



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>17095.721755/2021-75</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-014.205 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	15 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BRASAL REFRIGERANTES S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 31/01/2016 a 30/06/2019

**PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. PRÁTICAS REITERADAS. INOCORRÊNCIA.**

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração, diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, não se podendo considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

**PRELIMINAR DE NULIDADE. LEGITIMIDADE PASSIVA. CONTRIBUINTE E FORNECEDOR. INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

Configurado o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária responde solidariamente aquele que participa, direta ou indiretamente, do planejamento tributário abusivo que deu causa ao lançamento de ofício.

**MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO AO CREDITAMENTO DE IPI SOBRE AQUISIÇÕES ISENTAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA.**

A inexistência de decisão judicial sobre a classificação fiscal dos produtos ou sobre a alíquota aplicável dá direito ao crédito reconhecido apenas quanto à isenção, sem extensão ao valor ou à natureza dos insumos.

**COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CRITÉRIOS DEFINIDOS PELA SUFRAMA. FISCALIZAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.**

Não obstante as atribuições da Suframa na sua área de competência é a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos

tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão, definir a classificação fiscal e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando das suas interpretações, inclusive para fins de verificação de benefício fiscal.

**CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KITS DE CONCENTRADO PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES. COMPONENTES DEVEM SER CLASSIFICADOS SEPARADAMENTE.**

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” se constitui 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 Tabela de Incidência do IPI.

**JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA. KITS OU CONCENTRADO PARA REFRIGERANTES. SÚMULA CARF Nº 236.**

Cada um dos componentes da mercadoria descrita como ‘kit ou concentrado para refrigerantes’ deve ser classificado em código próprio da TIPI, quando o kit ou concentrado for constituído por diferentes matérias-primas e produtos intermediários, que apenas após nova etapa de industrialização no estabelecimento adquirente se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas.

**IPI. CRÉDITO INCENTIVADO OU "FICTO". CLASSIFICAÇÃO FISCAL CONSTANTE DA NOTA FISCAL. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE PELA CONFERÊNCIA.**

Em razão da não cumulatividade do IPI e de sua sistemática imposto sobre imposto, o adquirente de produtos industrializados deve conferir se a nota fiscal atende todas as prescrições legais e regulamentares, aí se incluindo a classificação fiscal, especialmente em se tratando de situação de crédito presumido.

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

É necessária a demonstração da ocorrência de conluio entre as partes para permitir a apropriação indevida de benefício tributário que alcançaria ambas as partes envolvidas. A ausência da demonstração de ocorrência de

fraude ou conluio implica no afastamento da qualificação de multa de ofício.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade. No mérito, por unanimidade, em dar parcial provimento para (a) reconhecer a isenção nos termos do tema 322 do Supremo Tribunal Federal relativo a isenção da ZFM; e por maioria, (b) não reconhecer a majoração da base de cálculo; e (c) afastar a multa qualificada. Vencidos os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio e Celso Jose Ferreira de Oliveira que mantinham a majoração da base de cálculo e davam provimento em menor extensão para reduzir a multa qualificada de 150% para 100%. Vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira e o George da Silva Santos que davam provimento em maior extensão para exclusão da responsabilidade solidária.

*Assinado Digitalmente*

**Laércio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente**

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório da DRJ:

Trata-se de autuação em que se exige de BRASAL o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) relativo ao período de JAN/2016 a JUN/2019. Foi incluída no polo passivo da autuação RECOFARMA.

Do alentado Relatório Fiscal extrai-se o que segue.

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

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

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

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

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

2) Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4 A Impugnante invocou a coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo (MSC)

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

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

3) Origem dos créditos incentivados e legislação aplicável RECOFARMA, situada em Manaus, e as fábricas engarrafadoras espalhadas no território nacional, entre elas a Impugnante, formam o chamado “Sistema Coca-Cola Brasil. Os engarrafadores elaboram o produto final e o distribuem aos pontos de venda.

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

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

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

4)Erro de Classificação Fiscal e Alíquota no Cálculo dos Créditos Incentivados A Fiscalização entende que, ainda que fosse admitido o direito de crédito sobre a aquisição dos “concentrados”, esse valor seria igual a zero em virtude de erro na classificação fiscal desses insumos.

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

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

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

4.3)Classificações Fiscais e Alíquotas próprias dos componentes dos Kits Assim, os componentes de kits que contêm parte dos ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada devem ser classificados no código

2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

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

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

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

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

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

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

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

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

Analizando a proporção entre os custos, as despesas e o resultado obtido pela RECOFARMA, a Fiscalização verificou ser muito pequena a participação do custo de fabricação dos kits. A maior parte das despesas da RECOFARMA é atribuída à publicidade e propaganda. Nos anos analisados, a despesa com publicidade e propaganda foi quase cinco vezes maior do que todo o custo de fabricação dos

“concentrados”. Em geral, tamanha diferença entre o custo de fabricação e o preço da mercadoria só ocorre quando há uma marca comercial capaz de propiciar uma percepção de valor muito maior pelo mercado.

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

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

Noutro giro, os critérios para fixação dos preços dos insumos de Manaus não seguem a sequência natural do processo de industrialização. Ao invés de indicar o custo de fabricação dos kits (incluída a matéria-prima e mão-de-obra) e a este somar os custos financeiros e de administração da RECOFARMA, bem como eventuais despesas de venda e de publicidade dos insumos, além da margem de lucro e demais parcelas adicionadas pelo fornecedor, conforme previsto na legislação do IPI e de acordo com a ordem dos fatos econômicos efetivamente ocorridos, os preços são calculados a partir do faturamento do engarrafador da bebida. Ou seja, o cálculo dos preços dos insumos é feito a partir do “ponto de chegada” (receitas referentes ao refrigerante, obtidas por empresas localizadas fora da região amazônica) e não do “ponto de partida” (custos e despesas referentes às operações realizadas dentro 6 da região amazônica). A base de cálculo dos créditos incentivados utilizada pela Impugnante não teve qualquer relação com os custos dos insumos utilizados na elaboração dos “concentrados”.

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

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

Ou seja, em um primeiro momento, a RECOFARMA contabilizou uma “receita adicional” pela venda dos kits; num segundo momento, reconheceu despesas com as “contribuições financeiras”. A Impugnante contabilizou os “incentivos de vendas” como receita, o que “compensou” os dispêndios com os preços dos kits

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7) Qualificação da Multa de Ofício Como se viu ao longo do relato da Fiscalização, as empresas do Sistema Coca-Cola teriam simulado que o direito ao uso das marcas seria cedido gratuitamente aos engarrafadores e, como uma significativa parcela do preço dos kits correspondeu a royalties, o Estado brasileiro acabou por subvencionar a exploração de marcas comerciais de refrigerantes, cuja

titularidade final está em outro país, o que nada tem a ver com as atividades econômicas que se desejou, de fato, incentivar, quais sejam: aquelas consideradas prioritárias para o desenvolvimento regional da Amazônia.

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

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

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

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

Inconformada, BRASAL apresentou os seguintes pontos de argumentação:

1) Direito o crédito do IPI na aquisição de concentrados isentos: as notas fiscais emitidas por RECOFARMA apontam que os produtos adquiridos são beneficiados por isenção do IPI, sendo certo que a tese fixada no RE nº 582.891 garante o direito ao crédito.

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

créditos de IPI na aquisição de tais concentrados. Cita, ainda, coletiva de Imprensa conduzida pela RFB em que esta teria contextualizado a motivação de um desses atos (Decreto nº 9.394, de 2018). Ainda desenvolvendo esse argumento, sustenta que, nos termos do art. 24 da LINDB, a orientação, expressa e pública, deveria ser levada em consideração no presente litígio.

3)Reconhecimento de que a classificação fiscal do concentrado é no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI na Ação Anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200. Referida ação, de interesse de RECOFARMA, teria reconhecido o acerto da classificação fiscal adotada em sentença de 1<sup>a</sup> instância, ainda sujeita a reexame necessário. Tal fato tornaria impossível aceitar a classificação fiscal defendida pela Fiscalização e, ademais, afastaria a tese da inidoneidade das notas fiscais emitidas e a imputação de crime de conluio.

4)O concentrado seria produto único, classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, por força de vários atos administrativos emitidos pela SUFRAMA. Ademais, há vários laudos técnicos que sustentam que o concentrado é produto único. A 1<sup>ª</sup> Turma do STJ, no RESP nº 1.555.004 (transitado em julgado), decidiu que prevalece a classificação fiscal efetuada pelo órgão técnico e que não caberia à RFB questionar aquela classificação. Finalmente, a premissa de que o concentrado é produto único e a classificação fiscal no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI teriam sido reafirmadas no MSC 91.0047783-4, já transitado em julgado, sendo incorreta a conclusão da Fiscalização no sentido de sua inaplicabilidade à Impugnante.

5)Existência de entendimentos anteriores da Administração que adotaram o código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI para a classificação fiscal do concentrado, comercializado em forma de KIT, para a fabricação de refrigerantes da marca Coca-Cola. Cita especificamente o processo de consulta nº 10768.026294/85-90. Como não houve alteração no processo de fabricação do concentrado, restaria admitir que a classificação fiscal pretendida já havia sido reconhecida pela própria Administração, fato que, inclusive, reforçaria a tese da inexistência do conluio. Aponta, ainda, que a DRF/JFA, ao julgar a Impugnação do processo nº 10166.720116/2008-95, reconheceu expressamente a classificação do concentrado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, decisão mantida pelo Carf e já definitiva em sede administrativa.

6)O concentrado deveria ser classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, nos termos da Regra Geral de Interpretação nº 1. Referida regra estabelece que deve ser adotada a posição mais específica para a classificação fiscal de determinado produto.

7)Illegalidade do Auto de Infração por ausência de arbitramento. Em rigor, ao reconhecer que um dos componentes do concentrado é tributado pelo IPI em 5%, teria que ser reconhecido e calculado tal crédito e não simplesmente glosado. Além disso, em relação aos meses de janeiro a março de 2017, deveria ter sido reconhecido o crédito à alíquota de 14% relativo às partes do concentrado classificados no código 2106.90.10 da TIPI6. Ademais, a reclassificação fiscal do

concentrado decorre de entendimento da Fiscalização e, dessa forma, deveria ter sido arbitrado o valor tributável para o cálculo 10 do crédito correspondente, conforme preceituam os arts. 142 e 148 do CTN. Conclui no sentido de que eventual tentativa de correção da base de cálculo na instância de julgamento importaria em alteração de critério jurídico adotado no lançamento, procedimento vedado pelo art. 146 do CTN .

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

9)Inexistência, na legislação do IPI, da obrigação de o adquirente verificar a classificação fiscal do produto que adquire. Além disso, a afirmação de que as notas emitidas por RECOFARMA são inidôneas não se sustenta porque inexiste qualquer erro, seja no que se refere à classificação fiscal, seja no que se refere à base de cálculo. Afirma a Impugnante que eventual inidoneidade das notas fiscais deveria ser precedida de comprovação e de decretação expressa em desfavor de RECOFARMA. Aduz que a tese da inidoneidade das notas fiscais emitidas não poderia prevalecer visto que a SUFRAMA periodicamente realiza auditoria na RECOFARMA.

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

11)Impossibilidade de duplicação da Multa de Ofício porque, para tanto, seria necessário que a Fiscalização comprovasse a ocorrência de crime contra a ordem tributária, o que não teria ocorrido no caso que se analisa. Não teria havido prova do conluio. A mera divergência de entendimento quanto à classificação fiscal não poderia dar ensejo à qualificação da multa. Da mesma forma, não teria havido

conluio quanto à base de cálculo do IPI. Sem conduta dolosa, não poderia subsistir a qualificação.

12)Decadência a abranger o período anterior a 01/02/2016 porque os fatos apurados apontam a existência de créditos legítimos, não glosados, confrontados com os débitos do período, o que importa em pagamento nos termos do art. 183 do RIPI. Esse quadro atrairia a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN e fulminaria a autuação quanto ao apontado período.

13)Illegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.

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

11 3.1. Tópicos “A” a “E” do Termo de Verificação Fiscal: origem dos créditos incentivados do IPI. (a)A decisão transitada em julgado no MSC nº 91.0047783-4 e a tese firmada pelo STF no julgamento do Tema 322 da sistemática da repercussão geral (também com precedente transitado em julgado), garantem à Brasal a fruição dos créditos oriundos do regime do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 (reproduzido no art. 81, II, do RIPI), pelo que os tópicos “A” a “E” perdem todo o sentido; (b)Ainda que se afastasse a aplicação do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 não restringe o direito ao benefício fiscal aos produtos produzidos com matéria-prima regional extraída in natura e diretamente aplicada ao processo produtivo do produtor; (c)O benefício fiscal possui natureza mista, cabendo ao Conselho de Administração da Suframa aprovar os projetos relativos à fabricação dos produtos que gozarão de tais incentivos, em conformidade com o art. 179 do CTN; (d)A Suframa possui competência específica para administrar a concessão desse incentivo e para fiscalizar os empreendimentos beneficiados, nos termos do Decreto nº 7.139/10 e da Resolução CAS nº 203/12; (e)Inexiste conflito entre as atividades gerais de fiscalização do imposto atribuídas à Receita Federal do Brasil no art. 506 e no art. 507, ambos do RIPI, e a competência da Suframa para administrar, outorgar e cancelar o benefício fiscal.

3.2. Tópico “F” do Termo de Verificação Fiscal: suposto erro de classificação fiscal do concentrado. (a)A Fiscalização reconhece no presente caso que (i) as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) não captam as peculiaridades brasileiras; (ii) inexiste, na legislação internacional, um código específico para os concentrados dedicados à elaboração de bebidas com determinada capacidade de diluição; e (iii) descabe à própria RFB alterar a definição do produto para fins de classificação fiscal; (b)A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998 (doc. nº 12, cit.), de lavra dos Ministros da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC) e da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC) é a responsável pela definição do PPB da Recofarma e, consequentemente, pela natureza técnica do produto que ela produz; (c)Essa Portaria prevê que o concentrado não deve ser obrigatoriamente homogeneizado. Portanto, um concentrado não homogeneizado não deixa de ser

concentrado; (d)Em sendo concentrado, apesar de não homogeneizado, só existem duas opções de classificação fiscal in caso, o Ex 01 ou o Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI. Devido às análises do INT, a classificação adequada ao produto da Recofarma estaria no Ex 01; (e)Como demonstrado pelos laudos da Unicamp (doc. nº 15, cit.) e do INT (doc. nº 14, cit.) e reconhecido pela Fiscalização, o concentrado não é vendido na forma homogeneizada por motivos estritamente físico-químicos, razão pela qual não há que se falar que a unicidade do produto dar-se-ia apenas por motivos tributários e comerciais; (f)A correção da equivocada premissa adotada pela Fiscalização, que ampara todo o trabalho fiscal, demonstra a inexistência de incompatibilidade material entre o Parecer Técnico produzido pelo Laboratório Privado Falcão Bauer (doc. nº 17, cit.) (doc. nº 19, 12 cit.) e o Laudo emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) (doc. nº 14, cit.), vinculado em suas atribuições ao MCTIC, pois as análises efetuadas recaíram sobre objetos distintos; (g)A NESH XI à RGI/SH 3.b garante que o produto da Recofarma deve ser considerado como uma mercadoria unitária, afastando, assim, a classificação apartada de cada um dos elementos que compõem o kit; além disso, essencial reconhecer que as Notas Explicativas 7 e 12 ao código 21.06 esclarecem que o concentrado não tem a sua classificação alterada em razão de tratamento complementar por parte do adquirente (como a mistura de suas partes em meio aquoso) ou pela ausência da integralidade dos componentes para composição da bebida final; (h)A Administração Pública já convalidou, expressa ou implicitamente, a classificação fiscal dos concentrados em diferentes oportunidades, tais como: decisão nº 287/1985 no Processo de Consulta nº 10.768-026.294/85-90 (doc. nº 25, cit.); Resolução CAS nº 298/2007 (doc. nº 10, cit.); Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/1998 (doc. nº 12, cit.); Decretos nºs 9.394/2018, 9.514/2018, 10.254/20 e 10.523/20; Nota COEST/CETAD nº 071/2018 (doc. nº 29, cit.) e Nota Cosit nº 380/2017 (doc. nº 30, cit.).

3.3. Tópico “G” do TVF: irregularidades na base de cálculo dos créditos incentivados. (a)A despeito da natureza das rubricas apontadas pelo Fisco, o seu descontentamento é quanto à suposta supervalorização do preço. Nessa linha, apesar de reconhecer a legalidade do método de precificação da Recofarma, a Fiscalização entende que esse método é o culpado pelo sobredito superfaturamento; (b)O método de precificação da Recofarma é corriqueiramente aplicado em seu setor. No próprio segmento de bebidas existe situação em que o método de precificação por incidência é obrigatório por força de lei. É o caso do preço de venda dos concentrados destinados às máquinas Post Mix, automáticas ou não, discriminado no Decreto nº 1.686/1979; (c)No método de precificação por incidência, os custos de fabricação da Recofarma não são desconsiderados. Muito pelo contrário, eles são componentes do preço de venda dos refrigerantes, cuja receita líquida é o parâmetro para fixação do índice de incidência; (d)Os produtos da Recofarma são singulares e carregam as marcas das bebidas Coca-Cola, de modo que seu preço possui substancial valor agregado e não é regido pela lógica comum de produtos genéricos; (e)Inexiste qualquer pagamento de royalties, uma

vez que a cessão do uso de marca pela TCCC dá-se de forma não onerosa, sendo certo que a legislação brasileira autoriza os distribuidores em geral a fazerem uso das marcas gratuitamente – o que retira qualquer sentido de cobrar valor por direito da parte contratante; (f)O valor tributável pelo IPI é aquele previsto no art. 190, II, do RIPI. Consequentemente, essa é a base de cálculo dos créditos incentivados. Ademais, a legislação não prevê nenhum conceito de “Valor Tributável Máximo”, que não passa de invenção da Fiscalização; (g)O método de precificação por incidência é utilizado globalmente pela The Coca-Cola Company e no Brasil, é utilizado desde antes de a empresa se instalar na Zona Franca de Manaus, não tendo, portanto, nenhuma motivação tributária; 13(h)Todas as conclusões fazendárias decorrem de interpretações subjetivas sem qualquer fundamento legal ou fruto de verdadeira prática legislativa da Fiscalização que cria regras inexistentes no ordenamento jurídico; (i)Desconstituídas as alegações especulativas do Fisco sobre suposto pagamento de royalties disfarçado e supervvalorização artificial dos concentrados, fica automaticamente superada a tese de planejamento tributário evasivo, que se sustenta nessas crenças da Fiscalização.

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

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

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

Isso posto, conforme entendimento doutrinário predominante, o interesse comum exigido pela norma somente é vislumbrado nas hipóteses de realização conjunta do fato gerador, situações nas quais há a pluralidade de sujeitos passivos na qualidade de contribuintes, não de responsáveis<sup>13</sup>. Neste último caso, a imputação válida de um vínculo de solidariedade depende de lei expressa nesse sentido, conforme art. 124, II, do CTN, a qual inexiste para o presente caso.

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

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

No entanto, a despeito do excesso nas palavras, não se encontra em qualquer parte do TVF uma prova sequer: (i) da relação existente entre os repasses efetuados a título de “contribuições para marketing” e “incentivos de vendas” e os preços dos concentrados para bebidas; (ii) da forma como os royalties foram incluídos nos preços, isto é, qual a parte do preço praticado pela Recofarma corresponderia a essa parcela; e (iii) de como as empresas agiram conjuntamente para classificar as mercadorias ou ocultar valores tributáveis – isso depois de ter acusado a Recofarma de inflacionar o valor tributável.

Não consta dos autos qualquer documento que aponte o nexo causal entre os repasses efetuados pela Recofarma à Brasal e o preço fixado para os concentrados. Ao contrário, a Brasal acostou às fls. 665 e seguintes do processo o instrumento particular de acordo 14 comercial entre ela e a Recofarma comprovando a origem e finalidade dos repasses efetuados. O contrato firmado entre as partes deixou claro que estes incentivos que visam contribuir para “os gastos de publicidade, marketing, promoção da bebida” (fl. 666). Tanto é assim que a Fiscalização confessa que “não está colocando-se em dúvida o propósito negocial das vendas de ‘concentrados’ e da realização de significativas despesas com a publicidade e propaganda das bebidas” (fl. 131).

Ademais, a Brasal franqueou o acesso da Fiscalização a toda sua contabilidade, indicando todos os valores e a composição dos repasses recebidos da Recofarma, agindo sempre diligentemente no esclarecimento da situação, respondendo aos Termos de Intimação Fiscal de que foi intimada (fls. 297/298, 608/622, 703, 733 e 746/747). Destaque-se, ademais, que o Fisco possui amplo acesso ao Sped-Fiscal, em que os valores pagos pela Recofarma à Brasal e outras informações também foram declarados.

Do mesmo modo, vale ressaltar que a Impugnante 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 à Suframa em 2007 e mencionado pela Fiscalização à fl. 147/148.

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. Tais royalties, segundo o Fisco, estariam embutidos também no preço dos concentrados para bebidas; intimamente ligada à conduta anterior, inexiste, também neste tópico, nexo causal entre o preço pago pela Brasal quando da 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. A Recofarma é uma subsidiária da Coca-Cola Indústrias Ltda. (CCIL), empresa brasileira controlada por The Coca-Cola Company Export LLC

(TCCCE), que, por sua vez, é controlada pela The Coca-Cola Company (TCCC), as duas últimas entidades americanas.

A Fiscalização lança mão de argumentos meramente retóricos no sentido de que seria impensável que uma marca mundialmente famosa e rentável como a Coca-Cola cederia o seu direito de uso gratuitamente. Esquece que, apesar do seu juízo de valor, não existe na legislação obrigatoriedade de cobrança de royalties pelo proprietário da marca. Aliás, sequer seria possível imputar essa cobrança a uma entidade que sequer as detém.

É lamentável o interesse da Fiscalização em modificar até mesmo o sentido das palavras no afã de comprovar a sua teoria da conspiração. O trecho em relevo do parecer diz exatamente que “a RECOFARMA fornece o concentrado às empresas fabricantes, que se encarregam do preparo, acondicionamento e distribuição das bebidas e/ou xaropes no seu território designado. O referido preparo [DAS BEBIDAS / PELOS ENGARRAFADORES – CONFORME MENCIONADO ANTERIORMENTE] através de concentrados se dá de maneira singela: mistura feita com água, açúcar ou adoçante e gaseificação com gás carbônico”.

Ou seja, o trecho discutido explicita que a Recofarma fornece os concentrados aos fabricantes e estes se encarregam do preparo das bebidas e/ou xaropes para venda em sua área territorial. O referido preparo das bebidas é feito pelos engarrafadores de maneira singela: misturando o concentrado com água, açúcar ou adoçante. Em momento algum os pareceristas informaram que o concentrado era enviado homogeneizado, como tenta fazer parecer a Fiscalização, o que constituiria uma inverdade. Agora, não se pode imputar como equívoco o fato de os pareceristas se 15 reportarem ao produto da Recofarma como concentrado, pelas razões já amplamente dispostas ao longo desta peça impugnatória.

Conduta 3: Ação conjunta das empresas para classificar erroneamente os concentrados para bebidas e ocultar as parcelas que deveriam compor o valor tributável.

Por fim, inexistiu qualquer atuação conjunta das empresas para classificar os concentrados para bebidas. A Recofarma conferiu, pelas razões já suficientemente debatidas no tópico 4.2, o código 2106.90.10 Ex 01 aos seus produtos, porque entende que essa é a correta classificação fiscal das mercadorias que produz, sobretudo por decorrer de norma, nos termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8/1998 (doc. nº 12, cit.).

A par dessa questão – correção da classificação fiscal adotada pela Recofarma –, não se pode defender que as empresas agiram conjuntamente para classificar os concentrados para bebidas. Concorde, ou não, com a Suframa, a Fiscalização não pode deixar de reconhecer que, em todos os atos normativos dessa autarquia, constou justamente o código 2106.90.10 Ex 01, reproduzido nos documentos fiscais expedidos à Brascal pela Recofarma. Veja-se, aliás, que o Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 (doc. nº 10, cit.) reproduz fielmente o texto dessa posição.

Assim, apesar de a Fiscalização não concordar que a Suframa tenha competência para efetuar a classificação fiscal do produto da Recofarma, 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.

A alegação de que houve ação conjunta para a ocultação de parcelas que deveriam compor o valor tributável, com o devido respeito, demonstra que a Fiscalização se perdeu em seus próprios argumentos, pois toda a acusaçãoposta no Tópico “G” centra-se justamente no fato de que houve supervalorização do preço dos concentrados mediante a inclusão de todas as parcelas que, ao fim e ao cabo, originaram a presente imputação criminal. Ou seja, é tecnicamente impossível supervalorizar o preço dos concentrados para fins tributários e, ao mesmo tempo, ocultar parcelas tributáveis de sua composição.

De mais a mais, 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:

Acontece que todos os supostos fatos criminosos narrados pelo Fisco visariam à majoração do lucro das partes envolvidas, mas, em momento algum, demonstrou-se qual seria o interesse jurídico que constituiria o liame entre Recofarma e Brasal. O Carf compartilha do mesmo entendimento:

**“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2007, 2008, 2009  
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.**

Os Embargos de Declaração são o instrumento processual próprio para o saneamento de omissões nos julgados.

**MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.**

16 A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

**SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO.**

Ao longo de tão extenso pronunciamento, a i. Fiscalização tenta fazer parecer que a Recofarma conferiu classificação fiscal única à sua mercadoria, comercializada sob a forma de kits, unicamente com vistas a majorar o crédito fiscal dos adquirentes dos seus produtos, dentre eles a Autuada (Brasal Refrigerantes S.A), agindo, portanto, em conluio com eles. Ocorre que esse fundamento é completamente inverídico.

Na decisão nº 287/1985 no Processo de Consulta nº 10.768-026.294/85-90 (doc. nº 25, cit.), formulada à época pela Coca-Cola Indústrias S/A, que na ocasião era

localizada no estado do Rio de Janeiro e tendo como objeto a dúvida pertinente à classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes, a Superintendência Regional da Receita Federal da 7<sup>a</sup> Região Fiscal definiu a classificação do produto referido como sendo a de “extratos compostos” (código 21.07.02.99, cuja redação corresponde hoje ao código 2106.90.10, no Ex 01 no caso de sua capacidade de diluição ser superior a dez partes da bebida por parte do concentrado, como é o caso).

A utilização da referida classificação pode, inclusive, ser verificada por Nota Fiscal emitida em 04.11.1985 contendo a classificação fiscal unitária, sob o código 21.07.02.99 (doc. nº 28, cit.).

Na verdade, os concentrados para bebidas das marcas Coca-Cola sempre foram classificados de forma unitária, conforme se observa pela planilha a seguir: (...)

Nota-se, outrossim, que a classificação fiscal adotada pela empresa precede, em muito, a sua transferência para a Zona Franca de Manaus, o que só veio a ocorrer na década de 1990. Ou seja, por quase 50 anos a empresa comercializou seu concentrado sob a forma de kits, classificados sob alíquota única, mas, para a Fiscalização, a classificação unitária dos kits foi realizada devido à sua mudança para a Zona Franca de Manaus, para aproveitar-se de benefícios fiscais indevidos. Com o devido respeito, a tese fiscal beira ao absurdo.

Para além disso, o órgão aduaneiro do Chile (Chile Aduana Customs) já se manifestou pela classificação unitária do kit de concentrado para bebidas não alcoólicas (doc. nº 24, cit.). O parecer do órgão chileno, inclusive, reconheceu que “a apresentação da mercadoria em partes separadas cumpre com a necessidade de preservar os componentes de qualquer alteração produzida no transporte do kit, evitando reações que possam ocasionar a perda das características próprias e desejadas dos ingredientes no momento de sua utilização na preparação do produto final”.

Como se vê, a classificação unitária do concentrado está amparada pelos seguintes atos oficiais e públicos: (a)Decisão nº 287/1985 no Processo de Consulta nº 10.768-026.294/85-90 (doc. nº 25, cit.), na qual a Receita Federal concluiu, analisando o sistema da Coca-Cola, que as substâncias separadas podem ser classificadas conjuntamente como concentrado; 17(b)Nota Cosit/RFB nº 380/2017 (doc. nº 30, cit.), na qual, analisando a possibilidade de majorar a tributação sobre bebidas açucaradas, a RFB convalida a classificação fiscal do concentrado; (c)Nota COEST/CETAD nº 071/2018 (doc. nº 29, cit.), na qual a RFB avalia os impactos na arrecadação decorrentes da manipulação das alíquotas de IPI para concentrados, não fazendo ressalvas quanto à venda como kit; (d)Resolução CAS nº 298/2007 (doc. nº 10, cit.), na qual a Suframa definiu os produtos da Recofarma como concentrados; (e)Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/1998 (doc. nº 12, cit.), que definiu o já mencionado Processo Produtivo Básico de concentrados; (f)Decreto nos 9.394/2018, 9.514/2018 e 9.897/2019, os quais manipularam as alíquotas de IPI, sendo pública e notória a intenção do Governo Federal de atingir

a outorga de créditos factos de IPI às empresas que compram insumos de fabricantes de concentrados situados na Zona Franca de Manaus, como é o caso da Recofarma; (g)Decisão proferida pelo órgão aduaneiro do Chile (Chile Aduana Customs), reconhecendo a classificação unitária do kit de concentrado para bebidas não alcoólicas (doc. nº 24, cit.); (h)Telex Circular SRRF nº 1.325 (doc. nº 27, cit.), interpretando o Parecer Normativo CST nº 863/71 (doc. nº 26, cit.), declara que o concentrado para a fabricação de Coca-Cola se classifica de forma unitária.

Diante disso, apenas para fim argumentativo, é notoriamente equivocada a alegação fazendária de que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário se extinguiria após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado. A justificativa da Fazenda para isso, como se observa, é a suposta ocorrência de dolo, fraude e simulação.

Contudo, como vastamente demonstrado pela impugnante, as acusações ora vergastadas são infundadas e carecem de qualquer comprovação.

Destarte, conforme dispõe o art. 188, I, do RIPI14, o aludido prazo decadencial deve ser contado, na verdade, a partir do fato gerador concernente ao IPI – nesse caso, a saída do concentrado do estabelecimento da Recofarma.

Portanto, como, ao menos, a notificação da ora impugnante se efetivou em 26.02.2021, todo o crédito referente ao período de apuração de janeiro de 2016 encontra-se atingido pela decadência, pois está fora do quinquênio legal, nos termos do art. 188, I, do RIPI.

Assim, a teor do art. 178 do CTN, são onerosas as isenções: (i) concedidas por prazo certo e (ii) em função de determinadas condições. Forçoso concluir, portanto, que ambas as isenções outorgadas à Recofarma e comentadas neste tópico são onerosas.

A uma, porque o prazo de vigência das isenções relativas à Zona Franca de Manaus está constitucionalmente estabelecido nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), em seus arts. 40, 92 e 92-A. A duas, pois ambos os incentivos em tela demandam o adimplemento de inúmeras condições, aferidas pela Suframa antes de emitir a resolução que habilita o contribuinte para fruição do benefício – no caso da Recofarma, o adimplemento das condições resultou na emissão da Resolução CAS nº 298/2007.

18 Ora, 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? Esse dispositivo delimita claramente as funções do lançamento:

3.6. A impropriedade da qualificação da multa de ofício.

Como explicado à exaustão, não há indícios sólidos de fraude, simulação ou conluio no caso, o já que foi minuciosamente analisado ao longo da presente impugnação, sobretudo no tópico sobre a responsabilidade solidária da Impugnante. De qualquer modo, registra-se, mais uma vez, que:

➤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) o contrato de fabricação com os engarrafadores expressamente prevê a gratuidade do uso de marca; e (ii) a legislação brasileira concede aos distribuidores (como os engarrafadores, vg.) o direito à utilização das marcas dos produtos a serem distribuídos. A Fiscalização não foi capaz de fornecer fundamento jurídico para a obrigatoriedade da cobrança de royalties;

➤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 (fl. 148). Nesse sentido, os incentivos comerciais desempenham papel fundamental, ao fomentar estratégias para incremento das vendas de bebidas (e por consequência de concentrados).

É o relatório.

Seguindo a marcha processual normal, foi assim o feito julgado conforme consta na ementa da DRJ:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Período de apuração: 31/01/2016 a 30/06/2019 KITS PARA A PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

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

A classificação fiscal de mercadorias não é aspecto técnico e, desta forma, o laudo de especialistas não tem qualquer vinculação para a autoridade administrativa no

que a ela se refere, pois a própria autoridade, considerando as regras aplicáveis à classificação, tem competência para formar seu juízo a respeito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 31/01/2016 a 30/06/2019 INSUMOS ISENTOS ADVINDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO FICTO. GLOSA DE CRÉDITOS.

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

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

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

IPI. BASE CÁLCULO. ARBITRAMENTO.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 31/01/2016 a 30/06/2019 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO. PRECIFICAÇÃO ARTIFICIAL. NATUREZA DAS RECEITAS. SIMULAÇÃO. VANTAGEM TRIBUTÁRIA INDEVIDA.

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

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

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

**DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

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

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

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

Inconformada foram apresentados recursos voluntários e em síntese pugnando por reforma:

- BRASAL REFRIGERANTES S/A
  - a) do direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de concentrados para bebidas não alcoólicas isentos; (sic)
  - b) correta classificação fiscal e alíquota indicada pela contribuinte;
  - c) do reconhecimento da classificação fiscal na ação judicial;
  - d) dos concentrados elaborados pela Recofarma;
  - e) correta classificação fiscal na TIPI 2106.90.10 ex 01;
  - f) coisa julgada coletiva no MSC nº 91.0047783-4;
  - g) ilegalidade do auto pela ausência de arbitramento;
  - h) base de cálculo do IPI;
  - i) não responsabilidade da recorrente por suposto erro da classificação fiscal;
  - j) da idoneidade das notas fiscais e da qualidade da recorrente;
  - k) impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção;
  - l) inaplicabilidade da multa qualificada;
  - m) da decadência;
- RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA;
  - a) cerceamento de defesa;

- b) da origem dos créditos incentivados do IPI (alegações dos tópicos “A” a “E” do TVF e tópicos relacionados no acórdão recorrido);
- c) do suposto erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados (alegações do tópico “F” e tópicos relacionados no acórdão recorrido);
- d) do verdadeiro significado da ilegal falta de arbitramento do valor tributável de cada parte do concentrado;
- e) das supostas irregularidades na base de cálculo dos créditos incentivados (alegações do tópico “G” do TVF e tópicos relacionados no acórdão recorrido);
- f) a inexistência de dois regimes distintos para o cálculo dos créditos do IPI (“regime dos créditos básicos” e “regime dos créditos incentivados”) consoante conjecturado pelo Fisco;
- g) regular especificação dos concentrados pela Recofarma;
- h) a relevância e o propósito das despesas de publicidade e propaganda. Ausência de artificialidade, que vise apenas benefício fiscal;
- i) inexistência de pagamento de royalties.
- j) razões que justificam a impossibilidade de responsabilização solidária da Recofarma pelo crédito tributário.
- k) da invalidade integral da autuação: afronta ao art. 178 do CTN;
- l) a impropriedade da qualificação da multa de ofício;

Foi apresentada contrarrazões pela PGFN.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

## CONHECIMENTO

Os recursos voluntários de BRASAL e de RECOFARMA foram apresentadas tempestivamente e, presentes os demais requisitos, delas tomo conhecimento.

## PRELIMINARES

### 1.1 DA DECADÊNCIA

Não assiste razão as recorrentes.

A decadência teria atingido os fatos geradores ocorridos em JAN/2016, por aplicação do disposto no art. 150, § 4º do CTN, pelo fato de a ciência da autuação ter ocorrido em 01/03/2021.

O tema já está pacificado tanto na esfera administrativa quanto na judicial. Ao contrário do que afirma o recorrente, o deslocamento da regra de decadência para o art. 173, I, não ocorre unicamente em caso de dolo, fraude ou simulação. Tendo em vista que o recorrente não apurou saldo devedor em nenhum dos períodos autuados, e, consequentemente, não realizou qualquer antecipação de pagamento, não há o que ser homologado.

Ora, conforme a autuação fiscal, os créditos não foram admitidos, uma vez que foram objeto de glosa pela fiscalização. Logo, permanece o recorrente sem ter realizado qualquer pagamento a ser homologado, mantendo a decadência sendo verificada com base na regra geral do art. 173, I, do CTN.

**Nego provimento.**

### 1.2 CERCEAMENTO DE DEFESA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sem razão à Recorrente.

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

Sem razão à Recorrente.

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

Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado, conforme podemos verificar no trecho já acima reproduzido.

Sem razão à Recorrente.

Entendo que a mera ausência de uma citação expressa da Autoridade Julgadora de Primeira Instância, não impede o entendimento de que a mesma considerou que a forma de estabelecimento de preços da Recorrente possui indícios de fraude e conluio, conforme claramente dito acima reproduzido.

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

Sem razão à Recorrente.

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

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

**Nego provimento.**

### **1.3 ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO**

A Recorrente aduz em sua peça recursal a alteração de critério jurídico nº presente caso. Para tanto, cita que o novo critério jurídico adotado pela Autoridade não poderia alcançar fatos geradores anteriores , data em que a Recorrente foi cientificada do auto de infração, no qual, pela primeira vez, foi questionada a alíquota utilizada para cálculo do crédito de IPI em relação à Recorrente.

Que anteriormente não houve qualquer tipo de discordância quanto ao enquadramento da classificação adotada para os concentrados no código NCM 2106.90.10, “EX.01”.

É sabido que as práticas reiteradas das autoridades administrativas significam uma posição firmada pela administração, com relação à aplicação da legislação tributária, e devem ser acatadas como correta interpretação da lei. Assim, o contribuinte que agir em conformidade com a orientação da Administração Tributária não fica sujeito a penalidades.

No entanto, o fato de a Fiscalização não haver detectado anteriormente uma determinada infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretada como um

reconhecimento da legitimidade de tal conduta, nem tampouco tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro auto de infração deve ser considerada a um mesmo lançamento, e não a lançamentos distintos.

De forma diversa ao pretendido pela Recorrente, entendo que, no caso em apreço, os procedimentos adotados pela fiscalização não afrontaram o art.146 do CTN e foram realizados em conformidade com os preceitos normativos que disciplinam o assunto, portanto, não merece provimento o seu pleito.

#### Nego provimento.

### MÉRITO

#### 1.4 CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS PARA A ISENÇÃO.

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

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

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

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

*Art. 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.*

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

No entanto, no caso concreto, há de se cumprir decisão judicial transitada em julgado nos termos do Mandado de Segurança nº 91-0047783, em favor das Recorrentes, onde se estende a utilização de créditos de IPI, decorrentes da aquisição de mercadorias isentas, às operações comerciais com fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus, sem qualquer restrição à sua natureza vegetal ou condição de matéria prima, o que vale dizer que a Autoridade Judicial ampliou o benefício do artigo 6º, do Decreto Lei nº 288/1966, acrescentando o direito ao crédito de IPI, previsto no § 1º, do artigo 6º, do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

Além disto, o Tema 322, do STF, determina que o crédito devido é aquele determinado à alíquota aplicável ao produto, e que seria devido caso não houvesse a isenção nas mercadorias destinadas à ZFM.

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

***Sim***

***Relator(a):***

***MIN. ROSA WEBER***

***Leading Case:***

***RE592891***

***Descrição:***

***Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do aproveitamento de créditos do Imposto sobre Produtos***

*Industrializados – IPI decorrentes de aquisição de insumos, matéria-prima e material de embalagem, sob o regime de isenção, oriunda da Zona Franca de Manaus.*

*Tese:*

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

**Dou provimento a esse pleito.**

## 1.5 DA COISA JULGADA ADMINISTRATIVA E DO MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO

Dos processos administrativos, eles não vinculam os demais julgados, nesse sentido:

Súmula CARF nº 169

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

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Quanto ao **MSC nº 91.0047783-4**, note-se que o pedido constante da inicial não instaurou

litígio acerca da classificação fiscal do concentrado ou mesmo a respeito de sua condição de produto único, mas apenas ao direito de crédito de IPI na sua aquisição para a fabricação dos refrigerantes:

*6. DO PEDIDO 6.1. Por todo o exposto, a IMPETRANTE requer:*

- a) o deferimento, inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR, para os seus ASSOCIADOS não serem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado - código 2106.90 da TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIPI)), cuja saída é sujeita ao IPI) dando-se ciência aos Delegados da Receita Federal com jurisdição sobre os ASSOCIADOS.*
- b) a notificação do IMPETRADO, para que preste informações sobre prazo legal, a intimação da UNIÃO FEDERAL e que seja ouvido o Ministério Público; e*
- c) ao final, a concessão deste mandado de segurança nos termos do item 6.1.a), supra, confirmando-se a liminar então já deferida.*

Ora, se não houve debate sobre a classificação fiscal, não se pode aceitar que a coisa

julgada a ela se aplique.

Portanto, ainda que se reconheça que, em 23/02/2017, transitou em julgado a decisão do STJ proferida no âmbito do **MSC nº 91.0047783-4** (RESP 1.438.361-RJ) e que tenha sido restabelecido o entendimento de que a coisa julgada no referido MSC aproveita a todos os

associados independentemente de limitação territorial (nos termos da decisão de 1º instância), é de se notar que tal fato em nada favoreceria a Impugnante, porque, como visto, a coisa julgada não definiu a classificação fiscal do concentrado e, ainda menos, a alegada condição de produto único.

Quanto à aplicação do art. 24 da LINDB, adota-se, no presente voto, a tese de sua não-

aplicabilidade ao Processo Administrativo Fiscal, na esteira do entendimento já assentado no Carf. Nesse sentido, a Súmula 169:

Súmula CARF nº 169 Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

Acórdãos Precedentes: 1402-004.202, 9101-004.217, 9101-003.839, 1302-003.821, 9202-007.943, 3302-007.542, 1401-003.632, 3401-007.043 e 1201-002.982.

Finalmente, registre-se que as considerações acerca da legitimidade da classificação fiscal adotada pela recorrente, com o respaldo da SUFRAMA e de laudos técnicos, serão enfrentadas quando da análise dos aspectos relativos à classificação fiscal.

#### **Nego provimento.**

### **1.6 DO RECONHECIMENTO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL NA AÇÃO ANULATÓRIA**

Não assiste razão a contribuinte quanto a aplicação dessa decisão aqui no presente processo, pelos motivos da DRJ:

Do reconhecimento da classificação fiscal na Ação Anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200

Para a Impugnante, as premissas adotadas pela Fiscalização conflitam diretamente com decisão judicial já proferida em processo de interesse da RECOFARMA. Refere-se à Ação Anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200 que tem por objetivo afastar a aplicação do Auto de Infração discutido nº processo nº 11080.732817/2014-28 obtendo, dessa forma, o reconhecimento de que o concentrado se classifica no código 2106.90.10 Ex 01 da Tipi e de que, além disso, é produto único.

Cabe nesse momento retomar o que já ficou dito quanto à eficácia de decisões judiciais, sobretudo quando ainda não são definitivas e, portanto, não se revestem do manto da coisa julgada.

#### **Nego provimento.**

## 1.7 DA NÃO RESPONSABILIDADE DA RECORRENTE POR SUPOSTO ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL E RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Esclarece, ainda, que é adquirente de boa-fé e não poderia, mesmo que por hipótese, ser prejudicada por eventual equívoco da sua fornecedora, pois a jurisprudência do STJ já teria pacificado o entendimento de que o adquirente de boa-fé não pode ser prejudicado em razão de irregularidades praticadas por terceiros, conforme consta do Recurso Especial Repetitivo nº 1.148.444/MG. O art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias.

O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito. Mesmo não sendo o responsável pela emissão da nota fiscal e pela classificação fiscal da mercadoria, foi o recorrente quem se apropriou de créditos indevidos, e não seu fornecedor.

Vale destacar que a boa-fé do Recorrente, ao contrário do que alega, foi sim levada em consideração, pois caso a Autoridade Fiscal tivesse entendido que houve a intenção do recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão contida no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Nesse sentido tenho adotado tal posicionamento desde o voto proferido pelo Conselheiro Pedro Rinaldi no acórdão nº 3201-009.812

O lançamento fiscal, atribuiu infração à empresa Ambev que adquiriu os “Kits” e solidariamente autuou a empresa Pepsi-Cola que fornece esses produtos. A solidariedade foi enquadrada no Art. 124, inciso I do CTN.

A responsável solidária defende que o interesse econômico não pode ser confundido com o interesse comum e colaciona diversos julgados nesse sentido, enfatizando que o interesse na Pepsi-Cola é meramente econômico, que não há relação de dependência entre as autuadas e que por essa razão deve ser afastada a solidariedade.

Importante salientar que a Ambev aduz em sua defesa que a responsabilidade pela classificação fiscal dos produtos é do fornecedor, alegando que:

(...)

O interesse comum que trata o artigo 124, inciso I do CTN esta relacionado ao fato gerador, como bem diz a literalidade da lei: “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

No caso concreto a responsável solidária classifica o produto que fornece com exclusividade como “concentrado” cuja alíquota do IPI, se devida fosse, seria de 20%. O contribuinte principal, que adquire o produto, se beneficia da classificação, entendida como errada pelo fisco, em vultosos valores, considerando o preço atribuído ao produto em razão de inúmeros atributos que serão tratados em outro tópico.

Ainda que não se considere a ocorrência de sobrevaloração do preço do produto adquirido, não se pode negar que a AMBEV se beneficia da classificação atribuída quando busca se creditar sobre a alíquota baseada nessa classificação fiscal. Logo, em qualquer das hipóteses o fato gerador é determinado pela empresa solidária (Pepsi Cola) de forma que beneficia a autuada principal.

Em sendo o fornecedor quem determina a classificação fiscal do produto e em sendo o contribuinte adquirente o maior beneficiário dessa classificação equivocada, dúvidas não pairam quanto a solidariedade das pessoas jurídicas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador, que nesse caso é a classificação do produto.

Sobre a solidariedade na qual as recorrentes foram autuadas há vasta discussão na doutrina e na jurisprudência, sendo de interesse dos operadores da lei dar a devida extensão ao que o artigo 124 do CTN deve ser aplicado. Vejamos a lição do Mestre Caio Augusto Takano, em artigo publicado no site do IBDT2, com o título “Em busca de um interesse comum:

considerações acerca dos limites da solidariedade tributária do art. 124, inc. I, do CTN”

(...)

O citado artigo menciona o Parecer Normativo COSIT Nº 4, de 10 de dezembro de 2018, do qual podemos extrair as seguintes conclusões:

(...)Síntese conclusiva 40. De todo o exposto, conclui-se:

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

(...)Desse destaque, segundo a Receita Federal, pode-se concluir que não necessariamente haverá um ato considerado ilícito para se reconhecer a solidariedade prevista nº Art. 124, I do CTN, haverá solidariedade tanto no ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou, sendo indispensável apenas que tenham interesse comum vinculado ao fato jurídico tributável que é o caso da classificação atribuída pelos fornecedores dos “kits” que beneficiam o comprador do produto.

Dentro desse contexto fático conlui por manter a solidariedade fundamentada nº inciso I do art. 124 do CTN, nos termos do auto de infração

A solidariedade tributária, uma vez caracterizada nos termos do art. 124, I, do CTN, abrange a integralidade do crédito constituído, não sendo possível restringi-la proporcionalmente as operações próprias.

**Nego provimento.**

## 1.8 DA CLASSIFICAÇÃO DA CONTRIBUINTE

A Recorrente afirma ainda que, diante do disposto no §2º, do art. 6º, do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, **caberia exclusivamente à Suframa a concessão do benefício fiscal em tela**. Reforça com o que consta do Anexo I, do Decreto nº 7.139, de 2010, que veicula a Estrutura Regimental da Suframa. Ou seja, ao aprovar o estabelecimento candidato à isenção, a Suframa atestaria o cumprimento dos requisitos de localização (Amazônia Ocidental) e de emprego de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal de origem nacional.

Argumenta que a Resolução do Conselho de Administração da Suframa nº 202, de 2006 foi expresso em **incluir nas competências da autarquia o reconhecimento do direito ao crédito de IPI** para a adquirente. O inciso V, do art. 1º, da referida Resolução, por si só, **autorizaria a Suframa a proceder a classificação do produto incentivado**, providência imprescindível para quantificação do crédito a ser tomado pelo adquirente. Apresenta ainda o art. 13 da mesma Resolução, no qual determina que as **empresas precisam indicar apenas as características técnicas dos novos produtos, cabendo à Suframa decidir se estes têm ou não a classificação fiscal dos anteriormente aprovados**. Com base nesta competência, destaca que a Suframa teria aprovado o projeto do estabelecimento local da empresa recorrente por meio da Resolução nº 298, de 2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224, que atribuiu uma classificação correspondente ao item 2106.90.10, EX 01, da TIPI. O referido conflito de interpretação deveria, portanto, ser resolvido através da regra de competência específica atribuída à Suframa, **não podendo o Fisco desconsiderar ato da Suframa, ainda que porventura venha a discordar**.

O DL nº 1.435, de 1975 (regulamentado pelo Decreto nº 7.139, de 2010, em seu art. 4º, I, c), outorgou à Suframa a **competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas** (Processo Produtivo Básico - PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no referido Decreto Lei, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos projetos, de acordo com o art. 176 do CTN.

Por outro giro, se compete à Suframa administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus (ZFM) e à Amazônia Ocidental, **cabe à Receita Federal do Brasil (RFB)**, órgão da Administração Fazendária, a fiscalização do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), conforme o estabelecido no art. 94 da Lei nº 4.502, de 1964 e nos arts. 427 e 428 do RIPI/2002 (posteriormente art. 431 do RIPI/2010).

Pode ser verificado nos autos que não há, no processo sob análise, discordância entre o Fisco e a Suframa quanto à classificação fiscal do produto adquirido pela Recorrente. A Suframa não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo. O que se observa é que as competências estão sendo exercidas de forma concorrente, sem desrespeito às áreas de atuação de cada órgão.

No Brasil, a competência em relação aos aspectos tecnológicos da fabricação de bebidas, inclusive definições de produtos, pertence ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento MAPA, conforme previsto na Lei nº 8.918, de 1994. E o Decreto nº 6.871, de 2009,

que regulamentou a Lei nº 8.918, de 1994, traz uma definição precisa em relação aos concentrados para bebidas, prevendo no § 4º de seu art. 13 que “(...) o produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal”.

A definição acima está perfeitamente de acordo com as normas da NESH, tendo sido utilizada pela fiscalização para reforçar o entendimento de que **uma “parte de concentrado” não pode ser enquadrada no "Ex 01" do código 2106.90.10** (por exemplo, o componente que contém o extrato de cola).

A fiscalização não desconsiderou, nem questionou, a competência da Suframa para aprovar projetos de empresas que desejem usufruir dos benefícios fiscais instituídos pelo DL nº 1.435, de 1975. Também não desconsiderou os atos dela emanados, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam. Portanto, nos atos de sua competência, a Suframa pode tratar os kits como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de Classificação Fiscal da mercadoria (enquadramento na TIPI). Aliás, nem a Suframa e nem mesmo a RFB podem alterar a definição do produto para fins de enquadramento na NCM, porque as definições de mercadorias para fins de classificação obedecem a regras internacionais.

**Cabe, finalmente, lembrar que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil**, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 2011. Apesar das atribuições da Suframa em sua área de atuação, é **a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão, definir a classificação fiscal** e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando das suas interpretações, inclusive para fins de verificação do benefício previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

A questão da competência da Receita Federal para fiscalizar as isenções no âmbito da Zona Franca de Manaus já tem jurisprudência prevalente no CARF, conforme demonstram alguns julgados neste sentido reproduzidos abaixo:

Assunto: **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/05/2017

**COMPETÊNCIA. SUFRAMA. RECEITA FEDERAL. FISCALIZAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.**

Não obstante as atribuições da Suframa na sua área de competência, ela não afasta a competência da Receita Federal para fiscalização dos tributos em todo o território nacional no prazo de homologação do lançamento, inclusive no que diz respeito à verificação da correta classificação fiscal de produtos e da legitimidade

dos créditos apropriados na escrita fiscal pelos contribuintes, bem como à verificação se os produtos adquiridos com isenção foram elaborados, no estabelecimento da fornecedora, com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75.

**Processo nº 11070.720520/2017-07. Acórdão nº 3402- 006.589. Sessão:** 21 de maio de 2019. **Redatora Designada:** Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/05/2017

**ZFM. FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS. COMPETÊNCIA DA RFB.**

A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem plena competência para a fiscalização de tributos federais na ZFM, não dependendo de manifestação prévia da Suframa para o exame de operações que envolvam o cumprimento de Processos Produtivos Básicos.

**Processo nº 10283.002897/2006-34. Acórdão nº 3301- 002.754. Sessão:** 26 de janeiro de 2016. **Relator:** Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2014

**COMPETÊNCIA. RECEITA FEDERAL. FISCALIZAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.**

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 foram elaborados, no estabelecimento da fornecedora, com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75 (arts.95, III e 237 do RIPI/2010).

**Processo nº 15173.720004/2016-79. Acórdão nº 3402- 004.828. Sessão:** 29 de janeiro de 2018. **Redatora Designada:** Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

Em assim sendo, **não há como se acolher o pleito do Recurso Voluntário relativamente à defesa da competência da Suframa para definir a classificação fiscal das mercadorias.**

Ainda se faz necessário analisar sobre a **composição física das mercadorias**. De forma resumida, as mercadorias adquiridas pela Recorrente são compostas de duas partes: extratos e aromatizantes da bebida e outra composta dos mais diversos produtos (Goma Xantana, Vitamina C, Ácido Aceto acético, Sucralose etc.), o que já nos traz alguma aparência de que são dois grupos de mercadorias a classificar. Cada uma das mercadorias mencionada passa (ou ao menos deveria passar nos termos do PPB definido para bebida de Cola) por um processo industrial absolutamente diferente no fornecedor da Recorrente: a parte sólida (em geral, composta de produtos diversos) passa por simples reacondicionamento, a parte líquida passa por diversos processos de mistura, transformação, decantação, filtragem e envase.

Já no estabelecimento da Recorrente (utilizando descrição para lá de sucinta do processo produtivo descrita em resposta em procedimento fiscal) as mercadorias do dito kit passam por um processo de mistura com outras mercadorias que dará sabor a esta (como constatado na fiscalização e não nega a Recorrente). Com tudo isto se quer dizer que os produtos chegam ao estabelecimento do fornecedor da Recorrente em separado, os produtos são produzidos em separado pelo fornecedor da Recorrente, os produtos são utilizados no processo produtivo da Recorrente em separado, os produtos são compostos de matérias em estados diferentes (sólidos e líquidos), em assim sendo, são produtos absolutamente distintos. Em verdade a única coisa que une o referido kit é o pallet em que são transportados do estabelecimento do fornecedor ao estabelecimento da Recorrente.

A fim de verificar a correta classificação fiscal da mercadoria em questão (kits) necessário se faz analisar o funcionamento do instituto da classificação.

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) toma por base a **Convenção Internacional do Sistema Harmonizado** de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas. A Convenção do SH é a base dos Acordos de comércio negociados no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 182 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário desta Convenção desde 31/10/1986 (tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988). A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 1988.

No presente caso, da leitura dos autos, resta claro que o CCA, atualmente OMA, por intermédio dos países membros signatários da Convenção do SH, dentre os quais está o Brasil, já havia se pronunciado nos anos 1985 e 1986 quanto à classificação fiscal objeto da disputa. Diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de kits para fabricação de bebidas não se caracterizam como uma mercadoria única.

De forma resumida, a Convenção do SH possui seis **Regras Gerais de Interpretação** (RGI) que servem de pilares para o sistema de codificação de mercadorias.

Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transscrito a seguir (Anexo Único – Parte 1 da Instrução Normativa nº 807, de 11/01/2008), que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado:

**“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.”**

(Destacou-se)

O dispositivo mencionado no parágrafo anterior foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a **classificação de produtos com as mesmas características dos kits para fabricação de bebidas produzidos no Brasil**. O texto da análise do CCA, cuja tradução juramentada foi providenciada pela fiscalização, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles.

Conforme já mencionado, o Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinou a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os **componentes individuais deveriam ser classificados separadamente**. A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica à do Secretariado, ou seja, **quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas**.

Em decorrência de toda a discussão no âmbito do CCA/OMA, ocorreu alteração das Notas Explicativas do SH, conforme abaixo.

#### NOTAS EXPLICATIVAS A SH E CCCN ALTERADA

##### Regra Interpretativa Geral 3 (b) Item (X)

No final, insira o novo parágrafo a seguir:

"Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos", nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo"

Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RGI 3(b), devendo ser classificadas de forma separada. A determinação da Convenção do SH de classificar os componentes de forma individual oficializada nos anos 80 continua válida conforme consta atualmente da Regra Interpretativa Geral 3 (b) item (XI).

**"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."

**NESH** – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Instrução Normativa RFB nº 1788, de 08.02.2018 (DOU de 14.02.2018).

A nota acima foi criada pela antiga CCA (atual OMA) uma e justamente na análise de Kits para fabricação de bebidas – um deles (Fanta) adquirido pela própria Recorrente e outros com composição química muito semelhante àquela dos outros produtos adquiridos.

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas nacionais sem competência legal para interpretar a Convenção do SH ou os laudos técnicos de renomados institutos, **em nada modificam o entendimento dos países membros da Convenção do SH**. O Brasil é signatário da Convenção do SH e tem a obrigação de harmonizar a classificação fiscal adotada em seu território aduaneiro com os demais países membros. Note-se que a harmonização dos códigos do SH é relevante para estatísticas, políticas comerciais, controles administrativos, dentre outros, ultrapassando discussões de natureza tributária.

No que diz respeito ao pleito da recorrente sobre a adequação da classificação fiscal adotada, **a lide está restrita a assunto resolvido na seara da classificação fiscal resolvida na década de 80 e mundialmente anunciada por meio das Notas Explicativas** do Sistema Harmonizado (NESH). Embora não sejam vinculantes, os trabalhos do CCA certamente auxiliam o intérprete, se necessária interpretação de Nota com conteúdo quase de cartilha.

Ademais, seria **irrazoável e ilógica a pretensão da recorrente de que a classificação do kit produzido pela Recofarma deva ser a do concentrado obtido no processo industrial da Rio de Janeiro Refrigerantes pois a ele se destina como um dos insumos**. Tal fundamento não encontra guarida nas regras de interpretação do SH e NESH. A classificação fiscal é definida pelas características intrínsecas e extrínsecas da mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador. **Há etapas a serem cumpridas com a adição de outras substâncias e processos intermediários de industrialização até chegar no concentrado que com diluição e mistura em água resultará no refrigerante.**

Os kits para refrigerantes não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de ingredientes destinados à industrialização de extratos concentrados. Depreende-se que a classificação fiscal não pode ser efetuada de acordo com as características que o produto só passará a apresentar em etapas futuras da cadeia produtiva, realizadas em outro estabelecimento industrial. Cabe acrescentar que **existe vinculação da administração tributária às normas internacionais que tratam de classificação fiscal e interpretação do SH**. A autoridade fiscal demonstrou a sistemática de interpretação das regras de classificação no âmbito da Organização Mundial das Aduanas - OMA, e a sua internalização no ordenamento jurídico pátrio, por meio dos veículos legislativos próprios. O Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) caminhou na mesma linha trilhada,

Recentemente o Carf manifestou-se sobre kits de refrigerantes trazendo exatamente a conclusão acima explanada através da edição da **Súmula CARF nº 236**, cujo teor de seu enunciado é o seguinte:

**“Súmula CARF nº 236 - Cada um dos componentes da mercadoria descrita como ‘kit ou concentrado para refrigerantes’ deve ser classificado em código próprio da TIPI, quando o kit ou concentrado for constituído por diferentes matérias-primas e produtos intermediários, que apenas após nova etapa de industrialização no estabelecimento adquirente se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas.”**

**Nego provimento.**

**1.9 ILEGALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE ARBITRAMENTO;**

O Recorrente aduz ilegalidade do auto de infração por a Fiscalização não ter arbitrado o crédito relativo às aquisições sujeitas à alíquota de 5%, cujo ônus, segundo ele, seria dela em razão da reclassificação do produto efetivada. Referida matéria já foi objeto de análise no item II deste voto, merecendo registro adicional neste tópico o fato de a Fiscalização ter constatado que os produtos sujeitos à alíquota de 5%, classificados no código TIPI 3302.10.00, não haviam sido elaborados com matéria-prima extrativa vegetal, não gerando, por conseguinte, direito a crédito, nos termos propugnados pelo art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975.

Nesse sentido, além da oposição injustificada do Recorrente à colaboração na individualização dos insumos sujeitos à alíquota de 5%, constatou-se inexistir suporte legal à apropriação dos respectivos créditos, situação essa em que não se constata a ilegalidade arguida, pois que o lançamento se fundou nos termos da legislação de regência, encontrando-se, portanto, em conformidade com o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN)2.

Além disso, não se pode perder de vista que as hipóteses de nulidade no Processo Administrativo Fiscal (PAF) encontram-se previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, restringindo-se aos “atos e termos lavrados por pessoa incompetente” (inciso I) e aos “despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa” (inciso II).

**Nego provimento.**

**1.10 AUSÊNCIA DE PROVAS PARA EMBASAR A AUTUAÇÃO;**

Em relação a ausência de provas para embasar a autuação, não merece prosperar, eis que no processo administrativo encontrasse carregado de diversas provas bem como o contraditório.

**Nego provimento.**

### **1.11 IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA;**

Amparando-se no art. 100, parágrafo único, do CTN , o Recorrente pleiteia a exclusão da multa, dos juros de mora e de correção monetária, alegando observância de atos normativos, a saber: a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/1998, em que se estabeleceu o Processo Produtivo Básico (PPB) para projetos industriais da Zona Franca de Manaus (ZFM), bem como com a Resolução CAS nº 298/2007 e com outros atos administrativos da Suframa relativos à aprovação do projeto industrial da Recofarma.

No entanto, o inciso I do art. 100 do CTN faz referência a atos “normativos”, cuja característica básica é a veiculação de um comando abstrato e geral de explicitação das leis e dos decretos e não a definição de um processo produtivo ou a aprovação de um determinado projeto industrial. “Os atos administrativos normativos a que se refere o CTN são, basicamente, as instruções normativas e as portarias, bastante utilizadas em matéria tributária”<sup>6</sup> .

Nesse sentido, os atos normativos sob comento são aqueles destinados a explicitar os comandos legais, de maneira a favorecer o fiel cumprimento da legislação tributária. Os atos administrativos invocados pelo Recorrente não desempenham tal função, restringindo-se à definição de critérios técnicos na área de atuação dos órgãos e instituições que os veicularam, definições essas que podem até subsidiar o aplicador da legislação tributária, mas sem vinculá-lo, pois, é à Administração tributária, ou a outras instâncias autorizadas por lei, que cabe a função de expedir atos “normativos” em matéria tributária.

#### **Nego provimento.**

### **1.12 DA MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO**

Em caso análogo, assim proferiu o voto o Conselheiro Jorge Luís Cabral:

PROCESSO 10073.722349/2019-14

ACÓRDÃO 3402-011.758 – 3<sup>a</sup> SEÇÃO/4<sup>a</sup> CÂMARA/2<sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA

O Relatório Fiscal aponta que a falta de cobrança de royalties seria fato atípico para uma indústria cuja a exploração da marca é tão importante, e que os valores praticados pela RECOFARMA, para a venda dos “kits” para concentrados de refrigerantes, seriam desproporcionais aos custos de produção, evidenciando assim um suposto ocultamento da cobrança de royalties na base de cálculo do crédito fictício do IPI, e ainda, trazendo para esta mesma base de cálculo parcelas que referir-se-iam a receitas com a venda do produto final da SPAL, como despesas com marketing e bônus de produtividade pelas vendas.

Fosse apenas a discussão sobre a natureza do preço de venda da RECOFARMA e sobre a questão de o mesmo conter ou não o pagamento de royalties embutidos, entendo que a forma como a empresa que detenha uma propriedade intelectual somente está limitada por imposições legais específicas.

Um exemplo disto está no Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), em seu artigo 363, que apresenta exclusões da possibilidade de dedutibilidade de royalties, conforme transcrevo a seguir:

Art. 363. Não são dedutíveis ( Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “c” ao “g” ):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

a) pagos pela filial no País de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; e b) pagos pela sociedade com sede no País a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior; e V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

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

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

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

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

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

Valor Tributável Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”); e b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15 ).

§ 1º O valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27 , e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15 ).

§ 2º Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma controladora ou controlada - Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243 , coligadas - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 1.099 , e Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 46, parágrafo único , ou interligada - Decreto-Lei nº 1.950, de 1982, art. 10, § 2º - do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 3º , e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15 ).

§ 3 o Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente ( Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 2º , Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27 , e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15 ).

§ 4 o Nas saídas de produtos a título de consignação mercantil, o valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II do caput , será o preço de venda do consignatário, estabelecido pelo consignante.

§ 5 o Poderão ser excluídos da base de cálculo do imposto os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas Posições 87.03 e 87.04 da TIPI, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979 , a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º o ).

§ 6 o Os valores referidos no § 5º não poderão exceder a nove por cento do valor total da operação (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º, § 2º, inciso I). (RIP) Assim, entendo que o preço livremente pactuado entre as partes é o que deve prevalecer, mesmo que esteja presente na operação parcela que pudesse ser classificada como royalties, em razão de pretender remunerar a cessão de uso de propriedade intelectual, como já discutido acima, tendo em vista que toda empresa sempre buscará maximizar seus ganhos e, sendo ainda a propriedade intelectual monopólio previsto em Lei, não se pode exigir relação aos preços praticados com os custos de produção.

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

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

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

que o país Fonte pode cobrar tributos sobre os royalties remetidos ao país de Residência até o limite de uma alíquota de 10%.

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

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

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

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

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

Já que foram levantados temas de tributação internacional e de Acordos para Evitar a Dupla Tributação socorro-me ao Teste de Propósito Principal (Principal Purpose Test – PPT), introduzido na Convenção Modelo da OCDE, pelo artigo 29, decorrente do Projeto BEPS (Base Erosion and Profit 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 antielisiva da Convenção Modelo OCDE guarda muita semelhança com a norma antielisiva do Código Tributário Nacional.

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

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

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos têrmos 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 inócuia e desnecessária, e se ainda fosse, não foi demonstrado pela Autoridade Tributária o montante que seria considerado royalty para o recálculo da base de cálculo do IPI, sendo neste caso, improcedente qualquer lançamento que glosasse integralmente o valor da transação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

final, o que torna muito mais clara a impossibilidade de inclusão dos montantes em questão na base de cálculo do IPI.

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

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

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

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

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

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

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

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.” A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

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

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.” O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

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

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais ( Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º )Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º )” Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o caput do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

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

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

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

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

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

I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

Arbitramento do valor tributável e tributação simplificada na importação (Incluído pelo Decreto nº 10.668, de 2021)Art. 197. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192 (Lei nº 5.172, de 1966, art. 148, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 17 ).

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

§ 2º Na impossibilidade de apuração dos preços, o arbitramento será feito segundo o disposto no art. 196 .

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

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente,

determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

(...) Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

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

Se a Autoridade Tributária entende que houve fraude, e 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.

Dessa forma, adoto as razões de decidir do voto acima.

**Dou provimento a esse ponto.**

### **1.13 QUALIFICAÇÃO DA MULTA**

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

Este tema foi tratado no item anterior, desta forma, como a conclusão foi de que a Autoridade Tributária falhou em demonstrar objetivamente a fraude, conluio ou simulação, entendo que é incabível a qualificação da multa de ofício.

**Dou provimento.**

## 1.14 DA CORREÇÃO MONETÁRIA DAS MULTAS

O tema já se encontra solucionado pela Súmula CARF nº 108 que reproduzo a seguir:

**Súmula CARF nº 108**

**Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018**

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

Acórdãos Precedentes:

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

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

**Nego provimento.**

### Conclusão

Diante do exposto, conheço dos recursos voluntários, em rejeitar as preliminares de nulidade. No mérito, por unanimidade, em dar parcial provimento para (a) reconhecer a isenção nos termos do tema 322 do Supremo Tribunal Federal relativo a isenção da ZFM; e por maioria, (b) não reconhecer a majoração da base de cálculo; e (c) afastar a multa qualificada.

(documento assinado digitalmente)

**Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.**