



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 19311.720240/2019-67 |
| ACÓRDÃO | 3402-012.779 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 14 de outubro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

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

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

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

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

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

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

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

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

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela RECOFARMA, unicamente para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária, e em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela SPAL, unicamente para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, em razão de ter sido afastado o conluio.

Assinado Digitalmente

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Jose de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e constituir créditos tributários em desfavor da contribuinte epigrafada, no montante total de R\$ 254.475.919,10, consolidado na data do lançamento.

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

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, o Fisco efetuou o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração da seguinte infração: CRÉDITO INCENTIVADO INDEVIDO - constatou-se que a totalidade dos créditos incentivados aproveitados pela fiscalizada são indevidos por (i) inexistência do direito ao aproveitamento de créditos incentivados do IPI; (ii) erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo dos créditos incentivados , (iii) irregularidades na base de cálculo dos créditos incentivados e (iv) estorno do saldo credor do período anterior (dezembro de 2014) no valor de R\$ 11.683.646,31, pois não restou saldo credor a transportar para janeiro de 2015.

O Fisco efetuou a reconstituição da escrita fiscal, apurando saldo devedores do imposto, conforme demonstrado abaixo:

(...)

E, evidenciado que as empresas do Sistema Coca-Cola engendraram um sofisticado mecanismo de evasão de tributos e demonstrado o evidente intuito de dolo na infração à legislação tributária, para a obtenção de benefícios indevidos, procedeu-se à majoração do percentual da multa de ofício, com base no artigo 80 e §6º, II, da Lei nº 4.502/64. Os atos de evasão e simulação verificados acarretaram a responsabilização solidária da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA.

Cientificada do lançamento, a autuada apresentou impugnação, aduzindo em sua defesa as razões sumariamente expostas a seguir: Como consta das próprias notas fiscais emitidas pela RECOFARMA (DOC. 02), os concentrados elaborados pela RECOFARMA e adquiridos pela IMPUGNANTE são beneficiados por duas isenções autônomas e independentes e o direito ao crédito ficto do IPI oriundo da sua aquisição decorre, pois, de razões, entre si, autônomas, independentes, suficientes e bastantes:

- a) a do art. 81, II, do Decreto nº 7.212, de 15.06.2010 - Regulamento de IPI - RIPI/10, que tem base legal no art. 9º do Decreto-Lei (DL) nº 288, de 28.02.1967, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus, cujo crédito ficto de IPI foi assegurado para a IMPUGNANTE, expressa e especificamente, pela coisa julgada formada no mandado de segurança coletivo (MSC) nº 91.0047783-4 e também pela tese fixada no Recurso Extraordinário (RE) nº 592.891 (já julgado pelo Supremo Tribunal Federal -STF sob a sistemática de repercussão geral - acórdão publicado no Diário Oficial da União de 20.09.2019); e b) a do art. 95, III, do RIPI/10, que tem base legal no art. 6º do

DL nº 1.435, de 16.12.1975, a qual não foi objeto do referido MSC nº 91.0047783-4, mas cujo crédito ficto de IPI para o adquirente decorre do próprio dispositivo legal (art. 6º, § 1º, do DL nº 1.435/75). Portanto, para que sejam glosados os referidos créditos, é necessário que seja refutado cada um dos fundamentos que embasam o direito ao crédito relacionado a cada uma das duas isenções, mencionadas acima; ao passo que, para que seja afastada a glosa e aceitos os créditos, basta que seja acolhido qualquer um dos fundamentos que serão abaixo desenvolvidos pela IMPUGNANTE relativos a essa questão. DA APLICAÇÃO DA COISA JULGADA FORMADA NO MSC N° 91.0047783-4. O direito ao crédito ficto de IPI, com base na isenção prevista no art. 9º do DL nº 288/67, está assegurado pela coisa julgada coletiva formada no MSC nº 91.0047783-4 (fls. 2.638 a 2.767), impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), fundamento suficiente para assegurar o direito ao crédito ficto de IPI. A existência da referida coisa julgada coletiva foi reconhecida pela própria AUTORIDADE, conforme se verifica do TVF 2, portanto, deve ser reconhecido o direito ao crédito ficto de IPI. DO JULGAMENTO PLENÁRIO PELO STF DO RE N° 592.891 O direito ao crédito ficto de IPI, com base na isenção prevista no art. 9º do DL nº 288/67, também foi assegurado pela tese fixada pelo STF no RE nº 592.891, que deve ser automaticamente observada. Com efeito, conforme reconhecido pelo próprio TVF 1, em 25.04.2019, o Plenário do STF julgou o RE nº 596.614 e o RE nº 592.891, este último sob a sistemática de repercussão geral, e fixou a seguinte tese:

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT. Entretanto, como visto acima, a AUTORIDADE deixou de aplicar a tese fixada no RE nº 592.891 pelo fato de ainda não ter sido emitido ato que vinculasse a RFB sobre o tema. Ocorre que a tese fixada pelo STF é de observância e aplicação imediata, devendo ser aplicada automaticamente às causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação (que, aliás, já ocorreu) ou do trânsito em julgado do respectivo acórdão, conforme jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores (STF e Superior Tribunal de Justiça - STJ). DA ISENÇÃO DO ART. 6º DO DL N° 1.435/75 - DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 95, III, DO RIPI/10 Os concentrados adquiridos pela IMPUGNANTE também gozam do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, outorgado pela Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007 e pelas "Informações Textuais do Produto", o qual expressamente outorga o respectivo crédito ficto de IPI ao seu adquirente. No Parecer Técnico nº 224/2007, parte integrante da Resolução do CAS nº 298/2007, a SUFRAMA aprovou, para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, a verticalização do projeto industrial de fabricação do concentrado decorrente da utilização de açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo e/ou extrato de guaraná, produzido a partir de cana de açúcar e de semente de

guaraná, adquiridas de produtores localizados na Amazônia Ocidental. Portanto, a AUTORIDADE deve observar os atos da SUFRAMA, porque são atos administrativos vigentes e, como tais, detêm legitimidade, veracidade e legalidade. Ainda que se pretendesse rever a validade do ato da SUFRAMA, o que se admite apenas para fins de argumentação, seus efeitos seriam prospectivos, e nunca retroativos. Isso, porque o TVF 1 foi lavrado quando já em vigor o art. 24 do DL n° 4.657, de 04.09.1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), introduzido pela Lei n° 13.655, de 25.04.2018, que veda a declaração de invalidade das situações já constituídas que foram embasadas em ato administrativo, em razão de alteração de entendimento das autoridades administrativas. Registre-se, por óbvio, que é irrelevante que o ácido cítrico tenha sido adquirido pela IMPUGNANTE de São Paulo e que não tenha sido definido processo produtivo básico (PPB) específico para esse insumo, porque é suficiente para fins de fruição do benefício do art. 6º do DL n° 1.435/75 que os concentrados sejam elaborados com pelo menos uma das matérias-primas agrícolas extractivas vegetais mencionadas no Parecer Técnico n° 224/2007, quais sejam: açúcar e/ou corante de caramelo e/ou álcool e/ou extrato de guaraná.

Além disso, a interpretação da SUFRAMA quanto ao alcance do art. 6º do DL n° 1.435/75 é lógica e se coaduna com o próprio significado específico do termo "matéria-prima" constante do § 1º do art. 6º do DL n° 1.435/75, o qual comprehende o "produto industrializado com matéria-prima agrícola regional". Vê-se, pois, que, para efeitos específicos do crédito, o termo matéria-prima utilizado no § 1º comprehende os produtos do caput, quais sejam, produtos industrializados com matéria-prima agrícola regional. Em suma, sob qualquer ângulo que se examine, não seria legal nem jurídico que, após tantos anos de vigência do benefício concedido pela SUFRAMA à RECOFARMA, outra AUTORIDADE, unilateral e contrariamente a atos administrativos da SUFRAMA, pudesse (i) limitar os efeitos desses atos da SUFRAMA, apesar de a SUFRAMA, autoridade competente, o tê-los reafirmado, e (ii) glosar o crédito do adquirente, terceiro de boa-fé, contrariando frontal e literalmente o ato administrativo, o devido processo legal e o entendimento expresso da SUFRAMA quanto ao alcance do art. 6º, § 1º, do DL n° 1.435/75. Logo, é inquestionável que os concentrados produzidos pela RECOFARMA e adquiridos pela IMPUGNANTE gozam também do benefício do art. 6º do DL n° 1.435/75 e, pois, geram direito ao crédito ficto de IPI para a IMPUGNANTE. DA ORIENTAÇÃO GERAL CONTIDA EM ATO PÚBLICO RECONHECENDO EXPRESSAMENTE QUE O PRODUTO ELABORADO PELA RECOFARMA É O CONCENTRADO CLASSIFICADO NA POSIÇÃO DA TIPI 21.06.90.10 EX. 01 A RFB reconheceu de forma pública e expressa que o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado classificado na posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01 e, pois, a sua alegação de conluio desenvolvida no TVF 3, além de absurda, conflita com seu próprio entendimento. Em 30.05.2018, foi publicado o Decreto n° 9.394, que alterou a alíquota dos produtos classificados na posição 2106.90.10 EX 01 de 20% para 4%. A Nota COEST/CETAD n° 071/18 reconhece expressamente que o produto fabricado pela RECOFARMA é objeto da redução da alíquota dos

DOCUMENTO VALIDADO

produtos classificados na posição 2106.90.10 EX 01. De fato, o insumo utilizado para fabricação do refrigerante não gera arrecadação de tributo por ser produzido na Zona Franca de Manaus e gozar de isenção de IPI e o respectivo crédito ficto decorre de coisa julgada. Nesse passo, a RFB confirmou que a edição de tal norma teve o condão de reduzir a alíquota dos concentrados para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus utilizados na elaboração de bebidas da marca Coca-Cola para diminuir os créditos decorrentes da aquisição dos referidos produtos: Cite-se, também, a coletiva de imprensa realizada pela RFB para comentar o Decreto nº 9.394/2018, na qual o Secretário da RFB declarou que a edição de tal norma teve o condão de reduzir a alíquota dos concentrados para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus utilizados na elaboração de refrigerantes para diminuir os créditos decorrentes da aquisição dos referidos produtos. É inconteste, pois, que a edição do Decreto nº 9.394/2018 confirma que o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado classificado na posição 2106.90.10 EX. 01, pois os atos da RFB que respaldaram tal edição afirmam pública e expressamente que a redução da alíquota dos concentrados classificados na referida posição visa a atingir os insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus utilizados na fabricação de refrigerantes e que geram crédito do imposto ao adquirente em decorrência de decisão transitada em julgado: justamente a hipótese discutida neste processo!! Note-se, ainda, que, posteriormente à edição do Decreto nº 9.394/18, foram publicados os Decretos nºs 9.514, de 27.09.2018, e 9.897, de 01.07.2019, que alteraram temporariamente a alíquota dos produtos classificados na posição 2106.90.10 EX. 01 durante o ano de 2019, e, conforme amplamente noticiado, tais alterações foram decorrentes justamente da discussão quanto aos créditos de IPI oriundos da aquisição dos concentrados para refrigerantes. Aliás, é tão evidente esse objetivo quanto seria a inutilidade desse Decreto se não fosse para disciplinar os concentrados produzidos pelos chamados "gigantes". Portanto, há especificação da própria RFB contida em atos públicos de caráter geral - vinculatória para as autoridades, inclusive, para o CARF (arts. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e 62 do Regimento Interno do CARF) - no sentido de que o produto fabricado pela RECOFARMA e adquirido pela IMPUGNANTE é classificado na posição fiscal 21.06.90.10 EX. 01, os quais, à luz do art. 24 da LINDB, devem ser considerados no julgamento do presente processo. DO PRODUTO ÚNICO E DA SUA CLASSIFICAÇÃO FISCAL. Verifica-se que a coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 também define a natureza do produto elaborado pelo fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI. Em 14.08.1991, a AFBCC impetrou o referido MSC nº 91.0047783-4 para assegurar o direito de seus associados aproveitarem o crédito de IPI relativo à aquisição de concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, considerando a sua classificação na posição 21.06.90 da TIPI/88 e a respectiva alíquota aplicável, que era de 40%, á época da impetração do MSC. Nesse passo, é importante destacar que, á época em que impetrado o referido MSC, os concentrados elaborados pela RECOFARMA eram entregues de forma desmembrada e divididos

em partes. A 1^a Turma do TRF da 2^a Região deu provimento ao recurso de apelação para conceder integralmente o MSC, nos termos do pedido inicial, decidindo, expressa e especificamente, que o concentrado fabricado pela RECOFARMA é um produto único, classificado na posição da TIPI correspondente à posição 210 6.90, vigente à época da impetração do referido MSC. Nesse sentido, citou os respectivos trechos do debate ocorrido no julgamento do recurso de apelação da AFBCC no MSC n° 91.0047783-4 que integrou a decisão proferida pelo STF no AG n° 252.801-RJ que transitada em julgado em 02.12.1999, restando decidida a natureza do produto elaborado pela RECOFARMA e adquirido pelos associados da AFBCC, qual seja, produto único para fins de crédito de IPI. Cite-se o trecho do voto da Desembargadora VERA LÚCIA LIMA: "DF. VERA LÚCIA LIMA: Sra. Presidente. Eu também não vejo nessa hipótese possibilidade de se dissecar esse concentrado, ou seja, de se analisar a questão sobre todos os ingredientes que possam vir a compor. (...) " O reconhecimento pelo Poder Judiciário de que o concentrado adquirido pela IMPUGNANTE é produto único, para fins do creditamento objeto do referido MSC, afasta também a premissa do TVF 2 de que tal produto não seria único e deveria ser considerado fiscalmente segundo seus ingredientes. Além disso, a coisa julgada coletiva decidiu a própria classificação fiscal do referido produto. Com efeito, pela leitura do pedido, os concentrados adquiridos pela IMPUGNANTE eram classificados na posição 21.06.90 e foram utilizados para produção de refrigerantes da posição 22.02, o que demonstra a correspondência para a atual classificação na posição 21.06.90.10 EX. 01, visto que a própria TIPI, ao tratar dessa posição, leva em consideração a destinação final do produto a ser fabricado, estabelecendo características próprias relacionadas com a finalidade do produto. Assim, ao ser concedida a segurança nos termos em que pedido e tendo sido examinado, expressa e especificamente, a natureza do concentrado, produto único ou não, para fins de crédito ficto de IPI, essa questão transitou em julgado não podendo mais ser discutida em processo algum, seja judicial, seja administrativo.

Por conseguinte, também por esse motivo, a AUTORIDADE não pode deixar de tratar o produto elaborado pela RECOFARMA e adquirido pela IMPUGNANTE como produto único, classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01, para fins do creditamento de IPI. DA ILEGALIDADE DO TVF 2 O AUTO deveria ser cancelado em face da sua evidente ilegalidade. Com efeito, o AUTO é ilegal, pois reconheceu que uma das supostas partes do concentrado estaria classificada em posição cuja alíquota seria de 5%, mas deixou de calcular o respectivo crédito. Ou seja, não obstante ter reconhecido que existe uma suposta parte que estaria classificada em posição cuja alíquota seria de 5%, o TVF 2 justificou a glosa dessa parcela integralmente, sob a alegação de que não teria como arbitrar o valor do crédito, porque, nas notas fiscais de aquisição dos concentrados para bebidas não alcoólicas, não teria sido discriminado o valor de cada parte. Ocorre que não consta esse valor da nota fiscal, justamente porque a fornecedora classifica o produto como mercadoria única em uma posição única e o comercializa como tal!! Portanto, a reclassificação dos produtos adquiridos pela IMPUGNANTE

decorre de um entendimento do Fisco e, pois, caberia a este reconhecer, por arbitramento, o valor tributável para cálculo de crédito decorrente do seu posicionamento. Assim, a conclusão do TVF 2 é ilógica e ilegal, porque, se ele adotou o entendimento de que seria possível separar as partes do referido produto para verificar individualmente a classificação fiscal de cada parte, deveria ter arbitrado o valor tributável da parte suspostamente classificada na posição 3302.10.00 para fins do respectivo creditamento, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco e ofensa ao art. 142 do CTN que define o lançamento tributário como sendo ato administrativo vinculado e ao art. 148 do CTN que determina a necessidade de arbitramento do valor tributável. Por fim, registre-se, ainda, que tal ilegalidade acarreta o cancelamento integral do AUTO, pois não é possível que a autoridade julgadora determine a sua correção e, consequentemente, a quantificação do valor do crédito, pois essa determinação importaria na alteração do critério jurídico da autuação, o que viola os arts. 142 e 146 do CTN.

DO VALOR TRIBUTÁVEL DO IPI PARA FINS DE CREDITAMENTO. O TVF 3 afirmou que haveria conluio entre a RECOFARMA e a IMPUGNANTE na suposta majoração do valor tributável, porque a RECOFARMA desconsideraria os custos na fixação desse valor tributável, procedimento esse que geraria benefício fiscal para ambas as partes. O conluio não se caracteriza na simples celebração dos instrumentos contratuais, mas na forma de contabilização pela RECOFARMA dos seus dispêndios e dos seus ingressos e na fixação do efetivo valor tributável. De fato, tanto o contrato de fabricação celebrado com a TCCC quanto o instrumento de incentivo de vendas firmado com a RECOFARMA não levam necessariamente a uma única e determinada forma de contabilização dos referidos dispêndios e ingressos pela RECOFARMA!! Portanto, ser a IMPUGNANTE contraparte nesses instrumentos não caracteriza, por si só, ingerência na contabilização da RECOFARMA. Não é, pois, crível supor que a IMPUGNANTE, que apenas celebra contrato de fabricação com a TCCC, possa ter qualquer ingerência nos critérios de contabilização dos dispêndios e ingressos do concentrado pela RECOFARMA.

A forma de contabilização dos dispêndios e ingressos da RECOFARMA é ato unilateral dela e ainda dependeria da forma como ela atuaría. E tanto é assim que o TVF 3 não traz nenhum fato comprovando a ingerência da IMPUGNANTE na contabilidade fiscal da RECOFARMA, estendendo-se por quase 50 páginas para tentar justificar que teria havido essa ingerência: falando de lucro da RECOFARMA, do tamanho do crédito de IPI etc, mas não aponta sequer um fato participativo da IMPUGNANTE na contabilização da RECOFARMA. Conluio se demonstra com fato participativo e prova dessa participação fática, e não com alegações e ilações sobre essas alegações. Em se tratando de verbas, cuja definição de montante e de conveniência de pagamento dependem exclusivamente da TCCC, como poderia ser evidente a IMPUGNANTE ter tido ingerência sobre a forma de contabilização desses valores pela RECOFARMA, empresa controlada de TCCC? Nesse contexto, como pela simples assinatura do contrato de fabricação com a TCCC, conforme afirmado no item 194 do TVF 3, a IMPUGNANTE teria intercedido para que os royalties, que não eram devidos,

conforme contrato firmado com a TCCC, lhe fossem cobrados pela RECOFARMA dentro do preço do concentrado e contabilizados de forma a majorar o valor tributável? Com efeito, o próprio TVF 3 esclarece que a IMPUGNANTE celebrou contrato de adesão com a TCCC, no qual não há cobrança de royalties, porque TCCC cedeu o uso da marca gratuitamente à IMPUGNANTE, sendo permitido a esta utilizá-la de forma temporária apenas para o adequado desempenho de suas funções. Esse TVF 3 também reconhece que a TCCC indicou a RECOFARMA para fornecer o concentrado para elaboração das bebidas. Nesse contexto, como pela simples assinatura do contrato de fabricação, a IMPUGNANTE teria intercedido para que os royalties, que não eram devidos, lhe fossem cobrados dentro do preço do concentrado e contabilizados de forma a majorar o valor tributável? Essas indagações ainda ganham maior importância porque a AUTORIDADE imputou à IMPUGNANTE o cometimento de um crime, no caso o de conluio, que pressupõe participação dolosa na contabilização de dispêndios e ingressos da RECOFARMA. Essa gravíssima acusação teria que ter sido cabal e circunstancialmente demonstrada pela AUTORIDADE com fatos e não presumida por meras ilações sobre tendenciosas alegações, como ocorreu no presente caso. Ademais, o TVF 2 reconhece expressamente a idoneidade das notas fiscais emitidas pela RECOFARMA: Ora, se a IMPUGNANTE recebeu nota fiscal idônea com indicação do valor da operação, sem qualquer ressalva de que tal montante não deveria ser considerado em sua integralidade para fins de determinação do respectivo valor tributável e base do creditamento, não poderia se esperar outra atitude sua que não o aproveitamento do crédito de IPI em sua totalidade.

Por fim, cabe enfatizar o equívoco do TVF 3 que não interfere no que foi dito nesta seção nem na sua conclusão, mas demonstra que as alegações do TVF 3 são contraditórias com os fatos retratados no próprio TVF 3. Com efeito, nos seus itens 85 ao 87, o TVF 3 afirma que é prática usual e legítima nos contratos de franquia, modelo que se assemelharia ao contrato celebrado pela IMPUGNANTE, a existência de contribuição financeira do franqueado para o franqueador para programas de marketing.

Não obstante, o TVF 3 alega que "Recofarma, que assume as despesas de propaganda e publicidade realizadas pelos engarrafadores". Ocorre que tal alegação distorceu mais uma vez, a realidade dos fatos, porque, conforme demonstrado na petição apresentada à Fiscalização às fls. 2.945 a 2.957 e valores constantes da própria planilha elaborada pela AUTORIDADE no item 52 do TVF 3, a IMPUGNANTE também contribui para os programas de marketing da TCCC, consoante cláusula 7 a do contrato de fabricação. Em suma, pelos fatos narrados no próprio TVF 3, não há conluio entre a IMPUGNANTE e a RECOFARMA na contabilização pela RECOFARMA desses seus ingressos e dispêndios. DA ILEGALIDADE DO TVF 3 O TVF 3 afirma que existiria um conluio entre a IMPUGNANTE e a RECOFARMA para supervalorizar o valor tributável do IPI, porque a RECOFARMA teria acrescido certos valores na formação desse valor

DOCUMENTO VALIDADO

tributável e conclui que isso seria suficiente para justificar a glosa integral do crédito de IPI. É reconhecido no TVF 3 que essa suposta infração não justificaria a glosa integral dos créditos de IPI, porque é fato admitido no próprio TVF 3 que, nessa hipótese, haveria parcela do preço do concentrado que deveria ser considerada para fixar o valor tributável. Com efeito, o TVF 3 também aponta quais seriam as parcelas que considerou indevidas: as do "vai e vem" e os supostos royalties e, pois, seguindo a sua linha de raciocínio, seria possível expurgá-las do respectivo preço de venda dos concentrados. Assim, o próprio TVF 3 reconhece que a suposta infração praticada pela IMPUGNANTE e RECOFARMA não justificaria a glosa integral dos créditos de IPI. Nesse passo, o CTN determina que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário, determinando a matéria tributável e o montante do tributo devido, bem como estabelece que, na hipótese de terem sido omitidos fatos ou não mereçam fé as declarações do contribuinte, a autoridade tem obrigação de arbitrar o valor do preço que deveria ter sido utilizado para o cálculo do tributo. É falaciosa a justificativa do TVF 3 no sentido de que seria irrelevante o arbitramento do valor tributável, pois a glosa integral dos créditos também se justificaria pelos fundamentos do TVF 1 e do TVF 2. Isso, porque (i) o próprio AUTO reconhece a independência dos fundamentos apresentados nos TVF 1, 2 e 3, e (ii) acatado um dos argumentos da IMPUGNANTE que justificam o seu direito ao crédito de IPI calculado com base na alíquota prevista na classificação fiscal da posição da TIPI 21.06.90.10 EX. 01, é indispensável o arbitramento da respectiva base de cálculo para fins de creditamento de IPI, nos termos do art. 148 do CTN, sob pena de enriquecimento ilícito. DA IDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS E DA QUALIDADE IMPUGNANTE DE ADQUIRENTE DE BOA-FÉ O STJ tem jurisprudência pacífica no sentido de que tem direito ao crédito do imposto (no caso, ICMS) o adquirente de boa-fé de mercadoria, ainda que a nota fiscal seja posteriormente declarada inidônea, porque o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir da respectiva publicação, conforme se verifica do enunciado da Súmula nº 509. Ademais, a AUTORIDADE não poderia desconsiderar o crédito do imposto do adquirente (no caso a IMPUGNANTE), conforme já decidido pelo Plenário do STF, no julgamento das ADIs nos 2.663 e 3.196, em relação a guerra fiscal, porque não se pode desconsiderar crédito do adquirente sem antes cancelar o benefício do fornecedor.

Além disso, vale ressaltar que a lei não impõe ao adquirente a obrigação de alterar, de ofício, a classificação fiscal constante das notas fiscais idôneas, consoante o art 62 da Lei nº 4.502/64. DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR O AUTO glosou, na escrita fiscal da IMPUGNANTE, o saldo credor apurado no período anterior à época dos fatos geradores do presente AUTO, em razão da lavratura do auto de infração objeto do PA nº 19311.720224/2017-11. Ocorre que, independentemente da lavratura do referido auto de infração, o saldo credor do período anterior (dezembro de 2014) não poderia ser glosado no presente AUTO, porque: a) este decorre de fiscalização que abrangeu o período de janeiro de 2015 a dezembro de 2015,

conforme consta do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) e, pois, o saldo credor do período anterior (dezembro de 2014) não está contemplado no respectivo TDPF-F nem no AUTO; e b) é descabido incorporar ao AUTO uma base de cálculo não atrelada a fatos geradores por ele (AUTO) alcançados, como é o caso do período de apuração de dezembro de 2014. Caso sejam superados tais argumentos, o que se admite apenas para fins de argumentação, o presente processo deve ficar sobreposto até o encerramento do auto de infração objeto do PA nº 19311.720224/2017-11. Isso porque a discussão administrativa referente ao PA nº 19311.720224/2017-11 ainda não está encerrada e, portanto, a escrita fiscal da IMPUGNANTE não deve ser reconstituída até que seja confirmada, ou não, a glosa do crédito. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA Mesmo que superados todos os argumentos acima desenvolvidos, o que se admite apenas para fins de argumentação, a multa, os juros de mora e a correção monetária também não seriam devidos em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos tem o condão de excluir a cobrança de multa juros de mora e correção monetária. A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 disciplina o PPB para projetos industriais da Zona Franca de Manaus para elaboração de concentrado e estabelece que o concentrado não homogeneizado é concentrado e concentrado é produto único. Por sua vez, considerando o PPB definido na referida Portaria Interministerial, a SUFRAMA editou a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, para aprovar o projeto industrial para fruição do benefício do art. 9º do DL nº 288/67 ao concentrado fabricado pela RECOFARMA correlacionado no código SUFRAMA 0653, conforme previsto na Portaria da SUFRAMA nº 192/2000 e na listagem do site da SUFRAMA, e efetuou a sua classificação fiscal na posição 21.06.90.10, EX. 01. Para esse fim, diga-se, é irrelevante se a SUFRAMA tem, ou não, competência para efetuar a classificação fiscal do concentrado para bebidas não alcoólicas ou mesmo se a classificação fiscal está certa ou errada (que a IMPUGNANTE entende estar correta), visto que o importante é que constou de ato administrativo. No caso, é indiscutível que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 - no que tange à definição do PPB do concentrado e as características técnicas do concentrado (homogeneizado ou não) - tem efeito normativo, assim como a Portaria da SUFRAMA nº 192/2000, que estabelece o código correspondente para os concentrados homogeneizados e os não homogeneizados - código 0653.

DA INAPLICABILIDADE DE MULTA QUALIFICADA AO CASO CONCRETO A multa qualificada de 150% não é devida, porque a mera alegação de conluio não é suficiente para a sua imposição; é necessário que a AUTORIDADE comprove, circunstancialmente, a ocorrência de crime contra a ordem tributária, o que não ocorreu no presente caso. Conforme já demonstrado nas seções acima, o AUTO não provou a existência de conluio; ao contrário, a IMPUGNANTE comprovou, cabal e circunstancialmente com fatos, a inexistência desse suposto crime. Neste particular, importante refutar, mais uma vez, cada alegação trazida pelo

AUTO que supostamente justificaria a imposição da multa qualificada. a) não foi a RECOFARMA nem a IMPUGNANTE que atribuíram ao concentrado não homogeneizado a natureza de produto único, classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01 com objetivo de obterem vantagens fiscais; tal fato decorre, expressa e especificamente, do próprio entendimento da RFB, das Portarias Interministeriais datadas de 1998 e 2012, dos próprios atos da SUFRAMA e da coisa julgada de 1999; e b) o INT é um instituto idôneo que não foi induzido a erro pela RECOFARMA, mas, sim, reconheceu que o produto por ela fabricado, conforme PPB definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, é um produto único: concentrado para bebidas não alcoólicas não homogeneizado correlacionado ao código 0653 da SUFRAMA. Da mesma forma, em relação ao suposto artificialismo do preço do concentrado e, por conseguinte do valor tributável do IPI, conforme já provado acima, não há conluio entre a IMPUGNANTE e a RECOFARMA, porque: a) a nota fiscal é idônea; b) a AUTORIDADE não traz um fato sequer para provar que a IMPUGNANTE teria tido ingerência na forma de contabilização dos dispêndios e ingressos da RECOFARMA e da aferição do respectivo valor tributável; c) conluio se prova com fato e não com ilações sobre alegações; e d) os fatos provados nesse TVF 3 tornam evidente que a IMPUGNANTE não tem qualquer ingerência sobre a forma de contabilização da RECOFARMA. Nesse sentido aplica-se ao presente caso a jurisprudência pacífica do CARF no sentido de que deve ser cancelada a multa qualificada quando não restar comprovada pelo Fisco a conduta dolosa do contribuinte. DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA NO AUTO Como aspecto adicional, seria totalmente descabida a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada contra a IMPUGNANTE, porque implicaria numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência de multa. De fato, ao disciplinar a incidência de juros de mora sobre débitos de qualquer natureza perante a Fazenda Nacional, o parágrafo único do art. 16 do DL nº 2.323, de 26.02.1987, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 6º do DL nº 2.331, de 28.05.1987, dispõe expressamente que juros de mora não incidem sobre o valor da multa (ainda que de mora):

"Art. 16. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS-PASEP, assim como aqueles decorrentes de empréstimos compulsórios, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste Decreto-lei. Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior." Ainda que trate de multa de mora, o entendimento acima é plenamente aplicável às multas de ofício, já que ambas têm natureza punitiva, conforme entendimento pacífico do STJ, proferido sob a sistemática de recurso repetitivo e, pois, de observância obrigatória (REsp 1149022/SP, Rei. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09.06.2010, DJe 24.06.2010). Os artigos atualmente em vigor (art. 59 da Lei nº 8.383, de 30.12.1991, e art. 61 da Lei nº

9.430/96), que disciplinam a cobrança de acréscimos legais sobre débitos para com a União Federal, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, não recolhidos no vencimento, não prevêem a possibilidade de cobrança dos juros na forma pretendida pela RFB. Ora, se a intenção do legislador fosse exigir juros sobre a multa de ofício teria previsto expressamente em lei que os juros de mora incidiriam sobre os débitos e sobre as respectivas multas deles decorrentes. Por essas razões, é ilegal a cobrança dos juros sobre a multa de ofício aplicada à IMPUGNANTE. A empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., responsabilizada solidariamente, também apresentou impugnação, na qual, em resumo, fez as seguintes considerações: Termo de Verificação Fiscal nº 01 - Inexistência do direito ao aproveitamento de créditos incentivados do IPI. Vale apontar que a legitimidade do creditamento no caso sob análise já se encontra pacificada em razão de recentes julgamentos pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática da repercussão geral (Tema nº 322/STF) – ainda que com aclaratórios pendentes de julgamento. Em 25.04.2019, a Corte concluiu o julgamento dos dois paradigmas afetados à matéria, RREE 592.891/SP (Caso Nokia – doc. nº 05) e 596.614/SP (Caso Morlan – doc. nº 06), firmando, na oportunidade, a seguinte tese repetitiva: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT" (Tema 322/STF, julgado em 25.04.2019, destacamos). Logo, não há mais dúvida de que, sob a ótica do regime de constituição da ZFM, os créditos são um direito dos adquirentes dos produtos da Recofarma. Embora admitido o referido direito constitucional, a Fiscalização registra que seriam condições essenciais ao gozo do benefício previsto no art. 95, III, do RIPI que: (i) o produto adquirido seja elaborado contendo matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária; (ii) o fornecedor esteja localizado na Amazônia Ocidental; (iii) o Conselho de Administração da Suframa tenha aprovado o projeto do fornecedor; (iv) o produto adquirido não se enquade nas excludentes legais, como fumo, bebidas alcoólicas, etc; e (v) a mercadoria adquirida seja empregada como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem no processo de industrialização de produtos sujeitos ao pagamento do imposto.

A discordância da Fiscalização federal, contudo, restringe-se ao adimplemento apenas do primeiro requisito, não pairando dúvidas acerca do correto preenchimento dos demais pela Recofarma. Desse modo, o Fisco glosou os créditos de IPI escriturados pela Spal em relação a todas as notas fiscais de aquisição de concentrados produzidos pela Recofarma. Conquanto o Termo de Verificação Fiscal nº 01 esteja repleto de afirmações desconexas, verifica-se que os fundamentos da glosa levada a cabo neste Capítulo são, em suma, apenas dois: (i) a Recofarma utilizaria, em seu processo produtivo, produtos intermediários elaborados a partir de matéria-prima regional, o que afrontaria o disposto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 e (ii) os atos normativos expedidos pela Suframa

não garantiriam à Recofarma o aproveitamento desse benefício fiscal, que está condicionado à análise constante da Receita Federal, visto que seus servidores possuem poderes de Fiscalização irrestritos e prevalentes sobre os demais órgãos da Administração Federal. Ainda que, ao fim e ao cabo, fosse efetivado o cancelamento do benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 (correspondente ao art. 95, III, do RI PI) em relação à Recofarma, ela seria beneficiada pela isenção do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67 (reproduzida no art. 81, III, do RIPI), portanto, ela não deveria, em qualquer hipótese, pagar o IPI incidente sobre seus produtos. Contudo, a norma isencial do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67 -diferentemente daquela prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 - alcança apenas o fabricante estabelecido na ZFM, mas não os adquirentes dos seus produtos, situados fora da região incentivada. Acontece que, apesar de reconhecer que os distribuidores das bebidas Coca-Cola dispõem de decisão judicial transitada em julgado (no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4) garantindo-lhes o direito ao aproveitamento dos créditos mesmo nessa hipótese, a i. Fiscalização vedou esse direito à Spal. Salienta-se, entretanto, que o entendimento pacífico do Carf e do STJ é que os efeitos das decisões judiciais proferidas em sede de mandado de segurança coletivo irradiam geograficamente para além da competência territorial do órgão prolator. Evidente, portanto, que a ordem judicial transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação Brasileira dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, garante à Spal o direito ao aproveitamento do crédito tomado com base na norma isencial do art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67 (reproduzida no art. 81, III, do RIPI), nos exatos moldes do art. 22 da Lei nº 12.016/0910, sem qualquer restrição geográfica imposta pelo art. 2º-A, caput, da Lei nº 9.494/97. E ainda que a Spal não contasse com a aludida ordem judicial transitada em julgado, a questão estaria decidida em razão dos recentes julgamentos dos RREE 592.891/SP (Caso Nokia - doe. nº 05, c/í.) e 596.614/SP (Caso Morlan - doe. nº 06, c/f.), submetidos à sistemática da repercussão geral. Avaliando os mencionados recursos, o STF firmou, em 25.04.2019, a seguinte tese: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT" (Tema 322/STF, julgado em 25.04.2019). Registre-se que os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional nos autos dos processos em tela não afastarão o entendimento neles fixado. Isso porque os efeitos infringentes sugeridos pelos aclaratórios se amparam em suposições que não se aplicam ao caso em apreço ou que, indubidousamente, serão rejeitadas pelo Supremo, a saber: A tese fiscal é construída sobre premissa relativamente singela, de cunho mais linguístico do que jurídico. Para a RFB, semanticamente, o legislador valeu-se da palavra "matérias-primas" no caput do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 com vistas a restringir a utilização do benefício fiscal em tela. Adiciona, ainda, que esse entendimento teria sido confirmado pelo § 1º do

mesmo dispositivo, que cuidou de indicar a possibilidade de manutenção do crédito pelo adquirente dos produtos incentivados quando estes são aplicados como "matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem" na industrialização de bens sujeitos ao pagamento do imposto. Entretanto, sob uma perspectiva semântica a tese da Fiscalização federal não se sustenta diante do dispositivo em relevo. Confira-se: "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." (destacamos) Nota-se, pois, que o legislador reconhece que os produtos finais mencionados no caput do artigo devem ser elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais e podem configurar-se como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem no processo produtivo do adquirente. Ou seja, para ele, trata-se claramente de itens distintos: (i) a matéria-prima agrícola e extrativa vegetal e (ii) o produto com ela elaborado. Portanto, o termo "matérias-primas" não coincide com o insumo vegetal diretamente extraído da natureza e aplicado no processo industrial do fabricante, como tenta fazer parecer a i. Fiscalização. Não se trata, em verdade, do intuito de que a matéria-prima seja aplicada in natura no processo produtivo do produto incentivado, mas sim que ela esteja incorporada à mercadoria final produzida. Para além disso, a tese fiscal transcende os limites da lógica, com o mais elevado respeito. A i. Fiscalização reconhece, expressa e textualmente, que o açúcar é "matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional". Dito isso, não se pode deixar de relembrar o fato de que a matéria-prima local adquirida pela empresa é o açúcar - admitido pela Fiscalização como matéria-prima regional - e o álcool, que é produto oriundo da mesma cana-de-açúcar e que passa por processo semelhante ao da elaboração do açúcar, donde não há lógica em se admitir um e não o outro. Por sua vez, o ácido cítrico decorre de um tratamento dado à matéria-prima regional adquirida já dentro do processo produtivo do produto concentrado. Ora, é certo que cada parte da relação processual defenderá seus próprios interesses, mas o que não se pode admitir é a utilização de argumentos ardilosos com o fito de confundir os nobres julgadores. A RFB tem pleno conhecimento de que o benefício fiscal em tela alcança os produtos fabricados com insumos regionais, não havendo qualquer impedimento na legislação de regência ao prévio beneficiamento das matérias-primas extrativas vegetais.

Apenas a título de reforço, menciona-se que a Suframa reconhece que o corante caramelo é, sim, matéria-prima regional em seu Parecer Técnico de Projeto nº 224/07 (fls. 2771/2784 dos autos), que subsidiou a Resolução nº 298/07, concessiva do benefício em questão à Recofarma: "A empresa, em conformidade com o projeto, realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril para industrialização do produto, exceto a fabricação da MATÉRIA-PRIMA corante caramelo, terceirizada na ZFM" (fl. 2779, destacamos) Finalmente, quanto aos descontentamentos adicionais relativos ao ácido cítrico (produção fora de Manaus) e ao álcool (pouca volumetria do insumo), cabe esclarecer, muito brevemente, o seguinte: (i) a Suframa declarou expressamente que a fabricação do ácido cítrico, com o açúcar produzido em Manaus pela Usina Jayoro e posteriormente remetido a São Paulo, não configura descumprimento ao processo produtivo básico (PPB) ao qual a Recofarma está submetida (doc. nº 07) e (ii) a norma isencional em tela não consigna qualquer relação de significância volumétrica do insumo no processo produtivo, de forma que os baixos níveis de álcool nos produtos não des caracterizam o benefício. Portanto, à luz do art. 111, II, do CTN, a interpretação literal do dispositivo controvertido conduz à conclusão de que, para o legislador, o termo "matérias-primas" não pressupõe a aplicação de insumos in natura no processo produtivo do produto beneficiado, mas sim que os insumos regionais estejam contidos - incorporados - à mercadoria final (o concentrado, neste caso). Logo, não se pode deixar de atribuir ao corante caramelo, ao ácido cítrico e ao álcool a característica de matérias-primas, tal como o açúcar assim o é, conforme reconhecido pela própria RFB nestes autos. Para embasar a assertiva de que os atos da Suframa não possuem qualquer efeito sobre a atuação da RFB, a i. Fiscalização parte do conceito quanto à natureza jurídica da indigitada norma isencional. Nessa linha de idéias, conclui que ela seria objetiva (em função do produto) e não subjetiva (em virtude do produtor). Portanto, sendo objetiva a isenção, a RFB pode, a qualquer tempo, reconhecer que o produto não foi elaborado com matéria-prima regional e cancelar, por si só, o direito à fruição do benefício. Entretanto, o erro de premissa é manifesto. A norma isencional debatida possui natureza mista e não meramente objetiva ou subjetiva. A RFB conceitua como isenções mistas, "aqueelas concedidas tanto em função do fato gerador objetivamente considerado como em função de aspectos pessoais de seu destinatário" (destacamos). O art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 não só prescreve que o produto incentivado seja elaborado com matéria-prima regional (caput), como também delimita que apenas os produtos de contribuintes cujo empreendimento industrial tenha sido aprovado pela Suframa (§ 1º) farão jus ao benefício. Em termos simples: um produto pode ser elaborado com matéria-prima regional por produtor sem projeto aprovado pela Suframa. Nesse caso, não se aplicaria a isenção, pois o requisito pessoal (que o destinatário da isenção possua projeto aprovado pelo CAS/Suframa) não foi cumprido. Logo, todas as conclusões erigidas sobre essa premissa caem por terra. Em se tratando de norma isencional mista, cabe ao órgão eleito como fiscalizador do benefício fiscal o papel de analisar eventuais

descumprimentos objetivos e subjetivos que ensejam a perda do direito ao benefício fiscal. Esse órgão é a Suframa. Termo de Verificação Fiscal nº 02 - Erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados. A Recofarma, segundo o Fisco federal, classificou equivocadamente as suas mercadorias sob o código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, que a sujeitava, até 30.05.2018, à incidência de 20% desse tributo. A unicidade da mercadoria para fins de classificação fiscal foi questionada exclusivamente pelo fato de que, no momento da sua saída do estabelecimento fabril da empresa em Manaus/AM, todos os componentes do concentrado não se encontravam, desde aquela ocasião, já homogeneizados. Embora a i. Fiscalização discorra longamente sobre o assunto, percebe-se que seu descontentamento é um só: o já mencionado fato de que todos os componentes do concentrado não saíram homogeneizados de Manaus. Portanto, dada a inexistência de homogeneização do produto no momento de sua saída da planta fabril da Recofarma, o concentrado deveria ser fragmentado em partes com classificações fiscais próprias em lugar da pretendida classificação fiscal única sob o código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI. Logo, vê-se que a d. Autoridade Fiscal dedicou 52 páginas de sua peça acusatória à tentativa de encontrar subsídios que induzissem à compreensão de que os concentrados não homogeneizados no estabelecimento do produtor não seriam passíveis de classificação fiscal única, devendo ser compartmentalizados e classificados separadamente nas posições da TIPI, contrariando seu próprio posicionamento manifestado no processo de solução de consulta nº 10768-026294/85-90 formulado pela Coca-Cola, acerca da correta classificação fiscal de seu concentrado - que era vendido exatamente da mesma forma hoje questionada pela Fiscalização. Em resposta, a Superintendência Regional da Receita Federal da 7a Região Fiscal definiu a classificação como código 21.07.02.99, cuja redação corresponderia hoje ao código 2106.90.10, no Ex. 01, conforme será melhor explorado adiante. Não obstante, sob o ponto de vista técnico, para embasar sua posição acerca da possibilidade de classificação fiscal individualizada de cada parte do concentrado, a i. Fiscalização enaltece o trabalho preparado pelo Laboratório Privado Falcão Bauer, encomendado pela RFB, ao passo que denigre completamente o Laudo elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), órgão federal vinculado em suas atribuições ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), e cujo decreto 70.235/72 exige observância no que se refere aos aspectos técnicos, chegando até mesmo a insinuar que o Parecer em questão foi emitido "com clara intenção de auxiliar na defesa da tese da empresa" (fl. 3889). Vale registrar que a RFB apenas adota o parecer do Laboratório Privado Falcão Bauer com o objetivo de demonstrar que os conceitos das palavras "preparação", "concentrado" e "capacidade de diluição" grafadas no Ex 01 do código 2106.90.10 "indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único" (fl. 3863). Afora isso, o Laudo não agregou nada de novo em relação àquilo que já era do conhecimento da RFB. Conforme será melhor detalhado a seguir, o estudo de tais terminologias só se justifica diante da premissa errônea adotada pelo Fisco, cujo equívoco facilmente se demonstrará logo mais. A RFB glosou a integralidade

dos créditos incentivados calculados pela Spal, porquanto resultaram da aplicação do percentual anteriormente aplicado pela Recofarma, agora modificado pelo Fisco, mas o Fisco não manteve os créditos relativos aos itens cuja alíquota aplicada foi a de 5%, pois "a empresa se recusou a informar para a Fiscalização o valor individual dos componentes de kits" (fl. 3884). Por isso, apesar de haver itens tributados a esse percentual, a glosa dos créditos defendida pelo Termo de Verificação Fiscal nº 02 foi total e não parcial. Convém evidenciar, que a tese defendida pela i. Fiscalização no presente lançamento diverge da posição da própria RFB, que, publicamente reconheceu que a classificação fiscal dos concentrados da Recofarma é o código 2106.90.10 da TIPI. Em coletiva de imprensa realizada em 31.05.2018, o então Secretário da RFB, Sr. Jorge Rachid, confirmou que o Decreto nº 9.394/18 foi editado com o objetivo de reduzir os créditos do concentrado para refrigerantes de 20% para 4%. "Na coletiva de imprensa realizada nesta manhã para explicar as medidas, o secretário da Receita Federal, Jorge Rachid, comentou o decreto. 'Concentrado para refrigerantes é insumo e gerava crédito tributário de 20%, agora vai gerar de 4%', acrescentou."(Fonte: Estado de São Paulo, edição de 31.05.2018). Não bastasse isso, a tese fiscal também contraria o entendimento do Governo Federal acerca do produto produzido pela Recofarma. Nesse particular, confira-se trecho da Nota COEST/CETAD nº 071, de 30.05.2018 (doc. nº 08), que orientou a exposição de motivos apresentada ao Decreto nº 9.394/18. A decisão judicial transitada em julgado a que alude a Nota COEST/CETAD nº 071, de 30.05.2018, é a que se formou nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, a qual aproveita aos fabricantes das bebidas Coca-Cola. Ora, se os produtos elaborados pela Recofarma não fossem classificados no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, sujeitos à alíquota de 20%, qual a razão da edição do Decreto nº 9.394/18, que reduziu a tributação destes a 4%, visando a atingir os créditos aproveitados pelos adquirentes dos concentrados que possuem a seu favor a aludida coisa julgada? Defender que o produto da Recofarma não é o concentrado classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI torna letra morta o Decreto nº 9.394/18, editado justamente com a finalidade de reduzir o crédito dos adquirentes desse produto. Ademais, o fato de os componentes dos concentrados estarem, ou não, homogeneizados quando da sua saída do estabelecimento fabril do produtor não altera em nada a definição fática dos produtos, qual seja, a de que eles são CONCENTRADOS. Observa-se, entretanto, que a i. Fiscalização, ao avaliar os termos da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998 (doe. nº 12, c/f.), aferrou-se a uma interpretação equivocada dos termos utilizados para a descrição do PPB, aduzindo que tal norma imporia à mistura prévia de todas as matérias-primas. Ocorre que o item "b" do processo produtivo básico descrito pela Portaria acima colacionada determina, por óbvio, a mistura das matérias-primas sólidas entre si e/ou líquidas entre si, que são miscíveis segundo as suas características físico-químicas. Evidentemente, se o processo de mistura(item "b") representasse a união de todos os componentes do concentrado, despicienda seria a menção ao processo de homogeneização, quando necessário (item "c").

Logo, assiste razão ao Fisco quando afirma que "a Portaria reconhece que são duas palavras com significados diferentes" (fl. 3893). Deveras, justamente pelo fato de a "mistura" e a "homogeneização" serem palavras com significados distintos é que fica demonstrado que a insurgência da RFB não reside na ausência de mistura dos ingredientes, mas sim, na sua homogeneização. O próprio laudo emitido pelo laboratório privado Falcão Bauer comprova o exposto (recortes dos laudos de fl. 3052 efl. 3054). O próprio laboratório privado contratado pela RFB atesta que as duas partes que compõem o concentrado sabor Coca-Cola são preparações, isto é, misturas de diversos ingredientes; atesta-se, também, que as duas misturas estão na condição líquida. Diante disso, se as duas partes contêm misturas homogêneas, sem qualquer margem à dúvida, o descontentamento fiscal reside na ausência de HOMOGENEIZAÇÃO dessas duas partes entre si!!! Conclui-se, pois, que a Recofarma cumpriu o PPB e realizou a mistura das matérias-primas miscíveis entre si e não as homogeneizou porque não é obrigada a tal pelo normativo da Suframa para que seu produto possa ser reconhecido como um concentrado para bebidas não alcoólicas. Com vistas a demonstrar a impossibilidade de mistura ou homogeneização prévia do concentrado fabricado em Manaus, confirmam-se os laudos técnicos anexos, elaborados pelo INT e pela Unicamp, por intermédio de sua Faculdade de Engenharia de Alimentos (doc. n° 14). Em 11.09.2019, o Times Higher Education - instituição britânica que produz uma das principais avaliações educacionais a nível global - divulgou a lista das melhores universidades do mundo, apontando a Unicamp como a 2^a universidade brasileira melhor colocada (Posição 501-600), atrás apenas da USP (Posição 251-300)14. Trata-se, portanto, de posicionamento emitido por respeitado instituto vinculado à administração federal e por uma das mais renomadas universidades públicas do Brasil! No laudo técnico da Unicamp, esta constatou, por meio de procedimentos técnicos e estatísticos que "o processo avaliado que utiliza a mistura de todos os ingredientes em um Kit único concentrado resulta em uma bebida com características sensoriais diferentes do processo que utiliza as partes A e B separadamente e perceptíveis ao consumidor". Indo adiante, o laudo atesta quais são as substâncias componentes de cada parte que, ao serem misturadas e/ou homogeneizadas com as substâncias contidas na outra parte, provocam reações químicas que tornam a mistura assim obtida inapropriada para a produção da bebida a qual se destina. Como visto a mistura ou a homogeneização, em Manaus, das partes que compõem o concentrado sabor Coca-Cola, categoria de referência utilizada no estudo da Unicamp, prova a degradação do sabor da bebida final de tal modo que as alterações são perceptíveis até mesmo por consumidores com paladares não treinados. Comprova-se, assim, que a mistura ou a homogeneização do concentrado é tecnicamente inviável. Vale apontar ainda que os órgãos responsáveis por avaliar o PPB da Recofarma têm, reiteradamente, chancelado o regular cumprimento do prescrito processo por parte da empresa. A título de ilustração, veja-se que a SUFRAMA, ao editar a Resolução CAS n° 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto n° 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI (doc. n° 15) e pelas "Informações

Textuais do Produto", reconheceu que o concentrado produzido pela Recofarma: (i) observa o processo produtivo previsto na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8/98; e (ii) é composto por diversas partes, justamente por não se encontrar homogeneizado. E evidente, portanto, que, à exceção da RFB, todos os órgãos e entidades que compõem a Administração Pública Federal reconhecem que o produto fabricado pela Recofarma é um concentrado não homogeneizado, nos termos da analisada Portaria. Ora, inexiste qualquer razão que possa desconstituir a força da norma em questão para fins de definição técnica do produto produzido pela Recofarma. Para além disso, recorde-se que o próprio concentrado de Coca-Cola foi a categoria de referência utilizada para a análise da Suframa ao emitir o Parecer Técnico nº 224/2007: como a RFB não questiona o PPB do produto, se está dizendo justamente que o concentrado da Recofarma - já avaliado pela Suframa - não cumpriu com o item "b" (mistura) da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998, que fixa o PPB dos concentrados? DAS DUAS CONCLUSÕES, APENAS UMA É POSSÍVEL: OU A RFB ASSUME QUE QUESTIONA O PPB DA SUFRAMA E COM ISSO EVIDENCIA, AINDA MAIS, QUE ESTÁ VIOLANDO A COMPETÊNCIA DESSE ÓRGÃO; OU A RFB RECONHECE QUE O PPB É VÁLIDO E A SUA INSURGÊNCIA É CONTRA A AUSÊNCIA DE HOMOGENEIZAÇÃO DE TODOS OS INGREDIENTES DO CONCENTRADO, O QUE ANIQUILA INTEGRALMENTE A TESE DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL N° 02, NA MEDIDA EM QUE A PORTARIA INTERMINISTERIAL MPO/MICT/MCT N° 8 DEIXA MUITO CLARO QUE A HOMOGENEIZAÇÃO DO CONCENTRADO É UMA ETAPA FACULTATIVA DENTRO PPB DESSE PRODUTO. Uma vez comprovado que a base técnica da classificação fiscal do produto como uma mercadoria única decorre da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998, e dos atos da Suframa, todas as afirmações amparadas nessa constatação ficam inexoravelmente maculadas de erro, pois erigidas sobre a premissa equivocada de que o concentrado da Recofarma não é um produto único exclusivamente pelo fato de não estar homogeneizado na saída desses bens de Manaus.

Assim, considerando que, de acordo com a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998, e dos atos da Suframa, o produto da Recofarma é, apesar de não homogeneizado, um CONCENTRADO, abrem-se apenas duas hipóteses para a sua classificação fiscal, conforme a TIPI. De fato, conforme reconhecido pelo Fisco, o que difere as exceções tarifárias dos "Ex" é apenas a capacidade de diluição do concentrado. Se a proporção for maior do que 1 para 10 (parte do concentrado para partes da bebida), o produto se classifica no Ex 01; do contrário, caso a proporção seja menor do que 1 para 10, aplica-se o Ex 02 da posição. No caso em referência, a Unicamp atestou que "analisando o concentrado em relação à bebida final (refrigerante) existe um fator de diluição de aproximadamente 1:349,1 (Kg:L). Ou seja, com 1kg da mistura (A+B) de concentrados obtém-se 349,1 L de bebida final" (doe. nº 14, c/f.). Portanto, considerando que a proporção é 1 para 349,1 - e que 349 é um número evidentemente maior do que 10 - o concentrado da Recofarma foi corretamente classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Apesar de a d. Autoridade

Fiscal ter manifestado nos autos seu entendimento de que a competência dos Auditores da RFB prevalece sobre os demais servidores federais, em leitura um tanto peculiar do art. 37, XVIII, da Constituição Federal (vide fl. 3890), não parece crível que ela sustentaria o mesmo raciocínio diante de atos emitidos pelos Srs. Ministros de Estado da Indústria e da Ciência e Tecnologia, que certamente possuem a competência para regulamentar a matéria, consoante será exposto com vagar no tópico 5.1. Assim, certamente a norma consignada na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998 (doe. n° 12, c/í.), mormente por força do art. 100, I, do CTN, possui prevalência em relação ao entendimento particular de um (ou mais) Auditores da RFB. Significa dizer que a RFB é obrigada, por lei, a seguir o entendimento consubstanciado na citada norma interministerial, não podendo dela divergir em nenhuma hipótese. Isto é: a aludida portaria possui força cogente em se tratando de legislação tributária, nos termos do já referenciado art. 100, I. De saída, repita-se uma vez mais: todo o raciocínio fiscal foi construído fundado na premissa de que o produto produzido pela Recofarma não é um concentrado exclusivamente porque não é homogêneo. Desconstituída a premissa em questão, quaisquer argumentos que pretendam indicar que o produto da Recofarma não é um concentrado não se sustentam, conforme Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998, e os atos da Suframa. Por fim, a Fiscalização defende que o concentrado da Recofarma não seria uma mercadoria única porque os seus componentes podem ser utilizados em qualquer outra indústria alimentícia. Contudo, observa-se que a i. Fiscalização deixou de arbitrar o valor tributável de cada parte do concentrado, conforme permissão do art. 148 do CTN, ao fundamento de que os preços de outras empresas DO SETOR não são confiáveis, por também estarem sendo objeto de investigação. Ora, se o concentrado da Recofarma "contém misturas de ingredientes comumente utilizados em vários produtos da indústria alimentícia" (fl. 3882), porque "vários produtos da indústria alimentícia" não serviram de parâmetro para o arbitramento do preço do produto em questão? A resposta é simples: o Fisco pode pretender dar aparência diversa aos fatos, mas o concentrado da Recofarma não é um produto divisível como outro insumo qualquer. A unicidade da mercadoria é justamente o que garante a impossibilidade da sua utilização para qualquer outro fim que não a fabricação das bebidas Coca-Cola. Na linha do que foi demonstrado na Seção precedente, a Recofarma fabrica o concentrado, não homogeneizado, para a produção das bebidas da marca Coca-Cola, conforme Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998 (doe. n° 12, c/f.) e atos da Suframa.

Devidamente assentada essa premissa - a de que o produto analisado se trata efetivamente de concentrado, ainda que não homogeneizado -, é visivelmente perceptível que não existe incompatibilidade material entre o Parecer Técnico produzido pelo Laboratório Privado Falcão Bauer e o Laudo emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), vinculado em suas atribuições ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), pois as análises efetuadas recaíram sobre objetos distintos. Logo, não existe planejamento

tributário que vise a majorar os créditos dos adquirentes. A Recofarma deixa de homogeneizar os concentrados em seu estabelecimento apenas para evitar a degradação do sabor da bebida e a perda na qualidade do produto, que é o DNA de bebidas líderes no mercado nacional. Essa qualidade, ao contrário do que faz parecer esta Fiscalização, não decorre unicamente do peso da marca Coca-Cola, mas sim das características sensoriais atreladas ao produto - que devem ser as mesmas em todo o território nacional. Por essa razão, quando os fabricantes vendem uma latinha de Coca-Cola, vendem o sabor característico dessa bebida, cujas formulações foram desenvolvidasmeticulosamente para criar um produto de alto nível - e sua descaracterização, que ocorreria caso o concentrado fosse homogeneizado na planta de Manaus, jogaria por terra a qualidade que a Recofarma precisa manter em seus produtos. Da necessária análise da destinação do produto ao mercado para a sua classificação fiscal. Como visto, a i. Fiscalização aduz que a classificação fiscal deve fazer-se com base unicamente nas características objetivas da mercadoria, abstração feita de qualquer consideração referente à sua destinação no mercado donde conclui ser irrelevante a unidade comercial dos concentrados vendidos pela Recofarma. A tese não se sustenta por duas razões. Em primeiro lugar, porque a destinação comercial da mercadoria é, sim, fundamental para determinar sua classificação fiscal. Assim demonstram HÉLDER SILVA CHAVES, JOSÉ ANTÔNIO SCHÖNTAG e RICARDO JOSÉ DE SOUZA PINHEIRO, em parecer específico para o caso (doc. n° 17). Em segundo lugar, porque a tese da Fiscalização estabelece o modo de acondicionamento para transporte como sendo um fator relevante para determinar a classificação fiscal, como se os concentrados, ainda que comercializados como uma única mercadoria, somente pudessem ser classificados como tal se fossem acondicionados em embalagem comum. Ocorre que o Regulamento do IPI estabelece que a forma de acondicionamento não gera efeitos fiscais, sempre que for determinada por exigências estritamente técnicas, inclusive descharacterizando o acondicionamento como uma operação de industrialização se assim se der. Ou seja, o RIPI proíbe o Fisco de caracterizar um produto como industrializado pelo seu modo de acondicionamento, se esse se der por exigências estritamente técnicas. A contrario sensu, por qual razão poderia o Fisco descharacterizar um produto industrializado, fragmentando-o como partes independentes, quando seu acondicionamento em compartimentos separados se der por razões estritamente técnicas, justamente para que se preserve a essência do conjunto? No mais, a afirmação de que os kits não podem ser considerado "preparações", por não estarem prontos para uso, isto é, por comporem-se de partes que, individualmente consideradas, não levam à produção da bebida merece dupla censura. Desde logo porque desconsidera o uso que lhes é próprio, que consiste justamente em terem as suas partes misturadas entre si e com outra substâncias (água, açúcar, etc), no estabelecimento do adquirente, para fins de produção da bebida a que se refere. Fixado este ponto, resta claro que os kits estão sim, perfeitamente prontos para uso.

Depois, porque a própria autuação classifica no item 2106.90.10 "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas" - as partes 1, 2P 2B e 3 do concentrado da Coca-Cola Light; a parte 3 do concentrado de Sprite Zero e as partes 1 e 2 da Coca-Cola. Ora, se cada uma das partes foi individualmente considerada pela RFB como "preparação", como entender que o kit completo, cuja diluição leva à produção da bebida, não o seja? É a total falta de critério do lançamento e o artificialismo de suas premissas, arregimentadas a posteriori unicamente para justificar a conclusão que se queria, desde o início, atingir. Nesse sentido é a precisa observação de ELLEN GRACIE NORTHFLEET em parecer elaborado sobre a questão (doe. n° 16, c/f.).

Depois, porque a própria autuação classifica no item 2106.90.10 "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas" - as partes 1, 2P 2B e 3 do concentrado da Coca-Cola Light; a parte 3 do concentrado de Sprite Zerc e as partes 1 e 2 da Coca-Cola. Ora, se cada uma das partes foi individualmente considerada pela RFB como "preparação", como entender que o kit completo, cuja diluição leva à produção da bebida, não o seja? É a total falta de critério do lançamento e o artificialismo de suas premissas, arregimentadas a posteriori unicamente para justificar a conclusão que se queria, desde o início, atingir. Nesse sentido é a precisa observação de ELLEN GRACIE NORTHFLEET em parecer elaborado sobre a questão (doe. n° 16, c/f.).

Essa presunção da Fiscalização também conduziria à equivocada conclusão de que o produto do Ex 01 nunca chega a existir, pois o engarrafador mistura as partes do kit já em base aquosa, dando nascimento de imediato ao produto do Ex 02 do mesmo item, a saber: "preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado". Importa repisar, contudo, que o laudo elaborado pelo INT demonstra que a capacidade de diluição do produto vendido pela Recofarma é muito superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. Da irrelevância dos trabalhos do Conselho de Cooperação Aduaneira. Torna-se imperioso registrar que os estudos preparatórios do Comitê de Nomenclatura e do Comitê Interino de Sistema Harmonizado do CCA nem de longe constituem interpretação autêntica da NESH XI à RGI/SH 3.b. Esse seria o caso se o entendimento fosse veiculado em documento posterior (a ata é anterior à NESH), de igual natureza e hierarquia, vale dizer: outra nota explicativa, devidamente aprovada pela OMA e incorporada ao ordenamento brasileiro, como o foi a citada NESH XI pelo Decreto nº 435/92. O que se tem aqui são trabalhos preparatórios, cujo papel reduzido no processo exegético já era apontado por CARLOS MAXIMILIANO. E a verdade é que, conquanto outra possa ter sido a intenção da maioria dos representantes dos países-membros presentes às reuniões (não há registro de manifestação do Brasil em qualquer sentido), o texto da Nota, avaliado em si mesmo e no contexto em que se insere, antes impõe do que impede a classificação unificada dos kits para a fabricação de bebidas, como já amplamente

demonstrado. Ademais, a IN/RFB nº 1.459/2014 - como a IN/RFB nº 873/2013, que a precedeu - torna vinculantes no Brasil apenas os pareceres do Comitê de Sistema Harmonizado da OMA traduzidos para o português e integrados em coletânea publicada no site da Receita Federal do Brasil na internet. E dentre tais pareceres não há nenhum que trate da matéria aqui debatida. O mais provável é que os países que participaram da discussão não tivessem um item específico em suas tabelas para as preparações para a elaboração de bebidas (apenas os seis primeiros dígitos são de reprodução obrigatória). Do contrário, a dúvida que os assaltou e os levou a provocar a OMA sequer surgiria - como jamais deveria ter surgido no Brasil.

Tudo o que a ata prova é que o acondicionamento compartimentado de partes do concentrado não é usado como forma de planejamento fiscal, pois, no mundo todo, os concentrados de bebidas não alcoólicas se apresentam sob a forma de kits compostos de diferentes partes - o que, a referendar-se a interpretação sustentada pelo Fisco, retiraria toda aplicabilidade ao Ex 01 do item 2106.90.10 da TIPI, a que não corresponderia mercadoria nenhuma. A Administração Pública já convalidou, expressa ou implicitamente, a classificação fiscal dos concentrados em diferentes oportunidades, tais como: decisão nº 287/85 no Processo de Consulta nº 10.768-026.294/85-90298 (doc. nº 19, c/f.); Resolução CAS nº 298/2007 (doc. nº 15, c/f.) e Decretos nºs 9.394/18 e 9.514/18. Termo de Verificação Fiscal nº 03. - Irregularidades na base de cálculo dos créditos incentivados. Apesar de o preço do produto da Recofarma não conter qualquer parcela a título de royalties, consoante já se demonstrou com inequívoca propriedade nos autos do PAF nº 10980.725685/2017-14 e do PAF nº 10980.724073/2018-95, ainda pendentes de julgamento na esfera administrativa, essa temática não é, como visto, o fundamento da glosa dos créditos defendido no Termo de Verificação Fiscal ora tratado. A conjectura da existência de royalties no preço - premissa inverídica, como já mencionado - foi abordada pela Autoridade Fiscal unicamente para fins de justificar a suposta existência de conluio entre a Recofarma e a Spal para supervalorização do preço, visando à obtenção de vantagens econômicas, o que será devidamente refutado em tópico próprio (vide Título 4). Aliás, não será difícil à Fiscalização concordar com essa assertiva, ao passo que ela mesma reconheceu nestes autos que as discussões ocorridas no bojo de determinado processo administrativo devem ficar restritas àquele processo, formalizado em relação a estabelecimento e períodos específicos.

Finalmente, torna-se imprescindível mencionar que a Fiscalização também reconhece que todos os documentos fiscais emitidos pela Recofarma e analisados neste caso são completamente idôneos, isto é, não lhes foram imputados os defeitos previstos no art. 394 do RIPI17. Esclareça-se que a pretensa irregularidade no preenchimento diz respeito unicamente à aposição, em tais documentos fiscais, do código 2106.90.10 Ex 01, que, no entendimento da Recofarma, consubstancia a correta classificação fiscal do seu produto, a despeito

da tentativa fiscal de descharacterizar essa situação, conforme já demonstrado alhures. Apesar de reconhecer expressamente a legalidade da estratégia de precificação da Recofarma, o Fisco federal desconsidera os preços dos seus produtos como base válida para o cálculo dos créditos de IPI da Spal, simplesmente pelo fato de que tais preços não seguiriam a "sequência natural do processo de industrialização" quando em vez de serem fixados em função do "ponto de partida" (custos stricto sensu + despesas e mark up que a Fiscalização entende devidos - sem base legal, adiante-se), eles são estabelecidos com base no "ponto de chegada" (receitas da venda dos refrigerantes). A Fiscalização entende que esse método seria anômalo e capaz, por si só, de invalidar a utilização dos preços registrados nas notas fiscais idôneas como base de cálculo dos créditos do IPI. A glosa, portanto, de tais valores lançados na escrita fiscal da Spal se justifica, na visão da Fiscalização, na supostamente equivocada classificação fiscal dos concentrados e, subsidiariamente, na hipotética supervalorização dos preços de venda adotados pela Recofarma, os quais teriam incorporado componentes que a Fiscalização entende indevidos. Acontece que, seguindo o mesmo proceder do Termo de Verificação Fiscal nº 02, o Fisco não arbitrou os preços que entendia devidos para fins de cálculo dos eventuais créditos existentes, em virtude do fato de que "as empresas do Sistema Coca-Cola insistem em tratar os kits como mercadoria única", o que tornaria "inviável a apuração destes montantes pela Fiscalização" (fl. 3941). Em conclusão, novamente, em vez de glosar parcialmente os créditos da Spal sob este fundamento, também houve, neste Capítulo, a desconsideração integral dos valores creditados. A precificação adotada pela Recofarma não só é legal, como reconhecido pelo Fisco, mas também é corriqueiramente aplicada 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 1.686/79. 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. O valor tributável pelo IPI é aquele previsto no art. 190, II, do RIPI. Consequentemente, essa é a base de cálculo dos créditos incentivados, sobretudo quando a nota fiscal do emitente é considerada idônea.

Ademais, a legislação não prevê nenhum conceito de "Valor Tributável Máximo". O método de precificação por incidência é um método utilizado globalmente pela The Coca-Cola Company e, no Brasil, ele é utilizado desde antes de a Empresa se instalar na Zona Franca de Manaus, não tendo, portanto, nenhuma motivação fiscal. 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. Impossibilidade de responsabilização solidária da RECOFARMA. A princípio, convém evidenciar, desde já, que as acusações de cunho criminal, relativas à presença de simulação e conluio entre a Spal e a Recofarma neste caso, não se encontram delimitadas em

um só tópico, de sorte que é possível localizar diversas remissões esparsas à ocorrência de tais supostas condenáveis práticas ao longo do lançamento fiscal. Registre-se que a fraude, a seu turno, seria uma decorrência dos próprios atos simulatórios, conforme se dessume da fl. 3946, ao passo que em momento algum o Fisco registra quais atos teriam ensejado a caracterização de suposta "prática reiterada". Essa responsabilização, a seu turno, fundamentou-se no art. 124, I, do CTN, cuja leitura foi realizada de acordo com o Parecer Normativo Cosit nº4, de 10.12.2018. Ou seja, a responsabilidade solidária da Recofarma se justificaria pelo seu interesse 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" (fl. 3946, destaques originais). No entanto, não se vislumbram as práticas de simulação e conluio imputadas pelo Fisco às empresas, consoante será retratado a seguir. A autuação fiscal, ademais, é pautada em presunções, carecendo de comprovação cabal acerca da prática de simulação e/ou conluio entre as empresas.

O Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10.12.2018, é inconstitucional e ilegal por estabelecer nova hipótese de responsabilização solidária, em flagrante extrapolação ao disposto no art. 124, I, do CTN.

Porém, considerando a impossibilidade de debate amplo de tais questões em sede administrativa, a Recofarma cuidará apenas de evidenciar os elementos fáticos que demonstram a inexistência de simulação e/ou conluio no caso analisado.

Resumidamente, não é difícil concordar com o fato de que para a i. Fiscalização os mesmos fatos que teriam configurado simulação, configuraram conluio. Para o Fisco, os fatos são os mesmos e as duas figuras se confundem. Assim, pelo princípio da consunção, aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência, basta que nesta peça impugnatória a defesa centre nos fatos imputados pela Fiscalização e não nas características jurídicas que eles atraem (se especificamente conluio ou simulação). Eis, em síntese, as condutas arguidas pelo Fisco:

- Conduta 1: Manutenção, pelas empresas, da aparência de que não existe relação entre os repasses efetuados a título de "contribuições para marketing" e "incentivos de vendas" e os preços dos concentrados para bebidas;
- Conduta 2: 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;
- Conduta 3: Ação conjunta das empresas para classificar erroneamente os concentrados para bebidas e ocultar as parcelas que deveriam compor o valor tributável. No entanto, a despeito do excesso nas palavras, não se encontra em qualquer parte dos Relatórios de Ação Fiscal 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 maneira em que 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. De mais a mais, o próprio Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/18, 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: "Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito" (fl. 09 do parecer) 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 Spal. O Carf compartilha do mesmo entendimento: Assim, ainda que se considerem os termos do próprio Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/18, a Recofarma não poderia ser responsabilizada solidariamente pelo crédito tributário hipoteticamente devido pela Spal, por ausência completa de ocorrência de fato ilícito ou ilegal e tampouco demonstração do interesse jurídico que as une no caso presentemente analisado. 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 (Spal), agindo, portanto, em conluio com eles. Ocorre que esse fundamento é completamente inverídico.

Na decisão nº 287/85 no Processo de Consulta nº 10.768-026.294/85-90 (doe. nº 19, c/f.), formulada à época pela Coca-Cola Indústrias S/A, que na ocasião era localizada no estado do Rio de Janeiro e tendo como objeto exatamente dúvida pertinente à classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes, a Superintendência Regional da Receita Federal - 7a Região Fiscal definiu a classificação como sendo a de "extratos compostos" (código 21.07.02.99, cuja redação corresponderia 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 pela Nota Fiscal anexa, emitida em 04.11.1985 contendo a classificação fiscal unitária, sob o código 21.07.02.99 (doe. nº 21). Na verdade, desde 1979, os concentrados para bebidas das marcas Coca-Cola sempre foram classificados de forma unitária. Como se vê, os concentrados produzidos pela Recofarma sempre foram classificados de forma unitária, mesmo quando a empresa não estava situada na Zona Franca de Manaus e pagava - devido a essa classificação - 40% a título de IPI pela venda dessas mercadorias. Pautando-se em tais dados concretos, é difícil, para não dizer impossível, aderir à tese fiscal de que a classificação fiscal conferida aos concentrados visa à obtenção de quaisquer

benefícios tributários aos adquirentes. Na realidade, tal argumento causou espécie à Recofarma, na medida em que a classificação fiscal unitária é adotada há décadas, mais precisamente desde 1942. Além disso, a referida classificação fiscal é adotada há 28 anos. 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 90. 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 aproveitarse de benefícios fiscais indevidos. Com o devido respeito, a tese fiscal beira ao absurdo! Para além disso, os órgãos aduaneiros dos Estados Unidos (National Commodity Specialist Division) e do Chile (Chile Aduana Customs) já se manifestaram pela classificação unitária do kit de concentrado para bebidas não alcoólicas (doc. n° 22). 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". Tais documentos comprovam, para dizer o mínimo, que a classificação unitária dos concentrados para bebidas da marca Coca-Cola não é uma prática adotada apenas no mercado brasileiro, com vistas à obtenção de vantagens tributárias. Em países como os Estados Unidos e o Chile, bastante distantes da realidade da Zona Franca de Manaus, a classificação fiscal unitária do concentrado também foi adotada pela companhia, de sorte que as acusações do Fisco não se sustentam ante a cabal prova ora trazida aos autos. Como se vê, a classificação unitária do concentrado está amparada pelos seguintes atos oficiais e públicos: (a) Decisão n° 287/85 no Processo de Consulta n° 10.768-026.294/85-90 (doc. n° 19, c/c.), na qual a Receita Federal concluiu, analisando o sistema da Coca-Cola, que as substâncias separadas podem ser classificadas conjuntamente como concentrado;

(b) Nota Cosit/RFB n° 380/17 (doe. n° 09, c/f.), na qual, analisando a possibilidade de majorar a tributação sobre bebidas açucaradas, a RFB convalida a classificação fiscal do concentrado; (c) Nota COEST/CETAD n° 071/18 (doe. n° 08, c/f.), 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 n° 298/07 (doe. n° 15, c/f.), na qual a SUFRAMA definiu os produtos da Recofarma como concentrados; (e) Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n° 08/98 (doe. n° 12, c/f.), que definiu o já mencionado Processo Produtivo Básico de concentrados; (f) Decretos nos 9.394/18, 9.514/18 e 9.897/19, os quais manipularam as alíquotas de IPI, sendo pública e notória a intenção do Governo Federal de atingir a outorga de créditos fictos de IPI às empresas que compram insumos de fabricantes de concentrados situados na Zona Franca de Manaus, como é o caso da Recofarma; (g) Decisões proferidas pelos órgãos aduaneiros dos Estados Unidos (National Commodity Specialist

DOCUMENTO VALIDADO

Division) e do Chile (Chile Aduana Customs), reconhecendo a classificação unitária do kit de concentrado para bebidas não alcoólicas (doc. n° 22, c/f.). Em conclusão, os dados acima são irrefutáveis no sentido de demonstrar que jamais houve conluio para classificação unitária dos concentrados. Assim, a tese fiscal não passa de tergiversação sem prova. **DERRADEIRAS RAZOES QUE TAMBÉM CONDUZEM A IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL IMPUGNADO. A Receita Federal do Brasil invadiu a competência da Suframa. Illegalidades e inconstitucionalidades decorrentes desse ato.** Constata-se que o poder da Suframa para administrar, outorgar e cancelar o benefício fiscal discutido nestes autos decorre de normas específicas, ao passo que a RFB pretende fazê-lo baseando-se em normas gerais de Fiscalização do imposto e em leitura isolada de dispositivo constitucional. O art. 505, o art. 506 e o art. 507, todos do Regulamento do IPI18, citados como fundamentos de validade pela RFB para indeferir a fruição do benefício fiscal em tela, são normas gerais de Fiscalização, que nada dizem respeito à sistemática específica da administração, outorga e cancelamento dos benefícios fiscais objetos da norma isencial analisada. Portanto, quando os dispositivos em tela prevêem que a Fiscalização recairá inclusive sobre as pessoas jurídicas que gozam de imunidade e isenção, eles apenas esclarecem o óbvio: que nenhum contribuinte pode se furtar de exibir "os produtos, livros das escritas fiscal e geral, documentos mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, e todos os documentos, em uso ou já arquivados, que forem julgados necessários à Fiscalização" (art. 509 do RI PI). Em momento algum se garantiu à RFB o poder de glosar arbitrariamente o benefício fiscal que ela própria não administra. SE NÃO HÁ QUALQUER REGRA PREVENDO QUE A RFB DEVA EFETUAR REPRESENTAÇÃO NESTA HIPÓTESE, EXISTE NORMA EXPRESSA PRESCREVENDO QUE SE A SUFRAMA CANCELAR O BENEFÍCIO - PRERROGATIVA QUE LHE COMPETE - A RECEITA FEDERAL SERÁ COMUNICADA PARA QUE APENAS ENTÃO POSSA ADOTAR AS PROVIDENCIAS DE DIREITO QUE LHE CABEM, COMO EXEMPLO, O LANÇAMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS INDEVIDAMENTE APROVEITADOS COM ESTEIO NA NORMA ISENÇÃO. A REDAÇÃO DA NORMA EXTRAÍDA DA RESOLUÇÃO CAS N° 203/12 (DOC. N° 23, CIT.) NÃO PODERIA SER MAIS ACACHAPANTE: Logo, certamente a RFB pode efetuar as fiscalizações relativas ao imposto, com amparo no art. 505 e no art. 506 do RIPI; pode, também, enviar ofício à Suframa expondo suas suspeitas de que teria havido o descumprimento do benefício para que a Suframa promova as investigações pertinentes. O que a RFB não pode, sob pena de afronta a inúmeras normas legais e constitucionais, é efetuar o cancelamento de ofício de benefício fiscal que não é administrado por ela.

Quer parecer, entretanto, que a RFB não realiza a aludida representação por motivo óbvio: a consciência de que a Suframa atesta anualmente que a Recofarma está em dia com as suas obrigações, conforme os atos normativos que lhe garantiram a fruição ao incentivo fiscal em questão. Consequência lógica disso é que a Suframa não efetua o cancelamento do benefício e, com isso, impede a i. Fiscalização de cumprir o mister ao qual se propôs na presente autuação: fazer uma fantasiosa "justiça fiscal" redistributiva com as próprias mãos e à margem de

qualquer legalidade, usurpando competência que não lhe cabe e criando regras que não existem. Decorrência natural de tudo que foi exposto neste tópico é que o ato da Suframa que outorgou o benefício fiscal é, sim, constitutivo do direito, por cumprir todos os requisitos do art. 179 do CTN: "Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão." (destacamos) Constata-se, por conseguinte, o adimplemento dos dois requisitos necessários para que a Resolução CAS nº 298/07, que outorgou o benefício fiscal à Recofarma, seja considerada o "despacho da autoridade administrativa" a que alude o art. 179 do CTN, de maneira que apenas uma norma superveniente da própria Suframa teria o condão de cancelar incentivo que esteja na sua esfera de competência. A noção de que a RFB não pode invadir a competência do órgão responsável pelo reconhecimento do benefício fiscal, consignada no entendimento acima transcrito, é plenamente aplicável ao caso concreto.

Afinal, como já se expôs à exaustão, cabe à Suframa identificar eventuais descumprimentos das regras para concessão do incentivo, cancelando-o e comunicando à RFB para que a partir de então sejam adotadas as providências devidas. 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? A irremediável afronta do lançamento ao art. 178 do CTN e a imprestabilidade da utilização desse ato para a finalidade de modificar a política fiscal atualmente fixada. As consequências práticas da manutenção do presente lançamento fiscal são, em síntese: (a) A vedação ad eternum de que qualquer adquirente do produto da Recofarma aproveite do benefício fiscal do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75: ao fixar o entendimento de que o produto da Recofarma não contém matéria-prima regional e que, por essa razão, não está sujeito ao benefício em tela, o Fisco transversalmente veda a possibilidade de que todos os adquirentes do produto se beneficiem do incentivo de manutenção do crédito do IPI, como se devido fosse (art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, § 1º). Resultado: cancelamento do benefício do art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.435/75

(b) A possibilidade de que a Recofarma venha a ser responsabilizada solidariamente pelos créditos de IPI aproveitados por todos os fabricantes que adquiriram os seus produtos, haja vista que as infrações apontadas pela RFB são objetivas e relacionam-se à classificação fiscal do produto e a fixação do seu preço de vendas. Isto é: a responsabilidade solidária de fato da Recofarma decorreria da forma como ela classificou o seu produto e da maneira como ela estabeleceu seu preço de venda. Portanto, como ela classificou e vendeu seu produto de maneira uniforme a todos os fabricantes, o Fisco aplicaria o mesmo racional em todas as demais autuações, imputando-lhe responsabilidade pelo pagamento de IPI recolhido a menor. Resultado: cancelamento indireto da isenção do art. 9º do

Decreto-Lei nº 288/67, referente às mercadorias produzidas na ZFM. A Recofarma, por estar sediada em Manaus, não é contribuinte do IPI sobre os seus produtos fabricados naquela região incentivada. Uma vez que lhe foi atribuída a responsabilidade solidária neste caso, a empresa poderá ser compelida ao pagamento de um tributo indevido sobre os seus próprios produtos, ainda que por vias transversas. No entanto, consoante suficientemente demonstrado nesta peça impugnatória, a pretensão da Fiscalização federal com este lançamento é operacionalizar uma política fiscal contrária aos incentivos fiscais concedidos na Zona Franca de Manaus às empresas do setor de refrigerantes (e concentrados para a sua produção). Entretanto, a Fiscalização escolheu o veículo errado, na medida em que o auto de infração não se presta à defesa de opiniões de cunho eminentemente ideológico. Ao lavrar o presente auto de infração, a i. Fiscalização suscitou a revogação dos benefícios fiscais aproveitados pela Recofarma, o que afronta irremediavelmente ao art. 178 e ao art. 142, ambos do CTN, impondo-se a decretação de improcedência do lançamento fiscal por ilegalidade.

A 8^a turma DRJ/RPO, através do acórdão de nº 14-105.916 **julgou** por UNANIMIDADE de votos, julgou improcedente as impugnações, mantendo o crédito tributário em litígio e a responsabilidade tributária, por unanimidade de votos, sob os seguintes argumentos:

- os créditos, quaisquer que sejam, por não se confundirem com o tributo devido pela fiscalizada, não podem ser apurados por arbitramento. Não há que se falar em “arbitramento do valor tributável” para o crédito, tendo em vista que, na espécie, valor tributável é a base de cálculo do débito de IPI, decorrente da saída do refrigerante do estabelecimento envasador. Os créditos reivindicados não fazem parte da apuração dos débitos de IPI;
- Que nas duas primeiras etapas da industrialização do refrigerante não ocorrem operações de diluição, que só vem a acontecer na terceira etapa, quando do “proporcionamento final da bebida”, descrita nos parágrafos 18 e 19 do relatório INT. Logo, de todo o detalhamento fornecido pela descrição técnica do processo produtivo, fica claro que o momento exato da diluição é na etapa denominada “proporcionamento final da bebida” quando, ao xarope final (ou xarope composto), é adicionada a água carbonatada, e isto somente após duas etapas de operações industriais de obtenção de preparações compostas concentradas, as quais, diga-se de passagem, não ocorrem no processo produtivo da Recofarma. Ademais, a diluição ocorre no xarope final e não no kit ou em algum de seus componentes;
- Que o kit fornecido pela Recofarma (que é uma mercadoria constituída por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto) não se enquadra na Regra 3.b) e não pode ser classificado com base em um de seus componentes;
- Não se discute a respeitabilidade do INT – Instituto Nacional de Tecnologia, mas, como se viu, os aspectos técnicos abordados no laudo não conduzem à conclusão

no sentido de que os kits possam ser considerados mercadorias unitárias para os fins de classificação fiscal;

- Quanto aos laudos emitidos pelo CETEA/ITAL (Centro de Tecnologia de Embalagem/ Instituto de Tecnologia de Alimentos), designados Relatório CETEA A130-1/13 e Relatório CETEA 0024-2/14, nota-se que estes explicitamente avançam na atividade jurídica de classificação fiscal e pecam por extrapolarem a área de competência técnica;
- que a mistura deve ser realizada no estabelecimento localizado na ZFM, nos termos do parágrafo único do art. 1º da Portaria. Logo, estando o conjunto com as matérias-primas separadas em embalagens distintas, inexiste uma mistura e, muito menos, realizada na ZFM. Por decorrência lógica, não se insere no conceito de concentrado nas condições que exige o PPB;
- A legislação pátria incumbe à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para tratar oficialmente da matéria. Isso decorre das disposições contidas na Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, combinadas com a Lei nº 8.490, de 19 de novembro de 1992, arts. 16, III, “b”, e 19, II, “i”, o Decreto nº 766, de 3 de março de 1993, art. 2º, e o Regimento Interno da RFB;
- Restou patente que houve a prática de um planejamento tributário abusivo que propiciou o aproveitamento de vantagens tributárias indevidas pelas partes envolvidas, dentre as quais os créditos incentivados calculados sobre uma base ilegítima;
- Logo, em razão do planejamento tributário abusivo, e portanto doloso, estaria comprovado, visto que a estrutura de negócios montada visa promover benefícios fiscais indevidos, ou maiores que os devidos, às empresas do Sistema Coca-Cola, não somente reduzindo o IRPJ, a contribuição para PIS e a Cofins a pagar pela Recofarma, como também proporcionando aos seus clientes fabricantes das bebidas, créditos fictos adicionais de IPI, além de artifício para não sujeitarem suas despesas com royalties aos limites legais de dedutibilidade na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Daí se segue também que estão demonstradas duas circunstâncias agravantes, as quais autorizam a duplicação do percentual da multa, além dos acréscimos e juros, conforme art. 569, § 6º, II, do RIPI, de 2010, a saber: a do art. 558, IV, do RIPI, de 2010, “qualquer circunstância, não compreendida no art. 559 , que demonstre artifício doloso na prática da infração”, e a do art. 558, V, do RIPI, de 2010, “qualquer circunstância que importe em agravar as consequências da infração ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária”;
- Por fim, embora a interessada reclame da inexistência de provas aptas a dar suporte à atribuição da responsabilidade tributária, restou claro ao longo deste voto que houve um deliberado conjunto de ações concatenadas conduzidas pelas empresas envolvidas (Conluio), com uma clara intenção de obtenção de vantagens

tributárias que dele decorreriam. Portanto, a responsabilização tributária foi mantida.

Intimadas da decisão, as empresas SPAL e RECOFARMA apresentaram em tempo hábil recurso voluntário alegando, preliminarmente, cerceamento de defesa, tendo em vista que alguns pontos alegados na impugnação não foram analisados pela DRJ e, no mérito, arguiu o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de concentrados para bebidas não alcoólicas isentas, do restabelecimento da classificação fiscal adotada pelo fornecedor, ausência de arbitramento do TVF 2, falta do valor tributável para fins de IPI, da idoneidade das notas fiscais e da qualidade da recorrente adquirente de boa-fé, confirma que não houve utilização indevida de saldo credor do período anterior, além da impossibilidade de multa, juros de mora e correção monetária, inaplicabilidade de multa qualificada ao caso concreto, bem como improcedência de juros sob a multa de ofício exigida no auto

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões aos recursos interpostos.

É o relatório.

VOTO

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

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

I.2. Cerceamento do Direito de Defesa – Nulidade

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

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

A arguição de omissão de forma vaga, a respeito de vários outros pontos da Impugnação da RECOFARMA carecem de objetividade para serem apreciadas, de forma que me debruçarei apenas nas expressamente indicadas, ademais, a falta de impugnação expressa sobre o

ponto não apreciado pelo Julgador de Primeira Instância é considerado matéria não impugnada (art. 17, Decreto nº 70.235/1972).

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

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

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

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

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

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

36. Analisando os autos, o que se observa é que os ditos “insumos regionais” são utilizados como matérias-primas de produtos industrializados por outras empresas. Posteriormente, tais produtos industrializados é que serão as matérias-primas utilizadas na fabricação dos produtos vendidos para a Impugnante.

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

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

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

A motivação para a decisão sobre o ponto suscitado na Impugnação está claramente exposta no trecho do voto vencedor acima. Quanto ao lançamento tributário, que glosa créditos incentivados, este não possui o condão de revogação transversa de isenção, mas sim de pura constatação factual por dever de ofício da Autoridade Tributária em verificar a

elegibilidade das operações comerciais incentivadas, em relação aos requisitos exigidos na legislação para a fruição dos benefícios tributários em questão.

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

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

Sem razão à Recorrente.

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

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

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

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

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

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

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

Sem razão à Recorrente.

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

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

Sem razão à Recorrente.

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

Sobrevalorização dos insumos

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

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

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

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

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

Entendo que a mera ausência de uma citação expressa da Autoridade Julgadora de Primeira Instância, não impede o entendimento de que a mesma considerou que a forma de estabelecimento de preços da Recorrente possui indícios de fraude e conluio, conforme claramente dito no item 79, acima reproduzido.

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

Sem razão à Recorrente.

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

Por tudo o exposto, considero que não houve preterição do direito de defesa e, 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.

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

I. Do Mérito

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

II.1. Descumprimento dos requisitos para a isenção.

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

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

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

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

Art. 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extractivas 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 0322, do STF, determina que o crédito devido é aquele determinado à alíquota aplicável ao produto, e que seria devido caso não houvesse a isenção nas mercadorias destinadas à ZFM.

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

II.2. Da Classificação Fiscal – alíquota aplicável

Há uma recorrente controvérsia a respeito de discussões sobre competências para se estabelecer a classificação fiscal de mercadorias, entre a Autoridade Tributária e diversos órgãos técnicos, peritos e órgãos de desenvolvimento regionais, nesta mesma toada as

Recorrentes arguem à SUFRAMA a palavra final sobre a classificação fiscal de produtos que sejam resultado dos processos produtivos incentivados. Esta pretensão precisa ser analisada a fundo de forma a evitar conflitos de competência entre os diversos envolvidos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) Constituição Federal 1988

(...)

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

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

“Art. 28. À Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil compete:

(...)

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

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

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

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

Art. 54. O julgamento compete: (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

(...)

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

a) sobre classificação fiscal de mercadorias;

(...) Decreto nº 70.235/1972.

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

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

Vamos então à questão referente à classificação fiscal propriamente dita.

Inclusive, sobre o assunto, recentemente o CARF aprovou a seguinte súmula:

Súmula 236: Cada um dos componentes da mercadoria descrita como "kit ou concentrado para refrigerantes" deve ser classificado em código próprio da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (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.

É notório que o "kit" de que trata este processo, necessário à produção de refrigerantes, envolve uma das marcas submetidas a um dos maiores segredos industriais existentes em nível mundial, a fórmula da Coca Cola. Pela descrição dos fatos vemos que outros refrigerantes da mesma marca também fazem parte do contencioso, de acordo com os laudos acostados aos autos.

Conforme consta dos autos, o kit é negociado e entregue pela RECOFARMA à SPAL, na forma de componentes separados, acondicionados de forma individualizada, e cuja mistura, segundo um processo industrial específico, a cargo da SPAL, resulta nos conhecidos refrigerantes da marca Coca Cola negociados por uma das Recorrentes, como sua principal atividade negocial.

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

Toda a controvérsia gira em torno da pretensão da Recorrente em valer-se de créditos fictícios de IPI, com base no artigo 237, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), com o seguinte texto:

Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).

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

Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 34).

(...)

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

Esta pretensão de apropriação de créditos do IPI está fundamentada numa classificação fiscal que as Recorrentes entendem que deveria resultar numa posição de ex-tarifário cuja alíquota para o IPI seria de 20%, enquanto a Autoridade Tributária entende que, como há vários elementos separados e individualizados, que compõem o referido kit para a produção de refrigerantes, este kit não poderia ser classificado neste ex-tarifário, mas sim no subitem 3302.10.00, com alíquota de 5%. O efeito seria a redução do crédito de IPI, em razão de uma alíquota menor.

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

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

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

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

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

Esta subposição designa os refrigerantes.

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

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

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

“Classificação do “Concentrado Coca-Cola Zero”

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

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

- parte 1 - Laudo de Análise nº 1266/2013-3.0: “Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Cafeína, Ácido Fosfórico, alfa-Terpineno, Limoneno e beta-Terpinoeno”;
- parte 2A - Laudo de Análise nº 1266/2013-4.0: “Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Pineno, Limoneno e Terpineno”;
- parte 2B - Laudo de Análise nº 1266/2013-5.0: “Trata-se de Preparação à base de Propileno Glicol, Pineno, Mentadieno e Terpineno, uma Preparação à base de Mistura de Substâncias Odoríferas do tipo utilizada para indústria de bebidas. A mercadoria apresenta-se na forma líquida”;
- parte 1B - Laudo de Análise nº 1266/2013-6.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Benzoato de Sódio, Sal Sódico do Ácido Benzóico, Sal de Ácido Monocarboxílico Aromático, Sal de Ácido Monocarboxílico Cíclico. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de pó”;
- parte 1C - Laudo de Análise nº 1266/2013-7.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Citrato de Sódio, Sal Sódico do Ácido Cítrico, Sal de Ácido Carboxílico de Função Álcool mas sem Outra Função Oxigenada, Sal de Ácido Carboxílico que

contenha Função Oxigenada Suplementar. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de cristais”;

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

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

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

- parte 2 - Laudo de Análise nº 1266/2013-9.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Preparação à base de Álcool Etílico, Mentatrieno, Pineno, Limoneno e Mentadieno, uma Preparação à base de Mistura de Substâncias Odoríferas do tipo utilizada para indústria de bebidas. A mercadoria apresenta-se na forma líquida.”
- parte 1 - Laudo de Análise nº 1266/2013-10.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Ácido Cítrico, um Ácido Carboxílico de Função Álcool mas sem Outra Função Oxigenada, Sal de Ácido Carboxílico contendo Funções Oxigenadas Suplementares. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de cristais (sólida)”;
- parte 1A - Laudo de Análise nº 1266/2013-11.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Benzoato de Sódio, Sal Sódico do Ácido Benzóico, Sal de Ácido Monocarboxílico Aromático, Sal de Ácido Monocarboxílico Cíclico. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de pó.”
- parte 1G - Laudo de Análise nº 1266/2013-12.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Sorbato de Potássio, Sal do Ácido Sóblico, Sal de Outro Ácido Monocarboxílico Acíclico Não saturado. Trata-se de composto orgânico de constituição química definida e isolado. A mercadoria apresenta-se na forma de grânulos.”(folhas 905 e 906)

Classificação do “Concentrado Sprite Zero”

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

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

- parte 2 - Laudo de Análise nº 1266/2013-13.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Preparação à base de Álcool, Sorbato de Potássio, Pineno, Mentadieno e Cimeno, substâncias utilizadas como aromatizantes. A mercadoria apresenta-se na forma líquida.”
- parte 1 - Laudo de Análise nº 1266/2013-14.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Ácido Cítrico, um Ácido Carboxílico de Função Álcool mas sem Outra Função Oxigenada, um Ácido Carboxílico contendo Funções Oxigenadas Suplementares. Trata-se de Ácido Cítrico na forma de cristais (sólida).”

- parte 1B - Laudo de Análise nº 1266/2013-15.0: “Não se trata de Preparação do tipo utilizada para elaboração de bebidas. Trata-se de Preparação à base de Benzoato de Sódio e Sorbato de Sódio. Qualquer Outra Preparação para ser utilizada na Indústria Alimentícia. A mercadoria apresenta-se na forma sólida.”
- parte 3 - Laudo de Análise nº 1266/2013-16.0: “Trata-se de Preparação à base de Ciclamato de Sódio, Sacarina Sódica e Benzoato de Sódio. A mercadoria apresenta-se na forma sólida.”(folha 911)

Classificação do “Concentrado Coca-Cola”

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

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

- parte 1 - Laudo de Análise nº 1266/2013-1.0: “Trata-se de uma Preparação na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Cafeína, Caramelo, Ácido Fosfórico, Cimeno, Pineno e Limoneno”;
- parte 2 - Laudo de Análise nº 1266/2013-2.0: “Trata-se de uma Preparação na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Ácido Cítrico, Pineno, Limoneno, Terpineno e Terpinoleno”.(folha 917)

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

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

REGRA 1

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

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

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

Notas Complementares (NC) da TIPI

NC (21-1) Ficam reduzidas as alíquotas do IPI relativas aos extratos concentrados para elaboração de refrigerantes classificados nos “ex” 01 e 02 do código 2106.90.10, desde que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério, nos percentuais a seguir indicados:

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

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

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

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

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

Desde que não se classifiquem noutras posições da Nomenclatura, a presente posição comprehende:
A) As preparações para utilização na alimentação humana, quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebullição em água, leite, etc.).

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

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

Classificam-se especialmente aqui:

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Por fim dá exemplos de diversas preparações que podem ser classificadas nesta posição, especialmente destacadas no item 12, acima transcrito, onde reconhecemos enorme

semelhança com os xaropes concentrados de refrigerantes que são utilizados nas máquinas do tipo “Post Mix”, produtos estes que pouco ou nada diferem do xarope concentrado que será diluído e gaseificado para engarrafamento dos refrigerantes nas fábricas de uma das Recorrentes.

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

“1.- O presente Capítulo não comprehende:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

1) As misturas de óleos essenciais entre si.

2) As misturas de resinoides entre si.

3) As misturas de oleorresinas de extração entre si.

4) As misturas de substâncias aromáticas artificiais entre si.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Desta forma, o conceito de substâncias odoríferas e suas misturas, de forma a permitir sua classificação neste subitem, exige que a origem destas substâncias sejam os produtos classificáveis na suposição de segundo nível 3301. Os produtos desta subposição são óleos essenciais de diversos tipos de vegetais incluindo flores, árvores, frutos cítricos e outros, mesmo que não decorram diretamente destes, mas que possam ser reproduzidos sinteticamente.

Faço um pequeno esclarecimento a respeito dos resultados de diluição apresentados no referido documento. Todos possuem indicação do volume de concentrado obtido com a utilização dos kits, e também o volume de refrigerante obtido pela diluição destes concentrados resultado do processamento dos kits vendidos pela RECOFARMA.

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

Diante de todo o exposto, entendo que:

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

- I.1) Coca Cola Zero – Partes 1, 1B, 1C, 2A e 3.
- I.2) Sprite – Partes 1, 1A, 1G e 2.
- I.3) Sprite Zero – Partes 1, 1B e 3.
- I.4) Coca Cola – Partes 1 e 2.

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

- II.1) Coca Cola Zero – Parte 2B.
- II.2) Sprite – Parte 2.
- II.3) Sprite Zero– Parte 2.

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

Toda a argumentação anterior refere-se à Regra 1, da NESH, já acima reproduzida e, diante do fato de que os kits destinados à produção dos refrigerantes Coca Cola Zero, Sprite e Sprite Zero, possuem elementos individualizados e separados em embalagens diferentes, ainda que eles componham um conjunto com um propósito específico, eles precisam ser classificados individualmente, já que o item XI, da Regra Geral 3.b, das NESH, exclui expressamente os produtos aqui tratados da aplicação desta regra.

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

Assim, não é possível classificar estes kits num único subitem da TIPI, como um artigo ou obra composta.

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

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

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

Vejamos então o texto novamente:

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

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

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

Ora, o fato do concentrado a que se refere o ex-tarifário ter a mesma classificação fiscal de partes dos componentes dos kits comercializados, em decorrência da aplicação das normas interpretativas do Sistema Harmonizado, não implica em se determinar uma identidade entre os dois produtos, kit e concentrado resultante do seu processamento, posto que o kit em si

não tem a possibilidade, sem o processo industrial de uma das Recorrentes, de produzir um artigo que resulte o salto tarifário requerido no texto do ex-tarifário.

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

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

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

Sendo assim, os kits não reúnem as condições necessárias a serem enquadrados no ex-tarifário pretendido, e reforço minhas argumentações com base no Parecer Técnico nº 014/2018, de folhas 758 a 763, de onde extraio o seguinte trecho:

Quesito 3

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

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

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

Sim.

c) As preparações líquidas concentradas citadas como exemplo na letra "c", acima, consideradas individualmente, podem ser identificadas como um extrato concentrado que tem capacidade de resultar em refrigerante pela sua diluição em água com gás carbônico? Em outras palavras, a

preparação em questão, se diluída individualmente em água com gás carbônico, resultaria em refrigerante que atenda aos padrões de identidade e qualidade esperados?

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

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

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

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

Sim.

resulta em refrigerante que atende aos padrões de identidade e qualidade

Quesito 4

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida.

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

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

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

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

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

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

O que a Autoridade Tributária acusa é que as Recorrentes praticam uma classificação fiscal equivocada, e que o valor dos créditos pretendidos é muito superior aos devidos, pois a alíquota atribuível ao ex-tarifário seria muito elevada. A motivação para alterar a alíquota praticada em momento algum indicou que haveria erro na classificação fiscal do produto

e na alíquota aplicável em razão do item não corresponder à descrição do ex-tarifário, isto somente seria possível num procedimento de fiscalização.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;
II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.
Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:
I - recair sobre direito indisponível da parte;
II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

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

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

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

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

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25). Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º) Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)”

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

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

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

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

Destaco que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

As contrarrazões apresentadas pela PGFN, assim abordam este assunto:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Aqui, ainda que a isenção seja em caráter geral, isto não afasta a necessidade do interessado em dela usufruir de demonstrar as condições de elegibilidade ao benefício e, no caso específico, a regular contabilidade não socorre às Recorrentes no que diz respeito à formação de prova a seu favor, com a consequente determinação de ônus da prova recaindo sobre a Autoridade Tributária, em razão desta mesma Autoridade ter demonstrado cabalmente que as

informações, constantes nos documentos fiscais hábeis, estavam incorretas por erro de classificação fiscal dos produtos e pela ausência de dados que permitissem a individualização, por cada subitem da NCM, de sua participação no valor total da operação, de forma a se determinar a base de cálculo tributável e que seria o montante do benefício pleiteado.

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

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

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

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

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

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

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

Desta forma, considero sem razão às Recorrentes.

II.3. Da majoração da base de cálculo

O Relatório Fiscal aponta que a falta de cobrança de royalties seria fato atípico para uma indústria cuja a exploração da marca é tão importante, e que os valores praticados pela RECOFARMA, para a venda dos “kits” para concentrados de refrigerantes, seriam desproporcionais aos custos de produção, evidenciando assim um suposto ocultamento da cobrança de royalties na base de cálculo do crédito fictício do IPI, e ainda, trazendo para esta mesma base de cálculo

parcelas que referir-se-iam a receitas com a venda do produto final da SPAL, como despesas com marketing e bônus de produtividade pelas vendas.

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

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

Art. 363. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “c” ao “g”):
I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;
II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;
III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:
a) pagos pela filial no País de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; e
b) pagos pela sociedade com sede no País a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;
IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou
b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior; e
V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou
b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.
Parágrafo único. O disposto na alínea “b” do inciso III do caput não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e as condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

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

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

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

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

Valor Tributável

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

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea "b"); e

b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

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

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

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

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

§ 5º Poderão ser excluídos da base de cálculo do imposto os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas Posições 87.03 e

87.04 da TIPI, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º).

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

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

Ausente a motivação elisiva, em decorrência de não haver demonstrado o aspecto da norma tributária que teria sido descumprido, entendo que a discussão sobre se parte do preço de venda dos “kits” possuiu ou não a natureza de royalties, para fins de apuração da base de cálculo do IPI, é 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.

II.4. Da Responsabilidade Solidária e Qualificação da Multa

Apesar do ponto específico deste voto a respeito de classificação fiscal ter sido muito extenso e complexo, não há como atribuir o erro de ambas as Recorrentes, como mero erro interpretativo escusável, tendo em vista a expertise de ambas no produto e no mercado a ele associado, as diversas discussões anteriores sobre o mesmo tema, e a insuperável clareza da nota XI, da Regra 3.b, da NESH, acima discutida, que impede o seu uso justamente para classificar os mesmos kits de produção de refrigerantes que estão sendo objeto deste processo, o erro de classificação não foi considerado como fraude ou simulação no auto de infração, de forma que não caberia inovação jurídica na Segunda Instância , alegar simulação ou fraude neste aspecto.

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

II.5. Da correção Monetária das Multas

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

*Súmula CARF nº 4
Aprovada pelo Pleno em 2006*

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

Acórdãos Precedentes:

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

Sem razão às Recorrentes.

Desta forma, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, concedo parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela RECOFARMA, unicamente para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária, e concedo parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela SPAL, unicamente para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, em razão de ter sido afastado o conluio.

Assinado Digitalmente

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta