundo da Recofarma. Do contrário, além das infrações de natureza tributária, haveria ainda fraude à lei cambial brasileira.

Da conjugação do art. 12, § 4º, com o art. 7º, § 2º, da “Convenção Modelo da ONU sobre Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento”, conclui-se que os royalties devem ser tributados pelo país onde está sediado o estabelecimento permanente, como se fosse empresa distinta e separada, com absoluta independência, tal qual se faz com os lucros.

Ou seja, aplicando-se as diretrizes da Convenção Modelo da ONU, os royalties devem ser reconhecidos e tributados no Brasil, pela Recofarma, como se esta fosse empresa distinta, com absoluta independência em relação a TCCC. Esta é uma abordagem coerente com o interesse da matriz TCCC perante o Fisco norteamericano (que os rendimentos oriundos do Brasil sejam lá tratados como lucros, e não como royalties).

Alegação de que o contrato entre engarrafadores e TCCC é um contrato de distribuição

Segundo a Recofarma, o modelo de negócio mantido com os fabricantes do Sistema Coca-Cola é um “contrato de distribuição”, não havendo que se falar em royalties.

Ao contrário do que afirma a Recofarma, o preparo dos xaropes e refrigerantes com os “concentrados” de Manaus não ocorre de “maneira singela”. Ela fornece aos engarrafadores um kit de ingredientes que precisam passar por uma quantidade significativa de operações industriais, algumas delas complexas, que resultam no xarope composto. É este xarope composto que, mediante mistura com água carbonatada, resulta na bebida final. Ou seja, o preparo de refrigerantes com o xarope composto realmente se dá de maneira singela, mas isto não acontece com o preparo do xarope composto a partir do “concentrado” de Manaus.

Em declaração datada de 25/09/2019, a Recofarma afirmou que o “concentrado” é um produto que, “por conter a fórmula secreta das bebidas, possui maior valor agregado, complexidade e importância para a distinção do produto que as etapas preparatórias para a comercialização que realiza seus engarrafadores/distribuidores”.

Na verdade, a empresa vende kits formados por componentes de baixíssimo valor agregado, inclusive “partes” que são objeto de simples reacondicionamento em Manaus. O direito de uso às valiosíssimas marcas de bebidas da Coca-Cola é um bem muito mais importante do que os “concentrados” em si.

Comparando a quantidade de funcionários que trabalham no setor produtivo da Recofarma com a do estabelecimento da fiscalizada, bem como o valor dos ativos ali alocados, verifica-se que eles são maiores na empresa fiscalizada. Isto denota que a parte executada em Manaus é de menor importância no que se refere a operações de industrialização. A importância da Recofarma, repita-se, está em ser a indústria que representa o dono da marca no Brasil.

Simulação praticada pelas empresas do Sistema Coca-Cola

Ao omitir que existem pagamentos relativos a royalties, o contrato assinado pela fiscalizada não representa fielmente a essência dos negócios realizados, o que implica a existência de simulação, conforme dispõe o art. 167 II, § 1º, CC. No caso, o evidente motivo simulatório são as “vantagens” fiscais e cambiais de todo Sistema Coca-Cola.

Ao fundamentar o voto condutor do Acórdão nº 201-001.601, da 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, o relator considerou que a alegação de que a marca teria sido cedida de forma gratuita “contraria o bom senso e a

lógica do mercado”. Concluiu que “os contratos trazidos aos autos não representam fielmente a essência dos negócios realizados pelas partes, o que implica a existência de simulação”.

Apesar das empresas negarem a realidade, os royalties correspondentes à permissão de uso das marcas Coca-Cola, concedida aos fabricantes brasileiros, geram créditos incentivados para a fiscalizada e demais engarrafadores, ou seja, o Estado brasileiro subvencionou royalties decorrentes da exploração de marcas comerciais de refrigerantes cuja titularidade está em outro país, o que nada tem a ver com as atividades econômicas que se quis de fato incentivar, aquelas consideradas prioritárias para o desenvolvimento regional da Amazônia.

III.1.4) Impossibilidade do aproveitamento de créditos calculados ilegitimamente

Como se sabe, o direito ao crédito de IPI (ainda mais se tratando de créditos incentivados) não é absoluto, sendo regido por normas legais e regulamentares. Assim, é manifesto que os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade (art. 251 do RIPI/2010). Na ausência de base de cálculo regular, a fiscalizada deveria simplesmente se abster de aproveitar os créditos incentivados.

O art. 427 do RIPI/2010 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.

A empresas do Sistema Coca-Cola não apresentaram dados que permitissem que a base de cálculo dos créditos fosse apurada de acordo com a legislação do IPI.

No presente caso, não há como se determinar o valor tributável com base no preço corrente no mercado atacadista. Além da marca Coca-Cola possuir valor diferenciado, os preços praticados por outras empresas do setor não são confiáveis, não cabe apresentar maiores detalhes em função do sigilo fiscal.

Em um estudo do BNDES a respeito do setor de bebidas no Brasil, (disponível em https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/3462/1/BS%2040%200%20setor%20de%20bebidas%20no%20Brasil_P.pdf) consta:

Comparando os percentuais de participação em valor das vendas e volume produzido, é possível estabelecer uma noção de valor agregado para os produtos. O caso mais emblemático é o dos xaropes concentrados destinados à indústria de refrigerantes. No acumulado do período representaram 23,9% do valor das vendas de sua classe e apenas 0,4% do volume produzido, evidenciando que se trata de um produto de elevado valor agregado.

Note-se que a diferença entre o volume produzido dos “concentrados” e o valor de suas vendas, dado que o estudo acreditou demonstrar que se trataria de um produto de elevado valor agregado, na realidade indica a supervalorização dos preços praticados pelas empresas do setor.

III.1.5) Efeitos do planejamento evasivo

As empresas do Sistema Coca-Cola são as principais participantes de um setor da economia cujo nível de tributação pelo IPI foge completamente ao que seria esperado em função do princípio constitucional da seletividade.

Nos últimos anos, em função do aproveitamento de créditos fictos pelos fabricantes de refrigerantes e outras bebidas açucaradas, os mencionados produtos foram tributados a uma alíquota efetiva NEGATIVA do IPI. Conforme levantamento efetuado pela RFB, até maio de 2018, o percentual da alíquota negativa de IPI era em torno de 4%.

Assim como os engarrafadores, os fornecedores de Manaus (com destaque para Recofarma, com a maior fatia do mercado) também recebem valores significativos de benefícios fiscais, em decorrência da aplicação de alíquotas reduzidas de IRPJ, PIS/COFINS, ICMS e Imposto de Importação, totalizando uma renúncia fiscal de quase quatro bilhões de reais por ano.

Tudo isto acontece em afronta aos objetivos e condições para usufruto dos incentivos das atividades da ZFM e Amazônia Ocidental. Com vistas ao desenvolvimento regional, o legislador buscou compensar o fato de que as empresas localizadas em Manaus são muitas vezes obrigadas a arcar com custos mais elevados do que o de outras áreas do país, especialmente de transporte, em função da longa distância entre a região e os principais centros econômicos do país.

Em relação a empregos diretos, em dezembro de 2017, conforme dados da SUFRAMA (disponíveis em http://site.suframa.gov.br/assuntos/perfil-do-segmento-deconcentrados-no-pim_versao-final.pdf), os fabricantes de concentrados de Manaus tinham um total de 571 funcionários. O somatório dos gastos com salários, encargos trabalhistas e benefícios foi de

aproximadamente R\$ 11,7 milhões, ao passo que o faturamento destas empresas foi de R\$ 8,7 bilhões.

Conforme informado pela empresa, a Recofarma gastou anualmente, entre 2013 e 2017, um montante que variou entre 60,3 milhões e 74,2 milhões de reais com açúcar, extrato de guaraná e álcool produzido na Amazônia. Descontando-se os custos de produção, o valor de renda líquida que sobrou para produtores rurais da Amazônia não passou de algumas poucas dezenas de milhões de reais a cada ano. Tal montante é insignificante quando comparado com as receitas e os lucros bilionários obtidos pela empresa e com o tamanho da renúncia fiscal da União. Essa enorme diferença está diretamente ligada às irregularidades apuradas pela Fiscalização.

Por um lado, a Recofarma dá saída a insumos de baixo valor agregado, classificando-os como concentrados para bebidas, bens que na realidade ocupam um estágio mais avançado da cadeia produtiva. Por outro lado, como os insumos de baixo valor agregado gerariam, em condições de negociação normais, baixos créditos fictos do IPI, o fornecedor de Manaus, em conluio com os fabricantes de refrigerantes, supervaloriza os preços dos kits.

Além disso, oculta que parcelas significativas dos preços pagos por engarrafadores correspondem a royalties. Com isto, a União, na prática, acaba por subvencionar as despesas de publicidade e propaganda dos refrigerantes em todo o território nacional, assim como despesas diversas do engarrafador, e royalties (ocultos) pelo uso das marcas.

No curso da diligência iniciada em 2018, a Recofarma apresentou uma cópia de estudo que requisitou para a empresa de auditoria Ernst & Young, no qual chegou-se ao número de 14.220 empregos diretos e indiretos na região amazônica. Desses 14.220 empregos que teriam sido gerados pelo setor, 8.996 decorreriam da cultura da semente de guaraná.

Entretanto, o que o mencionado documento registrou em sua página 5 foi a existência de 8.996 pessoas “dependentes da agricultura familiar”, número que resultou da multiplicação da quantidade de trabalhadores em agricultura familiar (2.249, segundo o estudo) por quatro, que é a média de pessoas por família de trabalhador. Assim, ao contrário do que alegam as empresas, não se trata de “empregos” ou de “postos de trabalho”.

O próprio número de 2.249 trabalhadores em agricultura familiar já é resultado de um cálculo equivocado, como se 100% da produção de guaraná tivessem sido destinados ao setor de concentrados, embora o

estudo tenha informado que foram apenas 70%. Além disso, o estudo desconsiderou que a cultura do guaraná não costuma ser a principal fonte de renda dos agricultores, que plantam mandioca, milho e outras culturas. Ou seja, a principal fonte de renda desse grupo, em regra, não foi oriunda de atividades relacionadas ao setor de concentrados.

A fim de ilustrar o grau de superestimação dos dados, tome-se o caso de Maués, cidade que é chamada de “terra do guaraná”. De acordo com o IBGE (disponível em <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/am/maues/pesquisa/15/11863>), o valor da produção da semente foi de R\$ 6,7 milhões em 2017, o que, dividido pela população do município, resulta em uma renda de 14,62 reais mensais por pessoa.

III.2) Qualificação da Multa de Ofício

Dentre as atitudes dolosas constatadas pela Fiscalização, destacam-se:

- Descrição incorreta dos insumos que geraram os créditos incentivados, identificados como se fossem o concentrado do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Observe-se que não é prática da Fiscalização da RFB considerar um simples erro de classificação fiscal como uma circunstância agravante ou qualificativa. Entretanto, no presente caso, constou-se que o erro de classificação fiscal faz parte de um planejamento tributário evasivo, executado em conjunto por fornecedor e adquirentes, com o objetivo de apropriação de elevadíssimos valores de incentivos fiscais.
- Por um lado, a Recofarma dá saída a insumos de baixo valor agregado, classificando-os como concentrados para bebidas, bens que na realidade ocupam um estágio mais avançado da cadeia produtiva. Por outro lado, como insumos de baixo valor agregado gerariam, em condições de negociação normais, baixos créditos fictos do IPI, o fornecedor de Manaus, em conluio com os fabricantes de refrigerantes, supervaloriza os preços dos kits.
- Um importante mecanismo utilizado para inflar o valor cobrado dos engarrafadores foram repasses/créditos efetuados por Recofarma a título de “incentivos de vendas” e “contribuições para programas de marketing”. Tais remessas, efetuadas de forma contínua e generalizada, jamais ocorreriam em condições normais de mercado e de tributação. Nos instrumentos contratuais, constaram regras que passam a falsa indicação de que os “incentivos de vendas” teriam natureza incerta e altamente variável.
- Ao indicar que o direito ao uso das marcas seria cedido gratuitamente aos engarrafadores, as empresas do Sistema Coca-Cola

procuram ocultar que uma significativa parcela do preço dos kits corresponde a royalties, ou seja, que o Estado brasileiro está subvencionando a exploração de marcas comerciais de refrigerantes cuja titularidade final está em outro país.

- A tentativa de dissimular a realidade se estende à forma como as empresas defendem a legitimidade dos benefícios fiscais. Elas citam nos processos (e em debates públicos) que o setor de concentrados geraria 14 mil empregos, número superestimado de maneira evidente.
- A prática de atos dolosos visando à neutralização da incidência do IPI, por meio da utilização indevida dos incentivos fiscais, não foi decidida apenas no âmbito da fiscalizada. Foi decidida e autorizada pela direção dos dois grupos econômicos envolvidos no planejamento fiscal evasivo. Configura-se, portanto, a prática de conluio (art. 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964).
- A Lei nº 4.502/64, no seu artigo 72, define a fraude como “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.” Os instrumentos contratuais analisados não representaram fielmente a essência dos negócios realizados, ou seja, ocorreu uma simulação (art. 167, § 1º, II, do Código Civil) com a participação de Recofarma e do engarrafador.
- As práticas simulatórias da fiscalizada e suas fornecedoras, acompanhadas do creditamento indevido do IPI a partir de base de cálculo supervalorizada, têm como resultado direto e imediato a criação de imposto devido negativo, ou seja, ilegítimo direito de crédito.

Considere-se, ainda, que a apropriação de créditos indevidos de grande magnitude, além de significar uma distorção dos objetivos do regime de incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, representa uma transferência de recursos públicos para o enriquecimento privado.

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

III.3) Responsabilidade Solidária da Recofarma

O Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10 de dezembro de 2018, que analisa a responsabilidade tributária de que trata o art. 124, I, do CTN, esclarece que

tal responsabilidade “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”. Em sua ementa consta 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”.

O rateio de gastos com propaganda e publicidade entre fabricantes de kits e engarrafadores de bebidas evidencia interesse comum e vínculo com o ato e com as pessoas jurídicas envolvidas.

A base de cálculo do IPI deve seguir as regras da legislação sobre o valor tributável do imposto, sem ser manipulada pelos interesses de cada empresa envolvida na operação.

Não se trata de mero interesse econômico em aumentar os lucros e a fatia de participação no mercado, mas, especialmente, o de buscar esses objetivos mediante a fraude tributária. O ponto ressaltado no presente trabalho é a fraude, que não ocorreria sem a participação de uma das duas partes, motivo pelo qual deve a Recofarma ser responsabilizada solidariamente.

Cientificada do lançamento em 01/07/2022, a contribuinte autuada (Spal) apresentou impugnação em 01/08/2022 (e-fls. 3067/3192). A autuada responsável tributária (Recofarma) foi notificada em 26/07/2022 e apresentou impugnação em 14/01/2022 (e-fls. 3668/3740). Em suas defesas, apresentaram as razões que sumariamente se passa a expor.

IV- IMPUGNAÇÃO DE SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

IV.1) Duplicidade de Cobrança

Caracteriza duplicidade de cobrança a glosa dos créditos fictos de IPI apurados no período de abril a dezembro de 2017 e a exigência do IPI nos meses de maio a dezembro de 2017, porque esses mesmos valores já haviam sido objeto do processo nº 15215.720105/2018-78.

Cabe esclarecer que os valores de imposto exigidos em ambos os casos não são idênticos apenas em razão da reconstituição da escrita fiscal, pois no presente houve a glosa de outros créditos de IPI que não haviam sido glosados naquela ocasião. No entanto, é incontroverso que os valores glosados dos créditos fictos de IPI são idênticos.

Esse erro no montante do IPI exigido acarreta o cancelamento integral do lançamento, visto que a autoridade administrativa quantificou

equivocadamente o valor do imposto exigido, o que viola o art. 142 do CTN.

O STJ já decidiu, no julgamento do REsp nº 1.045.472/BA sob a sistemática dos recursos repetitivos, que o erro na quantificação do tributo constitui erro de direito e, pois, importa na anulação do auto de infração por vício material, o qual somente pode ser lavrado novamente caso ainda esteja dentro do prazo decadencial.

De qualquer forma, caso não se conclua pelo integral cancelamento do auto de infração, devem ser, ao menos, excluídos tais valores do lançamento aqui impugnado.

IV.2) Impugnação ao Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 01

IV.2.1) Improriedades nas alegações do Fisco

Primeira improriedade: os kits adquiridos da Recofarma não são concentrados

A premissa de que o produto elaborado pela Recofarma e adquirido pela impugnante em forma de kits lhe retiraria sua natureza técnica e legal de concentrado é totalmente equivocada.

O Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, com redação dada pela Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, define processo produtivo básico (PPB) como sendo o conjunto de etapas que devem ser observadas para elaboração de determinado produto beneficiado pelos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus e delega aos Ministros de Estado da Indústria e da Ciência e Tecnologia competência para fixação desses processos produtivos básicos.

Os Ministros de Estado da Indústria e da Ciência e Tecnologia, no uso das competências lhes atribuídas pelo DL nº 288/67, editaram a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 para estabelecer o PPB para projetos industriais da Zona Franca de Manaus dos seguintes produtos: extratos aromáticos vegetais naturais, concentrados, bases e edulcorantes para bebidas não alcoólicas e corante caramelo, definindo as etapas da produção de cada um deles.

Ao determinar o PPB dos concentrados, a Portaria estabelece que: (a) a etapa de mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas é distinta da etapa de homogeneização; e (b) concentrado tanto pode ser homogeneizado como pode ser não homogeneizado, porque estabelece que a etapa de homogeneização do concentrado não é obrigatória.

Para fins de cumprimento do PPB do concentrado, nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, a etapa de mistura não se confunde com a da homogeneização; aquela obrigatória e esta facultativa.

Quando a Portaria quis que o produto oriundo de PPB fosse, além de misturado, homogeneizado, o fez de forma expressa e peremptória, como para o corante caramelo.

A SUFRAMA, em processos de interesse de outros fabricantes de produtos Coca-Cola, já atestou, expressamente, que continua em vigor a Resolução do CAS nº 298/2007, fundada no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI, que aprovou o projeto industrial da Recofarma para produzir os “concentrados” e que não houve qualquer descumprimento de PPB por parte da Recofarma no seu atendimento.

Para fins especificamente de fruição de benefícios fiscais, a SUFRAMA analisou as características técnicas do produto elaborado pela Recofarma e observando a sua característica técnica de produto único, assim identificado como concentrado para bebidas não alcoólicas tal como oriundo do respectivo PPB, o classificou em seu código 0653 e fiscalmente no código 2106.90.10 Ex 01, face a sua destinação e diluição.

Dessa forma, o produto elaborado pela Recofarma é, tecnicamente, um produto único, qual seja: o concentrado não homogeneizado composto por partes líquidas e sólidas tal como oriundo do respectivo PPB definido em Portaria Interministerial e correlacionado no código SUFRAMA 0653, previsto na Portaria SUFRAMA nº 192/2000.

A Resolução CAS nº 298/2007 reconheceu expressamente que o produto elaborado pela Recofarma, não homogeneizado conforme PPB previsto na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, é o concentrado (são 78 tipos) para bebidas não alcoólicas correlacionado ao seu código 0653, constituído por diversos componentes (partes líquidas e sólidas, totalizando 378 partes) e classificado no código 2106.90.10 Ex 01.

Segunda impropriedade: somente o xarope composto é o concentrado A Portaria Interministerial MDIC/MCTIC nº 35, de 10 de fevereiro de 2012, que estabelece o PPB dos refrigerantes, refrescos, bebidas isotônicas e bebidas energéticas, elaborados na Zona Franca de Manaus, determina que a primeira etapa do PPB dessas bebidas consiste na “formulação do xarope simples ou preparado”.

Há nítida incompatibilidade técnica da premissa fiscal com a da referida Portaria, porque o “xarope simples” já faz parte do processo produtivo das bebidas.

Terceira impropriedade: O INT foi induzido a erro O INT emitiu laudo técnico reconhecendo que o produto fabricado pela Recofarma é um produto único: concentrado para bebidas não alcoólicas, não homogeneizado, correlacionado ao código 0653 da SUFRAMA.

No Ofício nº 114/INT, de 05/09/2018, o INT reafirmou que os concentrados, entregues em forma de kits, são “considerados por esta Instituição como kits específicos que compreendem preparações compostas”. No mesmo sentido, no Ofício nº 235/2020-INT, de 27/08/2020, mais uma vez confirmou o entendimento técnico de que o concentrado consiste em produto único. Na mesma linha do laudo INT também é o laudo emitido pelo ITAL e, recentemente, a Faculdade de Engenharia de Alimentos da UNICAMP reafirmou o mesmo entendimento.

A natureza de produto único também já foi atestada pelo órgão aduaneiro do Chile.

Quarta impropriedade: os kits não são os concentrados classificáveis no código 2106.90.10 Ex 01 À época em que era fabricado no Rio de Janeiro, sujeitando-se à tributação na medida em que não gozava de isenção de IPI, o concentrado era comercializado na forma de kits e sempre foi classificado fiscalmente na condição de produto único.

Esse fato foi reconhecido pela própria RFB, na decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90, que atestou que as preparações para fabricação de refrigerantes da marca Coca-Cola eram, à época, classificadas no código 2107.02.99, que corresponde ao atual código 2106.90.10 Ex 01. Não houve alteração de procedimento da Recofarma após ter instalado o seu parque fabril na Zona Franca de Manaus e ter passado a gozar da isenção do IPI. Não é a Recofarma e nem a impugnante que estão atribuindo ao concentrado não homogeneizado a natureza de produto único; tal característica técnica e legal decorre, expressa e especificamente, do art. 7º, § 8º, b, do DL nº 288/67, das Portarias Interministeriais e dos próprios atos da SUFRAMA e foi ainda confirmada por laudos do INT, ITAL e UNICAMP, por órgão estrangeiro e também pela sentença proferida nos autos da AO nº 1003920-70.2018.4.01.3200.

Quinta impropriedade: falta de menção ao ex tarifário nas notas fiscais É irrelevante e parcial a alegação de que as notas fiscais emitidas pela Recofarma até dezembro de 2010 não faziam referência ao Ex 01 e que foram emitidas cartas de correção. Primeiro, porque a descrição do produto e a menção expressa à Resolução do CAS nº 298/2007, nas notas

fiscais anteriores a 2010, eram mais do que suficientes para demonstrar que o produto da Recofarma era o concentrado não homogeneizado classificado no código 2106.90.10 Ex 01. Segundo, a partir do momento em que foi detectado esse equívoco material, foram emitidas as respectivas cartas de correção. Terceiro, porque o período fiscalizado é de abril de 2017 a setembro de 2018 e janeiro de 2019 a março de 2019, no qual todas as notas foram emitidas com a referência ao código da TIPI 2106.90.10 Ex 01. Sexta impropriedade: decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira A decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira de 23/08/1985, citada pela Fiscalização, envolve apenas a legislação dos países mencionados na consulta que motivou aquela decisão (Japão, Canadá, Maurícia, Austrália, Suécia e Holanda) e, naqueles países, o concentrado para bebidas não alcoólicas não é classificado numa posição específica, como o é e sempre foi na legislação brasileira, razão pela qual, ali foi preciso utilizar as Regras Gerais de Interpretação secundárias (2 e 3.b).

No Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apenas os seis primeiros dígitos da classificação devem ser uniformes, sendo facultado aos países membros da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado a criação de subdivisões.

No Brasil, há codificação específica com mais de seis dígitos. A decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira consistiu em mero trabalho preparatório, não tendo a natureza de parecer do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e não integra a coletânea publicada no sítio eletrônico da RFB.

Existem decisões proferidas por órgão aduaneiro de outro país que examinaram o kit para fabricação de produtos da marca Coca-Cola e concluíram que tais produtos devem ser considerados um produto único e enquadrados em uma única classificação fiscal (tradução juramentada e decisões proferidas pelo órgão aduaneiro do Chile).

IV.2.2) Ação anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200

A Recofarma ajuizou a ação anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200, que tramitou pela 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Amazonas, para impugnar o auto de infração objeto do processo administrativo nº 11080.732817/2014-28, e obter o reconhecimento de que está correta a classificação fiscal por ela adotada.

A sentença proferida naquela ação examinou a natureza do produto, as normas da NESH e a competência da SUFRAMA e decidiu que o produto elaborado pela Recofarma é concentrado e está correta a sua classificação

fiscal. Considerando que o fato gerador do IPI é um só e ocorre na saída do produto do estabelecimento industrial, é ilegal e conflitante o entendimento do Fisco, porque a decisão judicial já definiu que, no momento da saída do produto do estabelecimento da Recofarma, esse produto é concentrado classificado no código 2106-90.10 Ex 01.

Dessa forma, como seria possível supor a existência de conluio entre Recofarma e a impugnante para classificar o produto no código 2106.90.10 Ex 01, se há decisão judicial reconhecendo, de forma expressa, a correção desta classificação fiscal? Como seria possível supor que as notas fiscais emitidas pela Recofarma seriam inidôneas? A decisão judicial torna inconteste que a definição da classificação fiscal é matéria que comporta mais de uma interpretação e a existência de divergência de interpretação entre o Fisco e o contribuinte afasta a imputação de crime de conluio.

IV.2.3) Coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 Verifica-se que a coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4 também definiu a natureza do produto elaborado pelo fornecedor situado na ZFM e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI. A Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola (AFBCC) impetrou o referido MSC em 14/08/1991, com o fim de assegurar o direito de seus associados aproveitarem o crédito de IPI relativo à aquisição de concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, considerando a sua classificação na subposição 2106.90 da TIPI/1988 e a respectiva alíquota aplicável. Importante destacar que, à época da impetração do MSC, os concentrados elaborados pela Recofarma eram entregues de forma desmembrada e divididos em partes. Denegada a segurança em primeira instância, o TRF/2ª Região deu provimento ao recurso de apelação para conceder integralmente o pedido nos termos da inicial, decidindo, expressa e especificamente, que o concentrado fabricado pela Recofarma é um produto único e classificado na posição da TIPI correspondente à subposição 2106.90, vigente à época da impetração do MSC. Em 02/12/1999 transitou em julgado a decisão proferida pelo STF no AG nº 252.801/RJ, que negou provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão que concedera a segurança. Restou decidida que a natureza do produto elaborado pela Recofarma e adquirido pelos associados da AFBCC é a de produto único para fins de crédito de IPI. Essa questão transitou em julgado, não podendo mais ser discutida em processo algum – judicial ou administrativo.

IV.2.4) Orientação geral contida em ato público A RFB já reconheceu inúmeras vezes, de forma pública e expressa, que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado no código TIPI 2106.90.10 Ex 01. O

art. 24, parágrafo único, do Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) determina que a revisão, na esfera administrativa, da validade de atos administrativos levará em consideração as orientações gerais contidas em atos públicos de caráter geral. Com a publicação do Decreto nº 9.394, de 30 de maio de 2018, foi alterada de 20% para 4% a alíquota dos produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01. Na Nota COEST/CETAD nº 71, de 30 de maio de 2018, que respaldou a exposição de motivos apresentada pelo Ministro da Fazenda para tal Decreto, a RFB confirmou que a edição de tal norma teve o condão de reduzir a alíquota dos concentrados para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus utilizados na elaboração de bebidas da marca Coca-Cola, a fim de diminuir os créditos decorrentes da aquisição desses insumos. Em coletiva de imprensa para comentar o Decreto nº 9.394/2018, o Secretário da RFB declarou que concentrados para refrigerantes geravam créditos que seriam então reduzidos. Todas as manifestações da RFB reconhecem que o produto fabricado pela Recofarma é objeto da redução da alíquota dos produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01. A edição do Decreto nº 9.394/2018 é ato público que confirma que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado no código 2106.90.10 Ex 01. Note-se, ainda, que decretos posteriores à edição do Decreto nº 9.394/2018 alteraram a alíquota dos produtos classificados no código 2106.90.10 Ex 01 nos anos de 2019 e 2020 e, conforme também amplamente noticiado, tais alterações foram decorrentes justamente da discussão quanto aos créditos de IPI oriundos da aquisição dos concentrados para refrigerantes. IV.2.5) Ilegalidade do lançamento Não obstante ter reconhecido que uma das partes do concentrado estaria, suposta e individualmente, classificada em posição cuja alíquota seria de 5%, a Fiscalização justificou a glosa dessa parcela integralmente, sob a alegação de que não teria como arbitrar o valor do crédito, porque caberia ao contribuinte apresentar os valores de crédito que ele comprovadamente teria direito. Ocorre que a reclassificação fiscal decorre de entendimento da autoridade lançadora, cabendo a ela reconhecer, por arbitramento, o valor tributável para cálculo de crédito decorrente do seu posicionamento, conforme disposto no art. 142 e art. 148 do CTN, que determina a necessidade de arbitramento do valor tributável. Tal ilegalidade implica em cancelamento integral do auto de infração. IV.3) Impugnação ao Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 02 IV.3.1) Improriedades nas alegações do Fisco Primeira improriedade: caracterização do conluio com base no contrato Tanto o contrato de fabricação celebrado com a TCCC quanto o instrumento de

incentivo de vendas firmado com a Recofarma não impõem, necessária e automaticamente, uma única e determinada forma de contabilização. A contabilização dos dispêndios e ingressos é ato unilateral da Recofarma, assim como a definição do valor tributável, porque é ela quem realiza o fato gerador da obrigação tributária. O contrato com a TCCC para fabricação de bebidas não alcoólicas da marca Coca-Cola consiste em típico contrato de adesão. Logo, não há liberdade sequer para negociar as cláusulas previstas no contrato com a TCCC. Além disso, o próprio Relatório Fiscal reconhece que: (i) a TCCC é responsável pela fixação dos preços dos concentrados, podendo ser revistos, a qualquer momento, a seu exclusivo critério; (ii) a TCCC tem a faculdade de contribuir com gastos de marketing e comercialização incorridos pela impugnante com a sua atividade; (iii) a impugnante não tem liberdade para implementar programas de marketing, porque estes devem ser previamente aprovados pela TCCC; (iv) o contrato de fabricação celebrado entre a TCCC e a impugnante não prevê a cobrança de royalties; (v) a TCCC indica no contrato de fabricação a Recofarma como fornecedora autorizada do concentrado no Brasil; e (vi) a Recofarma celebrou com a impugnante instrumento particular de acordo comercial, em decorrência do contrato de fabricação, no qual se compromete a pagar incentivo de vendas, fixado em montante ao seu exclusivo critério, caso se atinja metas preestabelecidas. Não é crível, pois, sequer supor que a impugnante possa ter qualquer ingerência nos critérios de contabilização dos dispêndios e ingressos pela Recofarma; dispêndios e ingressos esses cujos valores e oportunidade dependem exclusivamente dela. A Fiscalização não nega a existência das despesas de marketing nem o cumprimento do acordo de incentivo de vendas. Dessa forma, toda a argumentação de supervalorização do preço do concentrado é mera conjectura. Como, pela simples assinatura do contrato de fabricação de adesão com a TCCC, a impugnante teria intercedido para que os royalties, que não eram devidos à TCCC conforme contrato firmado, lhe fossem cobrados dentro do preço do concentrado e contabilizados de forma a majorar o valor tributável? Segunda impropriedade: as “contribuições financeiras” foram inclusas no preço do concentrado O “incentivo de vendas”, recebido pelo atingimento de metas pré-estabelecidas, tem a natureza jurídica de receita e as “contribuições para programa de marketing” são pagas a título de reembolso de despesas. O “incentivo de vendas” é oferecido à tributação do IR, CSLL, PIS e COFINS, considerando sua natureza de receita, enquanto as “contribuições para programa de marketing” são tributadas pelo IR e CSLL para “neutralizar” a dedução anterior, mas não são tributadas pelo PIS e pela COFINS, tendo em vista a

natureza de reembolso de despesas. Se o “incentivo de vendas” tivesse natureza de devolução do preço do concentrado, nunca poderia ser compreendido como receita nova e tributado pelo PIS e pela COFINS. Registre-se que, no procedimento fiscal, sequer houve questionamento à empresa fiscalizada sobre as “contribuições financeiras”. Terceira impropriedade: contradições no relatório fiscal Nos itens 86 a 88 do Relatório Fiscal, é afirmado que é prática usual e legítima nos contratos de franquia, modelo que se assemelharia ao contrato celebrado pela impugnante, a existência de contribuição financeira do franqueado para o franqueador para programas de marketing. Não obstante, consta no relatório que é a Recofarma quem “assume as despesas de propaganda e publicidade realizadas pelos fabricantes de bebidas”. Ocorre que tal alegação distorce a realidade dos fatos porque, conforme apresentado por ocasião de outras fiscalizações, a impugnante também contribui para os programas de marketing da TCCC, consoante cláusula 7ª do contrato de fabricação. IV.3.2) Ilegalidade do lançamento É absurda a alegação no sentido de que, mesmo que se reconheça a correção da classificação fiscal dos concentrados, a suposta majoração do valor tributável seria suficiente para a glosa integral do crédito de IPI. A falta do arbitramento do valor tributável importa na exigência de tributo como forma de sanção de suposto ato ilícito, o que é vedado pelo art. 3º do CTN, pois é notório que algum valor tributável deve ser reconhecido para fins de quantificação do crédito ficto de IPI. O Relatório Fiscal aponta, expressa e especificamente, quais seriam as parcelas que considerou indevidas. Seguindo essa linha de raciocínio, deveria o Fisco ter arbitrado um valor tributável para efeitos do creditamento, sob pena de transformar o tributo exigido em sanção por suposto ato ilícito.

IV.4) Idoneidade das Notas Fiscais IV.4.1) Impossibilidade de responsabilização da adquirente Os Regulamentos do IPI, ao tratarem do art. 62 da Lei nº 4.502/64 extrapolaram os seus limites e destacaram, específica e expressamente, a obrigação de o adquirente também examinar a correção da classificação fiscal do produto consignada na nota fiscal pelo fornecedor, aplicando multa regulamentar para o contribuinte que descumprisse tal obrigação (art. 173 do RIPI/1982, art. 169 do RIPI/1972 e art. 266 do RIPI/1979). Desde a edição do RIPI/1998, foi suprimido tal acréscimo regulamentar, tendo sido mantida essa supressão nos RIPI de 2002 e 2010 (arts. 266 e 327, respectivamente), em observância ao disposto no art. 99 do CTN, segundo o qual “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação

estabelecidas nesta Lei”. Não há na legislação do IPI obrigação de o adquirente verificar se o valor atribuído à operação deveria ser ajustado para fins de definição de valor tributável, salvo nas hipóteses delimitadas de forma expressa, como é o caso de industrialização por encomenda (art. 191 do RIPI/2010) e da estipulação de valor tributável mínimo (art. 195 do RIPI/2010). Assim, não poderia ser atribuída à impugnante a obrigação de verificação da correção da classificação fiscal nem do valor tributável constantes das respectivas notas fiscais emitidas pelo fornecedor. IV.4.2) Adquirente de boa fé e idoneidade das notas fiscais O enunciado da Súmula STJ nº 509 fixa o princípio de que o adquirente de boa-fé tem direito ao crédito do imposto, salvo a prévia decretação de inidoneidade da respectiva nota fiscal no emissor, vendedor do produto. Esse princípio é aplicável a todos os impostos não cumulativos, incluindo o IPI, visto que não há dispositivos no RIPI/2010 prevendo qualquer tratamento diferenciado, ainda mais no caso, considerando a matriz constitucional do crédito de IPI decorrente de benefício da Zona Franca de Manaus, consoante o RE nº 592.891/SP. Há que se considerar, para aplicação da referida jurisprudência, que: • as notas fiscais emitidas pela Recofarma são idôneas; • a SUFRAMA atestou expressamente a regularidade da Recofarma em atender o PPB; • o item 7.2 da Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 3.887/2020 expressamente reconhece que o Ministério da Economia observa a orientação da Súmula 509 do STJ. IV.5) Exigência de Acréscimos Legais IV.5.1) Aplicação do art. 100 do CTN Multa, juros de mora e correção monetária não são devidos em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária.

A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, no que tange à definição do PPB do concentrado e as características técnicas do concentrado (homogeneizado ou não), tem efeito normativo, assim como a Portaria SUFRAMA nº 192/2000, que estabelece o código 0653 para os concentrados homogeneizados e os não homogeneizados. A Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007 e pelas “Informações Textuais do Produto”, também é ato administrativo com efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, que não foram nem são partes no processo que ensejou a Resolução, mas estão obrigados a observá-la, como ato administrativo que é. A própria RFB, na decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90, atestou que as preparações para fabricação de bebidas da marca Coca-Cola eram, à época, classificadas

no código 2107.02.99, que corresponde à classificação atual no código 2106.90.10 Ex 01. Ao utilizar o crédito de IPI à alíquota prevista no código 2106.90.10 Ex 01, a impugnante agiu de acordo com 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 pelas “Informações Textuais do Produto”, e com a decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação da RFB no âmbito do processo de consulta nº 10758.026294/85-90. Assim, devem ser excluídos a multa, os juros moratórios e a correção monetária exigidos, sob pena de ofensa ao art. 100, parágrafo único, do CTN. IV.5.2) Juros sobre a multa de ofício Superados os argumentos que afastam a aplicação de qualquer penalidade, seria totalmente descabida a incidência de juros sobre a multa de ofício, porque implicaria numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência de multa. Ao disciplinar a incidência de juros de mora sobre débitos de qualquer natureza perante a Fazenda Nacional, o parágrafo único do art. 16 do DL nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 6º do DL nº 2.331, de 28 de maio de 1987, dispõe expressamente que juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora. Isto é plenamente aplicável às multas de ofício, já que ambas têm natureza punitiva, conforme entendimento pacífico do STJ, proferido sob a sistemática de recurso repetitivo e, pois, de observância obrigatória (REsp nº 1149022/SP, Rei. Ministro LUIZ FUX, 1ª Seção, julgado em 09/06/2010). Os dispositivos em vigor (art. 59 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), que disciplinam a cobrança dos acréscimos legais, não preveem a possibilidade de cobrança dos juros na forma pretendida pela RFB. Se a intenção do legislador fosse exigir juros sobre multa de ofício, assim teria previsto expressamente.

IV.6) Exigência da Multa de Ofício Qualificada

IV.6.1) Inaplicabilidade da multa qualificada ao caso concreto

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

Em relação ao suposto erro de classificação, conforme já demonstrado, não houve conluio porque: (a) não foram a Recofarma nem a impugnante quem atribuíram ao concentrado não homogeneizado a natureza de produto único com objetivo de obterem vantagens fiscais; tal fato decorre

do próprio entendimento da RFB, das Portarias Interministeriais datadas de 1998 e 2012, dos atos da SUFRAMA, da coisa julgada coletiva de 1999, dos laudos técnicos e do entendimento do órgão aduaneiro do Chile; (b) os laudos do INT, ITAL e UNICAMP reconheceram que o produto fabricado pela Recofarma, conforme PPB definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, é um produto único: concentrado para bebidas não alcoólicas não homogeneizado correlacionado ao código 0653 da SUFRAMA; e (c) há decisão judicial proferida nos autos da ação ordinária nº 1003920-70.2018.4.01.3200 que reconheceu de forma expressa a correção da classificação fiscal para os concentrados elaborados pela Recofarma como produto único.

Não há qualquer dúvida de que a definição da classificação fiscal é matéria que comporta mais de uma interpretação e a existência de divergência de interpretação entre o Fisco e o contribuinte afasta a imputação de crime de conluio: são situações que se autoexcluem.

Registre-se, ainda, que, no Acórdão nº 3201-005.424, de 23/05/2019, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, julgando caso semelhante ao presente em que se discute a classificação fiscal de concentrado comercializado na forma de kits, desqualificou a multa de ofício imputada ao contribuinte por entender que a utilização de classificação fiscal equivocada para o produto não caracterizaria intenção dolosa ou fraudulenta com intuito de pagar menos tributo.

Da mesma forma, em relação à suposta sobrevalorização do preço do concentrado e, por conseguinte, do valor tributável do IPI, não houve conluio porque: (a) conluio se prova com fato e não com ilações sobre alegações; (b) no caso, os fatos descritos no Relatório Fiscal nº 2 tornam evidente que a impugnante não tem qualquer ingerência sobre a forma de contabilização dos dispêndios e ingressos da Recofarma, e a autoridade fiscal não traz um fato sequer para provar que isso teria ocorrido; e (c) a nota fiscal emitida pela Recofarma é idônea.

IV.6.2) Erro na aplicação da multa qualificada

A alegação de conluio, que supostamente justificaria a qualificação da multa aplicada, somente seria relativa ao creditamento do IPI decorrente da aquisição dos concentrados isentos elaborados pela Recofarma. Ou seja, quanto aos créditos relativos à aquisição dos produtos de limpeza, lubrificantes, aditivos para caldeiras e materiais de embalagem, que não são adquiridos da Recofarma, não há qualquer fundamento para

qualificação da multa nessa parte, a qual deve ser calculada com o percentual da multa de ofício de 75%.

Ocorre que a multa qualificada foi exigida com o percentual de 150% sobre a totalidade do imposto, isto é, incluindo a glosa dos créditos de IPI pela aquisição dos produtos de limpeza, lubrificantes, aditivos para caldeiras e materiais de embalagem.

Cabe registrar que, em auto de infração lavrado contra outro estabelecimento da Spal com os mesmos fundamentos, a multa qualificada de 150% foi calculada exclusivamente sobre os créditos presumidos da aquisição de concentrado da Recofarma. Dessa forma, a multa qualificada de 150% deve ser integralmente cancelada em razão do equívoco cometido no cálculo de sua aplicação.

IV.7) Decadência

Constata-se ter havido a decadência do direito de glosar e/ou exigir o IPI relativo ao período anterior a 01/07/2017, porque a ciência do auto de infração ocorreu em 01/07/2022.

Para os fins específicos do lançamento por homologação do IPI, o art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010, considera pagamento o crédito admitido na escrita fiscal em que resulta saldo credor.

A CSRF já adotou o entendimento no sentido de que é suficiente para aplicar o referido dispositivo que os créditos utilizados para dedução dos débitos sejam admitidos pelo próprio contribuinte, ainda que erroneamente, desde que o contribuinte não tenha agido com dolo, fraude ou simulação e não tenha sido imposta multa qualificada (Acórdão da CSRF nº 9303- 003.299, de 24/03/2015).

Conforme reconhecido pela própria autoridade fiscal nas planilhas de reconstituição da escrita, houve apuração de outros créditos (legítimos) que não foram glosados, tal qual um pagamento antecipado a menor.

Nessa hipótese, a ratio adotada é idêntica à do pagamento antecipado a menor: o pagamento antecipado insuficiente não atrai o art. 173, I, do CTN; o creditamento insuficiente também não atrai a aplicação do art. 173, I, do CTN.

IV.8) Glosa de Créditos Básicos

IV.8.1) Alteração de critério jurídico

No tocante à glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de produtos de limpeza, lubrificantes, aditivos para caldeiras e materiais de

embalagem, houve violação ao art. 146 do CTN, com a exigência do IPI relativo a período já fiscalizado (em discussão no processo nº 15215.720105/2018-78), cujo critério jurídico então adotado foi aqui alterado retroativamente.

Registre-se que, no lançamento tributário, a atividade da autoridade administrativa é vinculada, nos termos do art. 142 do CTN. Ao fiscalizar um contribuinte e examinar a sua escrita fiscal, a autoridade fiscal tem o dever de examinar todos os aspectos legais formadores do fato gerador da obrigação tributária de IPI.

Ao lavrar o auto de infração objeto do PA nº 15215.720105/2018-78, na reconstituição da escrita fiscal no período de janeiro a dezembro de 2017, a Fiscalização excluiu dos créditos de IPI apenas aqueles decorrentes da aquisição dos concentrados isentos da Recofarma e validou os demais créditos de IPI escriturados.

Dessa forma, é inconteste que os créditos de IPI em discussão no presente processo já haviam sido reconhecidos, tendo em vista que foram validados na reconstituição da escrita fiscal. Nesse passo, ao glosar créditos de IPI que haviam sido validados em procedimento fiscal anterior, por critério jurídico diverso, houve violação ao art. 146 do CTN, que veda a alteração do fundamento do lançamento, não permitindo a adoção de um novo critério jurídico diverso daquele adotado originalmente.

Tampouco haveria que se falar em revisão de ofício do lançamento, nos termos do art. 149 do CTN, tendo em vista que não se trata de nenhuma das hipóteses previstas no referido artigo.

IV.8.2) Aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização

Não há dúvida de que os produtos de limpeza, utilizados para assepsia e sanitização, integram o processo produtivo dos refrigerantes já que inerentes à sua produção. Inclusive, por exigências sanitárias, são utilizados de forma obrigatória. Está correto, pois, o creditamento do imposto.

Dentre as diversas normas que tratam dos refrigerantes, destacam-se a Instrução Normativa nº 19, de 19 de junho de 2013, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, e o Decreto nº 6.871, de 04 de junho de 2009, que objetivam garantir a qualidade das bebidas e estabelecem requisitos que devem ser observados para o processo produtivo.

Ou seja, os produtos de limpeza e lubrificantes integram o processo produtivo dos refrigerantes porque são necessários às etapas obrigatórias,

tais como a higienização das embalagens e vasilhames, em que deve ser removida qualquer contaminação que possa tornar o refrigerante impróprio para o consumo.

Além disso, é inconteste que a utilização dos produtos de limpeza e lubrificantes também atende aos requisitos estabelecidos pela jurisprudência do STJ para fins de aproveitamento do crédito de IPI (REsp nº 1.075.508/SC, DJe de 13/10/2009, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos), visto que (i) não integram o ativo imobilizado e (ii) são consumidos integralmente no processo de industrialização dos refrigerantes.

O próprio Parecer Normativo CST nº 65/79 reconhece que a expressão “consumidos” deve ser entendida no seu sentido amplo.

Embora os produtos de limpeza e lubrificantes não tenham necessariamente contato direto com a bebida (produto final), tais produtos entram em contato direto com as embalagens dos refrigerantes, uma vez que são utilizados para higienizar as próprias embalagens, bem como as máquinas e lubrificar as esteiras, onde são elaborados os refrigerantes.

IV.8.3) Aquisição de material de embalagem

O art. 226, I, do RPI/2010, que dispõe sobre o creditamento decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, não faz qualquer distinção entre eventuais tipos de materiais de embalagem que dariam o direito ao crédito de IPI.

Esse entendimento já foi confirmado pela própria RFB na Solução de Consulta COSIT nº 220, de 26 de junho de 2019, que tem efeito vinculante e, portanto, deve ser necessária e obrigatoriamente observada no julgamento da presente impugnação.

V- IMPUGNAÇÃO DE RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA

V.1) Ilegitimidade Passiva quanto à Glosa de Créditos Básicos

Inexistem meios de a Recofarma ser responsabilizada pela parcela das glosas referente aos lubrificantes, aditivos para caldeiras e produtos para limpeza, transporte, proteção e acondicionamento, principalmente porque nenhum dispositivo legal estabelece a responsabilidade tributária na hipótese.

No caso, a atribuição da responsabilidade tributária solidária embasou-se no art. 124, I, do CTN, isto é, no entendimento de que a Recofarma teria interesse comum nos fatos autuados. Contudo, a Recofarma sequer fez parte das aquisições dos mencionados produtos. Inexiste, portanto, nexo

de causalidade entre as atividades da Recofarma e a apropriação de créditos de IPI decorrentes de tais operações.

É evidente que não há pressuposto jurídico a autorizar a responsabilização pelo creditamento indevido de IPI oriundo de tais aquisições. Assim, falta legitimidade passiva à empresa para ser exigida por essa parcela do tributo.

V.2) Decadência Parcial do Lançamento

Não houve dolo na conduta da impugnante, razão pela qual o prazo de cinco anos para decadência do crédito tributário deve ser contado da ocorrência dos fatos geradores.

Quando da intimação da Recofarma do auto de infração, em 11/07/2022, já haviam passados mais de cinco anos da ocorrência de parte dos supostos fatos geradores.

Ademais, é evidente pelos demonstrativos juntados aos autos que a Spal recolheu créditos de IPI no período em questão, sendo satisfeito o requisito de recolhimento antecipado. Sendo assim, fica claro que o direito do Fisco de constituir esses créditos decaiu parcialmente.

Forçosa, portanto, a anulação parcial do auto de infração para excluir os débitos decorrentes de fatos anteriores a julho de 2017, visto que, com relação a eles, operou-se a decadência.

V.3) Impugnação ao Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 01

V.3.1) Natureza dos produtos industrializados pela Recofarma

A quem compete a responsabilidade técnica para definição da natureza do produto fabricado pela Recofarma na ZFM? Naturalmente, busca-se na lei a resposta válida a esse questionamento, fazendo-se necessário partir das disposições que tratam do Processo Produtivo Básico (PPB).

Os PPB são estabelecidos por meio de Portarias Interministeriais, assinadas conjuntamente pelos Ministros da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC) e da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC).

Para examinar, emitir pareceres e propor a fixação, alteração ou suspensão de etapas dos Processos Produtivos Básicos, foi criado o Grupo Técnico Interministerial (GT-PPB), disciplinado pela Portaria Interministerial MDIC/MCT nº 170/2010. A função do Grupo Técnico é subsidiar os Ministros de Estado da Indústria e da Ciência e Tecnologia com informações técnicas.

A SUFRAMA, representada no Grupo Técnico, atua como fonte de informações e de análises técnicas que servem para parametrizar o PPB e, conseqüentemente, a fruição do benefício fiscal– o que não extrapola as competências da autarquia.

A mercadoria comercializada pela Recofarma passou por todo o procedimento exigido, que culminou com a edição da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25 de fevereiro de 1998, estabelecendo o PPB para os produtos “CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS”.

Tanto o concentrado homogeneizado como o não homogeneizado são concentrados, categorizados pela SUFRAMA sob o mesmo código de produto (0653), conforme Portaria SUFRAMA nº 192/2000. Assim, o fato de os componentes dos concentrados estarem ou não homogeneizados não altera em nada a definição técnica e fática dos produtos.

Vale apontar que os órgãos responsáveis por avaliar o PPB da Recofarma têm, reiteradamente, chancelado o regular cumprimento do processo prescrito na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98.

Não pode a Fiscalização, a pretexto de estabelecer a classificação fiscal do produto, ignorar a natureza do processo industrial e do produto dele resultante. Até porque a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, mormente por força do art. 100, I, do CTN, possui força cogente em se tratando de legislação tributária.

Ademais, os laudos técnicos elaborados pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), vinculado em suas atribuições ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), e pela UNICAMP, por intermédio de sua Faculdade de Engenharia de Alimentos, confirmam a impossibilidade de mistura ou homogeneização prévia do concentrado fabricado em Manaus.

Como visto, a homogeneização, em Manaus, das partes que compõem o concentrado provoca a degradação do sabor da bebida final de tal modo que as alterações são perceptíveis até mesmo por consumidores com paladares não treinados. Comprova-se, assim, que a mistura ou a homogeneização dos componentes do concentrado é tecnicamente inviável.

Considerando que o produto da Recofarma é, tecnicamente, um concentrado (apesar de não homogeneizado), abrem-se apenas duas hipóteses para a sua classificação fiscal, conforme a TIPI (2106.90.10 Ex 01 ou Ex 02). O que distingue as duas exceções tarifárias é a capacidade de

diluição do concentrado. Se a proporção for maior do que 1 para 10 (parte do concentrado para partes da bebida), o produto se classifica no Ex 01; caso a proporção seja menor do que 1 para 10, aplica-se o Ex 02.

V.3.2) Pareceres técnicos do Laboratório Falcão Bauer e do INT

É perceptível que não há incompatibilidade material entre os pareceres do Laboratório Falcão Bauer e o Laudo emitido pelo INT, pois as análises efetuadas recaíram sobre objetos distintos.

O Laboratório Falcão Bauer analisou cada componente do concentrado fabricado pela Recofarma de forma individual, no sentido de identificar a composição química de cada uma das partes do produto, a fim de conferir-lhes classificação segregada.

Todavia, a mercadoria da Recofarma é funcionalmente única, no sentido de que ninguém vende ou compra os componentes individualizados, mas apenas o seu conjunto, nas proporções fixadas pela Recofarma segundo as fórmulas da The Coca-Cola Company.

A Recofarma, calcada na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, elaborou quesitos com o objetivo de analisar (i) o potencial de diluição do seu produto; (ii) a impossibilidade técnica de se efetuar a homogeneização dos componentes do kit no estabelecimento fabril em Manaus; (iii) consequentemente, a correção técnica da unicidade do concentrado. Em síntese, a diferença entre ambos os trabalhos (Falcão Bauer/Fiscalização e INT/Recofarma) foi o ponto de partida.

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

O ataque da Fiscalização à conduta dos servidores federais do INT é evidentemente infundado. A postura da Fiscalização causa espécie quando cotejada com precedente recente do CARF, que, analisando questão similar, concluiu pela necessária observância das conclusões técnicas do INT. Observa-se, por via de consequência, que a mesma conclusão deverá ser adotada no presente caso tendo em vista que, além de existir laudo do INT atestando a unidade funcional do concentrado, há uma miríade de pareceres emitidos pelas máximas autoridades doutrinárias do país, confirmando a tese da Recofarma e demonstrando a lisura dos seus procedimentos.

Fica evidente que a Fiscalização, sem conseguir impugnar as conclusões do laudo do INT, optou por uma estratégia de ataque à legitimidade dos servidores dessa instituição.

V.3.3) Arbitramento do valor tributável

A Fiscalização deixou de arbitrar o valor tributável de cada parte do concentrado, conforme o art. 148 do CTN, ao fundamento de que os preços de outras empresas do setor seriam distorcidos, pois suas fábricas também se localizam na ZFM.

Ora, se o concentrado da Recofarma contém “misturas de ingredientes comumente utilizados em vários produtos da indústria alimentícia”, por que “vários produtos da indústria alimentícia” não serviriam de parâmetro para o arbitramento do preço do produto em questão?

Exatamente por causa da dificuldade inegável – uma impossibilidade, na verdade, dado o conceito de unidade funcional – a Fiscalização se eximiu de arbitrar o que entendia devido, de sorte que a autuação é manifestamente ilegal.

V.3.4) Classificação fiscal dos kits de acordo com o Sistema Harmonizado

Respaldo normativo para a classificação única

Conforme a Nota Explicativa nº 12 da posição 21.06, a necessidade de tratamento complementar, como a simples mistura dos itens e acréscimo de água, açúcar e de dióxido de carbono, está prevista como uma possível etapa inerente ao produto. Em outras palavras, a necessidade de tratamento complementar não desnatura o concentrado como tal, podendo incluir a homogeneização das partes do kit.

As preparações alimentícias produzidas pela Recofarma estão alinhadas com o disposto na nota nº 7 da posição 21.06. A preparação não perde tal natureza pelo fato de sofrer, no adquirente, tratamento complementar diverso da simples diluição em água, e não precisa conter a totalidade dos ingredientes da bebida final, podendo conter apenas parte deles.

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

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

O Fisco sugere que haveria uma regra geral que proibiria a classificação unificada de produtos compostos por partes separadamente acondicionadas, sendo excepcionável somente por disposição expressa em contrário. Tal regra, no entanto, inexistente. Trata-se de mera generalização intuída pelo Fisco e que não consta nas palavras da TIPI.

Salienta-se que a Lei nº 8.918/94 alcança, exclusivamente, “a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas”, ou seja, o produto final ao consumidor. Assim, seu regulamento (Decreto nº 6.871/09) não pode alcançar – e de fato não o faz – a indústria de concentrados para a produção de bebidas, não se confundindo com as bebidas propriamente ditas, por óbvio.

Irrelevância dos trabalhos do Conselho de Cooperação Aduaneira

É importante registrar que os estudos preparatórios do Comitê de Nomenclatura e do Comitê Interino de Sistema Harmonizado do CCA não constituem interpretação autêntica da NESH XI à RGI/SH 3.b. Esse seria o caso se o entendimento fosse veiculado em documento posterior (a ata é anterior à NESH), de igual natureza e hierarquia, vale dizer, outra nota explicativa devidamente aprovada pela OMA e incorporada ao ordenamento brasileiro. O que se tem aqui são trabalhos preparatórios, cujo papel é reduzido no processo exegético.

Buscando impor a observância desse trabalho preparativo no caso em apreço, a Fiscalização declara que a ratificação da NESH XI da RGI/SH 3.b pelo Decreto nº 435/92 tornaria vinculante a decisão do CCA no Brasil. Todavia, não é esse o procedimento legal para tornar vinculantes os pareceres do CCA/OMA no Brasil.

Em verdade, a IN RFB nº 1.926/2020 torna vinculantes no Brasil apenas os pareceres do Comitê de Sistema Harmonizado da OMA traduzidos para o português e integrados em coletânea publicada no site da RFB na internet. Dentre tais pareceres não há nenhum que trate da matéria aqui debatida.

Na realidade, a ata prova que o acondicionamento compartimentado de partes do concentrado não é usado como forma de planejamento fiscal que visaria a aumentar os benefícios fiscais da ZFM, pois, no mundo todo, os concentrados de bebidas não alcoólicas se apresentam sob a forma de kits compostos de diferentes partes. É o que se vê, por exemplo, nos Dictámenes de Clasificación nºs 32, 33 e 34/04, proferidos pela Aduana do Chile a pedido da Coca-Cola do Chile.

Destinação do produto ao mercado para definição da classificação fiscal

A destinação comercial da mercadoria é fundamental para determinar sua classificação fiscal. Por exemplo, as NESH da posição 35.06, onde estão classificados adesivos e colas, deixam evidente a importância da destinação, da motivação que o produto desperta em quem o adquire.

A tese da Fiscalização estabelece o modo de acondicionamento para transporte como sendo um fator relevante para determinar a classificação fiscal, como se os concentrados, ainda que comercializados como uma única mercadoria, somente pudessem ser classificados como tal se fossem acondicionados em embalagem comum.

Ocorre que o RIPI estabelece que a forma de acondicionamento não gera efeitos fiscais, sempre que for determinada por exigências estritamente técnicas, inclusive descaracterizando o acondicionamento como uma operação de industrialização se assim se der. Ou seja, o RIPI proíbe o Fisco de caracterizar um produto como industrializado pelo seu modo de acondicionamento sempre que esse se der por exigências estritamente técnicas.

A contrario sensu, por qual razão poderia a Fiscalização descaracterizar um produto industrializado, fragmentando-o como partes independentes, quando seu acondicionamento em compartimentos separados se der por razões estritamente técnicas, justamente para que se preserve a essência do conjunto?

Pronunciamentos da Administração Pública Federal

A Administração Pública Federal já se manifestou, em diversas oportunidades, pela regularidade da classificação fiscal do concentrado como um produto unitário.

A começar pela manifestação do próprio Fisco, consubstanciada na Decisão nº 287/85, proferida no processo de consulta nº 10768.026294/85-90. Em interpretação concatenada com o Parecer Normativo CST nº 863/71 e com o Telex Circular SRRF nº 1.325/85, tal decisão assentou a classificação

unitária do concentrado da Recofarma ao código 21.07.02.99 (cuja redação corresponde ao atual 2106.90.10 Ex 01).

O argumento de que a Receita Federal teria manifestado esse entendimento sem ter ciência de que os componentes estavam acondicionados separadamente é inverossímil, visto que a fundamentação da Decisão nº 287/85 denuncia que a RFB tinha ciência de que sempre foram assim acondicionados.

Há prova de que, em 1985, os componentes dos concentrados já eram vendidos na forma de kit, consistente na nota fiscal anexa.

Efetivamente a Solução de Consulta apreciou a classificação fiscal da mercadoria. É importante destacar que a ressalva final no texto da decisão nº 287/85 trata da necessidade de, a cada importação, verificar se se trata da mercadoria da posição 13.3 ou da mercadoria da posição 21.07, objetos da consulta em questão e cuja distinção foi por ela esclarecida. Trata-se de mera conferência se os aspectos fáticos da mercadoria importada se amoldam às características do produto analisado na solução de consulta.

Em coletiva de imprensa realizada em 31/05/2018, o então Secretário da RFB confirmou que o Decreto nº 9.394/2018 foi editado com o objetivo de reduzir os créditos do concentrado para refrigerantes. Pouco tempo depois, a RFB tornou a afirmar que a edição do Decreto nº 9.394/2018 teve o condão de atingir os concentrados originados da ZFM, citando textualmente como exemplo o caso do concentrado destinado à produção das bebidas Coca-Cola.

O entendimento do Governo Federal acerca do produto produzido pela Recofarma, manifestado na Nota COEST/CETAD nº 071/2018, orientou a exposição de motivos apresentada ao Decreto nº 9.394/2018.

A decisão judicial transitada em julgado a que alude a Nota COEST/CETAD nº 071/2018, é a que se formou nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, a qual aproveita aos fabricantes das bebidas Coca-Cola.

Ora, se os produtos elaborados pela Recofarma não poderiam ser classificados no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, qual a razão da edição do Decreto nº 9.394/2018, que reduziu a tributação destes, visando a atingir os créditos aproveitados pelos adquirentes dos concentrados que possuem a seu favor a aludida coisa julgada? Defender que o produto da Recofarma não é o concentrado classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI torna imprestável o Decreto nº 9.394/2018, editado justamente com a finalidade de reduzir o crédito dos adquirentes desse produto.

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

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

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

V.4) Impugnação ao Relatório de Constatação de Infração Fiscal nº 02

V.4.1) Base de cálculo dos créditos incentivados Inexistência de dois regimes distintos para o cálculo dos créditos do IPI

Em regra, o valor tributável para fins de incidência do IPI é, no caso dos produtos nacionais, “o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial” (art. 190, II, RIPI/2010). Ou seja, é o valor consubstanciado no documento fiscal do produto, a representar o total da operação.

Excepcionalmente, o RIPI traz regras estabelecendo valor tributável mínimo nas operações realizadas entre empresas que possuam relação de interdependência (art. 195, RIPI/2010). Tais balizamentos não são aplicáveis ao caso, pois o Fisco não questiona a subvalorização do preço.

IA partir da definição legal de “Valor Tributável Mínimo”, a Fiscalização criou, com base em suas próprias convicções, o “Valor Tributável Máximo” (sem respaldo legal).

Nesse particular, o CTN dispôs que a base de cálculo do IPI é “o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria” do estabelecimento industrial (art. 47, II, “a”). Logo, o valor tributável pelo IPI é, inevitavelmente, aquele disposto nas notas fiscais de saída da Recofarma.

À guisa de conclusão, nota-se que não existem regras no ordenamento jurídico aplicáveis especificamente aos “créditos incentivados”; quando permitidos, sua base de cálculo é a mesma dos “créditos básicos” do art. 226 do RIPI/2010.

A precificação dos concentrados

A autoridade fazendária desconsidera que o concentrado é produto único, que difere totalmente de produtos genéricos, aos quais se aplica a precificação regida por custo de produção mais margem de lucro.

É importante esclarecer que os concentrados são vendidos sob as designações dos produtos da Coca-Cola, com identificação específica conforme as suas finalidades para o consumidor ou usuário (no caso, os engarrafadores). Os concentrados contêm todos os ingredientes necessários para tipificar a bebida final e manter a sua identidade e qualidade, sendo que os engarrafadores somente os misturam com os demais ingredientes, dando apenas tratamento complementar. Isso caracteriza a excepcionalidade do produto e o diferencia de mercadorias genéricas.

Ao afirmar que os concentrados são “insumos de baixo grau de transformação” e que “a marca atribuída aos insumos é completamente irrelevante na situação em análise”, o Fisco dá a entender que a marca só possui repercussão no produto final.

A marca naturalmente repercute no valor dos produtos a ela associados, de forma que, caso a percepção da marca Coca-Cola tenha uma piora aos olhos dos consumidores, a bebida final se desvalorizará, o que também ocorrerá com seu principal insumo, isso é, o concentrado. Consequentemente, é incabível dizer que os concentrados são meros insumos de baixo valor agregado.

O produto em questão distingue-se de potenciais substitutos, o que dá à Recofarma margem ampla para fixar seu preço, sem ater-se à engessada precificação com base principalmente em custos de fabricação – essa conclusão é válida para diversos produtos de variados segmentos, não se restringindo aos produtos da Coca-Cola.

É despropositado falar em supervalorização, na medida em que a valorização dos produtos diferenciados é atribuída, em verdade, pelos olhos dos consumidores, que adquirem a bebida e depositam suas legítimas expectativas nos seus atributos sensoriais (decorrentes do concentrado).

A alegação da Fiscalização de que os valores relativos a marketing das bebidas não devem compor o valor tributável do IPI é contraditória com a visão da própria RFB. De fato, a Instrução Normativa SRF nº 82/2001 prevê, expressamente, que os gastos de publicidade compõem o preço dos produtos industrializados. A própria regulamentação do “preço tributário

mínimo” na legislação do IPI prevê que as despesas de propaganda deverão ser computadas na base de cálculo do imposto.

Destaca-se o fato de que o método denominado Preço de Incidência para definição do valor do concentrado começou a ser utilizado no Brasil há muitos anos, antes mesmo da migração da empresa para a Zona Franca de Manaus. O Preço de Incidência pressupõe a aplicação de um percentual definido sobre a receita líquida dos engarrafadores. Desse modo, o preço dos concentrados varia com base em índice de incidência proporcional à receita líquida dos engarrafadores auferida num determinado período do passado. No próprio setor de bebidas, há situação na qual o mecanismo de precificação por incidência é obrigatório por força de lei. É o caso dos concentrados destinados às máquinas post mix, automáticas ou não, discriminado no Decreto nº 1.686/79. A relevância e o propósito das despesas de publicidade e propaganda As despesas decorrentes dos contratos de incentivo comercial com os engarrafadores existiram desde antes da mudança da Recofarma para a ZFM. As despesas decorrentes dos acordos de incentivo têm como finalidade promover o aumento das unidades de volume vendidas, consistindo em estratégia comercial para incrementar o consumo das bebidas. Desse modo, a providência está voltada para o volume de vendas da bebida final, contribuindo também para manutenção do alinhamento dos interesses da Recofarma e dos engarrafadores. Essas constatações estão inseridas no contexto dos concentrados já descrito. Assim sendo, o propósito comercial das despesas em foco é claro: majorar o volume de vendas da bebida final e, como resultado, aumentar a venda dos concentrados. O fato de ser fornecedora exclusiva dos concentrados reforça os motivos para promoção da marca, pois a Recofarma é interessada direta no aumento das vendas das bebidas finais. Em um mercado tão competitivo como o de refrigerantes, as despesas de publicidade são naturalmente mais elevadas do que em outros setores, compreendendo tanto grandes ações nacionais quanto múltiplas ações locais de fomento de vendas. Os acordos de incentivo estabelecem metas objetivas de volume de vendas, as quais devem ser atingidas pelos engarrafadores para que eles estejam habilitados a receber os pagamentos da Recofarma. Se não alcançarem os limites mínimos, não recebem os incentivos, o que constitui inegável fato de promoção de vendas. Inexistência de pagamento de royalties O distribuidor não tem qualquer obrigação legal ou contratual de pagar royalties, como inclusive consta do documento transcrito na autuação – Projeto Técnico-Econômico apresentado à Suframa em 2007 para obtenção de benefícios fiscais. Um produto que carrega marca e fórmula de grande valor deve ter o seu preço

majorado, o que justifica, ainda, os elevados gastos com publicidade, que garantem maior consumo das bebidas finais (e necessariamente dos concentrados).

O Contrato de Fabricação estabelece expressamente que o uso das marcas pelos engarrafadores dá-se gratuitamente com a finalidade de distribuição da bebida final. O engarrafador paga o preço do concentrado, vedada contratualmente a cobrança de royalties, ao passo que a utilização da marca pelo engarrafador é limitada nos termos do contrato, dado que o acordo protege a TCCC contra o mau uso de suas marcas. Desse modo, há mera autorização de utilização temporária das marcas. No Brasil, o uso da marca na distribuição consiste em direito do distribuidor, uma vez que o art. 132 da Lei nº 9.279/96 dispõe que o titular da marca não pode “impedir que comerciantes ou distribuidores utilizem sinais distintivos que lhe são próprios, juntamente com a marca do produto, na sua promoção e comercialização”. Nota-se que o licenciamento gratuito de marcas é permitido sem limitação, tratando-se de verdadeiro pressuposto dos contratos de distribuição, razão pela qual não faria sentido para a TCCC cobrar royalties em troca do uso da marca. O tratamento complementar dado ao concentrado (hidratação, edulcoração e, por vezes, carbonatação) não é capaz de desqualificar o propósito principal do contrato (a distribuição). É evidente que a propriedade intelectual exerce influência sobre o preço do concentrado, sobretudo por ser inviável dissociar o valor da marca do próprio produto ou desconsiderá-lo como parte relevante do preço de compra. Entretanto, a existência do valor da marca não converte o preço de compra da mercadoria em um royalty. A prática contestada pelo Fisco é ostensivamente adotada por companhias no cenário típico de fabricantes e distribuidores. Isso porque a empresa colhe os benefícios do crescimento da marca por meio do aumento das vendas e margens de lucros, permitindo que os distribuidores usem as marcas sem custos na revenda de mercadorias. Rejeita-se a qualificação do negócio jurídico firmado com os engarrafadores como exemplo de contrato de franquia, na medida em que não se amolda ao conceito legal de tal convenção. Trata-se de contrato de distribuição. Vale ter em mente que o Tema nº 300/RG foi julgado em 08/03/2022, saindo vencedora a Fazenda Municipal, ao argumento de que a integralidade do contrato de franquia comportaria contraprestação na forma de preço por serviços prestados. Assentou-se, por conseguinte, que, à luz do direito tributário, não haveria a possibilidade de segregação de parcela da receita do franqueador sob a rubrica de royalties. Segundo a interpretação dada pelo Fisco, a impugnante deveria ter cobrado taxa de serviço na hipótese de a Fazenda

municipal se sagrasse vencedora no Tema nº 300/RG, como de fato ocorreu. Há aqui evidente quebra dos critérios jurídicos que lastrearam a autuação, dado que inteiramente baseados na suposição de que haveria a exigência de royalties ocultos pela Recofarma.

Irrelevância das controvérsias travadas em outros países É importante pontuar a total irrelevância das considerações do auto de infração a respeito do tratamento fiscal conferido nos EUA, Espanha e Israel. Não bastasse a absoluta autonomia de jurisdições, as discussões nos processos mencionados ainda não foram encerradas, pelas informações prestadas pela Fiscalização. Ainda que encerradas, fato é que se desconhecem as circunstâncias fáticas concretas e a legislação de tais países, não podendo, portanto, suas conclusões serem emprestadas para o caso aqui em discussão. Quanto aos supostos royalties, aliás, não é raro que dois países adotem qualificações díspares diante da mesma grandeza. V.4.2) Responsabilidade tributária Esclareça-se que o art. 124, do CTN não é norma autônoma de atribuição de responsabilidade tributária. Isso porque o instituto trata-se de simples forma de garantia, incumbido de agravar a responsabilidade de um sujeito que já compõe o polo passivo. Tanto é assim que o CTN disciplina a matéria em seção própria, fora do capítulo que dispõe sobre responsabilidade tributária. Corroborando o entendimento, no âmbito judicial, ao julgar os Embargos de Divergência em REsp nº 446.955/SC, o STJ consignou que “a solidariedade tributária não é forma de inclusão de terceiro na relação jurídica tributária, mas grau de responsabilidade dos coobrigados, sejam eles contribuintes ou contribuinte e responsável tributário (...)”. Por sua vez, na esfera administrativa, o CARF, por meio do Acórdão nº 1302-000.490, afirmou que “a solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN, não se equipara à hipótese de responsabilidade, e não prescinde da correta fundamentação jurídica da responsabilidade tributária”. Também é desacertado o entendimento de que a expressão “interesse comum” teria o condão abarcar o suposto cometimento de atos ilícitos e, conseqüentemente, legitimar a exigência do crédito tributário. Observe-se que o próprio dispositivo legal esclarece que o “interesse comum” que enseja solidariedade deve ser oriundo da “situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Ora, a situação que constitui o fato gerador diz respeito ao fato ou relação jurídica que representa o antecedente da regra-matriz de incidência tributária. A associação das expressões deixa claro que não é qualquer interesse que pode ser considerado como suficiente para aplicação do instituto da solidariedade, mas tão somente aquele que conceba o fato gerador da obrigação principal. 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. Resumidamente, para a Fiscalização os mesmos fatos que teriam configurado simulação configuraram conluio. Assim, pelo princípio da consunção, basta que a defesa centre nos fatos imputados pela Fiscalização e não nas características jurídico-conceituais que eles atraem. (a) Conduta 1: manutenção, pelas empresas, da aparência de que não existe relação entre os repasses efetuados a título de “contribuições para marketing” e “incentivos de vendas” e os preços dos concentrados para bebidas. Não consta dos autos qualquer documento que aponte o nexo causal entre os repasses efetuados pela Recofarma e o preço fixado para os concentrados. Ao contrário, o instrumento particular de acordo comercial comprova a origem e finalidade dos repasses efetuados. O contrato deixa claro que estes incentivos visam contribuir para “gastos de publicidade, marketing, promoção da bebida”. Destaque-se que o Fisco possui amplo acesso ao SPED Fiscal, em que os valores repassados pela Recofarma e outras informações também foram declarados. Vale ressaltar que a Recofarma sempre foi transparente com respeito à importância das despesas de publicidade, bem como os seus efeitos sobre a composição dos preços praticados. Isso fica claro pelo Projeto Técnico-Econômico apresentado em 2007. (b) Conduta 2: suposta omissão, pelo Contrato de Fabricação firmado entre os engarrafadores e a TCCC, da existência de pagamentos relativos a royalties no negócio jurídico entabulado entre as partes, que estariam embutidos também no preço dos concentrados para bebidas. Intimamente ligada à conduta anterior, inexistente também nexo causal entre o preço pago na aquisição dos concentrados e os supostos montantes remetidos pela Recofarma à sua controladora no exterior. Até porque, não existem remessas entre Recofarma e TCCC, titular das marcas que aqui se discute. Registre-se que a ausência de pagamento de royalties não é uma particularidade da Coca-Cola no Brasil, sendo, na realidade, uma constância no procedimento da TCCC em todos os territórios em que atua. De fato, não faz sentido cobrar pela cessão de uso da marca na medida em que o negócio entabulado entre a TCCC (ou suas subsidiárias) e os engarrafadores visa o envase e a distribuição do produto final, ou seja, o aumento do volume de vendas ao consumidor. A Recofarma providenciou parecer por especialistas em Propriedade Intelectual, que concluiu que “uma vez que os produtos distribuídos são, por óbvio, identificados por marcas da família Coca-Cola –, a referida licença de marcas é gratuita, não há que se falar em qualquer hipótese de irregularidade na ausência de

cobrança de royalties por parte da RECOFARMA.” (c) Conduta 3: ação conjunta das empresas para classificar erroneamente os concentrados e ocultar as parcelas que deveriam compor o valor tributável. Inexistiu qualquer atuação conjunta das empresas para classificar os concentrados. A Recofarma conferiu o código 2106.90.10 Ex 01 aos seus produtos porque entende que essa é a correta classificação fiscal das mercadorias, sobretudo por decorrer de norma, nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98. Concorde ou não com a SUFRAMA, não se pode deixar de reconhecer que, em todos os atos normativos dessa autarquia, constou justamente o código 2106.90.10 Ex 01. Vejase, aliás, que o Parecer Técnico nº 224/2007 reproduz fielmente o texto desse código. Não se discute que essa autarquia sempre denominou o concentrado dessa forma, o que demonstra que não houve conluio entre as empresas, mas sim confiança e obediência às normas emitidas pelo órgão federal responsável pela administração dos incentivos inerentes à ZFM. Toda a acusação no Relatório Fiscal nº 02 centra-se justamente no fato de que houve supervalorização do preço dos concentrados mediante a inclusão de todas as parcelas que, ao fim e ao cabo, originaram a imputação criminal. É tecnicamente impossível supervalorizar o preço dos concentrados para fins tributários e, ao mesmo tempo, ocultar parcelas tributáveis de sua composição. O próprio Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, citado como fundamento da responsabilidade solidária, admite que o mero interesse econômico não seria suficiente para atrair a hipótese normativa do art. 124, I, do CTN. Todos os supostos fatos criminosos narrados pelo Fisco visariam à majoração do lucro das partes envolvidas, mas, em momento algum, demonstrou-se qual seria o interesse jurídico que constituiria o liame entre Recofarma e Spal. Ao longo de seu relatório, a Fiscalização tenta fazer parecer que a Recofarma conferiu classificação fiscal única à sua mercadoria, comercializada sob a forma de kits, unicamente com vistas a majorar o crédito fiscal dos adquirentes dos produtos. Na realidade, tal argumento causou espécie à Recofarma, na medida em que a classificação fiscal unitária é adotada há décadas, mais precisamente desde 1942. Além disso, a referida classificação fiscal é adotada há 28 anos perante a SUFRAMA e foi confirmada pela própria Receita Federal na decisão nº 287/1985 no Processo de Consulta nº 10768.026294/85-90. A classificação unitária dos concentrados para bebidas da marca Coca-Cola não é uma prática adotada apenas no mercado brasileiro, com vistas à obtenção de vantagens tributárias. A título exemplificativo, no Chile, país bastante distante da realidade da Zona Franca de Manaus, a classificação fiscal unitária do concentrado também

foi adotada pela companhia, de sorte que as acusações do Fisco não se sustentam. V.4.3) Invalidez integral da autuação A Recofarma usufrui de duas isenções distintas: a isenção do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, referente às mercadorias produzidas nessa área incentivada e a isenção do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, direcionada aos produtos contendo matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

O CTN prevê, em seu art. 178, que “A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo”. Isto é, sendo onerosa a isenção, nem mesmo a lei pode revogá-la, sob pena de afronta ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e outros princípios constitucionais garantistas. A teor do art. 178, CTN, são onerosas as isenções: (i) concedidas por prazo certo e (ii) em função de determinadas condições. Forçoso concluir que as isenções outorgadas à Recofarma são onerosas. Se as isenções onerosas não podem ser revogadas a qualquer tempo nem mesmo pela lei, o que dizer da tentativa de fazê-lo por meio do lançamento de ofício previsto no art. 142 do CTN? V.4.4) Qualificação da multa de ofício Não há indícios sólidos de fraude, simulação ou conluio no caso. A classificação fiscal adotada pela empresa encontra amparo nas características e destinação do produto, além de ter suporte nas normas do Sistema Harmonizado. Para além disso, é corroborada por variadas manifestações da Administração Pública, tendo sido utilizada pela empresa mesmo antes de sua mudança para a ZFM. A Recofarma não cobra royalties dos adquirentes de seus produtos, uma vez que: (i) a legislação brasileira concede aos distribuidores o direito à utilização das marcas dos produtos a serem distribuídos, razão pela qual o contrato com os engarrafadores prevê a gratuidade do uso de marca; (ii) não existe na legislação brasileira nenhuma norma que obrigue a cobrança de royalties, tanto assim que a Fiscalização não foi capaz de fornecer nenhum fundamento jurídico para tal obrigatoriedade. Os gastos de publicidades no caso são fundamentados e comprovados, não havendo nada de extravagante ou ilícito em seu volume. De fato, a empresa sempre foi transparente na importância de tais despesas, como reconhece a Fiscalização ao transcrever parte do Projeto Técnico-Econômico apresentado pela Recofarma à SUFRAMA, afastando por completo qualquer alegação de dolo. Nesse sentido, os incentivos comerciais desempenham papel fundamental, ao fomentar estratégias para incremento das vendas de bebidas (e por consequência de concentrados). Finalizando, a impugnante requer, preliminarmente, a sua exclusão da responsabilidade tributária solidária em relação ao crédito tributário

decorrente da glosa de créditos básicos e o reconhecimento da decadência do período anterior a julho de 2017. No mérito, requer o cancelamento integral do lançamento e, subsidiariamente, sua exclusão do polo passivo da autuação, e ainda, exclusão da qualificação da multa de ofício. É o relatório.

A 27ª turma da DRJ08, em 17 de abril de 2023, mediante Acórdão nº 108-037.697, julgou improcedente a impugnação, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2017 a 31/03/2019

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO ENQUADRADOS NO CONCEITO DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM. CRÉDITO INDEVIDO. Mantém-se a glosa de créditos relativos a produtos que, por não se enquadrarem nos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, não ensejam direito de crédito do IPI, nos termos do Regulamento do IPI e do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979. CRÉDITO BÁSICO DE IPI. AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE EMBALAGEM. DIREITO AO CREDITAMENTO. Para os efeitos do art. 226, I, RIPI/2010, o material empregado no acondicionamento de unidades do produto, de conjunto de unidades, por volume ou por peso, é considerado material de embalagem. Neste sentido, cordas, pregos, papel, fitas de aço, pano cru, caixas e sacos de plástico, bem como arames, fitas gomadas, colas, barbantes e tudo o mais que se destine ao acondicionamento ou embalagem de produtos tributados, inclusive embalagem externa, para transporte, contendo produtos por outro modo acondicionados, são materiais de embalagem e, assim, passíveis de aproveitamento de crédito presumido. IPI. VERIFICAÇÃO DO CORRETO CUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. COMPETÊNCIA LEGAL. Compete ao Conselho de Administração da SUFRAMA deliberar acerca da aprovação dos projetos de empresas que visem o gozo dos incentivos fiscais, dentre eles aquele a que se refere o art. 6º do DL nº 1.435, de 1975. Porém, a competência para verificar o correto cumprimento da legislação tributária federal, bem como a aplicação dos demais atos administrativos e judiciais na seara tributária é da Secretaria da Receita Federal do Brasil e das autoridades tributárias federais nos exercícios de suas funções. Neste contexto, o aproveitamento de créditos no âmbito da escrita fiscal do IPI diz respeito, sim, à esfera de controle da RFB. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE IPI. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. VALOR TRIBUTÁVEL. A base de cálculo do crédito incentivado de IPI, decorrente de aquisição de insumo isento, é o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial fornecedor do insumo. Estando o preço do insumo supervalorizado de forma indevida, com valores que dizem respeito ao produto final e não ao insumo, não pode essa parcela integrar o “valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial”. Nessa situação, o valor tributável não é igual ao preço registrado na nota fiscal, só podendo ser o custo de fabricação acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação de saída. MULTA DE OFÍCIO. PRESENÇA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. QUALIFICAÇÃO. Evidenciadas as circunstâncias de sonegação, fraude e conluio, a multa de ofício de 75% deve ser majorada em dobro, no patamar de 150%, com fundamento no art. 80, *caput*, e § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502, de 1964. **Assunto: Classificação de Mercadorias** Período de apuração: 01/04/2017 a

31/03/2019. “KITS” PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL PRÓPRIA EM RELAÇÃO A CADA UM DOS COMPONENTES DO “KIT”. Nas hipóteses em que a mercadoria denominada “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 do adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDOS E PARECERES TÉCNICOS. COMPETÊNCIA. VINCULAÇÃO. A classificação fiscal não é aspecto técnico e, desta forma, o laudo de especialistas não tem qualquer vinculação para a autoridade administrativa no que a ela se refere, pois a própria autoridade, considerando as regras aplicáveis à classificação, tem competência para formar seu juízo a respeito. Assim, apenas os aspectos técnicos abordados nos pareceres encomendados pela impugnante podem ser aproveitados na análise levada a efeito no julgamento, mas o juízo acerca da classificação fiscal compete à autoridade julgadora.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal. Período de apuração: 01/04/2017 a 31/03/2019. RESSARCIMENTO DE IPI. CRÉDITOS INCENTIVADOS. APROVEITAMENTO. ÔNUS DA COMPROVAÇÃO. Por envolver a fruição de créditos, cabe à postulante o ônus da comprovação da sua existência. Incumbe à interessada fazer prova dos fatos constitutivos de seu direito ou dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda Pública. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. MATÉRIA QUE NÃO FEZ PARTE DO PEDIDO E NÃO CONSTA DO DISPOSITIVO. INEXISTÊNCIA DE COISA JULGADA. Coisa julgada é uma qualidade que se agrega à declaração contida na sentença, assim entendida a resposta jurisdicional firmada apenas na parte dispositiva. Nem o relatório e nem a fundamentação da sentença podem se revestir da coisa julgada, porque nestes não existe propriamente um julgamento. Se determinada matéria não integrou o pedido e não consta do dispositivo, não faz coisa julgada, ainda que importante para determinar o alcance da parte dispositiva. **Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário** Período de apuração: 01/04/2017 a 31/03/2019 APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. A alteração de critério jurídico deve ser entendida como uma mudança de posição interpretativa da Administração a respeito de determinada norma. Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em fato que não foi objeto de verificação anterior. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. DOCUMENTOS FISCAIS IDÔNEOS. CLASSIFICAÇÃO EQUIVOCADA. 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 aplica ao produto comercializado, deixam de ostentar o amparo necessário a respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa. ACRÉSCIMOS LEGAIS. OBSERVÂNCIA DOS ATOS NORMATIVOS EXPEDIDO PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. INCIDÊNCIA. Atos normativos a que se refere o art. 100, I, CTN, são normas complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos que versem sobre matéria tributária. São atos gerais e abstratos, tais como portarias, instruções, etc., editadas com a finalidade de explicitar preceitos legais ou de instrumentar o cumprimento das obrigações tributárias. Não basta que o ato seja emitido por autoridade administrativa, mas deve ser por autoridade competente sobre a matéria, ou seja, a autoridade tributária. É a

observância destes tipos de atos que têm o condão de excluir a cobrança dos consectários legais, nos termos de parágrafo único do art. 100 do CTN. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA VINCULANTE CARF Nº 108. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento, conforme Súmula Vinculante CARF nº 108. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO FÁTICA. ASPECTOS ECONÔMICO E JURÍDICO. São solidariamente obrigadas aquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Pessoas atuando de maneira concorrente, valendo-se de construções artificiais e ardilosas para se esquivar de obrigações tributárias, são atraídas para o polo passivo da obrigação tributária, vez que se caracteriza o interesse tanto econômico quanto jurídico, implicando na solidariedade prevista no art. 124, inciso I, do CTN.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A recorrente Spal apresentou Recurso Voluntário, tempestivamente, no qual afirma, em síntese: i) da ilegalidade do auto pelo erro na apuração do IPI devido e na relação direta entre o presente processo e o PA nº 15215.720105/2018-78; ii) da classificação fiscal e da alíquota – da competência legal da Suframa para administrar o benefício fiscal do artigo 9º do DL 288/67, da definição do produto beneficiado, da vinculação ao respectivo PPB e a sua consequente classificação fiscal, o produto constituído por partes líquidas ou por partes líquidas e sólidas oriundo de PPB de “concentrado” é concentrado; iii) da correta classificação fiscal do concentrado não homogeneizado na posição da TIPI 2106.90.10 Ex 01; iv) da ofensa à coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4; v) 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.; vi) da ilegalidade do auto por falta de arbitramento; vii) da base de cálculo do IPI para fins de creditamento do IPI; viii) da ilegalidade do auto pela falta de arbitramento do valor tributável para fins de creditamento do IPI; ix) da não responsabilidade da recorrente por suposto erro na classificação fiscal e no valor tributável do concentrado; x) da idoneidade das notas fiscais e da qualidade da recorrente de adquirente de boa-fé; xi) da impossibilidade da exigência de multa, juros de mora e correção monetária; xii) da inaplicabilidade da multa qualificada ao caso concreto; xiii) da decadência dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de produtos de limpeza, lubrificantes e aditivos para caldeiras; xiv) da alteração de critério jurídico.

A recorrente Recofarma apresenta recurso voluntário, no qual afirma: i) preliminar de nulidade pelo cerceamento de defesa; ii) no mérito, pela classificação do concentrado no código 2106.90.10, Ex 01; iii) inexistência de irregularidades na base de cálculo dos créditos incentivados; iv) a regular precificação pela Recofarma; v) impossibilidade de responsabilização solidária pelo crédito tributário e da qualificação da multa de ofício, pela inexistência de simulação e conluio.

A PGFN apresenta contrarrazões, na qual afirma: i) ausência de nulidade do acórdão recorrido; ii) ausência de ilegalidade do auto de infração e de alteração de critério jurídico pela decisão recorrida; iii) da correta premissa da fiscalização para classificação dos insumos fornecidos pela Recofarma; iv) da incompetência da SUFRAMA; v) inexistência de atos oficiais que corroboram a classificação fiscal defendida pela recorrente e inaplicabilidade do art. 24, da LINDB; vi) irrelevância da suposta boa-fé da adquirente para efeito de aproveitamento da classificação fiscal incorreta; vii) os itens chamados “kits de concentrados” já foram vendidos separadamente pelo Grupo Coca-Cola; viii) Limites objetivos da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4: classificação fiscal como matéria não decidida no provimento transitado em julgado; ix) Sentença proferida em ação anulatória proposta pela RECOFARMA. Natureza do provimento anulatório pendente de trânsito em julgado: desconstituição específica e exclusiva do crédito tributário discutido naquele processo; x) Ausência de ilegalidade por falta de arbitramento de créditos correspondentes às únicas partes sujeitas à alíquota positiva; xi) Responsabilidade solidária da RECOFARMA; xii) Legalidade da exigência de multa, de juros de mora e de correção monetária; xiii) da multa qualificada.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende parcialmente aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo parcial conhecimento.

Recurso de Ofício

O recurso de ofício refere-se ao cancelamento das glosas dos créditos básicos decorrentes da aquisição de material de embalagem, em todos os períodos de apuração abrangidos pelo auto de infração, e, ainda, em consequência, pela exclusão da responsabilidade tributária da Recofarma apenas em relação a este ponto.

Verifica-se nos termos do auto de infração, dos produtos discriminados nos Anexos 01 a 04, o valor correspondente às glosas supramencionados é de R\$ 3.551.931,97 (três milhões, quinhentos e cinquenta e um mil, novecentos e trinta e um reais e noventa e sete centavos).

Logo, respectivo valor não atinge o limite estipulado pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, que é de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais):

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017. swap horiz

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Pela Súmula CARF nº 103, o limite deve ser aplicado no momento do julgamento do processo em segunda instância:

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Acórdãos Precedentes:

9202-002.930, de 05/11/2013; 9202-003.129, de 27/03/2014; 9202-003.027, de 11/02/2014; 9303-002.165, de 18/10/2012; 1101-000.627, de 24/11/2011; 1301-00.899, de 08/05/2012; 1802-01.087, de 17/01/2012; 2202-002.528, de 19/11/2013; 2401-003.347, de 22/01/2014; e 3101-001.174, de 17/07/2012

Portanto, não conheço do recurso de ofício.

Recursos Voluntários

Preliminares

Da decadência

A recorrente afirma que A Recorrente defende que “a AUTORIDADE decaiu do direito de glosar e/ou exigir o IPI relativo ao período anterior a 28.11.2013, porque a RECORRENTE foi intimada do AUTO em 28.11.2018 e, pois, já teria se passado mais de cinco anos entre os atos geradores e a ciência do AUTO, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN”.

Para a Recorrente, “é inquestionável que, para os fins específicos do lançamento por homologação do IPI, o art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/10 expressamente considera pagamento o encontro de crédito admitido e débito na escrita fiscal em que resulta saldo credor”.

Contudo, razão não assiste ao recorrente.

É massiva a jurisprudência deste Tribunal que entende pela afastabilidade do artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, pela distinção que se faz quanto à glosa de créditos e pagamento, nos termos do artigo 156, do mesmo diploma legal.

Sem maiores delongas, peço vênha para me utilizar das razões de decidir constantes no Acórdão nº 9303-015.184, sob relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira, julgado em 15 de maio de 2024:

I.1) Decadência do direito de o Fisco glosar créditos escriturais.

Conforme previsto na Constituição Federal (art. 146, III, “b”), “cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre ... decadência”. Decadência, no Código Tributário Nacional, é forma de extinção do crédito tributário (art. 156, V) e se dá pelo decurso do prazo para que seja feito o lançamento, que constitui o crédito. Logo, não existe decadência para glosa de créditos escriturais. Existe, na realidade, a prescrição para a sua utilização pelo sujeito passivo, de cinco anos, conforme art. 1º do Decreto nº 20.910/32. Em relação aos créditos escriturais, o único prazo que tem a Fazenda Pública – não propriamente para a glosa, em si, mas a ela relacionado – é o de cinco anos para a análise de Declarações de Compensação lastreadas em Pedidos de Ressarcimento.

Feitas as glosas e resultando, após a reconstituição da escrita fiscal, saldos devedores do imposto, o lançamento dos valores que deixaram de ser recolhidos, estes, sim, terão que observar o prazo decadencial, do art. 150, § 4º, ou do art. 173 do CTN, a depender do caso. Cumpre lembrar que esse entendimento foi adotado por maioria nesta turma em outubro de 2023, no Acórdão nº 9303-014.477, de minha relatoria.

Isto posto, rejeito a preliminar de decadência.

Da alteração do critério jurídico

Afirma a recorrente que houve alteração do critério jurídico, tendo em vista a adoção da acusação de erro de classificação fiscal e sobrevalorização, pela fiscalização, quando em outros lançamentos haviam outras razões pelas quais, especialmente concentradas somente no debate quanto à classificação fiscal.

Razão não assiste à recorrente.

A alteração do critério jurídico, embasada pelo artigo 146, do Código Tributário Nacional, diz respeito às alterações efetuadas no mesmo lançamento, no decorrer do processo administrativo fiscal ou do procedimento fiscalizatório, sem qualquer vínculo da fiscalização quanto a lançamento diverso realizado em demais oportunidades.

Portanto, nego provimento em relação a este ponto.

Da coisa julgada

A recorrente alega que faz jus à coisa julgada formada no mandado de segurança coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes de Coca Cola (AFBCC). Com efeito, transitou em julgado o Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, nos seguintes termos: Cabente o creditamento do valor do IPI que, em razão de isenção, deixou de ser tributado em operação anterior, para que se dê pleno alcance ao princípio constitucional de não cumulatividade, enunciado sem restrições para esse imposto.

Em destaque, aduz que na referida ação judicial, pela concessão da segurança quanto ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de concentrado, toma-se basicamente como verdadeira a classificação fiscal adotada pelo contribuinte.

Contudo, discordo de tal posicionamento.

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

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

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

Nego provimento a este ponto, portanto.

Do arbitramento

A recorrente afirma a existência de uma ilegalidade no Auto de Infração, uma vez lá teria sido reconhecido que deixou de calcular o crédito porque um dos insumos do concentrado estaria classificado na posição fiscal cuja alíquota de IPI seria de 5%, em violação ao artigo 148, do Código Tributário Nacional.

Contudo, sem razão a recorrente.

Cabe o ônus da prova a quem afirma o direito, entendimento já pacificado neste Tribunal que cabe ao contribuinte comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário, nos termos do artigo 170, do Código Tributário Nacional.

E, em que pese o esforço retórico do recorrente, não vislumbro provas nos autos quanto à contestação do crédito, de modo que tenha o contribuinte demonstrado a alíquota de forma individualizada.

Neste ponto, nego provimento.

Da (in)competência da SUFRAMA

Afirma o recorrente que a classificação dos kits de refrigerantes como produtos únicos no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI foi legitimada pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e os demais atos da SUFRAMA, tendo o órgão competência para delimitar a forma pela qual a mercadoria deve ser classificada, vinculando-se os demais órgãos – RFB e CARF.

Razão não assiste à recorrente, e peço vênia para me utilizar das recentes razões de decidir proferidas pelo Acórdão nº 3302-014.080, sob relatoria da Conselheira Denise Madalena Green, de processo julgado em 28 de fevereiro de 2024

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

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

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

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

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

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

Cabe registrar, ainda, que a fiscalização do Imposto de Importação e do IPI compete aos Auditores-Fiscais da RFB (arts. 142, 194 e 196 do CTN, arts. 91 e 93 da Lei nº 4.502, de 1964, art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, e arts. 2º e 9º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007), abrangendo a verificação das classificações fiscais e alíquotas utilizadas pelos contribuintes desses tributos.

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM. TIPI. COMPETÊNCIA. IPI.

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA REFRIGERANTES. IPI.

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

LIVRO V

DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

TÍTULO I

DO DESPACHO ADUANEIRO

CAPÍTULO I

DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(...)

Seção V

Da Conferência Aduaneira

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

(...)

CAPÍTULO VI

DO PROCESSO DE CONSULTA

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

(...)

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

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

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

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

I a unidade central; ou

II - a unidade descentralizada.

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

Dessa forma, nego provimento ao recurso nesse ponto.

Da classificação fiscal

O tema não é novo neste Tribunal e carrega diferentes posições sobre a reclassificação realizada pela fiscalização nos casos de “kits” de concentrado para bebidas não alcóolicas, tendo já me manifestado de forma favorável à classificação adotada pelo contribuinte.

Peço vênica para me utilizar das razões de decidir constantes no Acórdão nº 3402-003.799, de relatoria do ex-conselheiro Carlos Augusto Daniel, que explora com brilhantismo o caminho jurídico a ser percorrido para a classificação fiscal de mercadorias:

O segundo fundamento da autuação fiscal consiste na afirmação de que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte (Ex 01 do código 2106.90.10) estaria equivocada, pois “preparações” deve ser entendida apenas como produtos prontos para uso.

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas —

OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988). Um dos compromissos assumidos como Parte Contratante dessa Convenção (art. 3º) consiste em aplicar as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, sem aditamentos nem modificações, bem como todas as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição e a não modificar a estrutura das Seções, dos Capítulos, das posições ou das subposições. De acordo com os arts. 16 e 17 do RIPI/2002 (art. 10 da Lei 4.502/1964), a classificação deverá ser feita de acordo com as Regras Gerais para Interpretação RGI, Regr

as Gerais Complementares RGC e Notas Complementares NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL NCM, integrantes do seu texto.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias

NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão lusobrasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (IN RFB 807/2008), constituem elementos subsidiários

de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e, bem como das

Notas de Seção, Capítulo, Posições e Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

Os fundamentos são resumidos pelo fiscal nos seguintes itens do TVF:

“76) Conforme demonstrado a seguir, não é possível chamar de preparação algo que não está preparado nem misturado.

77) Segundo o dicionário eletrônico Houaiss, o vocábulo

“preparação” tem os seguintes significados: “Ato ou efeito de preparar-se; preparo, preparamento, preparativo 1. operação ou processo de aprontar qualquer coisa para uso ou serviço 2. elaboração dos alimentos para transformá-los nos diversos pratos, iguarias, etc. 3. feitura de um preparado; preparo 4. m.q. PREPARADO (“produto”)” (grifo nosso) O termo “preparação” indica, pois, uma ação – o ato de preparar, e um resultado – o preparado.

77.1 – Conforme o dicionário eletrônico Priberam da Língua Portuguesa, o vocábulo “preparação” tem os seguintes significados:

1. Ato ou efeito de preparar ou de preparar-se. 2. Obra prévia. 3. Composição.
4. Manipulação. 5. [Farmácia, Química] Preparado.

O termo “preparado”, por sua vez, é definido como:

1. Que se preparou. 2. Que foi feito antecipadamente. = PRONTO 3. Que tem ou fez preparação. ≠ IMPREPARADO 4. Aquilo que se preparou (ex.: colocar o preparado no forno durante meia hora). 5. [Farmácia, Química] Produto obtido de uma manipulação química ou farmacêutica. = PREPARAÇÃO

78) Portanto, os termos “preparações”, citados nos Ex 01 e Ex 02 devem ser entendidos como produtos prontos para uso, cuja origem advém de um processo de preparo. Os insumos empregados devem sofrer algum tipo de processamento, de transformação, podendo ser uma simples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado como cozimento, por exemplo.

79) Não é o caso dos “kits” adquiridos pela fiscalizada, cujos componentes são misturados durante o processo de elaboração

da bebida final. Se cada componente foi recebido do fornecedor na sua embalagem individual, não há que se falar em uma mercadoria pronta para uso. (...) 80.3 –

Da mesma forma que no exemplo acima, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 tratam de “preparações compostas” constituídas por uma mistura de diversas substâncias, as quais por diluição deveriam produzir o refrigerante. Não é o caso dos “concentrados” adquiridos por

Vonpar, pois estes são um conjunto de ingredientes, cada uma na sua embalagem individual, que não estão misturados e não estão prontos para uso.”

Em síntese, podese dizer que a fiscalização se baseou em um dos sentidos lexicais do verbete "preparação" e partiu do pressuposto de que "preparação" seria apenas a mistura já homogeneizada e passível de diluição, diferentemente dos ingredientes que compõem o "concentrado" adquirido pela Vonpar.

Primeiramente, deve-

se frisar que essa discussão é nova para este Colegiado, haja vista que TODAS as autuações relativas a esta matéria (glosa de créditos de IPI de saídas isentas da ZFM) foram lavradas sob o fundamento anterior, já rebatido em razão da existência de coisa julgada material em favor da VONPAR.

Tal inovação, especialmente e exclusivamente em relação a este Contribuinte específico, causa alguma espécie.

Em razão da verificação da existência de coisa julgada que impediria a autoridade fiscal de lançar o tributo contra a VONPAR pelo primeiro fundamento indicado, a autoridade fiscal achou por bem construir um argumento ad hoc, personalíssimo à Recorrente, com a finalidade de "escapar" dos constrangimentos constitucionais e possibilitar a autuação da empresa

Verificase, pois, que a discussão da classificação fiscal, neste caso, vem como um deus ex machina um recurso da dramaturgia grega que consistia originariamente e na descida em cena de um deus cuja missão era dar uma solução arbitrária a um impasse vivido pelos personagens.

Explico-me: diante do impasse gerado pelo óbice que a existência de singular decisão judicial favorável ao Contribuinte, em relação à tese fiscal para a glosa dos créditos, foi preciso recorrer a uma solução arbitrária para sair desse embaraço arrecadatório.

O artifício encontrado foi o recurso à classificação fiscal dos "kits de concentrados". Para isso, utilizou-se o auditor fiscal de uma série de premissas absolutamente equivocadas para construir, somadas a um emaranhado de disposições regulamentares que nada tem a ver com a classificação das mercadorias em análise (chegando inclusive a tratar de soluções de consulta proferidas pela Alfândega norteamericana), e por fim pincelando com diversos dispositivos do NESH (que em nada se referem ao caso específico) para justificar a conclusão de que o kit deve ser classificado parte a parte.

Todos eles serão oportunamente analisados, em razão de um ponto mais premente para análise: a impessoalidade nos atos administrativos.

A impessoalidade da Administração Pública no trato com os administrados é decorrência direta da igualdade republicana, garantindo a todos um tratamento isonômico na aplicação das leis. Não é a toa que tal princípio foi colocado no próprio caput do art. 37 da Constituição Federal, pedra angular do regime jurídico a que se sujeita o Poder Público:

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

A impessoalidade é decorrência da própria vinculação à lei e à moralidade a que se submetem os agentes administrativos, como comando de vedação a qualquer espécie de distinção que se funde em critérios pessoais dos administrados. É corolário dela o tratamento

igual de todos os contribuintes que estejam em uma mesma situação jurídica, sem que se façam distinções incabidas.

Mais do que isso, a impessoalidade é uma das mais importantes, quicá a maior, barreira ao arbítrio da Administração Pública, pois onde não há impessoalidade, decerto lá estará o arbítrio.

Naturalmente, não estamos em tempos de outrora, onde a arbitrariedade e a pessoalidade restavam evidentes nos comandos de um soberano. Atualmente, a pessoalidade encontra subterfúgio em interpretações aparentemente jurídicas, em artifícios hermenêuticos que deixam transparecer a intenção do agente de beneficiar ou prejudicar especificamente um determinado administrado.

É dizer, a arbitrariedade encontra seu caminho, subrepticamente, sob o manto da legalidade, não podendo ser confundidas as duas coisas.

Em razão disso, Agustín Gordillo pontua que a arbitrariedade é um vício subjetivo dos atos administrativos que compromete sua validade jurídica, inclusive traçando com mestria a linha entre a arbitrariedade e o vício de violação da lei. Senão vejamos, em tradução livre, a lição mais abalizada:

Deve anotar-se especialmente que em todos estes casos o vício do ato deverá ser encontrado no raciocínio feito pelo administrador para ditar o ato; em igual sentido que na matéria de desvio de poder, se prescinde da questão do seu objeto ser ou não, em si, violador de norma expressa alguma; o vício do ato não deriva de que este vá contra proibição expressa da ordem jurídica, senão de que há chegado a ela por caminhos distintos do que a ordem jurídica prescreve. Chegou à decisão por sua pura vontade, por capricho; não fez uma análise racional e razoável dos fatos e do direito. Por isso, ainda que a decisão não pareça ir contra normas expressas, é de todos os modos ilegítima. (GORDILLO, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo, T.3, 6ªed.. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. P. IX45)

No caso em tela, verificase que a fiscalização que sempre utilizou um determinado critério para fiscalizar e autuar as empresas que tomam créditos de IPI de saídas isentas da ZFM

inovou especificamente em relação à VONPAR, buscando com isso escapar às raíais da coisa julgada. Ora, se a fraude à lei consiste em utilizarse de regras jurídicas para contornar uma proibição substancial de outra regra legal, pode-se dizer seguramente que estamos diante de um caso de fraude à Constituição, pois procura o fiscal, utilizando-se de um complexo arrazoado, escapar da arrematadora eficácia, constitucionalmente garantida, da coisa julgada. Essa tentativa de autuar a qualquer custo resta evidente ao longo da análise

dos argumentos que fundamentaram a desconsideração da classificação feita pelo Contribuinte, que serão analisados abaixo. Primeiramente, a fiscalização afirma que o Laudo exarado pelo

laboratório confirma de forma inequívoca que a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte está errada. Todavia, uma simples análise do documento atesta exatamente o contrário, como será demonstrado abaixo, apresentando-se o resultado por amostragem:

(...)

No Laudo anexado aos autos, se verifica que os "kits de concentrados" abrangem basicamente preparações líquidas e sólidas, sendo estas últimas compostas de Ácido

Cítrico, Sorbato de Sódio e Benzoato de Sódio, que vem às vezes misturados com outros sais, e em outras isolados. Em seguida, o Fiscal desconsidera a indicação feita pelo Laudo de que se tratariam de preparações, para adotar seu próprio sentido atécnico, diga-se que obteve à

partir de uma consulta ao dicionário Priberam, na internet, concluindo assim que "preparações" devem ser entendidos apenas como produtos prontos para uso, já tendo sido processados, enquanto no caso dos kits, os componentes são misturados no processo de elaboração da bebida final.

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

Pontua então uma de suas falácias:

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

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

2106.90.10	Preparações dos tipos <u>utilizados para elaboração de bebidas</u>
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), <u>para elaboração de bebida da posição 22.02</u> , com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), <u>para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22</u> , com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

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

Outro exemplo banal da errônea da premissa assumida pelo Fiscal é a classificação de produtos inorgânicos não misturados, que embora sejam usualmente incluídos no capítulo 28 da TIPI, são excluídos do mesmo quando se apresentem sob formas ou acondicionamentos especiais, ou quando submetidos a tratamentos que mantenham sua

constituição química, como no caso da posição 30.04 (produtos para uso terapêutico ou profilático, que se apresentem em doses ou acondicionados para venda a retalho).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em razão disso, a metarregra interpretativa a ser aplicada passa a ser a RGI/SH 1, com o respaldo das Notas Explicativas mencionadas acima, autorizando o Contribuinte a tratar como uma só mercadoria o "kit de concentrado", constituído por

diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), e em proporções fixas.

Fica expressamente afastada pela NESH a primeira falácia do TVF. Além disso, afirma categoricamente o auditor fiscal que:

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

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

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

E prossegue no subitem 7:

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas.

Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; SÃO TAMBÉM FREQUENTEMENTE UTILIZADOS NA INDÚSTRIA PARA EVITAR OS TRANSPORTES DESNECESSÁRIOS DE GRANDES QUANTIDADES DE ÁGUA, DE ÁLCOOL, ETC.

Tal como se apresentam, estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

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

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

tragam expressas a relevância da destinação e a pertinência na consideração da limitação técnica.

E mais, vejamos o subitem 12:

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

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

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

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

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

Portanto, resta claro pela leitura das notas explicativas que:

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

Minha convicção pessoal é de que a questão estaria definitivamente sepultada já neste ponto, pela leitura minimamente atenciosa da NESH, mas devemos prosseguir na análise do longo arrazoado fiscal.

E mais, não deve causar qualquer espécie tal situação. Situação análoga é presente na classificação dos produtos químicos importados em "kits" para, após mistura, comporem os explosivos classificados na Posição 36.02 (Seção VI) do SH nesse caso, ainda que não se apresentem prontos para a utilização, se classificam na Posição por determinação da Nota 3 da Seção VI:

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

- a) Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio reacondicionamento;
- b) Apresentados ao mesmo tempo;

c) Reconhecíveis, dada a sua natureza ou quantidades respectivas, como complementares uns dos outros.

Tratam-se de critérios que só aclaram (ainda que por analogia) ainda mais os parâmetros que devem ser considerados para a classificação dos kits de concentrados, os quais são nitidamente destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas, em utilização conjunta, enviados simultaneamente (kits) e em proporção e quantidades suficientes para a produção dos concentrados a serem diluídos.

Em seguida, o fiscal recorre a classificações fiscais do U.S. Customs and Border Protection, órgão aduaneiro dos Estados Unidos responsável pela classificação de mercadorias, para sustentar que os produtos de um kit devem ser considerados individualmente.

Como se verifica no documento, o produto importado era um kit com um número exato de panquecas, hambúrgueres de salsicha e/ou de ovo para a feitura de doze sanduíches, além de embalagens e etiquetas para o sanduíche pronto. O Fiscal responsável pelo parecer acerca da questão entendeu que como as partes vinham separadas, deveriam receber suas classificações próprias, porque passariam por um processo de montagem.

Todavia, parece que o auditor responsável pela lavratura deste auto de infração "esqueceu" de citar o seguinte trecho do parecer estrangeiro:

This Rule does not apply to goods consisting of separately packed constituents put up together, whether or not in a common packaging, in fixed proportions for the industrial manufacture of, for example, beverages

Na tradução juramentada, anexa ao TVF:

Esta Regra não se aplica a produtos que consistam de constitutivos embalados separadamente, dispostos conjuntamente, seja em embalagem comum ou não, em proporções fixas para a fabricação industrial de, por exemplo, bebidas./

Convenientemente, o fiscal colheu do parecer apenas o que lhe interessava, esquecendo de mencionar a exceção expressamente feita pelo autor do mesmo, na interpretação das regras de classificação fiscal.

Ele tenta, insistentemente, aplicar à "preparação" as regras de classificação a produtos sujeitos a montagem (como foi feito com o caso dos sanduíches), a despeito de nada ter a ver tal classificação com o caso em tela, no qual envolve mera diluição dos componentes tratamento este expressamente previsto nas Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado.

A insistência do fiscal em justificar o injustificável fica clara com a profusão desordenada de portarias e dispositivos que cita, onde o termo "concentrado" está presente, mas que em nada tem a ver com classificação fiscal. O fato do "kit" envolver diversos produtos que serão reunidos no estabelecimento da Recorrente não altera o fato de que a legislação aduaneira determina que a sua classificação deverá ser na posição 2106.90.10, no Ex 01.

Mais ainda, recorre à Lei nº 8918/1994 e ao Decreto 6.871/2009 para afirmar que o fato dos "kits de concentrados" não terem registro no MAPA (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento) desqualificaria o mesmo como "Preparados líquidos ou sólidos para bebidas".

Ora, a mencionada lei exige o registro de bebidas junto ao MAPA. Inclusive o regulamento veiculado pelo Decreto nº 6.871/09 traz uma expressa definição da mesma, para estes fins:

Art.2o Para os fins deste Regulamento, considerase:

I - estabelecimento de bebida: o espaço delimitado que compreende o local e a área que o circunda, onde se efetiva conjunto de operações e processos, que tem como finalidade a obtenção de bebida, assim como o armazenamento e transporte desta e suas matérias-primas;

II - bebida: o produto de origem vegetal industrializado, destinado à ingestão humana em estado líquido, sem finalidade medicamentosa ou terapêutica;

III - também bebida: a polpa de fruta, o xarope sem finalidade medicamentosa ou terapêutica, os preparados sólidos e líquidos para bebida, a soda e os fermentados alcoólicos de origem animal, os destilados alcoólicos de origem animal e as bebidas elaboradas com a mistura de substâncias de origem vegetal e animal;

IV - matériaprima: todo produto ou substância de origem vegetal, animal ou mineral que, para ser utilizado na composição da bebida, necessita de tratamento e transformação, em conjunto ou separadamente;

V - ingrediente: toda substância, incluídos os aditivos, empregada na fabricação ou preparação de bebidas e que esteja presente no produto final, em sua forma original ou modificada;

VI - composição: a especificação qualitativa e quantitativa da matéria-prima e dos ingredientes empregados na fabricação ou preparação da bebida;

VII - aditivo: qualquer ingrediente adicionado intencionalmente à bebida, sem propósito de nutrir, com o objetivo de conservar ou modificar as características físicas, químicas, biológicas ou sensoriais, durante a produção, elaboração, padronização, engarrafamento, envasamento, armazenagem, transporte ou manipulação;

Entendeu o fiscal que o "kit de concentrado" se enquadraria nos "preparados sólidos e líquidos", equiparados a bebida pelo inciso II, pois tais preparados são aqueles produtos destinados ao consumidor ou varejista, para preparação de refrigerante nas máquinas em que a venda ocorre diretamente nos copos (máquinas Post Mix), através da adição de água à mistura é o que deixa claro os artigos 27 a 29 do Decreto, verbis:

Art.29.Preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante é o produto que contiver suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionado de água potável para o seu consumo, com ou sem açúcares.

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

Parágrafo único.O preparado líquido para refrigerante, quando adicionado de açúcares, deverá ter a designação adoçado, acrescido à sua denominação.

Se verifica com clareza que se tratam de preparações absolutamente diferentes. O "kit de concentrado" é vendido à indústria que produz o refrigerante, e qualificasse como um conjunto de matérias-primas e aditivos, conforme expressamente acatados pela

Nota Explicativa B, relativa à classificação 2106.90 da NESH, já mencionada anteriormente.

O que se verifica, pois, é a utilização por parte do fiscal, de uma terminologia eminentemente técnica para induzir à falsa ideia de que os preparados de que trata o inc.

III do art. 2º do Decreto 6871/09 seriam a mesma coisa das preparações da Posição 2106.90.10 do NCMSH.

Por fim, para a mais absoluta surpresa deste julgador, a decisão a quo não apenas inovou na argumentação trazida por extenso TVF, como também anexou documentos novos ao processo! Permitome citar o trecho canhestro de confessado desatino procedimental:

Não obstante a clareza da citada Nota Explicativa, para enriquecimento da argumentação desenvolvida no TVF, anexe ao processo cópia da tradução juramentada da documentação do Conselho de Cooperação Aduaneira CCA (atual OMA), obtida do processo que tem por objeto o auto de infração lavrado contra a fornecedora Recofarma (11080.723817/201428).

O documento anexo, por si, sequer deveria ser conhecido por este colegiado, por se tratar de "prova" (apenas em um sentido largamente lato) nova, produzida por sujeito incompetente para tanto e sem que fosse oportunizada o direito de defesa do contribuinte a seu respeito, em sede de Impugnação.

Apenas por amor à argumentação, e por um dever de retidão, irei demonstrar que, ainda que considerado, tal documento em nada altera o desfecho do raciocínio alinhavado neste voto.

A decisão recorrida, ao invocar os trabalhos preparatórios da CCA (atual OMA), que estiveram por trás da redação da NESH XI à RGI/SH 3, não está se socorrendo de interpretação autêntica! Já descrevemos o que é a interpretação autêntica em outras oportunidades, pelo que reproduzimos abaixo algumas dessas considerações:

Em primeiro lugar, falar em lei interpretativa é falar em interpretação autêntica, que é aquela praticada através de toda lei ou disposição legislativa cujo conteúdo consista na determinação do significado de uma ou mais disposições legislativas anteriores (GUASTINI, Ricardo. Interpretare e Argomentare. Milano: Giuffré, 2011. P.81).

(...)

O caráter "autêntico" é dado a qualquer interpretação decorrente do próprio sujeito que tenha produzido o texto a ser interpretado seria como se Machado de Assis subscresse carta em que confirmasse a traição de Capitu, que deveria ser tomada com a interpretação autêntica da obra "Dom Casmurro".

Naturalmente que ao falarmos de Direito, especialmente Direito Tributário, cujas principais regras são produzidas por um Parlamento, fica evidente o caráter ficcional dessa autenticidade (Cf. PUGIOTTO, Andrea. La legge interpretativa e i suoi giudici. Milano: Giuffré, 2003. P.125127) de modo que a subjetividade do legislador se revela como uma noção meramente metafórica, para não dizer ideológica, diante da possibilidade de composições absolutamente distintas desse órgão emitirem leis interpretativas. Isso demanda que substituamos o pressuposto da identidade do autor ou do órgão para a identidade de função (legislativa), que liga a força normativa dos dois atos, lei interpretada e lei interpretativa se prestando a justificar a interpretação autêntica.

Portanto, a interpretação autêntica decorre de um ato legislativo de mesma natureza e hierarquia, veiculado pelo sujeito detentor da mesma função, com o objetivo de aclarar dispositivo anteriormente veiculado.

Como o próprio a própria decisão coloca "O documento anexado consiste em interpretação autêntica, que decorre da análise realizada pela CCA para fins de

formalização do item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b" tratase, pois, de documento que representa trabalhos preparatórios, anteriores à redação da Nota Explicativa em comento.

Salta aos olhos a impossibilidade de um trabalho preparatório ser tratado como interpretação autêntica.

Em primeiro lugar, não possui natureza normativa, por não veicular qualquer comando vinculante, e sequer se qualifica como norma jurídica, para fins de hierarquização em um sistema graduado verticalmente.

Em segundo lugar, o trabalho preparatório é **anterior** à Nota Explicativa, de modo que não poderia ser interpretação autêntica de algo que sequer existe ainda.

Como qualquer ato comunicativo, a norma jurídica se desprende de seu autor no momento que é exarada, da mesma forma que a vontade do legislador e o sentido objetivo da lei não podem se confundir. Quando muito, os trabalhos preparatórios servem para auxiliar na interpretação dos dispositivos legais, em caso de dúvida, mas nunca contra a sua própria literalidade, nem para lhe agravar o conteúdo essa é a lição clássica de Karl Engisch no seu *Einführung in das juristische Denken*, ao enfrentar o embate entre as escolas objetivistas e subjetivistas de interpretação.

A justificação subjacente a uma determinada norma pode, sim, ser utilizada para identificar casos de sobreinclusão e subinclusão normativa aptos a serem sanados por meio de analogia ou pela técnica de dissociação no momento da aplicação, mas nunca para fins de ampliar o alcance de regras restritivas, como em matéria tributária e penal.

A ideia de recorrer à ideologia subjacente à lei posta para fins de interpretá-la e integrá-la não é estranha ao Direito Tributário basta que lembremos, por exemplo, do § I da *Steueranpassungsgesetz* de 1934 (Lei de Adaptação Fiscal), exarado na Alemanha nazista para conformar a interpretação de todas as leis fiscais à ideologia nacionalsocialista, como emanção do chamado *Führerprinzip*. Deixo aqui o registro histórico dos riscos desta prática.

Prosseguindo, cabe ressaltar que diversos pareceres do CCA foram internalizados e tornados vinculantes por meio de Instruções Normativas, e disponibilizados no site da RFB, mas que em nenhum deles consta o documento apresentado pelo julgador *a quo*.

Portanto, tais atas de reuniões não são e nem podem ser tratadas como pareceres oficiais daquela organização, mas como registros históricos dos debates, tampouco tendo sido oficialmente introduzidos no sistema jurídico nacional. É dizer, nem *soft law* chegam a ser, porque nem Direito são.

Desse modo, deve-se afastar de pronto o argumento levantado pela decisão *a quo* pelos seguintes motivos: I) o julgador de 1ª instância não pode juntar novos documentos ao processo; II) não foi oportunizado à Recorrente o direito de se manifestar sobre esse documento na impugnação; c) trata-se de inovação à fundamentação da autuação; d) o documento juntado não possui qualquer valor normativo, não tendo sido publicado oficialmente como parecer, tampouco internalizado no Direito Brasileiro.

Fica clara a improcedência dos argumentos esgrimidos na autuação e na decisão *a quo*.

Tudo isso que foi demonstrado transparece uma profunda arbitrariedade perpetrada pela fiscalização, que olvidou das regras classificatórias expressas para buscar, por meios oblíquos e subterfúgios, a glosa dos créditos. Isso fica muito mais claro por diversos

momentos em que informações relevantes são voluntariamente omitidas do TVF para manter a integridade das escusas conclusões alcançadas.

Corroborar esse entendimento o fato de este fundamento relacionado à classificação fiscal estar presente apenas nos casos da VONPAR, coincidentemente a empresa que detém um provimento judicial definitivo a seu favor.

Trata-se, pois, de uma solução arbitrária da fiscalização para conseguir autuar especificamente a VONPAR, o que se qualifica perfeitamente como um vício subjetivo de arbitrariedade e pessoalidade no ato administrativo de lançamento, maculando integralmente a validade do mesmo.

Forte em minhas convicções, posso declarar seguramente estarmos diante de um ato administrativo nulo, mas apenas a título de *obter dictum*, em razão do art. 59, §3º do Decreto 70.235/72, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

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

Portanto, a despeito da patente nulidade, estamos fortes nos fundamentos acima delineados quanto à concessão de provimento favorável do mérito ao sujeito passivo, razão pela qual não pronunciaremos tal nulidade no dispositivo da decisão.

Portanto, entendo correta a classificação adotada pelo contribuinte.

Isto posto, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste ponto, entendendo como correta a classificação fiscal adotada pelo contribuinte.

Da sobrevalorização, multa qualificada e responsabilidade solidária

Afirma a fiscalização que houve sobrevalorização da base de cálculo dos créditos incentivados, com a inclusão de parcela oriunda de “contribuições financeiras” remetidas pela Recofarma e utilizadas pela Impugnante para pagar despesas de comercialização, com destaque para gastos com o marketing das bebidas, e de parcela oculta relativa a royalties, assim entendidos os rendimentos decorrentes do uso ou exploração de fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio. Assim, parte do valor tributável utilizado para cálculo dos créditos incentivados correspondeu a parcelas que não dizem respeito aos insumos, e sim aos produtos finais.

O tema não é novo e já foi analisado por esta turma, em caso exatamente igual – inclusive com o mesmo responsável solidário, sob a relatoria do Conselheiro Jorge Luis Cabral, no acórdão nº 3402-011.758, em que foi afirmado que:

(...) Os royalties têm a natureza de cessão onerosa do uso de propriedade intelectual, limitada aos termos do monopólio decorrente da atribuição de direito de patente, marca ou desenho industrial, ou nos casos em que isto

não tenha sido providenciado pelo interessado, nos termos da política interna do proprietário de proteção do segredo industrial.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Quanto às transferências financeiras entre as Recorrentes, além deste ponto compartilhar a mesma parcela de valor de sobrepreço da base tributável do IPI com a afirmação sobre os royalties, não se procedeu ao

arbitramento da mesma, e nem se identificou claramente os fatos objetivos que comprovassem a tese da Autoridade Tributária. Fora o fato incontestável de que os repasses líquidos da RECOFARMA para a SPAL são significativos, em relação ao valor pago pela matéria prima, não houve qualquer esforço em se determinar se os repasses possuíam alguma relação temporal ou vínculo identificável entre o momento do pagamento das aquisições de kits e os repasses posteriores.

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

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

Se a Autoridade Tributária entende que houve fraude, e consequentemente qualificou a multa, por óbvio que não se pode admitir que os valores decorrentes desta fraude persistam produzindo efeitos contábeis e tributários em outras esferas. Assim haveria impactos tanto nos lucros da RECOFARMA, quanto nos da SPAL, transferindo a tributação sobre lucros de uma para a outra.

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

Entendo da mesma forma que o ilustre Conselheiro na decisão supramencionada – que é exatamente o mesmo caso aqui presente, de que não houve comprovação das alegações referentes à ocorrência de simulação e conluio.

A despeito da suficiência das afirmativas postas, devo acrescentar observação que considero essencial à percepção dos autos de infração que permeiam as operações relacionadas aos “kits” de refrigerantes, que antes se resumiam à suposta incorreção da classificação fiscal, evoluindo, sem qualquer supedâneo técnico ou probatório, na acusação fiscal de simulação e fraude.

Não há de se negar a possibilidade – e a realidade fática, da existência de operações simuladas ou fraudulentas ocorridas em conluio empresariais, contudo, é de extrema importância que não se confunda discordância de estruturas operacionais com as figuras mencionadas, sob

pena de distorção de conceitos jurídicos caros ao direito tributário e à legitimidade de operações empresariais.

No mesmo sentido, a 1ª turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento, entendeu que não houve comprovação de fraude, simulação ou conluio, em relação à mesma acusação fiscal, para diferentes pessoas jurídicas das tratadas neste auto de infração, diferenciando-se por serem pessoas jurídicas coligadas.

Na oportunidade, o ilustre conselheiro relator, Fredy Albuquerque afirmou que:

(...) Nas circunstâncias em que, lícitamente, o contribuinte realizar ato jurídico que importe em economia tributária válida, sem mácula ou vício previsto no ordenamento jurídico, ou seja, sem patologia de forma, de vontade, de intenção ou ocultação, torna-se ilegítima a autuação que dele decorra, inexistindo dever fundamental de pagar ilicitamente tributos.

Conquanto o contribuinte demonstre e justifique a regularidade dos preços praticados intragrupo, cabe ao Fisco esclarecer e comprovar os fatores que tornariam inadequada a respectiva relação comercial, a fim de se justificar a alegação de prática de sobrepreço, inadmitindo-se que o lançamento de tributos seja pautado por ilações não comprovadas em elementos de prova que confirmem a pretensa prática de ilícito tributário. A falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento. Tratando-se de questão que implica na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, a atribuição de artificialidade de operações comerciais não pode ser presumida por critérios genéricos do agente da administração tributária que não aponte em que medida o preço torna-se sobrepreço entre negócios realizados por partes vinculadas. Tais elementos compõem o cerne da comprovação da relação jurídica tributária e são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado.

O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de presunções genéricas para pretender alcançar fatos econômicos relacionados ao contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito.

(...)

A questão de fundo continua a mesma: qual o preço considerado “correto” pela administração tributária para a venda do referido insumo? Pode o Fisco desconsiderar transações comerciais por pretensa simulação que causa sobrepreço se ele mesmo não indica qual seria o preço considerado adequado?

Sobre o assunto, a PGFN aduziu em suas contrarrazões que “a fiscalização constatou a atipicidade no fato de a precificação dissociar-se em absoluto dos custos de produção, vinculando-se ao faturamento da adquirente” e que “o arcabouço probatório coligido converge para evidenciar a sobrevalorização nas operações intragrupo investigadas”. Nesse sentido, conclui ser devida a qualificação da multa porque “as práticas constitutivas da infração fiscal correspondem a acordo para artificial transferência de receitas entre duas partes relacionadas para obtenção de vantagem fiscal. Trata-se de típico ‘profit shifting’, prática que necessariamente envolve conluio somado a fraude ou simulação. Por consequente, a própria manutenção do lançamento importa o reconhecimento das hipóteses de qualificação da multa de ofício”. 87. Se a Fazenda Nacional afirma que o arcabouço probatório comprova a sobrevalorização, também não indica qual seria o preço de partida, apenas reitera os mesmos critérios genéricos apresentados pela administração tributários. É dizer: para concluir que algo ultrapassou algum limite, tem-se que indicar o limite; para que algo seja considerado sobrepreço, tem-se que indicar o que considera preço! 88. A falta de balizas objetivas na indicação de critério econômico que atribua ao contribuinte o descumprimento de obrigação tributária torna insuficiente a determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o lançamento. Mais ainda, tratando-se de questões que impliquem na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, a atribuição de artificialidade de operações comerciais não pode ser presumida por critérios genéricos do agente da administração tributária que não aponte em que medida o preço torna-se sobrepreço entre negócios realizados por partes vinculadas. 89. Tais elementos compõe o cerne da comprovação da relação jurídica tributária, ou seja, são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado. O erro perpetrado pela autoridade administrativa não é passível de correção em momento posterior, pois é a partir do conhecimento pelo contribuinte das razões de fato e de direito que ensejam a lavratura do auto de infração que ele poderá realizar sua ampla defesa e contraditar, de forma argumentativa e documental, a insurgência contra a autuação.

(...)

94. Já restou demonstrado que não estão indicados os supostos “preços corretos” a serem praticados pelas partes relacionadas, fato que impede concluir por “sobrepresos”. 95. O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de presunções genéricas para pretender alcançar fatos econômicos relacionados ao contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito. 96. Apontar ilegalidade inexistente é tão deletério quanto a praticar! 97. Não obstante as conclusões apriorísticas do Fisco sobre as escolhas que levam empresas a buscarem estruturas societárias e instalação de operações lícitas em diversos locais favorecidos por incentivos fiscais, elas refletem muito mais o desconhecimento dos agentes administrativos quanto às demandas econômicas reais do que verdadeira relevância argumentativa. Com efeito, em excelente estudo doutrinário sobre “O planejamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade”, vê-se as seguintes e lúcidas conclusões: Embora a tributação seja um influenciados na atração de empresas, não é ele o que prepondera. Quando o assunto é investimento estrangeiro direto (IED) genuíno, os tributos ocupam a quarta ou quinta posição na ordem do que é considerado pelos investidores. Antes, são apontados outros fatores tidos como mais importantes, a exemplo de: estabilidade política e instituições fortes, infraestrutura, acesso a mercados e matérias-primas e mão de obra qualificada. No mesmo sentido, a OCDE estende que a política fiscal e seus incentivos ocupam um espaço limitado na tomada de decisão do local onde será alocado o IED. Assim, é errado analisar a questão a partir de uma lógica essencialmente do país, mas, numa perspectiva nacional, não é estatisticamente tão relevante, uma vez que isso não torna o país desinteressante a investimentos externos por si, o que parece ser verificado no mundo real.⁸ 98. Conhecer os senões que estão além da fria relação tributária demanda interesse pela investigação da realidade que cerca o intérprete e o aplicador do Direito, que deve estar atento ao conteúdo interdisciplinar com áreas afins ao Direito Tributário, historicamente encaixotado no conforto de repetições apriorísticas. Seja porque, no mundo real, o direito mais se cumpre do que se descumpre, o propósito negocial mais existe do que se simula, mas conceber isso como uma realidade demanda escolha interpretativa que exige do ourives jurídico lapidar os porquês e os “praquês” da fenomenologia jurídica a par da realidade econômica, nem sempre transparente às lentes de quem a

investiga. Cotejar a interdisciplinaridade destes senões, conforme notável lição do Professor – e também i. Conselheiro deste Colegiado – Jeferson Teodorovicz, “Trata-se, portanto, de uma atitude de abertura epistemológica ou ‘abertura de pensamento’. O diálogo (recíproco) entre disciplinas é essencial para a efetivação da interdisciplinaridade. O cientista avança sobre o campo de interesse comum de outros ramos do conhecimento, permitindo-se receber contribuições de outras áreas”.

99. Ressalte-se, ainda, que as conclusões a que chegou a administração tributária para concluir por uma pretensa – e a meu ver inexistente – artificialidade na conduta do contribuinte em manter estrutura societária em Zona Franca brasileira de tributação favorecida para, supostamente, reduzir artificialmente a carga tributária como no caso em apreço, não encontra guarida na realidade indicada nos autos processuais, nem se justifica pelas teorias de escol, que muitas vezes pretendem desconstituir negócios sob o prisma do dever de solidariedade que subjaz ao denominado Dever Fundamental de Pagar Tributos, conforme ensino do professor português José Casalta Nabais.

(...) 109. Penso ser essa a hipótese em análise, onde não é possível vislumbrar, a meu sentir, qualquer pecha de ilegalidade que justifique a desconsideração da realidade fática que levou a administração tributária de atribuir artificialidade à conduta do sujeito passivo. Não há elementos que conectem seus negócios à prática de simulação, dolo, fraude, conluio, não se comprovou ausência de propósito negocial na composição societária, não houve omissão de registros contábeis nos balanços das companhias envolvidas, além dos produtos comercializados entre as companhias relacionadas terem efetivamente se realizado, razão pela qual não é possível validar a pretensão fazendária de alcançar os fatos econômicos indicados nos autos de infração.

Nota-se que a mera conduta de questionamento da estrutura operacional, travestido de acusação de simulação e conluio entre a SPAL e RECOFARMA, na composição do preço dos produtos debatidos é totalmente rechaçada quando não há qualquer elemento probatório que suporte a afirmativa de que tal operação carrega falsidade.

Vale mencionar também que os processos administrativos julgados neste tribunal Administrativo até a presente data, em sua integralidade, afastaram a acusação fiscal de simulação e conluio, por carência probatório.

Não diferente disso, no presente caso, também não há que se falar nas figuras supramencionadas e capituladas no auto de infração combatido, tendo em vista que a fiscalização

em nada teve o condão de demonstrar, de forma fática e documental, a ocorrência de fatores que desabonem a legitimidade e legalidade da relação comercial.

Neste passo, dou provimento ao recurso voluntário neste ponto, de modo que, não há que se falar em multa qualificada, tão menos em responsabilidade solidária.

Dos juros sobre a multa de ofício

Afirma o recorrente que não se aplica a incidência de juros sobre a multa de ofício por inexistência de previsão legal.

Contudo, sem razão a recorrente, porque `presente afirmativa se aplica a Súmula CARF nº 108:

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).

Isto posto, nego provimento a este ponto.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares arguídas, e, no mérito, dar provimento integral aos Recursos Voluntários.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Jorge Luis Cabral, redator designado

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Esta pretensão de apropriação de créditos do IPI está fundamentada numa classificação fiscal que as Recorrentes entendem que deveria resultar numa posição de ex-tarifário cuja alíquota para o IPI seria de 20%, enquanto a Autoridade Tributária entende que, com o há vários elementos separados e individualizados, que compõem o referido kit para a produção de

refrigerantes, este kit não poderia ser classificado neste ex-tarifário, mas sim no subitem 3302.10.00, com alíquota de 5%. O efeito seria a redução do crédito de IPI, em razão de uma alíquota menor.

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

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

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

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

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

Esta subposição designa os refrigerantes.

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

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

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

REGRA 1

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

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

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

Notas Complementares (NC) da TIPI

NC (21- 1) Ficam reduzidas as alíquotas do IPI relativas aos extratos concentrados para elaboração de refrigerantes classificados nos “ex” 01 e 02 do código

2106.90.10, desde que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério, nos percentuais a seguir indicados:

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

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

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

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

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

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

- A) As preparações para utilização na alimentação humana, quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.).
- B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc.) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).

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

Classificam-se especialmente aqui:

(...)

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

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

(...)

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

- xaropes aromatizados ou corados, que são soluções de açúcar adicionadas de substâncias naturais ou artificiais destinadas a conferir-lhes, por exemplo, o gosto de certas frutas ou plantas (framboesa, groselha, limão, menta, etc.), adicionadas ou não de ácido cítrico ou de agentes de conservação;
- um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, uma preparação composta da presente posição (ver o nº 7, acima), que contenha, por exemplo, quer extrato de cola e ácido cítrico, corado com açúcar caramelizado, quer ácido cítrico e óleos essenciais de fruta (por exemplo, limão ou laranja);
- um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, sucos (sumos) de fruta adicionados de diversos componentes, tais como ácido cítrico, óleos essenciais extraídos da casca da fruta, em quantidade tal que provoque a quebra do equilíbrio dos componentes do suco (sumo) natural;
- suco (sumo) de fruta concentrado adicionado de ácido cítrico (em proporção que determine um teor total de ácido nitidamente superior ao do suco (sumo) natural), de óleos essenciais de fruta, de edulcorantes artificiais, etc.

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

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

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

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

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

“1.- O presente Capítulo não compreende:

(...)

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

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

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

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

Toda a argumentação anterior refere-se à Regra 1, da NESH, já acima reproduzida e, diante do fato de que os kits destinados à produção dos refrigerantes possuírem elementos individualizados e separados em embalagens diferentes, a inda que eles componham um conjunto

com um propósito específico, eles precisam ser classificados individualmente, já que o item XI, da Regra Geral 3.b, das NESH, exclui expressamente os produtos aqui tratados da aplicação desta regra.

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

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

No entanto, vencida esta preliminar complexa e custosa, temos de enfrentar a questão sobre se o conjunto pode ser classificado no Ex-tarifário 01, deste mesmo subitem pois, agora, afastamo-nos da aplicação das regras do sistema harmonizado para verificar a elegibilidade de um determinado produto a um tratamento tributário, relacionado a benefício fiscal específico que decorre inteiramente de se determinar se a interpretação literal dos dispositivos normativos, e aqui neste caso a própria TIPI, estabelecida pelo Decreto nº 7.660, de 26 de dezembro de 2011, combinado com os Decretos-Lei nº 1.475/1975 e 288/1967, permite que seja reconhecida a alíquota aplicável ao Ex-tarifário, ou ao subitem da TIPI já esclarecido neste voto.

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

Vejamos então o texto novamente:

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), par a elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado” (grifo nosso)

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

Ora, o fato do concentrado a que se refere o ex-tarifário ter a mesma classificação fiscal de partes dos componentes dos kits comercializados, em decorrência da aplicação das

normas interpretativas do Sistema Harmonizado, não implica em se determinar uma identidade entre os dois produtos, kit e concentrado resultante do seu processamento, posto que o kit em si não tem a possibilidade, sem o processo industrial de uma das Recorrentes, de produzir um artigo que resulte o salto tarifário requerido no texto do ex-tarifário.

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

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

Fica claro nos laudos e pareceres deste processo que os componentes dos kits não se prestam a serem consumidos diretamente pela sua diluição, na forma de refrigerante, pois demandam um processo industrial que é justamente a função a ser exercida pela SPAL, os tais “extrato concentrado” ou os “sabores concentrados” são justamente o produto final do processo de fabricação de refrigerantes, quando vendidos para a comercialização em máquinas de Post-mix, ou no caso em que o seu engarrafamento, já na forma de refrigerante, é feito pela SPAL, configura-se o produto inacabado, mas como há posição mais específica, não precisa ser classificado pela Regra Geral nº 2.

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

Estas conclusões são perfeitamente alinhadas com o entendimento do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) sobre a natureza dos concentrados para a fabricação dos refrigerantes e o refrigerante como produto pronto para consumo, vejamos um trecho do TVF 02:

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

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

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

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

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

“Art. 13.

(...).

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

REGRA 2

(...)

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

REGRA 3

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

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

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

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

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

a) **Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio re-acondicionamento;**

b) **Apresentados ao mesmo tempo;**

c) **Reconhecíveis, dada a sua natureza ou quantidades respectivas, como complementares uns dos outros.**

No entanto, tal disposição seria inaplicável ao caso concreto por expressa vedação do inciso XI, das Notas Explicativas da Regra 3 b).

XI) A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto

(mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo.

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

Voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral