



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.727101/2022-70
ACÓRDÃO	3402-012.385 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	THOLOR DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A glosa de créditos incentivados por erro de classificação fiscal da TIPI é possível quando o mesmo critério não foi analisado em procedimento fiscal anterior sobre os mesmos fatos geradores. Ausência de alteração de critério jurídico em regular procedimento fiscal que resulte em lançamento fiscal diverso, não havendo que se falar em violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RGI-3 B. NOTA EXPLICATIVA XI.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário para manter as glosas decorrentes da classificação fiscal dos kits para

refrigerantes, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertiam essas glosas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral), Cynthia Elena de Campos, Mariel Orsi Gameiro e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 102-004.652, proferido pela 2ª Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 02 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte ementa:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

A mercadoria descrita como “kit”, “concentrado” ou “produto intermediário” para elaboração de refrigerantes, constituída por diversos componentes acondicionados separadamente que só se tornam uma preparação composta após mistura realizada na etapa de industrialização executada pelo estabelecimento adquirente, não pode ser classificada no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tabela do IPI, como se fosse uma mercadoria única.

Os componentes do referido “kit”, “concentrado” ou “produto intermediário” também não podem ser classificados individualmente no código 2106.90.10 - Ex 01 da TIPI quando não apresentam as características essenciais da bebida final, ou seja, quando não têm a capacidade de resultar na bebida final mediante simples diluição.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

ALÍQUOTA ZERO. PREPARAÇÕES COMPOSTAS DESTINADAS A ELABORAÇÃO DE REFRIGERANTES.

A redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep, prevista no art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008, alcança apenas a receita bruta decorrente da venda de preparações compostas não alcoólicas classificadas no código 2106.90.10 Ex 01 da Tabela do IPI.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

ALÍQUOTA ZERO. PREPARAÇÕES COMPOSTAS DESTINADAS A ELABORAÇÃO DE REFRIGERANTES.

A redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep, prevista no art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008, alcança apenas a receita bruta decorrente da venda de preparações compostas não alcoólicas classificadas no código 2106.90.10 Ex 01 da Tabela do IPI.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020 NULIDADE. INOCORRÊNCIA Presentes os requisitos legais do lançamento e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito.

ALTERAÇÃO INDEVIDA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O lançamento de ofício baseado em entendimento distinto daquele que usualmente adota o sujeito passivo, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária, não caracteriza modificação indevida no critério jurídico adotado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício do lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

Do Lançamento

Trata o presente processo dos Autos de Infração para cobrança de incidência não cumulativa das contribuições sociais, relativas ao PIS, no valor de R\$ 11.978.601,74 e COFINS, no valor de R\$ 55.285.855,04, incluídos multa de ofício e juros de mora, calculados até 12/2022 (fls. 247/266), onde se apurou a infração “Insuficiência de recolhimento”, nos anos-calendário 2018 a 2020, conforme descrita no Termo de Verificação Fiscal e seus anexos, parte integrante do auto de infração (fls. 271/287).

Verificou-se que o contribuinte é fabricante de kits utilizados no processo de produção de concentrados de bebidas não alcoólicas e os classifica com o código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, obtendo irregularmente a vantagem de redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS sobre a receita da venda desses produtos, conforme previsto no artigo 28, inciso VII, da Lei 10.865/2004.

Estas operações com classificação fiscal incorreta dos kits foram objeto de diligência instruída pelo processo 10070.000492/1016-85, anexa às fls.29, cujo conteúdo passa a fazer parte do auto de infração, que se utilizou do Relatório das fls. 2-28 produzido naquele procedimento fiscal.

Ainda sobre a classificação fiscal, a auditoria descreve a impossibilidade da classificação dos kits de insumos para bebidas como mercadoria única, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 271/287. Destaca ainda a impossibilidade do uso de analogia para a classificação dos insumos em código único, uma vez que as hipóteses de bens formados por elementos constitutivos distintos que se classificam em código único decorre de expressa previsão legal, a qual corresponde a mercadorias com características e forma de utilização totalmente distinta dos insumos fornecidos pela contribuinte Tholor. Por fim, analisou se a RGI 3 b poderia ser cogitada para amparar a classificação dos insumos em código único, que foi totalmente descartada em razão da incorporação na NESH do item XI da Nota Explicativa da referida regra.

O entendimento da autoridade fiscal está consolidado nos argumentos constantes do item 18 do Termo de Verificação Fiscal, cujo conteúdo se reproduz abaixo:

18. SÍNTESE DAS CONCLUSÕES DA FISCALIZAÇÃO SOBRE A CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS INSUMOS DE MANAUS

18.1. A seguir, sintetizamos as conclusões a que chegou a fiscalização na presente diligência:

18.1.1 - A utilização do Ex 01 do código 2106.90.10 só pode acontecer se a mercadoria se enquadrar em todas as definições citadas em seu texto, inclusive que se caracterize como um extrato concentrado ou sabor concentrado com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

18.1.2 - Como o próprio nome indica, a expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” só pode ser aplicada à preparação que é capaz de, mediante diluição, resultar na bebida. O número mencionado no texto do Ex 01 do código 2106.90.10 (partes da bebida para cada parte do concentrado) identifica o grau de concentração da preparação, em função da quantidade de líquido que deve ser adicionada ao concentrado na operação de diluição que resulta na bebida.

18.1.3 - As preparações recebidas de Manaus são submetidas a operações industriais que não resultam em uma bebida pronta para consumo, mas sim no xarope composto, que é um concentrado.

18.1.4 - É incorreto alegar que a expressão “capacidade de diluição” apenas indicaria que os bens enquadrados nas exceções tarifárias do código 2106.90.10 são objeto de diluição em qualquer etapa do processo produtivo. Qualquer

ingrediente de bebidas é submetido a diluição no estabelecimento do engarrafador, inclusive, por exemplo, uma matéria-prima pura como o conservante benzoato de sódio, classificado no Capítulo 29 da TIPI.

18.1.5 - Embora o concentrado típico resulte na bebida mediante simples diluição, a NESH da posição 2106, ao citar o "tratamento complementar", indica que a adição, no momento da diluição, de açúcar ou gás carbônico não descaracteriza a classificação da preparação no Ex tarifário. Observe-se que as citadas substâncias muitas vezes são adicionadas em operações que não são industriais.

18.1.6 - Por outro lado, a adição de ingredientes como conservantes e acidulantes aos extratos envolve uma quantidade significativa de operações, algumas delas complexas, que precisam seguir detalhadas especificações técnicas, só podendo ser realizadas por estabelecimentos industriais. Não se pode admitir é que o significado da expressão "tratamento complementar" seja ampliado, de maneira que tais operações sejam consideradas irrelevantes para fins de incidência do IPI.

18.1.7 - No caso de refrigerantes e outras bebidas carbonatadas, o fato de que a adição de ingredientes como sucos e conservantes ocorre em uma etapa intermediária que é a mais importante do processo produtivo deixa ainda mais evidente que a realização das operações industriais em questão não pode ser chamada de "tratamento complementar".

18.1.8 - O Decreto nº 6.871/2009 define vários tipos de concentrado, sempre especificando que, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a respectiva bebida, fato confirmado pela regulamentação do MAPA. Qualquer das preparações elaboradas em Manaus, se diluída individualmente, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida final.

18.1.9 - Foi demonstrado neste Relatório que o significado da palavra concentrado é o mesmo, inexistindo fundamentação técnica ou legal para se dizer que o concentrado sujeito a registro no MAPA apresenta determinadas características, mas o concentrado adquirido por indústrias pode apresentar características significativamente diferentes.

18.1.10 - O fornecedor de Manaus defende que os ingredientes comercializados em conjunto devem ser classificados como se fossem uma mercadoria única.

18.1.11 - Entretanto, não há base legal para tal entendimento. Pelo contrário, existe expressa previsão legal de que os ingredientes para bebidas acondicionados separadamente e apresentados em conjunto devem ser classificados separadamente, conforme consta do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).

18.1.12 - O Conselho de Cooperação Aduaneira – CCA, analisando a classificação fiscal de bens com características muito semelhantes às dos insumos adquiridos pela fiscalizada, decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, tendo oficializado tal entendimento por meio da incorporação na NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b). Considerando o que dispõe o artigo 98 do CTN, não é possível aceitar entendimento oposto ao que o CCA oficializou na NESH.

18.1.13 - Além disso, o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 usa as palavras “preparação composta”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que só podem ser aplicadas a produto apresentado em corpo único.

18.1.14 - Face ao exposto, conclui-se que as preparações comercializadas pelo contribuinte, objeto da diligência, devem ser discriminadas separadamente nas notas fiscais e classificadas no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”.

19. DA DOCUMENTAÇÃO ENTREGUE PELO CONTRIBUINTE POR FORÇA DO TERMO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL

19.1. Os argumentos trazidos pelo contribuinte as fls. 79-83 seguem a mesma linha de raciocínio defendida por ocasião da Diligência do Processo 10070.000492/1016-85 constante das fls. 29, em relação aos quais a fiscalização refuta o posicionamento do sujeito passivo, nos termos deste relatório e entende devido os tributos PIS/COFINS que deixaram de ser recolhidos por classificação incorreta dos concentrados de bebidas negociados pela empresa, conforme exposto neste termo.

20. CONCLUSÃO

20.1. Face o exposto, efetua-se o Lançamento Tributário, por meio do auto de infração as fls. 247- 266, referente as operações nas quais o contribuinte classificou incorretamente as mercadorias objetos das notas fiscais listadas nos relatórios as fls. 246.

20. 2. As alíquotas aplicadas do PIS/PASEP e da COFINS são 0,65% e 3% respectivamente, conforme legislação da Zona Franca de Manaus.

20.3. Os valores do PIS/PASEP e da COFINS devidos estão demonstrados nos relatórios as fls. 24.

Da Impugnação

O sujeito passivo foi cientificado do lançamento em 09/01/2023 e apresentou impugnação em 08/02/2023, às fls.305/332, de onde se destacam as seguintes alegações:

A impugnante é fabricante do insumo utilizado na produção dos refrigerantes da marca Dolly, classificados na posição 2106.90.10 , Ex 01 da tabela TIPI, e assim sendo, nos termos do expressamente disposto no inciso VII, do art. 28, da Lei nº 10.865/2004, faz jus ao benefício de alíquota zero relativamente à receita decorrente da fabricação de seus produtos. Já o Fisco, utilizando-se de uma série de elucubrações técnicas, entendeu que os produtos não se enquadrariam na classificação fiscal adotada pela contribuinte.

A Fiscalização sustentou em seu relatório fiscal que o insumo produzido pela impugnante somente poderia ser classificado na posição NCM nº 2106.90.10 Ex. 01 caso o produto fosse líquido e homogêneo, apontando que não seria possível aferir a capacidade de diluição dos kits produzidos em duas fases (líquida e sólida). Foi arguido, inclusive, que a empresa teria criado uma ficção para fins de classificação fiscal, ao defender que os kits formam uma mercadoria única. O

cerne da questão, portanto, está relacionado aos conceitos envolvidos na classificação fiscal dos produtos fabricados pela impugnante.

Afirma que a forma de acondicionamento do insumo em duas partes (líquida e sólida) e em embalagens individuais é um cuidado indispensável para a preservação das propriedades físico-químicas e para a vida útil do produto. Tal situação foi claramente demonstrada à SUFRAMA quando da apresentação dos projetos técnico-econômicos que descrevem o processo produtivo realizado em sua unidade fabril. Destaca que os referidos projetos foram aprovados por Resoluções da SUFRAMA de 2004 (implantação) e 2010 (ampliação), tendo sido concedida a autorização específica e exclusiva para a produção do item constante do código 0264 da SUFRAMA, que se refere a “concentrado, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas”.

Destaca que no Laudo de Produção emitido pela SUFRAMA em 2010 restou claro que a empresa atendia às etapas do processo produtivo básico previstos na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8/1998, a qual dispõe sobre a forma de produção dos produtos categorizados no código 0264 da SUFRAMA. Acrescenta que no Parecer Técnico do Projeto nº 195/2010, emitido pela SUFRAMA, constou expressamente que o produto final da impugnante se caracteriza como “concentrado para bebidas” com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte de concentrado e que o produto em questão possui duas fases (parte líquida e parte sólida). Concluiu que a própria autarquia que administra a Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), por meio de diversas análises e diligências, constatou que os insumos fabricados pelo contribuinte se classificam no NCM 21.06.9010 Ex 01.

Alega que desde a apresentação do projeto de implantação, a empresa detalhou todo o processo de produção e as características do produto acabado, deixando claro que as partes sólidas e líquidas dos componentes mantêm-se segregadas e são direcionados dessa forma (acondicionados em duas partes) aos adquirentes dos insumos (empresas envasadoras), sem jamais poderem ser vendidos separadamente.

Salienta que a autorização concedida pela SUFRAMA está vinculada ao exato processo produtivo demonstrado no projeto de implantação, devendo ser respeitados todos os mecanismos ali descritos para que a empresa possa permanecer instalada no local e gozar dos benefícios fiscais concedidos à região da Zona Franca de Manaus.

Alega que o processo de fabricação dos refrigerantes segue modelos padrões de estrutura produtiva, como demonstra o anexo dossiê técnico elaborado pelo Serviço Brasileiro de Respostas Técnicas, que descreve pormenorizadamente todas as etapas de sua fabricação (documento 05). Percebe-se que a sequência de diluição e processamento envolve diversas transformações físicas e químicas dentro da fábrica de refrigerantes. Nem por isso se poderia arguir que essas fábricas estariam produzindo os produtos classificados no NCM nº 2106.90.10.

Assim, não prospera o argumento da Fiscalização quando diz não ser admissível que se identifique como concentrado uma preparação que passará por uma série de operações de industrialização até resultar em produto novo.

A própria fiscalização reconhece a possibilidade de comercialização do insumo em duas fases, mas equivocadamente desconsidera todo o complexo procedimento que a indústria precisa percorrer perante a SUFRAMA para obter autorização de produção. (ver tópico 66 do relatório que entendeu pela impossibilidade da SUFRAMA homologar a classificação fiscal do produto fabricado pela impugnante por supostamente ser de “baixíssimo grau de transformação”) Mais uma vez, destaca-se que a separação do insumo em parte líquida e parte sólida se deve unicamente à impossibilidade química de se proceder à mistura de ambas antes da efetiva entrada do insumo na linha de produção dos refrigerantes, de acordo com a tecnologia necessária para a estruturação do sistema fabril. Isto porque, conforme consta na Etapa 4 do processo produtivo, descrita no projeto, um dos componentes que integra a parte sólida do insumo é o benzoato de sódio, produzido sinteticamente em laboratório e comumente utilizado em produtos alimentícios como conservante. Outro ingrediente utilizado na parte sólida é o ácido cítrico, um ácido orgânico presente em inúmeros alimentos in natura, como as frutas cítricas, que é extraído e transformado em pó ou granulado, podendo ser utilizado para diversas finalidades. Esses dois elementos não podem ser diluídos conjuntamente antes da sua efetiva entrada no processo de industrialização do refrigerante, uma vez que, caso isso ocorra, os produtos irão reagir de forma inadequada, ficando comprometidas as suas propriedades físico-químicas.

Alega ainda que as próprias notas explicativas do Sistema Harmonizado referentes à posição 2106 do NCM não vinculam qualquer obrigatoriedade com relação ao estado físico ou quantidade de componentes dos produtos dessa classificação. Menciona o item 7 da NESH da posição 2106 e afirma que as explicações nele contidas se referem apenas a exemplos, não elencando rol taxativo quanto à apresentação do produto final (se deve ser homogêneo ou não). Salaria que a nota explicativa em questão contém abertura para que o processo de diluição envolva a adição de outros componentes, pois menciona que “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”. Sendo assim, fica claro que tanto os concentrados homogêneos destinados às máquinas post mix quanto os concentrados heterogêneos (divididos em fase sólida e fase líquida) devem ser classificados na posição NCM nº 2106.90.10 Ex. 01.

Questiona a afirmação da fiscalização de que cada componente do kit para a produção de refrigerantes poderia ser vendido por empresas diferentes sem qualquer prejuízo para o processo produtivo. Afirma que não se trata de produção genérica, mas sim cuidadosamente pensada para conferir sabor e qualidade únicos na ponta final da cadeia de produção e destaca os estudos e o desenvolvimento de tecnologia necessários para a fabricação de insumos únicos e

diferenciados, não podendo ser desconsiderada a indissociabilidade das fases líquida e sólida do produto.

Contesta o entendimento da Fiscalização de que o item XI da Regra Geral Interpretativa (RGI) “3 b” da NESH teria pacificado que os kits para a fabricação dos refrigerantes devem ser tratados como produtos separados. Afirma que o argumento da fiscalização não faz sentido porque não se pretende aplicar nenhuma das regras previstas na RGI 3b no presente caso.

Afirma que as regras contidas nessa posição fazem referência apenas a (i) produtos misturados; (ii) obras compostas por matérias diferentes; (iii) obras constituídas pela reunião de artigos diferentes; e (iv) mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho. Assim o item “XI” dessa posição apenas confirma que o assunto atinente a fabricação de bebidas deve ser analisada sob outros aspectos interpretativos da NESH.

Em prol dos seus argumentos, invoca a interpretação conferida pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto no Acórdão CARF nº 3402-004.988, de 21/03/2018 (vencido por voto de qualidade), relativamente a caso similar. Com base em todo exposto, conclui que não se pode chegar a outra conclusão senão a de que os insumos fabricados pela impugnante estão classificados no NCM correto, motivo pelo qual deve ser cancelada a autuação de PIS e de COFINS.

Invocando o princípio da verdade material, defende a necessidade de produção de prova pericial para que sejam trazidas opiniões técnicas acerca dos temas envolvidos na controvérsia, especialmente quanto à classificação dos insumos produzidos pela impugnante. Indica dois peritos e apresenta os quesitos a serem respondidos.

Ressalta que, na remota hipótese de não ser reconhecida a nulidade da integralidade do auto de infração, pelo reconhecimento do acerto da classificação fiscal dos kits produzidos pela IMPUGNANTE, nada foi arguido pela I. Fiscalização (e nem poderia) que justificasse eventual equívoco no enquadramento fiscal da parte líquida do insumo produzido pela IMPUGNANTE (extratos). Nesse sentido, não bastasse a ampla demonstração da necessidade de fornecimento também da parte sólida (que atuará como conservante e regulador de pH para a correta diluição do concentrado), não há qualquer dúvida que, ao menos quanto à parte líquida (extratos) identificados em suas notas fiscais de venda, está correta a classificação fiscal no NCM nº 2106.90.10 Ex. 01, pelo que deve ser, ao menos parcialmente, cancelada a autuação.

Quanto ao mencionado pedido subsidiário (reconhecimento do acerto da classificação fiscal ao menos quanto à parte líquida dos kits), cumpre ressaltar que a própria Receita Federal do Brasil já teve a oportunidade de manifestar o seu entendimento a respeito, como se verifica na manifestação do Coordenador Geral de Tributação da Receita Federal acerca da alteração na TIPI, promovida pelo Decreto nº 9.394/2018 (documento 07). Sendo assim, evidente que não há qualquer controvérsia sobre a adequação da classificação fiscal relativamente à

parte líquida dos insumos. Por mais que se queira perpetuar a discussão acerca da parte sólida dos kits (se integram ou não um único insumo), fato é que a presente impugnação deve ser julgada ao menos parcialmente procedente, uma vez que há o destaque das partes líquida e sólida nas notas fiscais, junto aos respectivos valores de comercialização.

Veja-se que é perfeitamente possível a verificação do faturamento relativamente a cada parte do kit em cada ano-calendário (documento 08). Não bastassem todas as informações e os documentos acostados à presente defesa, requer-se, desde já, também, a realização de perícia envolvendo profissional da área de contabilidade e profissional da área de engenharia química, com vistas à instrução do presente feito com embasamento técnico complementar, de forma a afastar qualquer dúvida quanto à composição físico-química dos produtos fabricados pela IMPUGNANTE, sua classificação fiscal e forma de comercialização.

Por fim, destaca a impossibilidade de alteração de critério jurídico pelo Fisco, art. 146 do CTN, pedindo que seja levado em consideração o fato de que a própria Receita Federal do Brasil manifestou seu entendimento quanto à adequação da classificação fiscal utilizada por outra empresa do setor (Coca-Cola), quando esta submeteu à sua apreciação consulta tratando do enquadramento fiscal dos insumos de seus refrigerantes (que também são produzidos na Zona Franca de Manaus e estão sujeitos às mesmas peculiaridades de fabricação, comercialização e transporte). A Receita Federal do Brasil, na decisão nº 287/1985 (documento 09), proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90, atestou que as preparações para fabricação de bebidas da marca Coca-Cola eram, à época, classificadas no código 2107.02.99, que corresponde à classificação atual no código 2106.90.10 Ex. 01, podendo este entendimento ser aplicado igualmente à impugnante, sob pena de violar-se o princípio da isonomia. Acrescenta que nesse sentido também é o entendimento do CARF, conforme trecho do voto vencedor proferido nos autos do PAF nº 16045.720040/2017-41, Acórdão nº 3301-006.707m da 1ª Turma da 3ª Câmara.

No presente caso, faz-se necessária a produção de prova pericial para que sejam trazidas opiniões técnicas acerca dos temas envolvidos na presente defesa, entendendo que com os esclarecimentos a serem trazidos pelos Srs. Peritos indicados, requer seja cancelada a integralidade dos autos de infração de PIS e de COFINS lavrados contra si, uma vez que esclarecido o acerto da classificação fiscal de seus produtos.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de **29/11/2023** (e-fls. 608), apresentando o Recurso Voluntário em **15/12/2023** (e-fls. 611), o que fez com os seguintes pedidos:

97. Diante do exposto, a RECORRENTE requer

(i) Preliminarmente, seja convertido o julgamento em diligência para a produção das provas periciais requeridas na Impugnação; ou

(ii) seja julgado procedente o presente recurso para que seja cancelada a totalidade da autuação de PIS e de COFINS, tendo em vista que os produtos fabricados pela RECORRENTE são submetidos à alíquota zero; ou,

(iii) seja julgado procedente o presente recurso para que seja cancelada a totalidade da autuação de PIS e de COFINS, tendo em vista a alteração de critério jurídico pela Administração Pública; e

(iv) subsidiariamente, seja julgado parcialmente procedente o presente recurso para que seja cancelada a autuação de PIS e de COFINS incidentes sobre o faturamento das vendas da parte líquida (extratos) dos insumos fabricados pela RECORRENTE, assim devidamente destacados nas notas fiscais.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

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

2. Do objeto do presente litígio

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado para cobrança das contribuições sociais, relativas ao PIS, no valor de R\$ 11.978.601,74 e COFINS, no valor de R\$ 55.285.855,04, incluídos multa de ofício e juros de mora.

Concluiu a Fiscalização pela insuficiência de recolhimento nos anos-calendário 2018 a 2020, uma vez que o contribuinte é fabricante de kits utilizados no processo de produção de concentrados de bebidas não alcoólicas e os classifica incorretamente com o código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, obtendo irregularmente a vantagem de redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS sobre a receita da venda desses produtos, conforme previsto no artigo 28, inciso VII, da Lei 10.865/2004.

3. Preliminarmente

3.1. Conversão do julgamento do recurso em diligência

A Recorrente sustenta pela necessidade de que o julgamento do presente recurso voluntário seja convertido em diligência para que seja produzida a prova pericial requerida em

Impugnação, o que foi indeferido pela DRJ pela concussão de que, analisando os quesitos apresentados, verifica-se que não se pretende o esclarecimento de nenhum aspecto técnico controvertido, mas sim a emissão de uma opinião que corrobore os conceitos por ele defendidos e a classificação fiscal adotada.

Com relação ao pedido de perícia sobre o processo produtivo, entendo que não há necessidade de tal diligência, uma vez que as informações constantes dos autos são suficientes para demonstrar os fatos que devem ser analisados neste litígio.

Aplica-se a Súmula CARF nº 163, que assim prevê:

Súmula CARF nº 163

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

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

3.2. Alteração de critério jurídico pela Fiscalização

Argumenta a Recorrente que há que ser levado em consideração o fato de que a própria Receita Federal do Brasil manifestou seu entendimento quanto à adequação da classificação fiscal utilizada por outra empresa do setor (Coca-Cola), quando esta submeteu à sua apreciação consulta tratando do enquadramento fiscal dos insumos de seus refrigerantes (que também são produzidos na Zona Franca de Manaus e estão sujeitos às mesmas peculiaridades de fabricação, comercialização e transporte).

Argumenta, ainda, que a Receita Federal do Brasil, na decisão nº 287/1985, proferida pela Divisão de Tributação no âmbito do processo de consulta nº 10768.026294/85-90, atestou que as preparações para fabricação de bebidas da marca Coca-Cola eram, à época, classificadas no código 2107.02.99, que corresponde à classificação atual no código 2106.90.10 Ex. 01.

Com isso, sustenta que o entendimento exarado naquela oportunidade necessariamente precisa ser estendido e aplicado igualmente à RECORRENTE, sob pena de violar-se o princípio da isonomia.

Sem razão à defesa neste ponto,

Ocorre que não ocorreu, neste caso, alteração da valoração jurídica dos fatos, passível de ser considerada como revisão de lançamento por "erro de direito".

A ausência de autuação anterior sobre fato não averiguado não representa consentimento tácito da Autoridade Administrativa sobre a aplicação da legislação tributária, bem como não impede a análise sobre conduta suspeita de ser irregular.

A autuação ora contestada versa sobre análise quanto à classificação fiscal adotada pela Contribuinte na apropriação dos créditos questionados, o que não foi objeto do procedimento anterior, resultando na possibilidade do lançamento lavrado.

Ademais, não se trata de um mesmo auto de infração sobre idênticos fatos geradores, mas sim de lançamentos autônomos sobre períodos diversos.

E, não se tratando de revisão do lançamento anterior, não há que se falar em alteração de critério jurídico.

O argumento em análise foi rejeitado pela DRJ de origem, conforme conclusão abaixo reproduzida:

O art. 146 do CTN não se enquadra à espécie, pois não é o caso de alterações introduzidas de ofício, por algum marco infralegal, ou por força de decisões administrativas ou judiciais nos critérios jurídicos adotados pela fiscalização. Não se trata de mudança de critério jurídico, mas apenas de utilização de regra geral de classificação fiscal de acordo com as ocorrências fáticas observadas.

O sujeito passivo não ingressou perante a Administração Tributária com processo de solução de consulta sobre classificação de mercadorias que desse azo a um pronunciamento oficial da Receita Federal do Brasil acerca do enquadramento fiscal dos produtos em tela, com mudança de entendimento subsequente pela autoridade fiscal. É oportuno registrar que o principal objetivo da regra esculpida no art. 146 do CTN é evitar que a autoridade administrativa revise lançamentos já efetuados, fundando-se em novas interpretações dos dispositivos legais, de modo a acarretar um agravamento da situação do contribuinte. Visa-se, com isso, proteger o princípio da segurança jurídica, a fim de garantir que as mudanças nos critérios jurídicos adotados não retroajam para alcançar lançamento já realizado.

A este respeito, Leandro Paulsen¹ ensina que:

O art. 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores.

Ricardo Lodi, citado por Leandro Paulsen, reforça o entendimento aqui esposado, conforme se observa:

Se a Administração identifica como correta uma determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito, tem-se o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração do seu posicionamento. Porém, em nome da proteção da confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já efetuados. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. RDDT 145/99, out 2007). [grifou-se]

Em sua obra Curso de Direito Tributário, Sacha Coelho Calmon Navarro 2 apresentando posicionamento jurisprudencial e doutrinário, assim se manifesta sobre o tema:

Doutra parte, o STJ sufraga a tese da irrevisibilidade do lançamento definitivamente constituído pela Administração sob alegação de erro de direito ou mudança nos critérios jurídicos de interpretação. Basta apenas o registro de que, no REsp nº 1.303.543/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Dje, 22.02.2011, apreciado sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema nº 387), o Tribunal fez constar expressamente: “6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude da proteção à confiança, encartado no art. 146, do CTN [...]”. No entanto, desde muito antes, o extinto Tribunal Federal de Recursos já pontificava por meio da Súmula nº 227:

“A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento

No âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem seguido a mesma linha, conforme acórdão reproduzido abaixo:

ARTIGO 146 DO CTN. PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS DISTINTOS CONTRA O MESMO CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA. O fato de existir uma fiscalização pretérita sinalizando interpretação da Fiscalização não tem o condão de vincular institucionalmente a Administração Fiscal para posterior lançamento, impedindo a cobrança de tributos. Isto porque o artigo 146 do CTN tem aplicação restrita à revisão de um mesmo ato administrativo, cujos elementos de direito veiculados pela autoridade fiscal no momento da lavratura não poderão ser posteriormente alterados de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial. Trata-se de norma que visa proteção da confiança legítima dos contribuintes, porém adstrita aos termos em que foi positivada pelo legislador complementar. (Acórdão CARF nº 3402004.391, sessão de 26 de setembro de 2017).

Quanto as práticas reiteradas observadas pelas autoridades administrativas (normas complementares segundo o art. 100, III, do CTN), ou usos e costumes no âmbito da Administração Tributária, não constituem fonte do Direito Tributário (tributos são instituídos somente por lei). Essas práticas reiteradas devem ser sopesadas tendo o princípio da legalidade estrita como compasso: não têm o condão de revogar leis ou de dispensar a exigência da obrigação tributária principal.

Ademais, deve ser dito que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, § único).

Está correta a decisão de primeira instância neste ponto, uma vez que não ocorreu, no presente litígio, alteração da valoração jurídica dos fatos, passível de ser considerada como revisão de lançamento por "erro de direito".

A ausência de autuação anterior sobre fato não averiguado não representa consentimento tácito da Autoridade Administrativa sobre a aplicação da legislação tributária, bem como não impede a análise sobre conduta suspeita de ser irregular.

A autuação ora contestada versa sobre análise quanto à classificação fiscal adotada pela Contribuinte na apropriação dos créditos questionados, o que não foi objeto do procedimento anterior, resultando na possibilidade do lançamento lavrado.

Ademais, não se trata de um mesmo auto de infração sobre idênticos fatos geradores, mas sim de lançamentos autônomos sobre períodos diversos.

E, não se tratando de revisão do lançamento anterior, não há que se falar em alteração de critério jurídico, motivo pelo qual igualmente deve ser afastado tal argumento da defesa.

4. Mérito

4.1. Do correto enquadramento dos insumos na Exceção Tarifária nº 01 do Código NCM 2106.90.10

A Recorrente é fabricante do insumo utilizado na produção dos refrigerantes da marca Dolly, utilizando da classificação fiscal na posição 2106.90.10, Ex 01 da TIPI, e assim sendo, entende que, nos termos do inciso VII, do art. 28, da Lei nº 10.865/2004, faz jus ao benefício de alíquota zero relativamente à receita decorrente da fabricação de seus produtos.

Por sua vez, a Autoridade Fiscal entende que os produtos não se enquadrariam na classificação fiscal adotada, uma vez que o insumo produzido somente poderia ser classificado na posição NCM nº 2106.90.10 Ex. 01, caso fosse líquido e homogêneo, apontando que não seria possível aferir a capacidade de diluição dos kits produzidos em duas fases (líquida e sólida).

Com relação à forma de acondicionamento do insumo em duas partes (líquida e sólida) e em embalagens individuais, sustenta a defesa que é um cuidado indispensável para a preservação das propriedades físico-químicas e para a vida útil do produto.

Argumenta que tal situação foi claramente demonstrada à SUFRAMA quando da apresentação dos projetos técnico-econômicos que descrevem o processo produtivo realizado em sua unidade fabril. Destaca que os referidos projetos foram aprovados por Resoluções da SUFRAMA de 2004 (implantação) e 2010 (ampliação), tendo sido concedida a autorização específica e exclusiva para a produção do item constante do código 0264 da SUFRAMA, que se refere a “concentrado, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas”.

Destaca, ainda, que no Laudo de Produção emitido pela SUFRAMA em 2010 restou claro que a empresa atendia às etapas do processo produtivo básico previstos na Portaria

Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8/1998, a qual dispõe sobre a forma de produção dos produtos categorizados no código 0264 da SUFRAMA. Acrescenta que no Parecer Técnico do Projeto nº 195/2010, emitido pela SUFRAMA, constou expressamente que o produto final da impugnante se caracteriza como “concentrado para bebidas” com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte de concentrado e que o produto em questão possui duas fases (parte líquida e parte sólida). Concluiu que a própria autarquia que administra a Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), por meio de diversas análises e diligências, constatou que os insumos fabricados pelo contribuinte se classificam no NCM 21.06.9010 Ex 01.

Neste ponto, entendo que assiste razão à defesa.

Com relação à classificação fiscal, em síntese, para enquadramento no Ex 01 do Código 2106.90.10 devem estar configuradas, concomitantemente, as seguintes características:

- a) Que seja uma preparação composta.
- b) Que não seja alcoólica.
- c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado**
- d) Que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02
- e) Que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.**

Não há controvérsia quanto aos Itens "a", "b" e "d".

Apenas para ilustrar o preenchimento de tal requisito, destaco que o Laudo de Produção emitido em 02/12/2010 pela SUFRAMA, colacionado em razões recursais, através do qual a RECORRENTE obteve a autorização para a produção do item constante do código 0264 da SUFRAMA, qual seja “concentrado, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas”:

DOCUMENTO(S) APROBATÓRIO(S)		
BASE LEGAL RESOLUÇÃO	NÚMERO 0280/2010	DATA 04/11/2010
TIPO PROJETO Ampliação	LO Nº - Versão 0394/2010 - 1	DATA 02/12/2010
TEXTO		
<p>APÓS INSPEÇÃO "IN LOCO" E ANÁLISE DOCUMENTAL REALIZADA PELOS TÉCNICOS DESTA SUPERINTENDÊNCIA, CERTIFICAMOS QUE NO MOMENTO DA INSPEÇÃO, A EMPRESA CUMPRIA O PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO REFERENTE A ESTE PRODUTO, ESTABELECIDO NO(A) PORTARIA INTERMINISTERIAL Nº 08/98 - MPO/MICT/MCT, de 25/02/98 CONFORME OS TERMOS DO RELATÓRIO Nº 9531/2010 - SPR/CGAPVCOAUP.</p> <p>O PRESENTE LAUDO TEM COMO FINALIDADES: DEFINIR O INÍCIO DE FABRICAÇÃO DO PRODUTO (NO CASO DE 1º LP); LIBERAR, QUANDO APLICÁVEL, O SALDO REMANESCENTE DO LIMITE DE IMPORTAÇÃO DE INSUMOS (NO CASO DE 1º LP); REGISTRAR ETAPAS DO PPB OPERACIONALIZADAS NO MOMENTO DA INSPEÇÃO.</p> <p>QUALQUER ALTERAÇÃO NAS CONDIÇÕES APRESENTADAS/ATESTADAS NO MOMENTO DA INSPEÇÃO É DE INTEIRA RESPONSABILIDADE DA EMPRESA, A QUAL DEVE SOLICITAR IMEDIATAMENTE À SUFRAMA NOVA INSPEÇÃO.</p>		
DATA DA FISCALIZAÇÃO 30/11/2010	DATA DA EMISSÃO 02/12/2010	VALIDADE Indeterminada
TÉCNICO(S) RESPONSÁVEL(IS)		
NOME(S)	SETOR	ASSINATURA(S)
PAULO FERNANDO THOMÉ DE SOUZA ADMINISTRADOR - CRA 317/AM	COAUP	
NORMA SUELY WANDERLEY QUIMICO - CRQ 14100272	COAUP	
COORDENADOR(A) DA COAUP MÁRIA AIZILLADORI FERREIRA DA SILVA 	COORDENADOR(A) GERAL DA CGAPI GUSTAVO APÓLPO GREGAS FILGUEIRAS 	SUPERINTENDENTE DA SPR (EM EXERCÍCIO) JOSÉ LOPO DE FROEIREDO FILHO 

Como destacado pela defesa, consta do laudo que foi atestado que a Recorrente atendia (desde 2010 e com validade indeterminada) às etapas do processo produtivo básico (PPB) previstas na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25/02/1998. Essa norma dispõe exatamente sobre a forma de produção dos produtos categorizados no código 0264 da SUFRAMA.

Vejamos:

Art. 1º Estabelecer para os produtos EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS, CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS E CORANTE CARAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus, os seguintes processos produtivos básicos:

(...)

II - CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS

- a) dosagem das matérias-primas;
- b) mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas; e
- c) homogeneização, quando necessário.

Observe, ainda, que no Parecer Técnico do Projeto nº 195/2010, constou expressamente que a produção DO PRODUTO FINAL da RECORRENTE se caracteriza como “concentrado para bebidas”, que possui a capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte de concentrado e que O PRODUTO possui duas fases (parte líquida e parte sólida).

Vejamos:

3. INFORMAÇÕES GERAIS DO PROJETO

- a) Tipo do Projeto: **AMPLIAÇÃO/ATUALIZAÇÃO**
- b) Subsetor: Bebidas não alcoólicas
- c) Produto:

DESCRIÇÃO	COD. SUFRAMA
CONCENTRADO, BASE E EDULCORANTE PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS	0264

d) Características técnicas do produto

O produto concentrado para bebidas consiste em preparação alimentícia utilizada como matéria-prima na industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 (dez) partes da bebida para cada parte de concentrado.

Dentre os modelos a serem produzidos pela empresa, selecionou-se como base para apropriação dos custos o seguinte:

Tipo/Modelo de Referência: Concentrado utilizado para fabricar refrigerante de sabor "guaraná".

Especificações Técnicas:

Características organolépticas:

- Aparência: Produto sob forma de kit com partes sólidas e líquidas.

- Cor: Parte líquida: Levemente marrom
Parte Sólida: branca

- Odor: Parte Líquida: Característico
Parte Sólida: Característico

- Sabor: Parte Líquida: Característico
Parte Sólida: Característico

Características físico-químicas:

- Parte Sólida Ácida: pH 2,17
- Parte Sólida Básica: pH 6,88
- Parte Líquida: pH 4,20
- Densidade a 25° C: 1,367
- Índice de refração: 0,9685

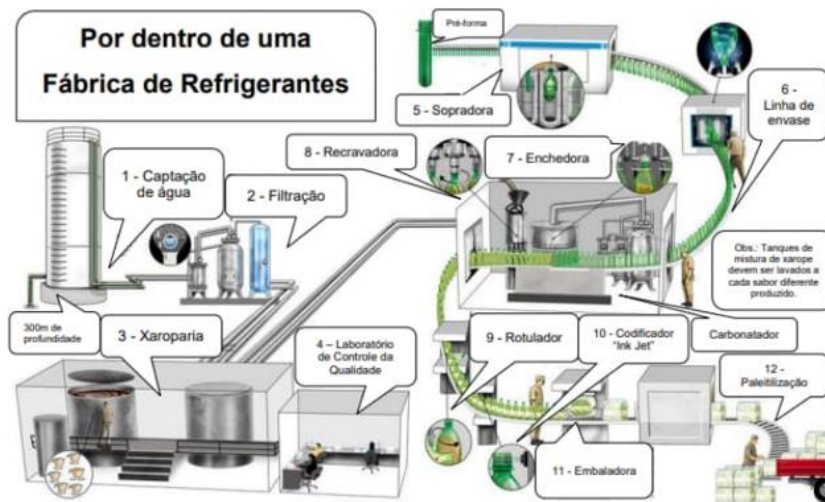
- Para o modelo de referência do projeto, a matéria-prima de origem regional produzida na região da Amazônia Ocidental é a seguinte:



Vejamos, ainda, a descrição do processo de produção do xarope demonstrada em razões recursais:

3.1 Descrição do processo

O processo básico para obtenção do refrigerante é realizado a partir do preparo do xarope composto. No entanto, para se chegar ao composto é necessário antes preparar o xarope simples, realizando a dissolução de açúcar em água quente tratada (livre de micro-organismos patogênicos). Após esta etapa, adiciona-se ao xarope simples conservantes, acidulantes e o aroma que juntos irão compor o sabor da bebida, produzindo dessa forma o xarope composto que receberá a água já gaseificada para, finalmente, transformar-se no refrigerante (NOVO, [200-?]b).



3 – Xaroparia: local onde se prepara o xarope, e também pode ser chamado de laboratório. Comumente é onde ocorre a mistura do açúcar com a formulação dos outros aditivos (aroma, extrato e ácido cítrico por exemplo) e a água. A ilustração exemplifica uma produção que mistura uma parte de xarope para cinco partes de água;

Pelo resumo do processo industrial é possível constatar que o “xarope simples” (conteúdo das embalagens que integram os “kits”) é obtido da mistura da água tratada com açúcar.

Para visualização, colaciono abaixo registros fotográficos extraídos do Relatório Fiscal, referentes aos kits (concentrados) da marca Dolly, sabores laranja, Limão, Maracujá, Maça, guaraná e cola são os seguintes:





Constata-se, portanto, que as partes sólidas e líquidas dos componentes jamais se misturam, sendo direcionados dessa forma (acondicionados em duas partes) aos adquirentes dos insumos (empresas envasadoras). Com isso, são produzidas duas misturas, uma sólida e uma líquida, que formam o produto acabado após o devido processamento de cada uma das partes.

COM RELAÇÃO À CAPACIDADE DE DILUIÇÃO, observo que a Fiscalização concluiu que não há diferenças passíveis de alterar a classificação fiscal de tais kits, seja quanto à utilização

do xarope composto enquanto produto intermediário/diluído no estabelecimento da Recorrente ou quanto à utilização do xarope composto enquanto produto final/vendido a terceiros, sendo que as "preparações" devem ser entendidas apenas como produtos prontos para uso.

Para análise sobre tal conclusão, vejamos a descrição conferida ao NCM em discussão:

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.	
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas	0
2106.90	- Outras	
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	20
	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	30

Aplicando a descrição do Código NCM 2106.90.10 - EX 01 ao processo produtivo descrito no Termo de Verificação Fiscal, é possível concluir, ao contrário do resultado apontado pelo ilustre Auditor Fiscal, que realmente os produtos concentrados vendidos pela Recorrente caracterizam-se como preparações compostas, não alcoólicas (concentrados), utilizados na elaboração de bebida da posição 22.02 (refrigerantes), com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte deste concentrado.

Entendo, portanto, que os kits vendidos pela Recorrente atendem ao requisito de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Não obstante as conclusões acima demonstradas, destaco o r. voto do Ilustre ex-conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, proferido em julgamento do PAF nº 11070.722571/2014-03 (Acórdão nº 3402-003.801) que, em situação análoga, tratava sobre kits de refrigerantes de outro contribuinte, e através do qual tornou claro o correto enquadramento em análise, elucidando a matéria com os seguintes fundamentos:

Primeiramente, a fiscalização afirma que o Laudo exarado pelo laboratório confirma de forma inequívoca que a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte está errada.

Todavia, uma simples análise do documento atesta exatamente o contrário, como será demonstrado abaixo, apresentando-se o resultado por amostragem:

1) Concentrado/Kit sabor coca-cola - parte 1

Conclusão
Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Cafeína, Caramelo, Ácido Fosfórico, Címeno, Pineno e Limoneno.

2) Concentrado/Kit sabor coca-cola - parte 2

Conclusão
Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Ácido Cítrico, Pineno, Limoneno, Terpineno e Terpinoleno.

3) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 1

Conclusão
Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Cafeína, Ácido Fosfórico, alfa-Terpineno, Limoneno e beta-Terpineno.

4) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 2A

Conclusão
Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Pineno, Limoneno e Terpineno.

5) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 2B

Conclusão
Trata-se de Preparação à base de Propileno Glicol, Pineno, Mentadieno e Terpineno, na forma líquida.

6) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 1B

Conclusão
Trata-se de Benzoato de Sódio, na forma de pó.

7) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 1C

Conclusão
Trata-se de Citrato de Sódio, na forma de cristais.

8) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 3

Conclusão
Trata-se de Preparação à base de Acessulfame de Potássio, Aspartame e Benzoato de Sódio, na forma sólida.

9) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 2

Conclusão
Trata-se de Preparação à base de Alcool Etilico, Mentatreno, Pineno, Limoneno e Mentadieno, na forma líquida.

10) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1

Conclusão
Trata-se de Ácido Cítrico, na forma de cristais.

11) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1A

Conclusão
Trata-se de Benzoato de Sódio, na forma de pó.

12) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1G

Conclusão
Trata-se de Sorbato de Potássio, na forma de grânulos.

13) Concentrado/Kit sabor sprite light ou zero - parte 1B

Conclusão
Trata-se de Preparação à base de Benzoato de Sódio e Sorbato de Potássio, na forma sólida.

No Laudo anexado aos autos, se verifica que os "kits de concentrados" abrangem basicamente preparações líquidas e sólidas, sendo estas últimas compostas de Ácido Cítrico, Sorbato de Sódio e Benzoato de Sódio, que vem às vezes misturados com outros sais, e em outras isolados.

Em seguida, o Fiscal **desconsidera** a indicação feita pelo Laudo de que se tratariam de preparações, para adotar seu próprio sentido a técnico, diga-se que obteve à partir de uma consulta ao dicionário Priberam, na internet, concluindo assim que "preparações" devem ser entendidos apenas como **produtos prontos para uso**, já tendo sido processados, enquanto no caso dos kits, os componentes são misturados no processo de elaboração da bebida final.

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

Pontua então uma de suas falácias:

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

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

2106.90.10	Preparações dos tipos 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

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

Outro exemplo banal da erronia da premissa assumida pelo Fiscal é a classificação de produtos inorgânicos não misturados, que embora sejam usualmente incluídos no capítulo 28 da TIPI, são excluídos do mesmo quando se apresentem sob formas ou condicionamentos especiais, ou quando submetidos a tratamentos que mantenham sua constituição química, como no caso da posição 30.04 (produtos para uso terapêutico ou profilático, que se apresentem em doses ou acondicionados para venda a retalho).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Fica expressamente afastada pela NESH a primeira falácia do TVF.

Além disso, afirma categoricamente o auditor-fiscal que:

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

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

*B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. **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).***

E prossegue no subitem 7:

*7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. **Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc.** Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. **Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; SÃO TAMBÉM FREQUENTEMENTE UTILIZADOS NA INDÚSTRIA PARA EVITAR OS TRANSPORTES DESNECESSÁRIOS DE GRANDES QUANTIDADES DE ÁGUA, DE ÁLCOOL, ETC.** Tal como se apresentam, estas preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.*

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

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

E mais, vejamos o subitem 12:

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

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

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

A Procuradoria da Fazenda aduz que

[a]capacidade de diluição dos “concentrados” fornecidos pela Tholor foram anabolizados com ingredientes que elevaram substancialmente a capacidade de diluição nas empresas engarrafadoras, como é o caso da VONPAR.

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

Portanto, resta claro pela leitura das notas explicativas que:

- i) o fato do kit envolver partes sólidas e líquidas que sofreram diluição posteriormente no estabelecimento da adquirente não desnatura a sua natureza de "preparação".
- ii) o fato do kit ser destinado a uma empresa que produz refrigerantes é relevante para a classificação de tal mercadoria no Ex 01 da posição 2106.90.

iii) os sólidos presentes no kit são produtos de conservação e ácido cítrico, todos expressamente mencionados como partes integrantes das preparações, podendo ser misturados posteriormente aos extratos, no momento da diluição.

Considerando as razões acima, não tem razão o Ilustre Auditor Fiscal ao lavrar a autuação pelas razões adotadas em Termo de Verificação Fiscal, bem como ratificadas pelo Ilustre Julgador *a quo*, motivo pelo qual cabe a reforma da decisão recorrida para o fim de que seja reconhecido como correta a classificação fiscal no código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela Recorrente, resultando no cancelamento do auto de infração.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Arnaldo Diefenthaler Dornelles**, redator designado.

Tendo o Colegiado decidido, por voto de qualidade, “*manter as glosas decorrentes da classificação fiscal dos kits para refrigerantes*”, contrariando o entendimento da i. relatora, que revertia essas glosas por entender que os kits de refrigerantes fabricados e vendidos pela Recorrente preenchem todos os requisitos para enquadramento no EX 01 do código NCM 2106.90.10, coube a mim a elaboração do voto vencedor em relação a essa matéria, o que passo a fazer em sucessivo.

A discussão que envolve a classificação fiscal dos chamados “kits” para a preparação de refrigerantes não é nova neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, podendo ser observado um alinhamento entre as turmas da 3ª Seção de Julgamento no sentido de classificar cada um dos componentes desses “kits” em seu próprio código da TIPI, e não como produto único na posição 21.06.90.10 EX. 01, como reclama a Recorrente.

As ementas a seguir reproduzidas a título de exemplo, uma de cada turma que compõe a 3ª Seção de Julgamento, e todas elas referentes a julgamentos realizados no ano de 2024, confirmam este alinhamento, embora nem sempre as decisões tenham contado com a unanimidade dos votos dos conselheiros integrantes dos colegiados:

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

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

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

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE BEBIDAS.

A mercadoria descrita como “kit” ou “concentrado” para elaboração de bebidas, constituída por um conjunto de diferentes componentes acondicionados separadamente que só se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas após mistura realizada em processo industrial realizado no estabelecimento do comprador, não pode ser classificada no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi como se fosse uma mercadoria única.

Os componentes desses “kits” ou “concentrados” também não podem ser classificados individualmente no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi quando não apresentam as características essenciais da bebida final, ou seja, quando não têm a capacidade de resultar na bebida final mediante simples diluição ou tratamento complementar.

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

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

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

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

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

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa

de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

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

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

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

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

Além disso, este Colegiado, já com a presença deste redator designado, teve a oportunidade de se manifestar a respeito dessa matéria em diversos processos julgados nos meses de agosto, outubro e novembro de 2024, tendo adotado, sempre por maioria de votos, a mesma decisão dos Acórdãos acima transcritos, como pode se ver, por exemplo, no Acórdão 3402-012.344, de minha relatoria, que contou com a seguinte ementa relativa à matéria:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/08/2013 a 30/04/2015

KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RGI-3 B. NOTA EXPLICATIVA XI.

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

A ementa acima reproduzida já revela que este redator designado tem o entendimento de que os kits de refrigerantes não podem ser classificados como se produtos únicos fossem, devendo os componentes dos kits ser classificados de forma individualizada, cada um em seu próprio código da TIPI.

Vejamos as razões na sequência.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

12.1 Misturas

12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes; e

12.4 Produtos apresentados em sortidos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Classificação Fiscal

A Recorrente defende sua classificação fiscal. Ocorre que a turma durante a sessão de julgamento entendeu por maioria que não assiste razão a Recorrente. Inicialmente compete esclarecer que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6/03/1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 3/03/1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 23/12/2011.

A NCM toma por base a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas.

A Convenção do SH é a base de todos os Acordos de comércio negociados na Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 157 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário da referida Convenção desde 31/10/1986, tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988. A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988.

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

No presente caso, da leitura dos autos, resta claro que o CCA, atualmente OMA, por intermédio dos países membros signatários da Convenção do SH, dentre os quais está o Brasil, já havia se pronunciado nos anos 1985 e 1986 quanto a classificação fiscal objeto da disputa.

47. Diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de kits para fabricação de bebidas não se caracterizam como uma mercadoria única.

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

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

49. O dispositivo mencionado no parágrafo anterior foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a classificação de produtos com as mesmas características dos kits para fabricação de bebidas produzidos no Brasil.

50. O texto da análise do CCA, cuja tradução juramentada foi providenciada pela fiscalização, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles. (e-fl. 11)

Inicialmente cabe reproduzir trechos onde o CCA/OMA discorre de forma clara quanto o histórico da consulta formulada por alguns países membros da Convenção do SH acerca da classificação das bases de bebidas constituídas por diferentes componentes.

CLASSIFICAÇÃO DE BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES IMPORTADOS EM CONJUNTO EM PROPORÇÕES FIXAS EM UMA REMESSA

(Item C.I.6 em Agenda)

I. HISTÓRICO

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

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

(...)

7. As bases das bebidas em questão consistem-se dos seguintes componentes:

Base da Bebida Fanta

Parte I — Predominantemente ácido cítrico seco (acima de 90%) e cor artificial.

Parte 1 B — Benzoato de sódio, em forma seca.

Parte 2 — Mistura de esteres (acetato de etilo, acetato de amuo, butirato de etilo, butirato de isoamila e outros), como sabores e cores artificiais em etanol (52% v/v) e álcool superior (conforme analisado por nossos químicos).

Concentrado de Mirinda Laranja -

M-3 Emulsão de Laranja

Água tratada Ocultado (w/w)

Goma arábica Ocultado (w/w)

BVO Ocultado (w/w)

Sabor natural Ocultado (w/w)

Cor artificial Ocultado (w/w)

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

Ácido ascórbico Ocultado (w/w)

Hidroxianisolbutilado Ocultado (w/w)

100,00

M-3 Acidulante de Laranja

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

100.00

Concentrado de Pepsi-Cola

- Concentrado de Pepsi-Cola "AB — OS"

- Concentrado de Pepsi-Cola "B2 — D"

8. A questão a ser considerada é se as bases das bebidas acima mencionadas deveriam ser classificadas sob uma única posição ou os componentes individuais deveriam ser classificadas separadamente.

(...)

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

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

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

12.1 Misturas

12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes;

e

12.4 Produtos apresentadas em sortidos.

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

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

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que:

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

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

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

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

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

20. O Secretariado considera que os componentes individuais da Base da Bebida Fanta e Concentrado de Mirinda Laranja são classificáveis como segue:

Base da Bebida Fanta -

Parte I: posição 38.19 (posição HS 38.23);

Parte IB: posição 29.14 (posição HS 29.16) ou posição 38.19 (posição HS 38.23), dependendo do grau de pureza;

Parte 2: posição 22.09 (posição HS 22.08).

Concentrado de Mirinda Laranja

M-3 Emulsão de Laranja : posição 21.07 (posição HS 21.06)

M-3 Acidulante de Laranja: posição 38.19 (posição HS 38.23).

(...)

23. Os dois Comitês são convidados a decidir em relação a questão geral quanto a se os diferentes componentes das bases das bebidas em questão deveriam ser classificados em separado ou conjuntamente como um produto único.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Veja-se que ao final do relato histórico, o Secretariado da OMA, formado por oficiais técnicos de diferentes nacionalidades, externa sua opinião quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas. O Secretariado então convida os Comitês de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado, formado por representantes do países membros da Convenção do SH, a examinarem o caso.

DECISÕES DO COMITÊ DE NOMENCLATURA E DO COMITÊ DO SISTEMA HARMONIZADO INTERINO

1.O Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinaram a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa, levando em conta os comentários feitos nos Docs. 32.707, 32.735 e 32.850.

(...)

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

7. No que concerne à classificação dos componentes individuais, devido à falta de informações suficientes, os Comitês julgaram-se incapazes de examinar a matéria. Consequentemente, concordaram em estudar esta matéria posteriormente nas próximas sessões com base nas informações a serem fornecidas pelos delegados durante a sessão intercalar. Assim sendo, o Delegado da Holanda declarou que sua Administração tinha alguma experiência em relação a tais bases de bebidas e enviaria ao Secretariado um documento contendo mais detalhes sobre os constituintes.

8. Finalmente, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão no comentário à Regra Interpretativa 3 (b), como um exemplo da não-aplicação desta Regra. O Secretariado apresentará uma minuta a ser julgada pelo Grupo de Trabalho Conjunto em sua sessão de março de 1986.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315
A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica a do Secretariado, ou seja, quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas.

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

NOTAS EXPLICATIVAS A HS E CCCN ALTERADA

Regra Interpretativa Geral 3 (b) Item (X)

No final, insira o novo parágrafo a seguir:

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

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RIG 3(b), devendo ser classificadas de forma separada.

A determinação da Convenção do SH de classificar os componentes de forma individual oficializada nos anos 80 continua válida conforme consta atualmente da Regra Interpretativa Geral 3 (b) item (XI).

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

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

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas nacionais sem competência legal para interpretar a Convenção do SH ou os laudos técnicos de renomados institutos, em nada modificam o entendimento dos países membros da Convenção do SH.

O Brasil é signatário da Convenção do SH e tem a obrigação de harmonizar a classificação fiscal adotada em seu território aduaneiro com os demais países membros. Note-se que a harmonização dos códigos do SH é relevante para estatísticas, políticas comerciais, controles administrativos, dentre outros, ultrapassando discussões de natureza tributária.

A lide está restrita a assunto resolvido na seara da classificação fiscal resolvida na década de 80 e mundialmente anunciada por meio das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). A NESH é publicada nos diversos idiomas dos países signatários, estando disponível para consulta/compra na internet (<http://wcoomdpublishations.org/>).

Assim, o entendimento majoritário da turma de julgamento alinha-se com a posição das partes signatárias da Convenção do SH expressados no âmbito do CCA/OMA.

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

Diante do exposto, entendendo que os kits de refrigerante devem ser classificados de forma individualizada, a partir de cada um de seus componentes, e não como se produtos únicos fossem, e considerando que, individualmente, nenhum dos componentes que se encontram em discussão no presente processo preenche os requisitos para ser classificado no EX 01 do código NCM 2106.90.10, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário na matéria para manter a classificação fiscal adotada pela Fiscalização e, por consequência, o Auto de Infração lavrado.

Nas demais matérias, acompanho o voto da i. relatora.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles