



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.731439/2017-32
ACÓRDÃO	3401-014.209 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REFRESCOS GUARARAPES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2017

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero, sendo os produtos oriundos da Amazônia Ocidental e, portanto, isentos.

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos incentivados concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, a despeito de que os projetos sejam aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto.

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS NÃO ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Somente os créditos referentes a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados no processo industrial, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser apropriados na escrita fiscal.

GLOSA DE CRÉDITOS. NOTAS FISCAIS SEM VALOR LEGAL.

Os créditos, básicos ou incentivados, somente podem ser apropriados na escrita fiscal à vista do documento que lhes confira legitimidade, na efetiva entrada dos produtos adquiridos; notas fiscais emitidas que descumprem requisitos básicos do RIPI são reputadas como sem valor e os respectivos créditos não podem ser considerados.

GLOSA DE CRÉDITOS. SALDO CREDOR DE PERÍODO ANTERIOR. Em virtude de reconstituição da escrita fiscal, sendo apurado saldo devedor no período de apuração anterior, deve ser glosado, no período de apuração subsequente, o saldo credor de período de apuração anterior originalmente apurado.

FALTA DE ESCRITURAÇÃO E RECOLHIMENTO. IMPOSTO LANÇADO.

Cobra-se o imposto lançado nas notas fiscais de saída, mas não escriturado nos livros fiscais e não recolhido.

FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO. UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTAS *AD REM* MENORES QUE AS PREVISTAS.

Cobra-se o imposto não lançado ou lançado a menor nas notas fiscais de saída em virtude da adoção de alíquotas *ad rem* menores que as previstas na legislação tributária.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2017

NULIDADE. TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF). IRREGULARIDADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATIVIDADE PLENAMENTE VINCULADA. Irregularidades, como a falta de inclusão de períodos de apuração para fiscalização, concernentes a TDPF, mero instrumento de controle administrativo, são insuscetíveis de dar azo à nulidade do feito, pois o lançamento tributário é atividade plenamente vinculada e obrigatória.

NULIDADE. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A alteração de estratégia de fiscalização, com o aprofundamento das investigações acerca da legitimidade de créditos incentivados relativamente a procedimentos fiscais anteriores, não corresponde a

modificação de critério jurídico (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo, inobservância de solução de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, revisão de lançamento tributário anterior com aplicação retroativa de marco infralegal, entre outras hipóteses) e, destarte, inexistente nulidade.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. ATIVIDADE TRIBUTÁRIA.

A operação de enquadramento em classificação fiscal é atividade exclusivamente de caráter jurídico-tributário.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de realização de diligência que seja prescindível para a composição da lide, tendo em conta o arcabouço probatório dos autos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2017

DECADÊNCIA. FALTA DE APERFEIÇOAMENTO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E INEXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO.

A contagem do prazo quinquenal de decadência se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se for o caso de falta de aperfeiçoamento do lançamento por homologação e de antecipação de pagamento.

ÁREA DE COMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL.

Todas as empresas sujeitas ao cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, ainda que haja imunidade condicionada ou isenção, podem ser objeto de fiscalização tributária, sendo o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil a autoridade competente para a condução das atividades.

MULTA DE OFÍCIO.

Constatada a infração tributária, deve ser aplicada a multa de ofício nos moldes da legislação que a instituiu, sendo o princípio da estrita legalidade o paradigma de atuação no âmbito da Administração Tributária.

RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI. REDUÇÃO DE PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA.

Com a vigência das disposições do art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, que introduziu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o percentual da multa qualificada foi reduzido, salvo na hipótese de reincidência

estabelecida no §1-A. Portanto, a multa de 150% aplicada com base na regra anterior deve ser reduzida a 100%, conforme à nova determinação, art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento para (a) excluir a exigência relativa as notas fiscais canceladas constantes da planilha de folhas 285 a 288; e (b) cancelar a exigência de IPI relativa a saída do produto coca-cola 1l vas bônus em razão do cálculo indevido da quantidade de 12 unidades por caixa para 6 unidades por caixa.

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Giglio, Laércio Cruz Uliana Júnior, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos e Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Leonardo Correia Lima Macedo – Conselheiro

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do **Acórdão 14-89.592 - 2ª Turma da DRJ/RPO**, que julgou **improcedente** a(s) Impugnação(s) apresentada(s) pelo sujeito passivo, mantendo o crédito tributário de exigência.

Do Relatório da DRJ

O relatório da DRJ resume os fatos da seguinte forma:

Com fulcro no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI/2010), aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, conforme capitulação legal, foi lavrado o auto de infração à fl. 02, em 16/12/2017, para exigir R\$ 25.265.276,60 de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), R\$ 8.693.397,01 de juros de mora calculados até 31/12/2017, e R\$ 18.948.956,80 de multa proporcional ao valor do imposto, o que representa o crédito tributário total consolidado de R\$ 52.907.630,41.

Fatos e Infrações

Consoante a descrição dos fatos do auto de infração, às fls. 03/11, e o teor do termo de informação fiscal, às fls. 51/123, não houve o lançamento e/ou o recolhimento do imposto em razão das seguintes circunstâncias:

- 1) Falta de escrituração de débitos de IPI lançados nas notas fiscais de saída (períodos de apuração: janeiro de 2013 a julho de 2014).
- 2) Aproveitamento de créditos básicos indevidos, respeitantes a aquisições de bens de uso e consumo (períodos de apuração: janeiro de 2013 a junho de 2017).
- 3) Aproveitamento de créditos incentivados indevidos, referentes a aquisições de matérias primas oriundas da Zona Franca de Manaus, com a adoção de códigos de classificação fiscal (NCM) errados (períodos de apuração: janeiro de 2013 a junho de 2017).
- 4) Aproveitamento de saldo credor de período anterior inexistente em 31/12/2012 (período de apuração: janeiro de 2013).
- 5) Falta de lançamento ou lançamento a menor de IPI nas notas fiscais de saída em virtude de inobservância de valor específico do IPI por litro no que concerne a bebidas – preparações compostas, não alcoólicas (extratos/sabores concentrados) “postmix” (períodos de apuração: janeiro a novembro de 2013).
- 6) Falta de lançamento ou lançamento a menor de IPI nas notas fiscais de saída em virtude de inobservância de valor específico do IPI por litro no que concerne a bebidas – águas, incluídas águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas (períodos de apuração: janeiro a dezembro de 2013)

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DÉBITOS

Da comparação entre as notas fiscais eletrônicas emitidas (SPED/NFe) e a escrituração do Livro Registro de Apuração do IPI (SPED/EFD), foi constatada a existência de diversas notas fiscais com destaque de IPI, não canceladas e não escrituradas, ou seja, à margem da apuração do imposto, de acordo com a planilha às fls. 285/288.

CRÉDITOS BÁSICOS INDEVIDOS

A contribuinte se creditou nas aquisições de bens de uso e consumo que não se caracterizam como insumos (matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem).

Trata-se de materiais que não se integram ao produto final (matérias primas) e não são consumidos no processo produtivo (produtos intermediários), em contraposição ao disposto no RIPI/2010, art. 226, I, e à interpretação vertida no Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, no Parecer CST nº 214, de 1995, e no Parecer CST nº 170, de 1996.

São bens de uso e consumo, tais como Antibacterial, Placa Petri, Oxonia Ativo, Big Blu, Dryexx, etc., que não se prestam também a servir como material de

embalagem e se referem a agentes orgânicos de superfície, conforme a planilha às fls. 230/284.

CRÉDITOS INCENTIVADOS INDEVIDOS DE INSUMOS PARA BEBIDAS

Origem dos créditos incentivados

Transcrição do termo de informação fiscal:

“5) Registre-se, de início, que o Mandado de Segurança Individual nº 95.0008787-1, impetrado por Garanhuns Refrigerantes Ltda. contra o Delegado da Receita Federal em Recife, PE, que beneficiou a ora fiscalizada, posto que ingressou como litisconsorte facultativo, pretendeu, tão somente, afastar as limitações impostas pela RFB no tocante ao direito ao creditamento das aquisições de insumos isentos (concentrados de refrigerante) oriundos da Zona Franca de Manaus, sem qualquer outra arguição ao Judiciário das demais regras aplicáveis à apuração do imposto ou utilização dos créditos autorizados. Com efeito, a citada querela judicial, transitada em julgado, não tem o condão de afastar a aplicação da penalidade ora imposta, posto que diversa é a discussão.

6) Verificou-se que a maior parte dos créditos do IPI escriturados pela fiscalizada foram oriundos de “kits” contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, fornecedor localizado em Manaus/AM.

7) Os insumos em questão, denominados pelas empresas de “concentrados”, serão identificados neste Relatório como “kits fornecidos por Recofarma” ou simplesmente “kits”.

8) A Recofarma não destacou o IPI notas fiscais de saída dos kits, por entender que os produtos estariam isentos do imposto.

9) A partir de janeiro de 2011, Recofarma passou a registrar nas notas fiscais a classificação fiscal 2106.90.10, código Ex 01, que tem a seguinte descrição:

Capítulo 21 Preparações alimentícias diversas

21.06 Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

2106.90 Outras

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

10) A fiscalizada, apesar de não efetuar pagamento do IPI nas aquisições dos insumos fornecidos por Recofarma, baseou-se no artigo 237 do RIPI/2010 para escriturar no livro Registro de Apuração do IPI créditos calculados mediante

aplicação da alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10 sobre o valor dos kits.

10.1 - Até 30/09/2012, os produtos enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 eram tributados à alíquota de 27% (Decreto nº 6.006, de 28/12/2006, e Decreto nº 7.660, de 23/12/2011).

10.2 - A partir de 01/10/2012, os produtos enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 passaram a ser tributados à alíquota de 20% (Decreto nº 7742, de 31/05/2012).

11) Entretanto, ainda que, apenas por hipótese, houvesse o direito de aproveitamento de créditos do IPI correspondentes ao valor do tributo incidente sobre insumos procedentes de Manaus, os fatos descritos no presente Relatório demonstram que permaneceria plenamente justificada a glosa total dos créditos em questão, pois é igual a zero o valor do IPI calculado, como se devido fosse, sobre os insumos recebidos de Recofarma”.

Dificuldades para obtenção de esclarecimentos sobre os componentes dos kits

As empresas engarrafadoras do sistema Coca-Cola, quando questionadas acerca dos componentes dos kits, sugerem o direcionamento das consultas à empresa fornecedora RECOFARMA Indústria do Amazonas Ltda., CNPJ 61.454.393/0001-06, localizada em Manaus, AM. Esta, por seu turno, se recusa a prestar os esclarecimentos indispensáveis sobre os produtos.

Acerca dos laudos de análise obtidos em ação fiscal de 2014 na RECOFARMA, conforme o relatório fiscal:

“13) No ano de 2014, foi encerrada ação fiscal realizada em Recofarma pela Receita Federal do Brasil.

14) No curso do mencionado trabalho, efetuado com base em Mandado de Procedimento Fiscal Nacional, foram enviadas Intimações para Recofarma solicitando que o contribuinte apresentasse dados sobre seus produtos, em especial a identificação dos ingredientes contidos em cada “parte” dos kits.

15) Como tais Intimações não foram atendidas, tornou-se necessária a realização de análise pericial.

16) O Fisco coletou em Manaus uma amostra de kits elaborados por Recofarma, que foram encaminhados para o Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, responsável pela realização dos exames laboratoriais.

16.1 - A fiscalização pediu que os Laudos de Análise apresentassem dados técnicos sobre os produtos, em especial a identificação dos ingredientes contidos em cada embalagem individual coletada.

16.2 - Não foi solicitado que a análise pericial identificasse as substâncias que formam o “aroma natural”, especificasse quantidades de ingredientes, nem que

apresentasse qualquer outro dado que pudesse se constituir em segredo industrial.

16.3 - Também não foi requisitado que os profissionais do laboratório se pronunciassem sobre efeitos jurídicos dos fatos apurados, tendo em vista que a classificação fiscal de produtos não se caracteriza como aspecto técnico, nos termos do § 1º do artigo 30 do Decreto nº 70.235/72:

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

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

(...)

17) Os resultados dos exames laboratoriais efetuados pelo Centro Tecnológico Falcão Bauer constam de Laudos de Análise que foram anexados ao presente processo. O entendimento técnico detalhado do Fisco sobre os dados obtidos nestes Laudos consta do documento com o título “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”, também juntado ao presente processo.

18) As conclusões a que chegou esta fiscalização sobre o assunto serão expostas ao longo do presente Relatório, em especial no tópico “Identificação das classificações e alíquotas próprias para os componentes dos kits para refrigerantes”.

Sobre diligência iniciada em 2016 na RECOFARMA:

“19) No curso de diligência iniciada no ano de 2016, o Fisco Federal novamente solicitou que Recofarma informasse quantas embalagens individuais integram cada kit, e identificasse o conteúdo dessas embalagens individuais (foi dispensada a apresentação das informações sobre kits objeto dos exames laboratoriais elaborados no ano de 2014).

19.1 - Em declaração datada de 19/01/2017, Recofarma se negou a fornecer as informações solicitadas, tendo afirmado que “em hipótese alguma a Intimada poderia descumprir com a verdade e fornecer explicações contrariando a matéria de fato”.

19.2 - Solicitada a esclarecer de que maneira a apresentação de dados sobre seus produtos poderia contrariar matéria de fato, Recofarma, em declaração datada de 16/03//2017, afirmou que “A menos que reste finalmente vencida nesta última esfera, por decisão transitada em julgado, não pode ser obrigada a renunciar ao seu entendimento ou a fazer prova contra as suas próprias convicções, isto é, contra o que considera ser a verdade dos fatos (Constituição Federal, art. 55, XXXV, LIV e LV)”.

20) Nas declarações datadas de 19/01/2017 e de 16/03/2017 (ambas foram juntadas ao presente processo), Recofarma deixou de responder, ou respondeu de forma completamente imprecisa, a outras questões integrantes dos Termos enviados pelo Fisco. Por exemplo, solicitada a identificar as operações industriais realizadas pelo estabelecimento sobre o conteúdo de cada embalagem individual, inclusive matérias puras, em sua resposta Recofarma simplesmente transcreveu o artigo 4º do RIPI/2010, e declarou que está enquadrada em todas as hipóteses do citado artigo.

21) Como se vê, Recofarma, empresa que direta ou indiretamente se beneficia de incentivos fiscais bilionários, continua se recusando a apresentar ao Fisco informações básicas sobre seus produtos e sobre seu processo produtivo.

22) Note-se que a falta de apresentação de dados por Recofarma dificulta a constatação de possíveis outras irregularidades ainda não identificadas pelo Fisco.

23) **No que se refere à classificação fiscal dos kits, porém, os dados disponíveis são suficientes para que se possa demonstrar o erro do entendimento adotado pela empresa”.**(grifo do original)

Descrição dos kits fornecidos pela RECOFARMA

“24) Os kits fornecidos por Recofarma são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido.

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

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

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

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

Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida.

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

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

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

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

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

28) No fluxograma simplificado a seguir, podem ser visualizadas as etapas do processo de elaboração do refrigerante Coca-Cola.

29) Após o fluxograma, constam fotos de componentes de kits para fabricação de refrigerantes”.

Fluxograma simplificado do processo de elaboração do refrigerante Coca-Cola.

(VIDE RELATÓRIO DA DRJ)

As reproduções fotográficas dos componentes dos kits para bebidas refrigerantes são as seguintes:

- a) kit sabor Sprite: parte 2 – bombona, conteúdo líquido (fl. 62);
- b) kit sabor Sprite: parte 1, 1B – sacos, conteúdo sólido (fl. 63);
- c) kit sabor Coca-Cola: parte 2 – contêiner, conteúdo líquido (fl. 64).

Seguem reproduções integrais de tópicos do relatório fiscal acerca da classificação fiscal dos componentes dos kits:

Classificação fiscal de ingredientes acondicionados separadamente (SH, RGI e NESH)

“30) A Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1 prevê que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”, conforme a Regra Geral Complementar (RGC) nº 1 e a RGC/TIPI-1.

31) *Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do Sistema Harmonizado (SH) referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único.*

32) *Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente.*

33) *Observe-se que a venda em conjunto de diversos insumos que terão a mesma finalidade é absolutamente comum entre fornecedores que atuam nos mais diferentes setores da indústria.*

34) *Dentre os casos excepcionais em que o texto do SH traz a previsão de que produtos apresentados separadamente devem ser classificados em código único, destacamos os seguintes:*

Nota 3 à Seção VI (“produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas”):

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

- a) Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio reacondicionamento;
- b) Apresentados ao mesmo tempo;
- c) Reconhecíveis, dada a sua natureza ou quantidades respectivas, como complementares *uns dos outros*.

Nota 4 ao Capítulo 95 (“Brinquedos, jogos, artigos para divertimento ou para esporte; suas partes e acessório”):

Ressalvadas as disposições da Nota 1 acima, a posição 95.03 aplica-se também aos artigos desta posição combinados com um ou mais artigos que não possam ser considerados como sortidos na acepção da Regra Geral Interpretativa 3b) mas que, se apresentados separadamente, seriam classificados noutras posições, desde que esses artigos estejam acondicionados em conjunto para venda a retalho e que esta combinação apresente a característica essencial de brinquedos.

35) *A fiscalizada diz se basear na RGI 1 para classificar os kits no Ex 01 do código 2106.90.10.*

35.1 - *Entretanto, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único (os conceitos destas palavras serão discutidos posteriormente).*

35.2 - Também as Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os kits recebidos de Manaus possa ser classificado em código único.

36) Além das hipóteses previstas nos textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH, as Regras Gerais Interpretativas nº 2 e nº 3 referem-se a situações de exceção em que um conjunto de itens deve ser classificado em código único.

37) A RGI 2 a) abrange artigos que se apresentem desmontados ou por montar e que já possuam as características essenciais do artigo completo ou acabado.

37.1 - A fiscalizada defende que, para que uma preparação se caracterize como o concentrado do Ex 01, ela não precisa estar pronta para uso pelo engarrafador na obtenção da bebida.

37.2 - Ao usar tal argumentação, embora a empresa não cite a RGI 2 a), na prática está tentando aplicar a sua lógica.

37.3 - Por exemplo, podemos dizer que os diversos componentes de uma bicicleta, quando vendidos desmontados, não estão "prontos para uso". Mesmo assim, em função da RGI 2 a), devem ser classificados no código próprio para a bicicleta (produto final), e não em códigos próprios para cada parte da bicicleta.

37.4 - Entretanto, o item VII da Nota Explicativa da RGI 2 a) deixa claro que a regra em questão não pode ser aplicada a insumos do setor alimentício, pois ela se aplica a artigos destinados a serem montados com uso de parafusos, soldagem ou operações semelhantes.

37.5 - Além disso, os insumos fornecidos por Recofarma não possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado, o concentrado, e vários componentes servem para outros fins que não seja o uso em bebidas.

38) Já a RGI 3 b) do Sistema Harmonizado trata de hipótese em que obras constituídas pela reunião de artigos diferentes e mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho devem ser classificadas como uma mercadoria única:

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

(...)

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

38.1 - Um dos exemplos citados na NESH de mercadorias cuja classificação pode ser determinada pela aplicação da Regra Geral Interpretativa 3 b) são os conjuntos de desenho, constituídos por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador (posição 82.14), apresentados em um estojo de folha de plástico (posição 42.02). Este kit deve ser classificado como uma mercadoria única enquadrada na posição 90.17, própria para régua.

38.2 - Até mesmo alguns produtos finais do setor alimentício destinados a venda a retalho podem ser classificados como mercadoria única por aplicação da RGI 3 b), quando atendidos todos os requisitos legais. Neste caso, porém, a classificação é definida em função do artigo individual que confere a característica essencial do conjunto, e não com base nas características do conjunto inteiro (ou seja, para fins de classificação, jamais é admitida a ficção de que todos os ingredientes de um sortido estão misturados).

38.3 - Qualquer possibilidade de que um kit contendo insumos destinados à fabricação de bebidas pudesse ser tratado como uma mercadoria única foi eliminada com a inclusão na NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b):

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

39) Desta maneira, inexistindo qualquer norma legal que permita classificar em código único as embalagens individuais contendo ingredientes para elaboração de bebidas (pelo contrário, como citado no item anterior, existe a previsão expressa de que isto não pode acontecer), a classificação destas mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria”.

IMPOSSIBILIDADE DE USO DE ANALOGIA PARA A CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS KITS EM CÓDIGO ÚNICO

“40) Analisando-se os casos de bens formados por elementos constitutivos distintos que se classificam em código único por expressa previsão legal, constata-se que todos eles correspondem a mercadorias com características e forma de utilização completamente distintas dos kits fornecidos por Recofarma.

40.1 - De fato, não há como se comparar os insumos fornecidos por Recofarma com produtos das indústrias químicas (objeto da Nota 3 à Seção VI), brinquedos (objeto da Nota 4 ao Capítulo 95), artigos destinados a serem montados com uso de parafusos ou soldagem (bens que se enquadram na RGI 2 a), ou sortidos acondicionados para venda a retalho (bens que se enquadram na RGI 3 b).

40.2 - Os kits que podem ser classificados em código único correspondem a bens que já se constituem em produto final, ou que são destinados a constituir um

produto final de forma imediata. Em geral, tratam-se de artigos acondicionados para venda a retalho, vendidos a consumidores finais.

41) O raciocínio de que os componentes dos kits podem ser classificados em conjunto mesmo sem expressa previsão legal tornaria inócua a legislação anteriormente transcrita. Se qualquer kit com componentes em quantidade fixa pudesse ser classificado como mercadoria única, não seria necessário criar regras que estabelecem uma série de requisitos para a classificação em conjunto.

42) Além disso, no caso de ingredientes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, é importante reiterar que não só inexistente previsão legal para sua classificação em conjunto, como existe norma expressa determinando que eles devem ser classificados separadamente.

Tal norma é o já transcrito item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), cuja origem será demonstrada no tópico a seguir”.

OBRIGATORIEDADE DO CUMPRIMENTO DE NORMAIS INTERNACIONAIS SOBRE O SH, INCLUSIVE AQUELA PREVISTA NO ITEM XI DA NOTA EXPLICATIVA DA RGI 3 B)

“43) Em função da inexistência no SH de previsão de que um conjunto de artigos individuais como os fornecidos por Recofarma possa ser classificado em código único, e do fato de que a RGI 2 a) claramente não poder ser aplicada a preparações do setor alimentício, a única hipótese que poderia ser cogitada para amparar a classificação dos kits em código único seria a RGI 3 b).

44) Entretanto, tal possibilidade ficou completamente descartada mediante a incorporação na NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).

45) O item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) foi incluído na NESH após análise efetuada pelo CCA (Conselho de Cooperação Aduaneira) nos anos de 1985 e 1986 sobre a classificação fiscal de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa.

45.1. A análise foi realizada em função de consulta sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas a dos insumos adquiridos pela fiscalizada, inclusive bases para elaboração de refrigerante sabor Cola.

45.2. Foi anexada ao presente processo documentação referente à análise efetuada pelo CCA.

45.3. O texto em questão equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).

45.4. Ao final da análise, decidiu-se incluir na NESH o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).

46) O idioma original da documentação emitida pelo CCA é o inglês. Por isto, incluiu-se no “DOC. 1” a tradução juramentada dos textos mencionados neste Relatório.

46.1. *Observe-se que na terceira página do documento "32.707 E", foi inserida a palavra "ocultado" em espaço onde constam dados relativos à fórmula completa de dois componentes, para não gerar qualquer dúvida sobre o respeito ao segredo industrial destes produtos.*

46.2. *Os textos objeto de tradução juramentada não incluem cartas e comentários enviados por Administrações de países que participaram da discussão com o CCA.*

47) *A seguir estão transcritos trechos retirados da tradução juramentada em questão:*

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. (grifos nossos).

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.

(...)

Em suas sessões de outubro de 1985 (na 55ª. Sessão do Comitê de Nomenclatura e 55ª. Sessão do Comitê do Sistema Harmonizado Interino), os Comitês examinaram a classificação das bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados conjuntamente em proporções fixas em uma remessa.

Os Comitês concordaram com que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente. Os Comitês também concordaram em incorporar o conteúdo da decisão na Nota Explicativa da Regra Interpretativa 3 (b), como um exemplo da não aplicação desta Regra.

(...)

(i) Regra Interpretativa Geral 3 (b) . Novo Item (XI). Após Item (X), insira o seguinte novo Item (XI) :

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

(...)

48) *A decisão do CCA que deu origem ao o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) em diversos momentos explicitou que cada componente deveria ser enquadrado em sua própria classificação, embora não tenha definido quais os códigos próprios para cada componente, pois não tinha dados suficientes sobre os ingredientes e demais características de cada componente.*

Transcrevemos a seguir frase retirada da tradução anexada aos autos:

No que concerne à classificação dos componentes individuais, devido à falta de informações suficientes, os Comitês julgaram-se incapazes de examinar a matéria.

49) O Sistema Harmonizado – SH é mantido pela Organização Mundial das Aduanas – OMA (tal organização foi criada sob a designação de Conselho de Cooperação Aduaneira, que continua a ser o seu nome oficial, embora em 1994 tivesse passado a designar-se correntemente Organização Mundial das Aduanas).

49.1. O Comitê do SH resolve uma série de questões e disputas sobre classificação, cujas decisões são atualmente disponibilizadas na internet em área restrita do site da OMA. Decisões mais antigas estão disponíveis para os países membros apenas na forma impressa, o que obviamente faz com que sejam mais difíceis de serem encontradas.

49.2. A fiscalização da RFB só tomou conhecimento no ano de 2015 da documentação incluída no “DOC 1”.

50) A legislação brasileira não deixa dúvidas de que devem ser cumpridas as regras da NESH:

50.1. O Decreto-lei nº 1.154/1971 estabeleceu a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), a qual foi elaborada tendo em vista, preliminarmente, obedecer com precisão a NAB – Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas, na forma do disposto no artigo 154 do Decreto-lei nº 37/1966. A partir de 1974, a NAB passou a ser denominada NCCA - Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira.

50.2. A partir de 30/10/1986, o Brasil aderiu a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH), substituindo a versão anterior que tinha como base a NCCA.

50.3. O Sistema Harmonizado é cogente e foi internalizado no Brasil por meio do Decreto nº 97.409, de 22 de dezembro de 1988, cujo art. 1º expressa:

“Art. 1º - A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.”

50.4. Os artigos 16 e 17 do RIPI/2010 prevêm:

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem

elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

50.5. O artigo 98 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN - Código Tributário Nacional) dispõe que:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

51) Como a legislação brasileira não deixa dúvidas de que devem ser cumpridas as normas internacionais sobre o Sistema Harmonizado, a decisão do CCA e a Nota XI da RGI 3 b) são suficientes, por si só, para afastar o código adotado pela empresa”.

Elementos demonstrativos de erro na classificação fiscal utilizada pelo sujeito passivo

CONCEITO DE “PREPARAÇÃO” COMO MERCADORIA QUE CONTÉM INGREDIENTES MISTURADOS

“52) Para que uma mercadoria se enquadre no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ela deve se caracterizar como uma preparação composta:

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

53) Sempre que a NCM ou a NESH se referem a preparações, fica claro que estão tratando de uma mistura. Por exemplo:

53.1 - Na NCM, a Nota de Subposição nº 3 diz:

“3.- Na aceção da posição 21.04, consideram-se “**preparações alimentícias compostas** homogeneizadas” as preparações constituídas **por uma mistura** finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas (...)

53.2. Na NESH, os itens 13, 14 e 15 das Notas Explicativas da posição 21.06 mencionam:

13) As **misturas** de extrato de ginseng com outras substâncias (por exemplo, lactose ou glicose) utilizadas para preparação de “chá” ou de outra bebida à base de ginseng.

14) Os **produtos constituídos por uma mistura** de plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de espécies diferentes, ou por plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de uma ou de diversas espécies misturadas com outras substâncias

(...)

15) As **misturas** constituídas por plantas, partes de plantas, sementes ou frutas (inteiras, cortadas, trituradas ou pulverizadas) de espécies incluídas em diferentes Capítulos (...)

*53.3 - O item X da Nota Explicativa da Regra 2 b) diz em sua parte final 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".*

54) Ao tratar especificamente da elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, a NESH menciona a adição de ingredientes como acidulantes, conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais:

"Classificam-se especialmente aqui:[...]

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.

54.1 - Ao usar o verbo "adicionar", obviamente que a NESH está se referindo ao processo onde ocorre a mistura dos ingredientes citados, e não a sua remessa em conjunto.

*55) Assim, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao ser referirem a "preparações compostas", estão tratando de bens constituídos por uma **mistura** de diversas substâncias.*

56) Observe-se que as expressões "preparação simples" e "preparação composta" são muitas vezes usadas de maneira equivocada.

56.1 - Um dos equívocos é conceituar preparação composta como uma preparação que contém mais de uma substância.

56.2 - Qualquer preparação, simples ou composta, contém mais de uma substância.

Falar em preparação formada por uma única matéria é tão incorreto quanto falar em salada formada por uma única hortaliça.

57) Assim, é interessante explicar aqui os conceitos corretos de "preparação simples" e "preparação composta":

57.1. Quando as matérias misturadas se classificam no mesmo Capítulo da NCM, a preparação é do tipo "simples". A elas a Nomenclatura se refere apenas como preparações. Exemplificando, sobre as preparações de carne do Capítulo 16, a Nota de Subposição nº 1 diz:

1.- Na acepção da subposição 1602.10, consideram-se “preparações homogeneizadas” as preparações de carne, miudezas ou sangue, finamente homogeneizadas, acondicionadas para venda a retalho como alimentos para crianças ou para usos dietéticos, em recipientes de conteúdo de peso líquido não superior a 250 g.

Para aplicação desta definição, não se consideram as pequenas quantidades de ingredientes que possam ter sido adicionados à preparação para tempero, conservação ou outros fins. (...)

57.2. Quando as preparações contêm matérias de base de Capítulos distintos, a Nomenclatura as distingue das preparações (“simples”), denominando-as de preparações compostas. Exemplificando, no caso das preparações alimentícias da posição 21.04, em que há uma mistura de substâncias de base como carne, peixe, produtos hortícolas e frutas, a Nota de Subposição nº 3 diz:

“3.- Na acepção da posição 21.04, consideram-se **“preparações alimentícias compostas homogeneizadas”** as preparações **constituídas por uma mistura** finamente homogeneizada **de diversas substâncias de base**, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas, acondicionadas para venda a retalho como alimentos para crianças ou para usos dietéticos, em recipientes de conteúdo de peso líquido não superior a 250 g. Para aplicação desta definição, não se consideram as pequenas quantidades de ingredientes que possam ter sido adicionados à mistura para tempero, conservação ou outros fins. Estas preparações podem conter, em pequenas quantidades, fragmentos visíveis.” *(grifo nosso)*

57.3 - Portanto, a diferença entre “preparação simples” e “preparação composta” reside na classificação fiscal de seus ingredientes, mas ambas se caracterizam como resultado de uma mistura.

58) No que se refere ao tópico sob análise, a descrição correta dos kits adquiridos pela fiscalizada é a seguinte:

58.1 - Os kits são formados por um conjunto de insumos acondicionados em embalagens individuais, sendo que pelo menos uma das embalagens contém uma preparação composta.

58.2 - Pelas informações disponíveis, nenhum componente dos kits contém mistura de matérias classificadas no mesmo Capítulo da NCM, inexistindo assim preparações simples.

58.3 - Nem todos componentes individuais se caracterizam como preparações, existindo embalagens que contêm uma matéria pura”.(grifos do original)

DEFINIÇÕES DE “CONCENTRADO” E DE “CAPACIDADE DE DILUIÇÃO EM PARTES DA BEBIDA”

“59) Todas as mercadorias enquadradas no código 2106.90.10, seja em seu “caput”, seja em um de seus dois Ex-tarifários, são preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas.

60) Para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar 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.

61) Constatou-se que a fiscalizada pretende classificar no Ex 01 do código 2106.90.10 mercadorias que atendem apenas as condições citadas nas letras “a”, “b” e “d” do item anterior.

62) Lembre-se, porém, que a legislação não contém palavras inúteis. Assim, a classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 só pode acontecer caso a mercadoria se enquadre em todas as definições anteriormente citadas, 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.

63) A diferença entre os ingredientes do “extrato” concentrado e do “sabor” concentrado é que neste último o extrato do vegetal de origem é totalmente substituído por aromatizantes/saborizantes artificiais (por exemplo, pó para elaboração de refresco artificial).

63.1 - Como a fiscalizada não trabalha com sabor concentrado, o presente Relatório de Ação Fiscal trata somente do extrato concentrado.

63.2 - De qualquer maneira, como será demonstrado neste Relatório, qualquer tipo de concentrado precisa ter capacidade de diluição, e apresentar, quando diluído, as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal, o que exige que a preparação contenha todos os extratos e aditivos da bebida.

64) O entendimento anteriormente colocado é confirmado pelo uso no texto legal das expressões “preparação composta”, já definida neste Relatório como bem apresentado em corpo único, e “capacidade de diluição em partes da bebida”.

65) Como o próprio nome indica, a expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” define que a preparação é capaz de, mediante diluição, resultar na bebida.

65.1 - Para que tenha tal capacidade, é necessário que a preparação contenha todos os extratos e aditivos da bebida, o que não é o caso de nenhuma das preparações adquiridas pela fiscalizada.

65.2 - Foi constatado que o conteúdo de cada embalagem individual recebida de Manaus, que deve ser individualmente considerado, precisa ser misturado aos outros extratos e/ou aditivos que integram os kits, além de xarope simples e, para

algumas marcas, suco de frutas, para só então se transformar em uma preparação composta com capacidade de diluição.

65.3 - Caso o conteúdo de qualquer das embalagens recebidas pela fiscalizada fosse diluído sem passar pelas mencionadas operações de industrialização, não seria obtida uma bebida em condições de ser comercializada.

66) Observe-se que é incorreto alegar que a expressão “capacidade de diluição” indicaria apenas que os bens enquadrados nas exceções tarifárias do código 2106.90.10 são objeto de diluição em qualquer etapa do processo produtivo.

66.1 - Qualquer preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas é submetida a diluição no estabelecimento do engarrafador, inclusive aquelas que se enquadram no “caput” do código 2106.90.10.

66.2 - Também as matérias-primas puras adquiridas por engarrafadores de refrigerantes são objeto de diluição no processo de elaboração do xarope composto para refrigerante. Nem por isso se pode atribuir “capacidade de diluição” a, por exemplo, benzoato de sódio em pó, ingrediente que é classificado no Capítulo 29 da TIPI.

67) A capacidade de diluição expressa o grau de concentração da preparação, em função da quantidade de água que deve ser adicionada. Mas, além da “simples diluição em água”, a NESH da posição 2106, ao se referir ao tipo de preparação que no Brasil é classificada como concentrado, indica que ela pode ser submetida a tratamento complementar, conforme consta nos trechos de seus itens 7 e 12 transcritos a seguir:

Item 7: “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.”

Item 12 “Estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar.”

68) Ambos os trechos da NESH descrevem a fase final do processo produtivo, em que o refrigerante pronto para consumo pode ser obtido pela simples diluição do concentrado em água (“simples diluição” é aquela que não envolve qualquer procedimento ou substância complementar, bastando misturar o concentrado com água).

69) A NESH explica que, além da simples diluição em água, a elaboração do refrigerante pode incluir a realização de tratamento complementar.

70) Como a própria expressão diz, tratamento complementar é um complemento, uma finalização.

71) A identificação no item 7 da NESH da posição 2106 da adição de açúcar e de dióxido de carbono como tratamento complementar pode ser explicada pelo fato de que são exemplos de substâncias que podem ser adicionadas no momento

imediatamente anterior à obtenção da bebida, não integrando a preparação da posição 2106:

71.1 - No processo produtivo de refrigerantes, o gás carbônico não faz parte do chamado xarope composto, sendo adicionado apenas em etapa posterior, realizada de maneira independente. No caso do xarope composto destinado a bares e restaurantes, a adição de água carbonatada é efetuada pelas máquinas Post Mix, em operação excluída do conceito de industrialização pelo art. 5º, inciso II, do RIPI/2010.

71.2 - Não é o caso dos refrigerantes, mas em muitos tipos de bebidas o açúcar pode ser adicionado até mesmo pelo consumidor final.

72) Por outro lado, não existe a hipótese do consumidor providenciar a mistura do chamado xarope simples (ou de edulcorantes), suco de frutas, conservantes e acidulantes com extratos e aromas. Trata-se de operação industrial que deve ser realizada dentro de uma fábrica de bebidas, seguindo uma série de especificações técnicas. A adição dos ingredientes deve ocorrer de forma lenta e cuidadosa e seguir certa sequência, conforme a formulação de cada sabor. Por isto, os citados ingredientes sempre integram a preparação da posição 21.06 que resulta na bebida final.

73) Outro trecho do item 7 da NESH da posição 21.06 confirma a lógica acima exposta, ao dizer:

7) (...) 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.

73.1 - O trecho transcrito coloca diversos exemplos de ingredientes que integram as preparações da posição 21.06, dentre eles extratos, suco de frutas, conservantes e acidulantes.

73.2 - Entretanto, o trecho não menciona açúcar ou gás carbônico.

73.3 - Obviamente que o legislador não deixou de citar substâncias tão comuns por “esquecimento”, mas sim porque se tratam de elementos que podem ser adicionados durante a fase final do processo produtivo de bebidas, não integrando a preparação da posição 21.06 que é submetida à diluição.

74) Face ao exposto neste tópico, conclui-se que, embora o concentrado típico resulte na bebida mediante simples diluição, é aceitável que a preparação mantenha seu enquadramento em Ex do código 2106.90.10 quando é adicionado um elemento complementar no momento em que é obtida a bebida, como é o caso do gás carbônico na elaboração de bebidas carbonatada.

74.1 - O que não se pode admitir é que o significado da expressão “tratamento complementar” seja ampliado, de maneira que uma quantidade significativa de

operações, algumas delas complexas, se tornem irrelevantes para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

74.2 - Mesmo em relação a processos produtivos em que não há a etapa intermediária de formação do xarope composto, a mistura de extratos com ingredientes como conservantes e acidulantes é uma operação industrial que não pode ser chamada de “tratamento complementar”.

74.3 - No processo produtivo executado por engarrafadores de bebidas carbonatadas, isto fica ainda mais evidente, considerando-se os seguintes aspectos:

74.3.1. Não ocorrem juntamente com a operação de diluição que resulta na bebida, e sim, obrigatoriamente, em momento anterior (ou seja, antes da mistura entre extratos e aditivos ser completada, não existe uma preparação com capacidade de diluição).

74.3.2. São realizadas de maneira independente (nada impede que sejam realizadas em locais completamente diferentes da operação de diluição que resulta na bebida, situação que acontece na parcela da produção em que o refrigerante é elaborado por máquinas Post Mix).

74.3.3. É a etapa mais importante de todo o processo que resulta em refrigerantes (exige equipamentos sofisticados e segue detalhadas especificações técnicas, ao contrário da elaboração do refrigerante, que pode ser efetuada até mesmo por simples máquinas Post Mix).

75) Para chegar ao número que chama de capacidade de diluição, Recofarma faz a proporção do peso total do kit em relação ao peso total do produto.

75.1 - Para que se visualize como não faz o menor sentido o entendimento de que a expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” possa ser aplicada a um conjunto de embalagens individuais em função de seu peso total, imagine-se as duas hipóteses a seguir, nas quais o engarrafador usaria água recebida de Recofarma para substituir água obtida localmente:

75.2 - Caso Recofarma enviasse para o engarrafador, além dos componentes que normalmente integram o kit, também uma bombona contendo a quantidade de água tratada suficiente para resultar no xarope composto, o somatório dos pesos dos componentes individuais do kit aumentaria, e o número que as empresas chamam de “capacidade de diluição” passaria a ser maior do que um décimo do peso da bebida. Portanto, a simples inclusão na remessa de uma embalagem individual contendo água pura mudaria a tributação de todo o conjunto, pois o kit passaria a ser classificado no Ex 02 do código 2106.90.10.

75.3 - Caso Recofarma enviasse quantidade de água tratada suficiente para resultar na bebida, o peso dos insumos ficaria igual ao peso da bebida, ou seja, o kit não teria qualquer “capacidade de diluição”, devendo ser classificado na posição 22.02.

76) *Considerações adicionais sobre o assunto do presente tópico, em especial a apresentação de informações relativas à legislação brasileira que traz conceitos de concentrados, serão apresentadas no tópico “Identificação das classificações e alíquotas próprias para os componentes dos kits para refrigerantes” deste Relatório”.*

OBSERVAÇÕES SOBRE O VALOR AGREGADO DOS INSUMOS DE MANAUS

“77) *Deixando de lado, por um breve momento, a discussão técnica sobre classificação fiscal, observe-se que no Brasil, para buscar o desenvolvimento da Amazônia Ocidental, a legislação procura incentivar a produção de bens que contenham maior valor agregado, gerando emprego, renda e avanço tecnológico na região.*

77.1 - *No caso sob análise, o fornecedor localizado na cidade de Manaus vende insumos que não estão prontos para serem caracterizados como concentrados, e as operações industriais mais significativas são realizadas pelos engarrafadores, localizados em áreas não incentivadas.*

77.2 - *Assim, os insumos adquiridos pela fiscalizada têm baixo valor agregado, sendo responsáveis pela criação de uma quantidade bastante reduzida de empregos diretos e indiretos na região amazônica.*

77.3 - *Em relação ao acima exposto, observe-se que os custos com insumos regionais empregados nos processos produtivos de empresas de Manaus são muito inferiores a, por exemplo, custos com propaganda e publicidade. Além disso, no caso de marcas internacionais como Coca-Cola, o elemento mais importante é a fórmula do produto, cujo segredo industrial é preservado pelo seu detentor, empresa localizada no exterior que se beneficia com os lucros gerados pelo setor.*

77.4 - *Registre-se, ainda, que o refrigerante e outras bebidas açucaradas têm seu consumo desaconselhado pelo Ministério da Saúde e por organizações internacionais (tanto que o Brasil celebrou acordos junto à Organização Pan Americana de Saúde visando à diminuição do consumo deste tipo de bebida).*

77.5 - *Como a tributação do IPI segue o princípio constitucional da seletividade, normalmente a geração de créditos excedentes ocorre no caso de empresas que industrializam produtos considerados essenciais (como remédios ou produtos da cesta básica).*

77.6 - *Apesar de todos esses fatos, os insumos em questão vêm gerando enormes valores de créditos para a fiscalizada”.*

ANÁLISE COMPARATIVA DAS EXCEÇÕES TARIFÁRIAS DO CÓDIGO

2106.90.10

“78) *O art. 5º, inciso II, do RIPI/2010, faz referência à elaboração de refrigerantes efetuada em restaurantes, bares e outros estabelecimentos que possuem máquinas Post Mix:*

Art. 5º Não se considera industrialização: (...)

II - o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor (Decreto-Lei no 1.686, de 26 de junho de 1979, art. 5º, § 2º);

79) O extrato concentrado citado pelo RIPI é corretamente classificado por todos os engarrafadores de refrigerantes no Ex 02 do código 2106.90.10.

80) Tal preparação, também chamada pelas empresas de xarope composto, enquadra-se perfeitamente nos conceitos expostos no presente Relatório: contém todos os extratos e aditivos (mas não contém gás carbônico), e possui capacidade de, mediante diluição em água carbonatada, resultar no refrigerante.

81) No texto da TIPI, a principal diferença entre os concentrados para refrigerantes enquadrados nas exceções tarifárias do código 2106.90.10 é a “capacidade de diluição”, que no Ex 02 é igual ou menor do que “10 partes da bebida para cada parte do concentrado”.

82) Não faz sentido imaginar que produtos descritos na TIPI da mesma maneira, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas quanto o concentrado para máquinas Post Mix e os kits fornecidos por Recofarma.

83) Outra diferença no texto das exceções tarifárias do código 2106.90.10 é a previsão de que os insumos do Ex 02 são utilizados unicamente na elaboração de refrigerantes, enquanto que os insumos do Ex 01 podem ser utilizados na elaboração de qualquer bebida da posição 22.02.

83.1 - Sobre tal diferença, observe-se que no processo produtivo de refrigerantes elaborados pela fiscalizada e por outras empresas, em nenhum momento se forma um concentrado classificado no Ex 01 do código 2106.90.10. O verdadeiro extrato concentrado é o insumo industrializado dentro do estabelecimento do engarrafador, enquadrado no Ex 02 do código 2106.90.10, por ter capacidade de diluição menor do que 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

83.2 - Já a elaboração de bebidas não carbonatadas pode ocorrer a partir de um concentrado classificado no Ex 01 do código 2106.90.10”.

CARACTERIZAÇÃO DA MISTURA DOS COMPONENTES COMO OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

“84) A mistura do conteúdo dos componentes dos kits fornecidos por Recofarma, etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, caracteriza-se como a operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

85) Só depois da mistura mencionada no parágrafo anterior é que se forma uma preparação, conhecida como xarope composto, que deve ser enquadrada em exceção tarifária do código NCM 2106.90.10.

86) Nos termos do artigo 3º do RIPI/2010, o xarope composto, mesmo quando destinado a receber tratamento adicional em etapa posterior do processo produtivo da própria fiscalizada, é um produto industrializado, com classificação fiscal própria, que é o Ex 02 do código 2106.90.10.

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

87) De acordo com a legislação do IPI, toda operação de transformação importa na obtenção de produto novo, com enquadramento diferente na TIPI”.

INCLUSÃO NOS KITS DE MATÉRIAS PURAS QUE NÃO FAZEM JUS NEM MESMO À ISENÇÃO DO ARTIGO 81, INCISO II, DO RIPI/2010

“88) Conforme já mencionado, os kits fornecidos por Recofarma incluem embalagens individuais contendo substâncias puras, como benzoato de sódio, sorbato de potássio ou ácido cítrico. Tais substâncias passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento de Recofarma, e não são reconhecíveis como destinadas ao uso na industrialização de bebidas, exceto por rótulos colados nas embalagens de transporte.

89) Os componentes dos kits (exceto os elaborados com extrato de guaraná) não fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.

90) No caso de embalagem individual contendo uma substância objeto de reacondicionamento, a mercadoria não faz jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010, que prevê:

Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9o, e Lei no 8.387, de 1991, art. 1o):

(...)

II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, (...) – grifo nosso

91) É fácil compreender o motivo para a não concessão de benefício fiscal a mercadorias industrializadas pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento. Não faria sentido a criação de estímulo para que, por

exemplo, uma mercadoria industrializada em São Paulo seja remetida para Manaus, passe por simples reacondicionamento, e retorne para São Paulo.

92) No caso sob análise, a inclusão de matérias recebidas de outras regiões do país e reacondicionadas em Manaus permite que o fornecedor consiga inflar ainda mais o preço do kit, gerando enormes valores de créditos fictos do IPI para o adquirente”.

DECISÃO DOS ESTADOS UNIDOS QUE TRATA DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE KITS DE ALIMENTOS

“93) São membros do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, dentre muitos outros países, o Brasil e os Estados Unidos da América.

94) Nos Estados Unidos a formalização de consultas sobre essa matéria é feita pelos contribuintes por meio de carta dirigida ao Customs and Border Protection – CBP (Alfândega e Proteção de Fronteiras). A resposta ao contribuinte é dada por meio de carta decisória (ruling letter) exarada pelo CBP.

95) Foi anexado ao presente processo a versão original e a tradução juramentada de uma “ruling letter” que trata da classificação fiscal de “kits de alimentos” a serem importados com a marca Griddle Stacker™, e que segundo informou o interessado, consistem em diferentes componentes de alimentos que são agrupados em formato de “kit”. Essa carta decisória foi respondida pelo Diretor do National Commodity Specialist Division de Nova Iorque à época da consulta. O documento está disponível no seguinte endereço da internet:

<http://www.faqs.org/rulings/rulings2006NYR03167.html>

96) O importador do produto acima citado informou que cada caixa de transporte contém o número exato de panquecas, hambúrgueres de salsicha e/ou hambúrgueres de ovo para fazer doze sanduíches. Além disso, cada caixa contém 12 embalagens para sanduíche e etiquetas para embalar e etiquetar os sanduíches prontos. Como o destinatário destes “kits” elaboraria os sanduíches e venderia aos consumidores como produto pronto, o importador afirmou que os kits deveriam ser classificados como integralidades, ou “preparações alimentícias”.

97) Em decisão que, dentre outros elementos, citou o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), a autoridade americana determinou que os diversos componentes dos kits de sanduíche são classificáveis separadamente.

98) A situação analisada pela decisão americana, no que se refere a regras de classificação fiscal, é muito semelhante à dos kits adquiridos pela fiscalizada: os sanduíches não poderiam ser importados já elaborados, pois se tornariam impróprios para consumo. Por questões de natureza físico-química, é necessário que eles sejam importados como ingredientes embalados individualmente. A intenção explícita do interessado era classificar os componentes dos sanduíches

como se fossem os sanduiches já prontos, entendimento este que não foi aceito nos Estados Unidos e não pode ser aceito no Brasil nem em outros países que integrem a Organização Mundial das Aduanas”.

DESTINAÇÃO DOS KITS NO PROCESSO INDUSTRIAL DO ENGARRAFADOR

“99) A classificação fiscal é definida pelas características intrínsecas e extrínsecas da mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador.

100) Evidentemente, as características de um produto industrializado são influenciadas pela utilização para a qual o produto foi concebido. Mas, mesmo nas situações em que o destino e a forma de utilização da mercadoria são fundamentais, a NESH não prevê que se deva analisar a motivação de destinatários específicos ou outros aspectos da realidade econômica em que se insere o fabricante. Analisa-se, sim, a embalagem do produto, o seu formato, e outras características que independem dos fatores mencionados.

101) Em relação à embalagem do produto, assunto objeto do art. 6º do RIPI/2010, a NESH prevê vários casos em que o código de classificação a ser adotado é determinado pela embalagem de apresentação onde está acondicionada a mercadoria. Um deles é o citado no trecho da NESH a seguir, retirado das Considerações Gerais do Capítulo 28:

Alguns produtos inorgânicos não misturados, embora normalmente incluídos no Capítulo 28, podem excluir-se deste Capítulo quando se apresentem sob formas ou acondicionamentos especiais ou ainda quando tenham sido submetidos a tratamentos que não modifiquem a sua constituição química.

É o que sucede nos seguintes casos:

a) Produtos próprios para usos terapêuticos ou profiláticos que se apresentem em doses ou acondicionados para venda a retalho (posição 30.04). (...)

101.1. Assim, de acordo com a NESH, todos os produtos próprios para usos terapêuticos ou profiláticos que se apresentem em doses ou acondicionados para venda a retalho são excluídos do Capítulo 28, devendo ser classificados na posição 30.04.

101.2. Deve-se observar, porém, que tal regra é válida para qualquer operação, inclusive na hipótese de que ocorram saídas destinadas a adquirentes que nunca utilizem os produtos para fins terapêuticos ou profiláticos.

101.3. Por outro lado, se o estabelecimento industrial vender produtos próprios para usos terapêuticos ou profiláticos sem que eles estejam acondicionados para venda a retalho ou em doses, eles devem ser classificados no Capítulo 28, ainda que o fabricante em questão tenha contrato de exclusividade com adquirente que utilize a mercadoria somente para usos terapêuticos ou profiláticos.

102) De qualquer maneira, embora a fiscalizada seja uma empresa conhecida como engarrafadora de refrigerantes e de outras bebidas, não se pode esquecer

que seus estabelecimentos industriais executam dois processos de industrialização distintos:

102.1. Primeiro eles misturam os componentes dos kits, obtendo o concentrado do Ex 02 do código 2106.90.10.

102.2. Depois (exceto nos casos em que estes concentrados são destinados a detentores de máquinas "post-mix") o concentrado resultante da mistura é levado para outro equipamento, onde é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante.

103) Quando se pensa na utilização para a qual o insumo foi concebido, deve se analisar a operação em que este insumo é utilizado, e não a operação realizada em uma etapa futura da cadeia produtiva.

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

IRRELEVÂNCIA DO INTERESSE COMERCIAL DO FABRICANTE PARA FINS DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL

“105) Recofarma trata os kits como uma mercadoria única por motivos comerciais e tributários. Não haveria impedimento de natureza físico-química para que cada componente de kit fosse fabricado e vendido por um estabelecimento diferente, ou para que fosse recebido pelo engarrafador em momentos diferentes.

106) Foi constatado pelo Fisco que existem outras empresas localizadas em Manaus que vendem kits contendo insumos dos tipos utilizados para elaboração de bebidas, mas que atribuem preços específicos para cada “parte” de kit.

107) Também foi constatado que existem fabricantes de refrigerantes que recebem de fornecedor localizado em Manaus embalagem contendo extrato e aroma natural da bebida, mas que adquirem de empresas localizadas fora da ZFM ingredientes como conservantes e acidulantes.

108) Mesmo dentro do atual método de negócio adotado pelas empresas do Sistema Coca-Cola, em que todos os insumos são vendidos por um único estabelecimento, os componentes não precisariam ser necessariamente remetidos como um todo.

108.1 - Por exemplo, se devido a erro no manuseio de um kit dentro do estabelecimento do engarrafador ocorresse algum problema com a “parte A”, mas a “parte B” permanecesse em perfeito estado, o procedimento lógico seria o engarrafador solicitar a reposição apenas da parte que ele estragou.

108.2 - Quando questionada sobre o assunto pela fiscalização, Recofarma declarou que “na hipótese de furto ou deterioração de uma das partes do kit,

citada pela fiscalização, o Fabricante é obrigado a destruir o restante do concentrado e a Recofarma, a vender um novo concentrado”.

108.3 - Observe-se que tal situação poderia ocorrer com uma das duas partes envasadas em contêiner “IBC” (1.237,5 Kg de produto cada), apesar do seu alto valor unitário.

108.4 - Não existem razões técnicas para que as empresas assumam o prejuízo pela destruição de componente em perfeito estado. O único motivo para isto acontecer é a tentativa de manter a ficção de que o kit é uma mercadoria única.

109) O entendimento de que o interesse comercial e tributário do fabricante determinaria a classificação fiscal do produto é inaceitável. Afinal, o Sistema Harmonizado é um sistema padronizado desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas (nome corrente do CCA) que tem como princípio básico a uniformidade dos enquadramentos nos países membros.

110) As indústrias podem realizar suas operações da forma que considerarem mais conveniente e chamar os produtos pelos nomes que julgarem adequado. Mas não encontra guarida na legislação a ficção de que kits para bebidas contendo ingredientes acondicionados separadamente se constituem em uma mercadoria única para fins de classificação fiscal”

Esclarecimentos sobre argumentos apresentados pelas empresas do sistema Coca-Cola

“111) Analisando diversas Impugnações e Recursos apresentados por empresas do Sistema Coca-Cola contra lançamentos de ofício baseados no erro de classificação fiscal, verificou-se que há uma repetição nos argumentos apresentados para defesa da alíquota utilizada para cálculo dos créditos. Desta maneira, nos itens a seguir são prestados esclarecimentos sobre as alegações das empresas”.

INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO ENTRE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS E ATOS DA SUFRAMA

“112) Segundo as empresas do Sistema Coca-Cola, a classificação fiscal utilizada por Recofarma estaria consubstanciada em ato administrativo da SUFRAMA.

112.1 - Na realidade, ao contrário do que alegam as empresas, inexistente discordância entre o Fisco e a SUFRAMA quanto à classificação fiscal do produto. A SUFRAMA não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo.

112.2 - A fiscalização não deixou de reconhecer efeitos de ato da SUFRAMA. O que a fiscalização está questionando aqui não é o atendimento a requisitos para gozo da isenção, mas sim a alíquota utilizada pelos adquirentes para cálculo dos créditos, decorrente da adoção de classificação fiscal incorreta.

112.3 - Registre-se que o art. 37, inciso XVIII, da Constituição Federal prevê que a administração fazendária tem, dentro de sua área de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos.

112.4 - Dentro de suas atribuições, que incluem a análise do atendimento a requisitos para o gozo de benefícios fiscais, nada impede que a SUFRAMA se refira aos kits para industrialização de bebidas como “concentrados”, nome adotado nos projetos apresentados pelo fabricante. Da mesma maneira, nada impede que o fabricante e seus adquirentes tratem os produtos como mercadoria única para fins comerciais. A forma usada para identificar a mercadoria não determina sua classificação fiscal.

112.5 - Como consta no Parecer Técnico nº 224/2007, que integra a Resolução do CAS nº 298/2007, a SUFRAMA tomou como base para sua análise “a industrialização do tipo: Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola”.

112.6 - Além do sabor cola, Recofarma elabora kits para industrialização de diversos outros refrigerantes, com diferenças significativas em seus ingredientes. A empresa também elabora kits para fabricação de néctares e isotônicos.

112.7 - Qualquer autoridade que pretendesse avaliar a classificação fiscal das mercadorias de Recofarma não poderia tomar como base apenas um dos diversos produtos industrializados pela empresa. Para tal fim, é necessário que se faça uma análise minuciosa de cada produto, fundamentada com base nas Regras de classificação.

112.8 - Isenção e classificação fiscal são matérias independentes. A constatação de que os kits comercializados por Recofarma não se enquadram no Ex 01 do código 2106.90.10 em nada altera a validade, para os fins a que se destinam, dos Pareceres e Resoluções da SUFRAMA emitidos para a empresa. E, existindo ou não direito ao benefício, as classificações e alíquotas dos componentes permanecem as mesmas.

112.9 - As empresas alegam que a classificação fiscal dos produtos sob análise decorre da “definição” dada a eles pela SUFRAMA.

112.10 - Nem a SUFRAMA, e nem mesmo a Receita Federal, que no Brasil possui a competência legal para tratar de classificação fiscal, podem alterar a definição do produto para fins de enquadramento na NCM (por exemplo, criar a ficção de que um kit de ingredientes embalados individualmente deve ser tratado como se fosse um produto misturado), pois as definições de mercadorias para fins de classificação obedecem a regras internacionais.

112.11 - A SUFRAMA não é o órgão competente para tratar de definições relativas ao setor de bebidas nem mesmo quando se trata de outros fins que não sua classificação fiscal.

112.12 - A SUFRAMA é uma autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, com a “responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais”.

112.13 - No Brasil, a competência em relação aos aspectos tecnológicos da fabricação de bebidas, inclusive definições de produtos, pertence ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, conforme previsto na Lei nº 8.918/1994.

112.14 - Portanto, para as bebidas é o MAPA, e não a SUFRAMA, que tem papel nas definições de produtos, assim como, por exemplo, a ANVISA é responsável por definições técnicas de produtos sujeitos à vigilância sanitária.

112.15 - O Decreto nº 6.871/2009, que regulamentou a Lei nº 8.918/1994, traz uma definição precisa em relação aos concentrados para bebidas, prevendo no § 4º de seu art. 13 que “o produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.”

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

112.17 - Entretanto, apenas por hipótese, se houvesse algum conflito nas definições, para fins de classificação fiscal prevaleceriam as regras internacionais, como determina o artigo 98 do CTN”.

NÃO OCORRÊNCIA DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

“113) Alegação das empresas do Sistema Coca-Cola: a fiscalização teria violado o art. 146 do CTN, pois teria alterado retroativamente o critério jurídico do lançamento. Segundos as empresas, a fiscalização inovou ao glosar crédito de IPI em decorrência de erro de classificação fiscal.

113.1 - Tal argumentação não procede. No caso de classificação de mercadorias, o instrumento apropriado para fixação de critério jurídico é a consulta, procedimento atualmente regulado por meio da IN RFB nº 1.464/2014, cujo resultado vincula a Administração e o consulente.

Como será descrito neste Relatório (tópico “Responsabilidade do engarrafador pelo pagamento de imposto e multa”), Recofarma não formalizou qualquer consulta sobre a classificação dos kits.

113.2 - Os entendimentos registrados em Relatórios Fiscais têm efeitos delimitados aos procedimentos de fiscalização regularmente executados pelo Auditor-Fiscal da RFB, relativos a estabelecimentos e períodos específicos.

113.3 - Em sede de exigência tributária, em que se maneja complexo sistema de normas e conceitos específicos, é difícil imaginar que haveria respeito à legalidade caso se pudesse aceitar a tese acima. Seguindo-se tal entendimento, seria exigido da fiscalização que se manifestasse sobre todos os pontos possíveis e imagináveis da conduta do contribuinte, porque, se não o fizesse, estaria configurada uma prática de aceitação de tal comportamento e, assim, fixado um critério jurídico.

Na prática, a vingar esse entendimento, toda e qualquer ação fiscal acabaria trazendo embutida alteração de critério jurídico.

113.4 - Em Procedimentos fiscais anteriores realizados em empresas do Sistema Coca-Cola, não se verificou a classificação dos chamados “concentrados”, como também não foram objeto de análise muitos outros aspectos relativos ao IPI, inclusive no que se refere ao próprio benefício fiscal do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

113.5 - Por exemplo, um dos requisitos para aproveitamento dos créditos incentivados é que o bem seja empregado pelo adquirente como MP, PI ou ME na industrialização de produtos sujeitos ao imposto. Tal aspecto não foi analisado pela RFB até o momento. Mas, caso futuramente a fiscalização venha a constatar que parte dos kits recebidos de Manaus não foram utilizados para industrialização, obviamente que poderá incluir esta fundamentação ao tratar da glosa de créditos.

113.6 - A análise do direito ao crédito do IPI em aquisições de insumos isentos há muito tempo vem sendo efetuada pela Justiça, inclusive em ações judiciais propostas por engarrafadores de refrigerantes. Nestas ações, os impetrantes descreveram os “concentrados” como uma mercadoria única, tributada na época à alíquota de 27%. Aguarda-se atualmente a decisão final do STF sobre o direito ao crédito oriundo de insumos isentos fabricados em Manaus. Na hipótese de que o STF decida adotar entendimento favorável às empresas, isto não significaria concordância da Justiça com os critérios e formas de cálculo utilizados pelos contribuintes.

113.7 - Observe-se que existem decisões administrativas e judiciais em que não se admitiu que fosse efetuada revisão de lançamento em decorrência de erro de direito. Tais decisões, porém, não se aplicam ao presente caso, em que a fiscalização não efetuou revisão de lançamento, mas sim o lançamento de ofício de imposto devido em períodos de apuração que não haviam sido objeto de cobrança”.

EQUÍVOCO NO ENTENDIMENTO DAS EMPRESAS SOBRE A DECISÃO DO CCA

“114) Segundo as empresas do Sistema Coca-Cola, a decisão do CCA não teria validade dentro do sistema jurídico brasileiro 114.1. A decisão do CCA, como ficou expresso em seu texto, foi incorporada na NESH por meio do item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b). Desta maneira, a decisão foi oficializada na NESH, cujas regras devem obrigatoriamente serem obedecidas no sistema jurídico brasileiro, tendo hierarquia muito superior à de Instruções Normativas”.

CÓDIGOS DE CLASSIFICAÇÃO ADOTADOS EM OUTROS PAÍSES MEMBROS DA OMA

“115) Segundo as empresas do Sistema Coca-Cola, apenas os seis primeiros dígitos das classificações fiscais do Sistema Harmonizado devem ser uniformes, sendo facultado aos países membros a criação de subdivisões. As empresas afirmam que

a legislação brasileira teria utilizado tal possibilidade para criar uma classificação fiscal específica para os concentrados.

115.1 - Como mostra o texto abaixo transcrito, correspondente ao art. 3º da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado, anexa ao Decreto nº 97.409/1988, cada país signatário da OMA pode criar subdivisões a um nível mais detalhado que o do SH, mas é obrigatório que seja respeitada a posição e a subposição definida pela organização internacional.

"3. Nenhuma disposição do presente artigo proíbe as Partes Contratantes de criar, no âmbito das respectivas nomenclaturas pautal e estatísticas, subdivisões para a classificação de mercadorias a um nível mais detalhado que o do Sistema Harmonizado, desde que tais subdivisões sejam acrescentadas e codificadas para além do código numérico de seis dígitos que figura no Anexo à presente Convenção. (grifo nosso)

115.2 - Assim, por exemplo, a matéria pura benzoato de sódio, ainda que fazendo parte de um kit, deve ser classificada separadamente no código 2916.31. Não seria permitido que o Brasil criasse um item, subitem ou "Ex" cujo texto indicasse que uma embalagem individual contendo a matéria pura benzoato de sódio deva ser classificada na subposição 2106.90, pois as regras internacionais definem que o produto deve ser enquadrado na subposição 2916.31".

HISTÓRICO DAS TIPI

"116) As empresas do Sistema Coca-Cola alegam que desde 1988 o texto das TIPI identificaria o concentrado para refrigerantes como uma mercadoria única constituída por diversos componentes, sendo que a existência de um extrato concentrado/sabor concentrado seria suficiente para que todos os demais componentes integrem o mesmo produto.

116.1 - Na realidade o texto das TIPI mais antigas indica o contrário do alegado.

116.2 - Na subposição 2106.90 da TIPI de 1988, existiam códigos que descreviam preparações "constituídas por um xarope ao qual se juntou um extrato concentrado", e códigos se referiam a preparações "que contenham" um extrato ou um suco.

116.3 - Ao tratar de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, a NESH descreve que "Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias".

116.4 - O emprego dos verbos "juntar", "conter" ou "adicionar" indica que deve ocorrer a mistura dos ingredientes.

116.5 - Juntar ou adicionar um ingrediente a outro jamais pode ser entendido como simplesmente remeter em conjunto ingredientes embalados individualmente. Reitere-se que a remessa em conjunto dos componentes dos kits ocorre em função de uma simples prática comercial que vem sendo vantajosa para Recofarma.

116.6 - Outra tabela, criada por Resolução do Comitê Brasileiro de Nomenclatura nº 78, de 30/11/1989, subdivide os concentrados entre aqueles "em cilindros (Postmix)" e "Qualquer outro". Os concentrados sempre são mercadorias acondicionadas em embalagem única, seja o cilindro "Post Mix" (concentrado para refrigerantes), seja outro tipo de embalagem (demais concentrados)". (destaques do original)

INAPLICABILIDADE DAS REGRAS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO 2 E 3 PARA CLASSIFICAÇÃO DOS KITS

"117) Alegação das empresas do Sistema Coca-Cola: o Fisco teria subvertido a ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação, uma vez que aplicou as regras "secundárias" de interpretação (Regras 2 e 3) antes da primária (Regra 1), para concluir que o concentrado em questão não poderia ter sido classificado na posição 21.06.90.10 Ex 01 da TIPI/2006.

117.1 - Na realidade, só haveria base legal para classificar os kits em um código único se fosse possível aplicar uma das citadas regras "secundárias".

117.2 - O procedimento adotado para definição da classificação dos produtos foi exatamente o oposto do que afirmaram as empresas: analisou-se se as bases para bebidas deveriam ser classificadas numa única posição pela aplicação das Regras 2 e 3, ou se os componentes individuais deveriam ser classificados em separado. Tendo se concluído que as regras "secundárias" não permitem a classificação dos produtos como mercadoria única, deve ser aplicada a RGI 1 sobre cada componente.

117.3 - Os trechos a seguir, retirados da tradução juramentada da decisão do CCA, demonstram o mesmo entendimento explicado neste item:

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.

(...)

Os Comitês também concordaram em incorporar o conteúdo da decisão na Nota Explicativa da Regra Interpretativa 3 (b), como um **exemplo da não aplicação desta Regra.** (grifos nossos)"

SIGNIFICADO DE "TRATAMENTO COMPLEMENTAR" CONFORME A NESH DA POSIÇÃO 2106

"118) Segundo as empresas do Sistema Coca-Cola, a operação industrial em que ocorre a mistura dos componentes dos kits corresponderia ao tratamento complementar a que se refere o item 12 da NESH da posição 2106:

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."

119) No tópico deste Relatório com o título "Definições de concentrado e de capacidade de diluição em partes da bebida", analisou-se em conjunto o item 7 e o item 12 das Notas Explicativas da posição 21.06, tendo ficado demonstrado que os trechos em questão se referem a procedimentos complementares realizados na fase final do processo produtivo, quando o refrigerante é obtido por diluição em água carbonatada.

120) Cabe acrescentar aqui que a frase do item 12 da NESH inicia com as palavras "Estas preparações", ou seja, não poderia ser aplicada ao kit para fabricação de bebidas, que é um conjunto de insumos que não se caracteriza como uma preparação.

121) Além do conjunto de insumos não se caracterizar como uma preparação, lembre-se que os kits incluem componentes individuais que não se caracterizam como uma preparação.

121.1 - Não há como se entender que a NESH da posição 21.06 (em especial a frase que diz que "Estas preparações se destinam a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar"), possa ser aplicada a uma embalagem contendo uma substância pura (e não uma preparação) classificada em outra posição da Nomenclatura que não a 21.06.

121.2 - A frase do item 12 das Notas Explicativas da posição 21.06, ao mencionar o tratamento complementar, está se referindo a operação realizada sobre uma preparação (mercadoria única classificada na posição 21.06) que só passa a existir após a realização de operação industrial no estabelecimento do engarrafador.

122) O fato da NESH da posição 21.06 citar características que se aplicam a preparações elaboradas por Recofarma não significa que estas preparações devam ser enquadradas em uma das exceções tarifárias criadas pela legislação brasileira.

123) Não se pode esquecer que a NESH da posição 21.06 abrange tanto as mercadorias do "caput" do código 2106.90.10 quanto as mercadorias do Ex 01 e 02 do código 2106.90.10, além das demais subdivisões desta posição.

123.1 - Assim, quando a NESH da posição 21.06 descreve características das mercadorias que contêm pelo menos uma parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida, mas que não tem capacidade de diluição, ela está se referindo a insumos que no Brasil se enquadram no "caput" do código 2106.90.10.

123.2 - Quando descreve características das mercadorias que contêm todos os ingredientes aromatizantes e aditivos, está se referindo a insumos que no Brasil se

enquadram em suas exceções tarifárias. É o caso dos trechos dos itens 7 e 12 da NESH da posição 21.06 que foram analisados em conjunto neste Relatório quando se fez a análise do conceito de concentrado”.

IRRELEVÂNCIA DE LIMITAÇÕES TÉCNICAS (“RAZÕES FÍSICOQUÍMICAS”) PARA FINS DE CLASSIFICAÇÃO

“124) As empresas tentam justificar o enquadramento adotado em função da existência de razões físico-químicas para que a mistura dos componentes dos kits de Manaus seja efetuada somente no estabelecimento do engarrafador (se a mistura fosse realizada no estabelecimento do fornecedor, resultaria em alteração de sabor e perda de propriedades essenciais nas bebidas).

125) É evidente que o processo de elaboração de qualquer produto alimentício deve seguir etapas que obedecem às leis da física e da química, mas tal fato não autoriza as empresas a adotarem códigos de classificação fiscal de acordo com as características que o produto só passará a apresentar em etapas futuras da cadeia produtiva, realizadas em outro estabelecimento industrial.

126) O Sistema Harmonizado abrange os produtos nas condições em que se encontram nas diversas etapas da cadeia produtiva, contemplando classificações fiscais próprias para matérias-primas, classificações fiscais próprias para produtos intermediários, e classificações fiscais próprias para o produto finalmente elaborado”.

ESCLARECIMENTOS SOBRE “PARECER TÉCNICO” INICIALMENTE APRESENTADO POR RECOFARMA

“127) Cabem algumas observações sobre “parecer técnico” apresentado inicialmente por Recofarma, e que já foi utilizado por engarrafadores do Sistema Coca-Cola em outros processos.

128) Tal parecer foi elaborado por um instituto contratado por Recofarma, que declarou concordância com a classificação defendida por seu cliente. Portanto, o instituto não observou o que dispõe o § 1º do artigo 30 do Decreto nº 70.235/72:

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

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

(...)

129) Para defender a classificação fiscal utilizada pelas empresas, o instituto contratado por Recofarma, com base em amostras coletadas no estabelecimento de um engarrafador, atribuiu uma capacidade de diluição aos kits mediante comparação entre a soma dos pesos dos componentes e o peso da bebida final.

130) O equívoco deste procedimento já foi demonstrado neste Relatório (tópico com o título “Definições de concentrado e de capacidade de diluição em partes da bebida”).

131) Assim, o produto que tem capacidade de diluição em partes da bebida, e que não foi analisado pelo instituto, é aquele resultante da mistura de todos os ingredientes dos kits.

132) Em função do acréscimo de água realizado pelo engarrafador, este produto real, formado APÓS operação de industrialização realizada pelo engarrafador, é classificado no Ex 02, e não no Ex 01, do código 2106.90.10, pois tem capacidade de diluição de 6,4 vezes.

133) Assim, o instituto contratado por Recofarma atribuiu capacidade de diluição a um produto fictício, que não é formado em nenhuma etapa do processo produtivo de Recofarma nem de seus clientes”.(grifos do original)

Identificação das classificações e alíquotas próprias para os componentes dos kits para refrigerantes

“134) Pelo menos uma das embalagens dos kits fornecidos por Recofarma contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada. Por exemplo, os componentes mais importantes dos kits sabor Cola são aqueles que contêm extrato de noz de cola, aromatizantes e corante caramelo.

135) Dada a ausência de uma posição mais específica, uma preparação que contenha a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida se classifica no escopo da posição 21.06, a qual trata das “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”, conforme esclarecem as Notas Explicativas dessa posição:

“Classificam-se especialmente aqui: [...]

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.” (grifo nosso)

136) *Verifica-se da estrutura da posição 21.06, que a mesma se desdobra em apenas duas subposições. Como a subposição 2106.10 está reservada aos “Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas”, a preparação sob análise deve ser enquadrada na subposição 2106.90, destinada a “outras” preparações.*

137) *Aplicando-se o disposto na Regra Geral Complementar Nº 1 – RGC-1 para determinação da classificação ao nível de item e subitem, verifica-se que a preparação sob análise tem como classificação mais específica o código NCM 2106.90.10, correspondente às “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”.*

138) *Por fim, verifica-se que no código NCM 2106.90.10 há dois Ex-tarifários (exceções tarifárias): o Ex 01 e o Ex 02, a seguir transcritos:*

“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”

139) *Nos itens a seguir, analisa-se se os componentes em questão, individualmente considerados, poderiam ser enquadrados no Ex 01 ao código 2106.90.10”.(grifos do original)*

IMPOSSIBILIDADE DE CLASSIFICAÇÃO DE COMPONENTE DE KIT NO EX 01 DO CÓDIGO 2106.90.10

“140) Como já exposto no tópico “Definições de concentrado e de capacidade de diluição em partes da bebida” deste Relatório, a classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 só pode acontecer caso a mercadoria se caracterize como um extrato concentrado ou sabor concentrado com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

141) *No referido tópico, ficou claro que as definições de “concentrado” e de “capacidade de diluição em partes da bebida” não se aplicam a um componente de kit.*

142) *O Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, por meio dos Laudos de Análise nº 1266/2013-1.0, 1266/2013-2.0, 1266/2013-3.0 e 1266/2013-4.0, demonstrou ter o mesmo entendimento, tendo respondido da seguinte forma quando perguntado sobre as “partes” que contém extrato de noz de cola:*

Quesito nº 12: O produto pode ser descrito como um extrato concentrado?
Resposta: Não

Quesito nº 13: O produto pode ser descrito como um sabor concentrado?
Resposta: Não

143) Complementando o assunto, a seguir serão apresentadas informações relativas à legislação brasileira que traz conceitos de concentrados.

144) A Lei nº 8.918/1994, mandamento válido para qualquer bebida, foi regulamentada pelo Decreto nº 2.314/1994, posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.871/2009. A seguir, estão transcritos artigos do Regulamento vigente que tratam de concentrados:

“Art. 13. (...).

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

(...)

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

(...)

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

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

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

147) O Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) editou o Regulamento Técnico para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade para refrescos e refrigerantes, Anexo à Portaria nº 544, de 16 de novembro de 1998, a fim de complementar os padrões de identidade e qualidade estabelecidos no Decreto nº 6.871/2009.

147.1 - Quando esse Regulamento aborda a Composição e Requisitos das bebidas, estabelece como requisito: “As características sensoriais e físico-químicas deverão estar em consonância com a composição do produto”.

147.2 - Portanto, duas das características fixadas pelo Regulamento nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração *normal*, e que o produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar, são: sensoriais e físico-químicas.

147.3 - A preparação recebida de Manaus, se diluída individualmente, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que

porventura viesse a ser elaborado a partir dela. O aroma, o sabor e a coloração (elementos das características sensoriais), bem como as características físico-químicas não seriam iguais.

148) Observe-se que a legislação técnica sobre bebidas está sendo utilizada neste Relatório apenas para confirmar as definições anteriormente apresentadas por esta fiscalização para a palavra "concentrado". Não se discute aqui se as empresas do Sistema Coca-Cola estão atendendo à regulamentação do MAPA, aspecto irrelevante para fins de classificação fiscal.

149) Ao se referir a concentrados, o Decreto nº 6.871/2009 traz regras específicas para aqueles, como os xaropes para máquina Post Mix e os pós para refrescos comercializados em sachê, que são adquiridos por comerciantes ou por consumidores finais.

149.1 - Por exemplo, o art. 11 do Decreto nº 6.871/2009 determina que o rótulo do produto concentrado deve informar seu grau de concentração e forma de diluição, exigência que não se aplica a insumos destinados exclusivamente para indústrias.

149.2 - Justamente por serem insumos dos tipos destinados exclusivamente para indústrias, as mercadorias comercializadas por Recofarma não estão sujeitas a registro no MAPA.

*150) De qualquer maneira, para que não se tente distorcer o entendimento exposto neste Relatório, cabe esclarecer que **NÃO está se afirmando** que só podem ser enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 as mercadorias prontas para serem adquiridas por comerciantes ou por consumidores finais. As preparações dos Ex-tarifários do código 2106.90.10 devem ter capacidade de diluição e serem próprias para elaboração de uma bebida, mas a palavra "elaboração" deixa aberta a possibilidade da bebida ser obtida em operação industrial ou não industrial. Portanto, o concentrado pode ser um produto final ou um insumo.*

151) Para que fique claro o ponto exposto no parágrafo anterior, citamos a seguir alguns fatos e exemplos que demonstram que as características do bem que pode ser classificado como concentrado são as mesmas, seja a preparação diluída em operação industrial ou não industrial, esteja ou não sujeita a registro no MAPA:

151.1 - Os Ex-tarifários do código 2106.90.10 (exceto pelo grau de concentração da preparação) e o Decreto nº 6.871/2009 definem todos os concentrados de forma idêntica.

151.2 - A composição do xarope composto que é diluído pelo estabelecimento industrial que engarrafa refrigerantes é praticamente idêntica à do que é destinado a ser diluído em máquinas Post Mix, operação que não é industrial. Nos termos do artigo 3º do RIPI/2010, o xarope composto sempre é um produto industrializado, apesar das diferentes destinações. Só o concentrado para

máquinas Post Mix está sujeito a registro no MAPA, mas ambos os produtos se enquadram no Ex 02 do código 2106.90.10.

151.3 - No processo produtivo analisado no presente Relatório, o verdadeiro extrato concentrado é industrializado dentro do estabelecimento do engarrafador e se classifica no Ex 02 do código 2106.90.10, mas nada impede que uma bebida seja elaborada a partir de um concentrado do Ex 01 do código 2106.90.10. Lembre-se que, ao contrário das mercadorias do Ex 02, que são utilizadas unicamente na elaboração de refrigerantes, os concentrados do Ex 01 podem ser destinados à elaboração de qualquer bebida da posição 22.02, inclusive as não carbonatadas.

151.4 - A possibilidade de um bem identificado como concentrado ser um produto final ou um insumo também existe para preparações que não se classificam nos Ex-tarifários do código 2106.90.10.

151.4.1. O Decreto nº 6.871/2009 chama de “suco reconstituído” aquele que é obtido pela diluição de suco concentrado. Esta diluição pode ser realizada por um fabricante de bebidas (hipótese em que o MAPA determina que a empresa registre no rótulo da bebida final que usou suco concentrado), ou pelo consumidor (hipótese em que o concentrado é o produto final sujeito a registro no MAPA).

151.4.2. O concentrado mencionado no parágrafo anterior sempre é classificado na posição 20.09, enquanto que o suco na concentração normal é classificado na posição 20.09 ou 22.02. Tal entendimento está explicitado no trecho da NESH da posição 20.09 abaixo transcrito:

Identicamente, também não perdem a qualidade de sucos da presente posição (...) os sucos reconstituídos, isto é, os sucos resultantes da adição, aos sucos concentrados, de uma quantidade de água que não exceda a proporção da contida em sucos semelhantes não concentrados, de composição normal.

Pelo contrário, a adição de água (...) a sucos previamente concentrados, em proporção superior à necessária para dar ao concentrado a composição do suco no seu estado natural, confere aos produtos obtidos o caráter de diluições identificáveis com as bebidas da posição 22.02”.(grifos do original)

CLASSIFICAÇÕES PRÓPRIAS PARA COMPONENTES DE KITS FORNECIDOS POR RECOFARMA

“152) Conclui-se que um componente de kit para refrigerantes que contenha extrato e outros ingredientes, acondicionado em embalagem individual, não pode ser enquadrado em Ex ao código 2106.90.10, pois isoladamente não apresenta as características de um extrato concentrado. O componente em questão classifique-se no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

153) *Dentre os componentes que não contém os extratos da bebida a ser industrializada, estão misturas de ingredientes comumente utilizados em vários produtos da indústria alimentícia.*

153.1 - *Por aplicação da 1ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI-1/SH, as "Preparações alimentícias diversas" classificam-se no Capítulo 21.*

153.2 - *Como não se verifica uma posição específica que trate das preparações em questão, resta a posição 21.06, que trata das "Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições".*

153.3 - *Verifica-se da estrutura da posição 21.06, que a mesma se desdobra em apenas duas subposições, estando a subposição 2106.10 reservada aos "Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas", enquanto a subposição 2106.90 é reservada a "outras" preparações. Assim, a preparação em análise deve ser enquadrada na subposição 2106.90.*

153.4 - *Tendo em vista que a preparação sob análise é utilizada de forma geral pela indústria alimentícia e, portanto, não é do tipo específico utilizado para elaboração de bebidas de que trata o código 2106.90.10, nem se enquadra nos códigos 2106.90.21 até 2106.90.60, lhe resta o item residual "Outras" do código 2106.90.90.*

153.5 - *Esclareça que as "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas" a que se refere o código 2106.90.10 são aquelas que possuem características intrínsecas que as tornam próprias para utilização na elaboração de bebidas. Não é o caso de uma mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia.*

153.6 - *Por exemplo, um componente que contém acesulfame de potássio, aspartame e benzoato de sódio (parte 3 do kit Coca-Cola Zero) não pode ser considerado do tipo específico utilizado para elaboração de bebidas*

153.7 - *Diante desse fato, as preparações sob análise (mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia) devem ser classificadas no código residual 2106.90.90, reservado às "Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras", tributado à alíquota zero do IPI.*

154) *Conforme detalhado em documento com o título "Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial", integrante do presente processo, no caso de componente de kit fornecido por Recofarma que corresponda a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deve ser utilizado o código adequado para a respectiva matéria:*

154.1 - *O código 2916.31.21, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de benzoato de sódio.*

154.2 - O código 2916.19.11, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de sorbato de potássio.

154.3 - O código 2918.14.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de ácido cítrico.

154.4 - O código 2918.15.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de citrato de sódio.

155) As únicas “partes” tributadas a alíquotas positivas adquiridas pela fiscalizada são aquelas classificadas no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5%.

155.1 - O texto da posição 33.02 está a seguir transcrito:

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

155.2 - A Nota 2 da TIPI do capítulo 33 estabelece:

Na aceção da posição 33.02, a expressão "substâncias odoríferas" abrange unicamente as substâncias da posição 33.01, os ingredientes odoríferos extraídos dessas substâncias e os produtos aromáticos obtidos por síntese.

155.3 - Tanto as preparações enquadradas no código 2106.90.10 quanto as enquadradas no código 3302.10.00 são dos tipos utilizados para fabricação de bebidas.

155.4 - Assim, a diferença entre as preparações enquadradas no código 3302.10.00 e as preparações do código 2106.90.10 é que estas últimas, embora possam conter substâncias odoríferas, não são nelas baseadas.

155.5 - Como descrito no documento com o título “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”, nos kits Sprite e Sprite Zero há uma embalagem cujo conteúdo deve ser classificado no código 3302.10.00.

155.6 - Tais componentes, porém, não são elaborados com matéria-prima extrativa vegetal, não podendo gerar direito a crédito (ver “Relatório de Ação Fiscal nº 01”).

155.7 - Apenas por hipótese, ainda que houvesse direito a crédito, permaneceria cabível a glosa total do crédito do IPI aproveitado pela fiscalizada nas operações objeto do presente Relatório.

155.8 - O artigo 427 do RIPI/2010 prevê:

Art. 427. Serão consideradas, para efeitos fiscais, sem valor legal, e servirão de prova apenas em favor do Fisco, as notas fiscais que (Lei no 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei no 34, de 1966, art. 2o, alteração 15a):

(...)

II - não contiverem, entre as indicações exigidas nas alíneas “b”, “f” até “h”, “j” e “l”, do quadro “Dados do Produto”, de que trata o inciso IV do art. 413, e nas alíneas “e”, “i” e “j”, do quadro “Cálculo do Imposto”, de que trata o inciso V do mesmo artigo, as necessárias à identificação e classificação do produto e ao cálculo do imposto devido (Lei no 4.502, de 1964, art. 53, e Decreto-Lei no 34, de 1966, art. 2o, alteração 15a); (grifo nosso)

155.9 - A fiscalizada recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais, pois nos documentos emitidos por Recofarma não consta a identificação dos componentes dos kits, com os respectivos valores de cada item embalado individualmente.

155.10 - Em função da irregularidade descrita, não se sabe o valor tributável referente aos componentes que se classificam no código 3302.10.00, o que impede que se calcule o valor do imposto como se devido fosse.

155.11 - Registre-se que a parcela em questão seria ínfima em relação ao total de créditos aproveitados pela fiscalizada no período objeto deste Relatório”.

Responsabilidade do engarrafador pelo pagamento de imposto e multa

“156) No presente caso, ocorreu prejuízo aos cofres da Fazenda em função do cálculo e aproveitamento de créditos fictos indevidos por parte da fiscalizada, resultantes da aplicação de alíquota incorreta do IPI.

157) Obviamente, o imposto que deixou de ser recolhido na saída dos produtos finais (refrigerantes) só pode ser cobrado do contribuinte de direito em relação a estas operações, que é o engarrafador.

158) Na hipótese do engarrafador se considerar prejudicado pelo fornecedor, ele tem o direito de buscar na Justiça direito de regresso, para reaver os montantes perdidos.

158.1 - O Superior Tribunal de Justiça tem decisões neste sentido, como é o caso do Recurso Especial nº 58.845 (DJ de 28/08/2000, Ministra Eliana Calmon Relatora), que tratou de caso onde o contribuinte de direito era o vendedor. A Ementa está transcrita em parte a seguir:

1. Pelo mecanismo dos impostos indiretos, a relação jurídica que se estabelece é entre o contribuinte de direito e o fisco.

(...)

3. Possibilidade de vir o contribuinte de direito (vendedor) a ingressar com direito de regresso pelo desfalque contra o contribuinte de direito (o comprador).

159) Observe-se que não se pode aplicar ao adquirente de produtos isentos a decisão tomada no REsp 1.148.444 do Superior Tribunal de Justiça (DJ de

27/04/2010, Ministro Luiz Fux Relator), que entendeu ser lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea.

159.1 - No caso sob análise, não se trata de nota fiscal inidônea, mas sim de documento idôneo que foi preenchido com irregularidade, a qual foi constatada no curso da fiscalização.

159.2 - Outro ponto em que a situação sob análise é completamente diferente é o de que aqui o engarrafador calculou um crédito ficto. Não houve pagamento de imposto nas aquisições, já que os produtos saíram do fornecedor com isenção do IPI. O entendimento do STJ de que o adquirente que receber as chamadas "notas frias" pode manter os créditos só foi adotado porque ficou demonstrado que ocorreu o pagamento da operação comercial que precedeu o aproveitamento do ICMS. No REsp 1.148.444, faz parte do item 3 da Ementa a informação que "no que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas". Lembre-se que o ICMS está incluído no preço de venda das mercadorias.

159.3 - Se o adquirente vier a sofrer prejuízos em razão do erro de terceiros, pode pleitear ressarcimento na justiça comum.

160) Assim, como o presente Relatório trata de operações em que o adquirente não arcou com o ônus financeiro do imposto na entrada dos produtos, tendo ficado comprovado prejuízo aos cofres públicos em função do aproveitamento de créditos indevidos, não restam dúvidas de que a fiscalizada é responsável pelo pagamento dos saldos devedores decorrentes da saída dos refrigerantes.

161) Superada a discussão sobre a responsabilidade pelo pagamento do imposto, deve se analisar a responsabilidade por infrações tributárias, ou seja, cabimento ou não da aplicação de multa sobre o imposto que o engarrafador deixou de recolher em função do aproveitamento dos créditos indevidos.

162) Para definição de responsabilidade por infrações tributárias, é essencial levar em conta a norma do art. 136 do CTN, que prevê:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

163) O TRF da 4ª Região decidiu que:

Como a responsabilidade decorrente da violação à legislação tributária é objetiva, o dano ao erário deve ser entendido como de natureza meramente potencial, sob pena de se incentivar a fraude fiscal com a aparência de inocência, dada a dificuldade de se apurar o elemento subjetivo em cada caso concreto." (TRF-4ª Região. AMS 2001.72.08.002379-3/SC. Rel.: Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère. 3ª Turma. Decisão: 24/09/02. DJ de 23/10/02, p. 633.)

164) *Algumas decisões do Judiciário afastaram a aplicação de penalidades, considerando que presunção de culpa trazida pelo art. 136 do CTN pode ser removida quando o contribuinte demonstrar que agiu diligentemente no cumprimento de suas obrigações fiscais.*

165) *Para que se defina se o engarrafador agiu diligentemente ao calcular créditos mediante aplicação de alíquota incorreta, deve se considerar os pontos expostos a seguir.*

166) *Nas notas fiscais de saída emitidas até o final do ano de 2010, Recofarma registrou que os “concentrados” se classificariam no código 2106.90.10 (Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas), cuja alíquota do IPI é zero.*

166.1 - *Somente a partir de janeiro de 2011 passou a constar nas notas a indicação do Ex 01 do código 2106.90.10.*

166.2 - *Em janeiro de 2011, Recofarma emitiu cartas de correção relativas à ausência da indicação do Ex 01 nas notas emitidas nos anos anteriores. Neste momento, porém, a fiscalizada já vinha calculando os créditos mediante aplicação da alíquota de 27%.*

166.3 - *Mesmo que as empresas do Sistema Coca-Cola tenham se comunicado e decidido em conjunto utilizar a alíquota do Ex 01 do código 2106.90.10, deve se observar que, de acordo com a legislação, a nota fiscal é o único documento hábil para indicação da classificação fiscal das mercadorias, tornando sem valor legal qualquer outra forma de indicação que porventura tenha sido utilizada.*

167) *Havendo dúvidas sobre a classificação fiscal de mercadorias, os contribuintes devem formular consultas para a Receita Federal do Brasil, procedimento atualmente regulado por meio da IN RFB nº 1.464/2014, cujo resultado vincula a Administração e o consulente. No caso kits para refrigerantes, Recofarma não formalizou qualquer consulta sobre sua classificação.*

167.1 - *Tratando-se de procedimento que implicaria no aproveitamento de milhões de reais a cada mês, o engarrafador que desejasse agir com diligência só começaria a se aproveitar dos créditos fictos caso tivesse base muito sólida. Constatando que Recofarma não tomou a iniciativa de esclarecer o assunto, o engarrafador poderia ter solicitado que o fornecedor formalizasse consulta. Recofarma não teria motivos para deixar de atender a tal pedido, a não ser que tivesse receio do resultado da consulta.*

167.2 - *Recofarma sempre esteve ciente da importância da classificação fiscal de seus produtos, em função dos enormes valores de créditos gerados para seus adquirentes. O fato de Recofarma não ter formalizado consulta sobre classificação fiscal de mercadorias junto à Receita Federal seria motivo suficiente para a fiscalizada entender que seu fornecedor não confia na correção da classificação que adota e se abster de aproveitar o crédito duvidoso.*

168) O engarrafador não demonstrou o menor interesse em se certificar da correção da classificação indicada pelo fornecedor, apesar de não existir base legal para aproveitamento de créditos que não correspondam ao exato produto entre o valor tributável do IPI e a alíquota correta do imposto.

168.1 - Observe-se que há processos administrativos e judiciais em que foi discutida a obrigação ou não dos adquirentes fazerem conferência de classificação fiscal em notas de compras.

168.2 - Esses processos, porém, tratavam de créditos básicos, em que o cálculo do imposto devido havia sido feito pelo emitente.

168.3 - No presente caso, a fiscalizada se aproveitou de créditos incentivados, tendo sido o adquirente, e não o emitente, que efetuou o cálculo do imposto mediante aplicação de alíquota positiva incorreta.

168.4 - Sobre o ponto mencionado no parágrafo acima, esclareça-se que “crédito básico” (Subseção I da Seção II do Capítulo XI do RIPI/2010) é qualquer crédito a que tenha direito um estabelecimento industrial ou equiparado que atenda aos requisitos legais. É a forma mais genérica de crédito, distinta dos chamados “créditos incentivados”, objeto da Subseção III da Seção II do Capítulo XI do RIPI/2010.

169) Registre-se, por fim, que a redução do saldo devedor provocada pelo crédito de IPI indevido, aproveitado pelo engarrafador sem o devido cuidado, implicou alteração substantiva na carga fiscal final de um produto não essencial, em desrespeito ao artigo 153, § 3º, I, da Carta Magna.

169.1 - **Em função da alíquota adotada para cálculo dos créditos, empresas que fabricam um produto cujo consumo não é recomendado pelo Ministério da Saúde não só não pagam IPI como apresentam Pedidos de Ressarcimento**”. (grifo meu)

Síntese das conclusões da fiscalização

“170) A seguir, sintetizamos as conclusões a que chegou a fiscalização sobre o erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados:

170.1 - Salvo raras exceções, o Sistema Harmonizado (SH) trata de mercadorias que se apresentam em corpo único.

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

170.3 - Como nenhuma das regras que preveem exceções pode ser aplicada aos kits adquiridos pela fiscalizada, não há base legal para que os insumos sob análise

sejam classificados em código único. Pelo contrário, existe expressa previsão legal de que os ingredientes para bebidas acondicionados separadamente e apresentados em conjunto devem ser classificados separadamente, conforme consta do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).

*170.4 - 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.*

170.5 - Várias embalagens individuais que integram os kits contêm substâncias puras (e não "preparações") classificadas em outras posições da Nomenclatura que não a 21.06. Tais substâncias puras passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento de Recofarma, não fazendo jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010. Apesar disso, contribuem para inflar o valor sobre o qual a fiscalizada calcula seus créditos.

170.6 - Tanto no Brasil como no exterior, existem diferentes formas de precificação e apresentação dos insumos dos tipos usados na elaboração de refrigerantes e outras bebidas. A classificação fiscal de mercadorias não pode ser determinada de acordo com o método de negócio ou práticas comerciais adotadas por cada fabricante. O Sistema Harmonizado é um sistema padronizado desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas (nome corrente do CCA) que tem como princípio básico a uniformidade dos enquadramentos das mercadorias.

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

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

170.9 - No presente Relatório, foram citados vários exemplos de preparações expressamente descritas pela NCM e pela NESH como sendo resultado de uma mistura. A fiscalizada, por sua vez, não foi capaz de citar um único exemplo de mercadoria formada por partes individuais não misturadas que a NESH indique que deva ser enquadrada como uma preparação, considerando-se as características do conjunto.

170.10 - O texto do Ex 01 do código 2106.90.10 também usa a expressão "capacidade de diluição em partes da bebida", que, como o próprio nome indica,

só pode ser aplicada à preparação que é capaz de, mediante diluição, resultar na bebida.

170.11 - 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 uma substância como o gás carbônico não descaracteriza a classificação da preparação no Ex tarifário.

170.12 - 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 que o significado da expressão “tratamento complementar” seja ampliado, de maneira que tais operações sejam consideradas irrelevantes para fins de incidência do IPI.

170.13 - Em relação ao exposto no item anterior, observe-se que, na sistemática adotada pelas empresas do Sistema Coca-Cola, insumos com baixo valor agregado (inclusive matérias que passaram apenas por recondicionamento em Manaus) geram altos valores de crédito, apesar do refrigerante ser uma bebida cujo consumo é desaconselhado pelo Ministério da Saúde e por organizações internacionais.

170.14 - Para chegar ao número que chama de capacidade de diluição, Recofarma faz a proporção do peso total do kit em relação ao peso total da bebida. Caso se aceitasse a validade deste cálculo, a simples inclusão no kit de uma embalagem individual contendo água pura alteraria a “capacidade de diluição” de todo o conjunto.

170.15 - O extrato concentrado para elaboração de refrigerantes é citado pelo art. 5º, inciso II, do RIPI/2010. Tal preparação, que é corretamente classificada pelos engarrafadores brasileiros no Ex 02 do código 2106.90.10, é uma mercadoria única que se enquadra perfeitamente nos conceitos expostos no presente Relatório, tratando-se de produto pronto para resultar na bebida mediante diluição.

170.16 - No texto da TIPI, a única diferença entre os concentrados para refrigerantes enquadrados no Ex 01 e no Ex 02 do código 2106.90.10 é a capacidade de diluição. Não faz sentido imaginar que produtos descritos na TIPI de maneira idêntica, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas quanto os kits adquiridos pela fiscalizada e o concentrado para máquinas Post Mix.

170.17 - O Decreto nº 6.871/2009 define vários tipos de concentrado, inclusive o concentrado líquido para refrigerante, sempre especificando que, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a respectiva bebida.

170.18 - Foi demonstrado neste Relatório que o concentrado classificado em exceção tarifária do código 2106.90.10 pode ser um produto final sujeito a

registro no MAPA ou um insumo diluído em operação industrial (ou seja, é incorreto dizer que o Fisco entende que só podem ser enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 as mercadorias prontas para serem adquiridas por comerciantes ou por consumidores finais).

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

*170.20 - Tendo em vista que os componentes dos kits devem ser enquadrados em códigos tributados à alíquota zero, o imposto calculado, como se devido fosse, é zero. Assim, **INEXISTE direito a crédito de IPI decorrente das aquisições dos Kits da Recofarma**".(destaques do original)*

SAÍDAS DE PRODUTOS COM LANÇAMENTO A MENOR DE IPI

A empresa era optante do regime especial de tributação previsto no anexo III do Decreto nº 6.707, de 2008, pelo qual o imposto era apurado em função da quantidade de bebida (expressa em litros), sendo a relação imposto/quantidade (imposto por unidade de bebida) definida pelos preços de referência de cada marca/produto (art. 24 do mesmo Decreto).

O Decreto nº 7.742, de 2012, adveio com alterações ao anexo III daquele Decreto.

As mudanças (na relação imposto por litro de bebida e revogação, pelo art. 6º do Decreto nº 7.742, de 2012, das Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1) da TIPI aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, que previam a redução de alíquota de IPI do produto que contivesse suco de fruta ou extrato de semente de guaraná) não foram fielmente observadas pela impugnante. Posteriormente, com a edição do Decreto nº 8.017, de 2013, vigente a partir de 20/05/2013, as Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1) da TIPI foram recriadas em novos moldes.

Por conseguinte, houve saídas com IPI destacado a menor em razão da utilização de valor de imposto por litro menor que o previsto no Decreto nº 7.742, de 2012, ou da redução de alíquota do produto revogada ou maior que as reduções previstas nas NC (21-1) e NC (22-1) da TIPI/2011, consoante as seguintes planilhas: "Saídas com IPI destacado a menor - utilização de valor de imposto por litro menor que o previsto no decreto nº 7.742/2012 e/ou redução de alíquota maior que as previstas nas NC (21-1) e NC(22-1)", às fls. 289/462;

"Saída de produtos com IPI destacado a menor – Resumo", às fls. 463/465; "Classificação dos Produtos", às fls. 669/685; "Demonstrativo de Apuração/Imposto sobre Produtos Industrializados/IPI não Lançados/Bebidas Frias", às fls. 12/18.

RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL E ESTORNO DO

SALDO CREDOR EM 31/12/2012

Em virtude de todo o acima exposto, foi empreendida a reconstituição da escrita fiscal no que concerne ao período de janeiro de 2013 a junho de 2017, consoante o demonstrativo às fls. 128/130.

Nessa planilha, constam os “dados do contribuinte” (escrita fiscal retratada no livro Registro de Apuração do IPI) e os “dados apurados pela fiscalização”, estes que são os seguintes:

1) Débitos:

- a) Glosa kits da ZFM;
- b) Glosa produtos de uso e consumo;
- c) IPI não lançado;
- d) IPI lançado e não escriturado.

2) Créditos: reversão da baixa de pedido de ressarcimento.

Como as irregularidades narradas na peça fiscal já eram praticadas anteriormente a janeiro de 2013, a reconstituição da escrita fiscal foi encetada a partir de junho de 2012.

Com a sobredita reconstituição, o saldo credor alusivo a dezembro de 2012 (saldo credor de período anterior em janeiro de 2013), de R\$ 2.265.709,54, foi convertido em um saldo devedor de R\$ 325.484,13.

Daí a glosa do saldo credor de período anterior em janeiro de 2013, no importe de R\$ 2.265.709,54.

Ciência e Impugnação

A empresa tomou ciência da exação em 18/12/2017, conforme o “termo de ciência por abertura de mensagem” (fl. 693), por meio do “termo de ciência de lançamentos e encerramento parcial do procedimento fiscal” (fls. 686/687).

Em 16/01/2018, conforme o “termo de solicitação de juntada” à fl. 696, a contribuinte apresentou a impugnação às fls. 698/787, subscrita pelos patronos da pessoa jurídica (procuração às fls. 791/792) e instruída pela documentação às fls. 831/1.150, em que aduz, em síntese, o seguinte:

1) Impossibilidade de glosa do saldo credor do período anterior e a decadência O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) deve indicar o período de apuração a ser fiscalizado, com eventuais ampliações nele registradas, conforme a Portaria RFB nº 6.478, de 29 de dezembro de 2017, art. 5º, §§ 1º e 2º.

No caso vertente, o TDPF abrange apenas o período de janeiro de 2013 a junho de 2017, sem ampliação desse período (Doc. 03). Portanto, a glosa do saldo credor do período anterior, apurado em dezembro de 2012, não poderia ter sido efetuada.

Por outro lado, a glosa de créditos para períodos anteriores a 18/12/2012 não é possível em virtude do transcurso do prazo decadencial de 5 anos entre os fatos geradores e a data de ciência da exigência fiscal (RIPI/2010, art. 183, § único, III).

O referido art. 183, § único, III, considera pagamento a compensação entre o crédito admitido e o débito na escrita fiscal da qual resultar saldo credor, sendo a lógica idêntica à do pagamento idôneo de que trata o CTN, art. 150, § 4º. Além disso, houve a apuração de outros créditos legítimos não glosados pela fiscalização.

O pagamento insuficiente não implica a adoção prazo decadencial de que trata o CTN, art. 173, I, assim como o creditamento insuficiente, conforme julgados da CSRF e do CARF (Turma ordinária).

2) Não responsabilidade da impugnante (terceiro, adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado A impugnante é terceiro adquirente dos concentrados para bebidas não alcoólicas, mas foi a fornecedora RECOFARMA que emitiu as notas fiscais, fez a descrição dos produtos e indicou a classificação fiscal (2106.90.10 Ex 01), o que justifica a utilização da alíquota pela impugnante para o cálculo do crédito de IPI.

O texto sobre responsabilidade dos adquirentes do art. 62 da Lei nº 4.502/64 sofreu alterações ao longo do tempo: primeiramente, havia sido acrescida a obrigação de examinar a classificação fiscal do produto adquirido pelos Regulamentos de IPI de 1972, 1979 e 1982; já com posições judiciais e administrativas contrárias a esse acréscimo, os Regulamentos de 1998, 2002 e 2010 eliminaram tal obrigação.

Há precedente do CARF pelo qual não é lícito que a autoridade fiscal glose crédito de IPI apropriado pelo adquirente se o crédito tiver sido calculado segundo o código de classificação fiscal adotado pelo fornecedor na nota fiscal. A impugnante agiu corretamente no cálculo do crédito de IPI consoante a classificação fiscal consignada em nota fiscal de aquisição, com a aplicação da alíquota prevista na TIPI, de 20%.

3) Alteração de critério jurídico

Há violação do art. 146 do CTN, ou seja, houve a caracterização de mudança de critério jurídico de forma retroativa, pois a impugnante sempre apurou os créditos de IPI em função da alíquota prevista para a classificação fiscal consignada nas notas fiscais:

2106.90.10 Ex 01. O Fisco sempre concordou tacitamente com a adoção da alíquota e com o fato de o produto ser considerado como “mercadoria única”.

A autoridade fiscal fez uso de novo critério jurídico (o produto não seria o concentrado para bebidas não alcoólicas e este não seria enquadrado no código de classificação fiscal 2106.90.10 Ex 01) para glosar os créditos de IPI.

O novo critério jurídico não poderia abranger fatos geradores anteriores a 18/12/2017, data da ciência do auto de infração que contestou, pela primeira vez, a alíquota utilizada para os créditos. Antes, à época da ocorrência dos fatos geradores, a tônica era a aceitação da conduta da impugnante quanto aos créditos.

Entendimentos dimanados do STJ consagram essa visão. Na mesma linha, o CARF.

O Parecer nº 405/2003 da PGFN, que vincula a Administração Tributária, concluiu que o concentrado para bebidas não alcoólicas consiste em insumo único, com classificação fiscal 2106.90.10 Ex 01, com direito ao crédito (calculado pela alíquota de 27% à época) para o adquirente.

4) Classificação fiscal dos concentrados para bebidas não alcoólicas

4.1) Competência da SUFRAMA

A SUFRAMA tem competência para aprovar projetos industriais para fruição dos benefícios fiscais em questão no que concerne a produtos com processo produtivo básico (PPB) já definido em Portaria Interministerial, conforme os seguintes atos normativos:

Decreto nº 7.139/2010, Anexo I, e Resolução do CAS nº 202/2006.

Portanto, é ínsita à competência da SUFRAMA efetuar a classificação fiscal do produto objeto do benefício fiscal elaborado conforme o PPB estabelecido. A competência para fixação da classificação fiscal de um produto não é exclusiva, nem excludente.

Segundo o art. 15, XIX, Anexo I, do Decreto nº 7.482, de 16/05/2011, e o art. 1º, XIX, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14/05/2012, não há previsão de competência exclusiva, muito menos excludente, da RFB para efetuar a classificação fiscal de um produto. Há referência apenas à competência da RFB para "(...) dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal (...)". Nesse sentido, há precedentes do STJ e do CARF; ou seja, deve prevalecer a classificação fiscal de produto levada a cabo por órgão técnico em virtude do conhecimento técnico.

A SUFRAMA é o órgão técnico competente para efetuar a classificação fiscal de produto favorecido pelo benefício fiscal em tela: *"em suma, cabe à SUFRAMA e só a ela definir o produto beneficiado !"*.

4.2) Natureza do produto elaborado pela Recofarma e a classificação fiscal efetuada pela SUFRAMA

A conclusão da fiscalização de que o produto elaborado pela RECOFARMA não corresponde a mercadoria única e, portanto, não consiste no concentrado para bebidas não alcoólicas com classificação fiscal 2106.90.10 Ex 01 da TIPI/2011, é conflitante com a definição da SUFRAMA conferida ao produto fabricado e fornecido pela RECOFARMA, com projeto industrial aprovado com base em PPB

definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25/02/1998 (que reconhece que o produto é único e composto por partes líquidas e sólidas, com homogeneização efetuada somente quando necessário).

Profere a impugnante:

“Vê-se que a própria SUFRAMA reconhece que esse produto é o concentrado para bebidas não alcoólicas fabricado conforme PPB definido em Portaria Interministerial e que esse concentrado, por configurar “preparações químicas”, pode ser entregue desmembrado em partes/kits, sem que isso desnature a sua condição de produto único (de concentrado para bebidas não alcoólicas), classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011, qual seja, preparações compostas para bebidas com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada concentrado - por isso classificado no EX. 01, a qual tinha alíquota de 27% (...)”(destaque do original)

“Em suma, pelas informações apresentadas pela própria SUFRAMA, resta incontroverso que a SUFRAMA tem conhecimento de que os concentrados para bebidas não alcoólicas fabricados pela RECOFARMA no projeto industrial por ela, SUFRAMA, aprovado, são entregues pelo fornecedor (RECOFARMA) de forma desmembrada (“kits”), conforme o próprio PPB definido em Portaria Interministerial, e que tal fato mantém sua condição de mercadoria única, qual seja, concentrado para bebidas não alcoólicas classificado na posição 21.06.90.10, EX. 01”.

“Ou seja, a SUFRAMA, na qualidade de órgão técnico competente para efetuar a classificação fiscal dos concentrados beneficiados:

- a) identificou e definiu o produto elaborado pela RECOFARMA como concentrado para bebidas não alcoólicas;*
- b) reconheceu que o concentrado para bebidas não alcoólicas fabricado pela RECOFARMA está sujeito e observa o PPB previsto na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 que é específica para esses produtos;*
- c) reconheceu que o concentrado para bebidas não alcoólicas elaborado pela RECOFARMA e adquirido pela IMPUGNANTE é mercadoria única constituída por diversos componentes (“partes líquidas e sólidas”); e*
- d) efetuou a classificação do referido concentrado como mercadoria única na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011, em razão da sua destinação e da sua diluição”.*

A natureza do produto elaborado pela RECOFARMA e a respectiva classificação fiscal é confirmada em Ofícios expedidos pela SUFRAMA (Docs. 07 e 08) e são consubstanciadas por atos administrativos vinculatórios, com presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, como a Resolução do CAS nº 298/2007 e o Parecer Técnico nº 224/2007 que a integra.

Desfecha assim o tópico de sua defesa a impugnante:

“Em suma, não é legal nem razoável que, após tantos anos, o Fisco, por ato unilateral (e inovador), discorde da SUFRAMA e dos Ministérios que aprovaram a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n° 08/98 e afirme que o produto objeto de projeto industrial aprovado pela SUFRAMA e oriundo do respectivo PPB não é concentrado para bebidas não alcoólicas e altere a sua classificação fiscal, contrariando frontal e literalmente o entendimento da SUFRAMA, consubstanciado em ato administrativo”.(destaques do original)

4.3) *Natureza do produto elaborado pela Recofarma e a classificação fiscal definida pelas regras gerais de interpretação do SH e NESH A autoridade fiscal, segundo a impugnante:*

“a) subverteu a interpretação histórica das TIPIs e a ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação, uma vez que, com base em ruling letter de outros países, desconsiderou a evolução histórica das TIPIs e aplicou as regras secundárias de interpretação (Regras 2 e 3) antes da primária (Regra 1), para concluir que o produto elaborado pela RECOFARMA não seria o concentrado para bebidas não alcoólicas e não poderia ter sido classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011; e

b) afirmou que deveriam ser utilizadas as respectivas classificações fiscais dos diversos componentes desse produto de forma isolada, as quais não dariam o crédito à alíquota de 20%, mas, na sua grande maioria, à alíquota zero”.(destaque do original).

O entendimento da SUFRAMA coincide com parecer do Instituto Nacional de Tecnologia (INT):

“12. É correto afirmar que, não obstante as partes da preparação que compõem a base para a bebida Coca-Cola estarem dispostas separadamente, o conjunto compõe uma mercadoria - preparação composta para elaboração de bebidas da classe das águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos horticolas, e com capacidade de diluição superior a 10 partes - acabada e pronta para utilização industrial pelo adquirente fabricante da bebida final, refrigerantes?

Resposta: Sim. Conforme descrito nos quesitos anteriores, a mercadoria vendida pela Recofarma é uma única mercadoria formada por duas partes, com capacidade de diluição muito superior a 10 partes da bebida final Coca-Cola. A capacidade de diluição total do concentrado para a bebida final é superior a 350 vezes.

Quimicamente, tanto a parte A como a parte B, assim como o kit, são preparações compostas, ou seja, preparações formadas por mais de um componente, para serem utilizadas, em conjunto, nos fabricantes da Coca-cola para produção do refrigerante.”

A conclusão desse laudo deve ser adotada, conforme o art. 30 do Decreto nº 70.235/72. O laudo não trata de classificação fiscal, mas apenas de aspecto técnico, portanto não se aplica o § 1º do dispositivo legal mencionado.

A obrigatoriedade de observância de laudo emitido pelo INT é tratada em julgado do CARF.

Por outro lado, o laudo juntado pela autoridade fiscal, oriundo do Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, não pode ser adotado porque o órgão emissor não é federal e não trouxe elementos para refutar a conclusão do laudo do INT.

A interpretação histórica das TIPIs, em contraposição às alegações da autoridade fiscal, leva:

“a) à conclusão de que estão corretas (i) a definição do produto efetuada pela SUFRAMA, ao aprovar o projeto industrial, consoante respectivo PPB, como concentrado para bebidas não alcoólicas, e (ii) a respectiva classificação fiscal na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011;

b) à mesma classificação efetuada pela SUFRAMA; e

c) à mesma classificação fiscal reconhecida no Parecer PGFN nº 405/2003”.

Na TIPI/88:

VIDE TABELA RELATÓRIO DRJ

Afirma, ademais, a impugnante:

“O item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral de Interpretação 3 b) confirma o fato de que os concentrados para bebidas não alcoólicas, entregues em forma de "kits", são produtos únicos, porque a sua literalidade demonstra que esses concentrados constituem mercadoria unitária, integrada por diferentes componentes, conforme se verifica:

"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 fabricação industrial de bebidas, por exemplo." (grifos da IMPUGNANTE)

E a razão de se afastar a aplicação dessa regra de exceção 3 b) (que determina que os produtos misturados ou sortidos devem ser classificados levando em consideração a posição da matéria ou artigo que lhe confira a característica essencial) é justamente porque já existe posição específica na legislação brasileira para os concentrados para bebidas não alcoólicas da posição 22.02, qual seja, a posição 2106.90.10 EX. 01 e EX. 02 conforme a respectiva diluição e, pois, por essa razão aplica-se a Regra Geral de Interpretação 1.

De fato, as Notas Explicativas III, a), e IV da Regra Geral de Interpretação 1 e a Nota Explicativa X da Regra Geral 2 b) esclarecem que a aplicação da Regra Geral de Interpretação 1 se dá automaticamente quando há uma posição específica

para classificar a mercadoria, sem que seja necessário recorrer às subsequentes Regras Gerais Interpretativas (2 a 6), que são subsidiárias, conforme se verifica:

"Regra 1 - Nota Explicativa

III)A segunda parte da Regra prevê que se determina a classificação:

a) de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e

(...)

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

"Regra 2 b) (Produtos misturados e artigos compostos X) (...) 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".

Nesse passo, cabe esclarecer que:

a) a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, de 23.08.1985, citada pela AUTORIDADE, consistiu em mero trabalho preparatório que não tem natureza de parecer do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e que não integra a coletânea publicada no site da RFB;

b) tal decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira envolve apenas a legislação dos países mencionados na consulta que motivou aquela decisão (a saber, Japão, Canadá, Maurícia, Austrália) e, naqueles países, o concentrado para bebidas não alcoólicas não é classificado numa posição específica, como o é e sempre foi na legislação brasileira, razão pela qual naquela decisão foi preciso utilizar as Regras Gerais de Interpretação secundárias (2 e 3.b);

c) essa divergência nas posições existentes nos países objeto da decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira e no Brasil ocorre pelo fato de que, no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apenas os seis primeiros dígitos das classificações fiscais devem ser uniformes, sendo facultado aos países membros da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado a criação de subdivisões (art. 3o da referida Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado, anexa ao Decreto nº 97.409/1988); e

d) no Brasil há posição específica com mais de seis dígitos, a saber: 21.06.90.10. EX. 01.

Ademais, o fato de os concentrados para bebidas não alcoólicas adquiridos da RECOFARMA não terem sido previamente homogeneizados não significa que eles não estejam prontos para uso pelo fabricante dos refrigerantes, porque, após o ingresso dos concentrados no estabelecimento da IMPUGNANTE, todo processo

produtivo feito por ela é relativo à elaboração de refrigerantes e, por conseguinte, é óbvio que os referidos concentrados estão prontos para uso pelo seu destinatário que, no caso, é a IMPUGNANTE, na qualidade de fabricante de refrigerantes.

Nesse passo, a adição de outros ingredientes não descaracteriza os concentrados para bebidas não alcoólicas como produtos prontos para uso:

a) seja porque, pelo histórico das TIPs, verifica-se que aos concentrados sempre foram e continuam sendo juntados outros componentes, os quais passam a integrar um só produto; e

b) seja porque a adição de outros ingredientes aos concentrados integra o processo produtivo dos refrigerantes produzidos pela IMPUGNANTE.

*A própria NESH B, em seu subitem 7, relativo à posição 2106.90, reconhece: (i) de um lado, que as preparações compostas dessa posição podem conter a **totalidade** dos ingredientes aromatizantes que caracterizam determinada bebida ou apenas parte desses ingredientes e, (ii) de outro lado, a possibilidade de essas preparações serem transportadas em partes, para evitar o transporte desnecessário de grandes quantidades de água etc, do que se deduz que essas partes, quando entregues em conjunto, podem ser acondicionadas em embalagens separadas.*

Eis a redação da NESH B, subitem 7, relativo à posição 2106.90:

*"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 freqüentemente 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.**"*

Ou seja, a própria NESH prevê (i) que o concentrado pode ser entregue de forma desmembrada para facilitar o seu transporte e (ii) que, no processo produtivo de fabricação dos refrigerantes, podem ser acrescentados outros insumos, tais como açúcar, água etc.

*Por fim, cabe destacar, ainda, que os laudos juntados pela RECOFARMA nos PAS n°s 11080.732960/2014-10 e 11080.732817/2014-28 (**DOCs. 10 e 11**) chegam à*

mesma conclusão: a Regra Geral de Interpretação a ser aplicada ao presente caso é a 1.

Em resumo, a conclusão da AUTORIDADE de que os produtos adquiridos pela IMPUGNANTE não seriam o concentrado e não poderiam ser classificados como mercadoria única na posição 21.06.90.10. EX 01:

a) contradiz laudo do INT que vincula os órgãos de julgamento administrativos, nos termos do art. 30 c/c art. 26-A ambos do Decreto nº 70.235/72;

b) contradiz a interpretação histórica das TIPIs acima demonstrada e a NESH;

c) contradiz a sua natureza de "preparações compostas não alcoólicas" e, conseqüentemente, de que estas "preparações compostas não alcoólicas" são uma mercadoria única, constituída de vários componentes líquidos e sólidos, conforme sempre reconhecido em todas as TIPIs e ora reconhecido pela Nota Explicativa XI, da Regra 3 b);

d) contradiz os atos administrativos da SUFRAMA que aprovaram o projeto industrial para elaboração de concentrado para bebidas não alcoólicas pela RECOFARMA, classificado como mercadoria única na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011; e

e) desconsidera o fato de que, na posição 21.06.90.10, EX. 01 e/ou EX. 02, deve ser levada em consideração a destinação da mercadoria para fins da respectiva classificação fiscal.

De fato, para se chegar à interpretação restritiva da AUTORIDADE de que o EX. 01 referir-se-ia apenas ao concentrado já homogêneo, o que, segundo a AUTORIDADE, somente ocorreria no estabelecimento da IMPUGNANTE, seria necessário que a redação do referido EX. 01 fizesse referência apenas aos "extratos concentrados ou sabores concentrados" e não ao gênero "preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados)" como consta expressamente da redação da TIPI da referida posição.

Portanto, o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado para bebidas não alcoólicas, que consiste em uma mercadoria única classificada corretamente na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011". (destaques do original)

4.4) Aplicação do art. 112 do CTN

Na dúvida quanto à correção da classificação fiscal 2106.90.10 Ex 01, esta deve prevalecer por ser a classificação fiscal definida pela SUFRAMA.

A legislação tributária, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, por força do art. 112 do CTN.

5) Ilegalidade do auto de infração

Mesmo que prospere a concepção da autoridade fiscal de que não se trate de aquisição de concentrado para bebidas não alcoólicas, um produto único, há

ilegalidade no auto de infração porque não foi considerada uma parcela de créditos de IPI na apuração.

Trata-se da parte com classificação fiscal 3302.10.00, com alíquota de 5%, com os respectivos créditos desconsiderados sob a argumentação de que seria impossível o cálculo em virtude da ausência de identificação de cada parcela de um produtos descrito como único, sem a discriminação do valor tributável da preparação à base de substâncias odoríferas nas notas fiscais de aquisição.

Deveria ter sido, no mínimo, arbitrado o valor dessas aquisições, em respeito do art. 142 do CTN.

Também foi ignorado o aumento de alíquota de 0% para 14% pela TIPI/2016 (Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016), e os créditos resultantes, no período de janeiro a março de 2017, das partes do concentrado classificadas no código 2106.90.10.

Isso tudo implica o cancelamento integral do auto de infração.

6) Direito ao crédito relativo à aquisição dos concentrados para bebidas não alcoólicas isentos

6.1) Coisa julgada formada no MSI nº 95.0008787-1 – Isenção do art. 81, II, do RIPI/2010

Além de tudo, o direito ao crédito da impugnante deve ser reconhecido à luz da coisa julgada formada no MSI nº 95.0008787-1.

Nos autos dessa ação mandamental é assegurado o direito aos créditos pela aquisição, para aplicação pela impugnante na industrialização de produtos tributados, de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem oriundos de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 81, II, do RIPI/2010.

6.2) Benefício previsto no art. 95, III, do RIPI/2010

A autoridade fiscal apenas alega que os produtos adquiridos da RECOFARMA não fariam jus ao benefício de que trata o art. 95, III, do RIPI/2010 (base legal: art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75), mas não apresenta as razões para tal entendimento (é mencionado um “relatório de ação fiscal nº 01”, não anexado ao processo).

O benefício foi outorgado expressamente por ato da SUFRAMA, com presunção de legalidade, legitimidade e veracidade.

Segundo o CARF, no Acórdão nº 3401-003.750, de 26/04/2017:

“a) a SUFRAMA tem competência para verificar se o contribuinte preencheu os requisitos legais para fruição do benefício do art. 6o do DL nº 1.435/75;

b) no caso específico dos concentrados elaborados pela RECOFARMA, o preenchimento dos requisitos foi atestado pela Resolução do CAS nº 298/2007 que entendeu que, para fins de concessão do benefício do art. 6o do DL nº 1.435/75, era

suficiente a elaboração dos concentrados com açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo e/ou extrato de guaraná;

c) a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, é ato administrativo válido com presunção de legalidade, legitimidade e veracidade e, pois, não pode ser desconsiderado pela RFB; e

d) a interpretação da SUFRAMA quanto ao alcance do art. 6º do DL nº 1.435/75 é lógica e coaduna-se com o próprio significado do termo "matéria-prima" constante do § 1º do art. 6º do DL nº 1.435/75, o qual compreende no seu conceito "produto industrializado com matéria-prima agrícola regional" para fins do crédito de IPI".

7) Impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária

Em razão do art. 100, § único, do CTN, a observância de atos normativos expedidos por autoridades administrativas exclui a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária.

A Resolução CAS nº 298/2007, baixada pela SUFRAMA e integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, é ato administrativo com efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado.

8) Impossibilidade de exigência de multa

Sobretudo, ainda que superada toda a argumentação já expendida, não pode ser aplicada penalidade se o sujeito passivo atuou segundo o entendimento sufragado em última instância, de forma irrecorrível, sendo ou não parte, nos termos do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/1964.

Enfim:

"No caso, há decisões irrecorríveis de última instância administrativa proferidas em processos fiscais no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal (Acórdãos: 02-02.895, de 28.01.2008, relator Conselheiro ANTÔNIO CARLOS ATULIM; 02-02.752, de 02.07.2007, relator Conselheiro ANTÔNIO BEZERRA NETO e 020.683, de 18.11.1997, relator Conselheiro MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA), o que atrai os arts. 486, II, "a", do RIPI/02 e 567, II, "a", do RIPI/10, para fins de exclusão da multa exigida.

Neste particular, cabe ressaltar que a CSRF tem aplicado os referidos dispositivos regulamentares para determinar a exclusão de multa quando há decisão de última instância administrativa favorável ao contribuinte sobre a matéria em discussão.

Nesse sentido foi o julgamento do recurso especial interposto no processo administrativo nº 15956.720043/2013-16 (Acórdão nº 9303-003.517), que concluiu pela exclusão da multa de ofício imposta por auto de infração lavrado para exigir débitos de IPI decorrentes da glosa de créditos desse imposto, em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 486, II, "a", do RIPI/02 e no art. 567, II, "a", do RIPI/10; eis o trecho do voto do referido acórdão:

"A única matéria que está em litígio é a vigência do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964.

(...)

Após essa breve digressão, retornando à lide, não identifiquei no sistema jurídico vigente declaração de inconstitucionalidade do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964. Também não há lei posterior que tenha revogado o referido artigo. Pelo contrário, verifico que o Poder Executivo o utilizou como base legal do art. 486, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 e do art. 567, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Assim, entendo que a regra contida no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, continua vigente."

Ainda que se entendesse que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 teria sido tacitamente revogado, o que se admite apenas para fins de argumentação, o próprio fato de o art. 486, II, "a", do RIPI/02 e o art. 567, II, "a", do RIPI/10 excluírem a multa já é suficiente, por si só, para que tal regra seja observada por órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal, independentemente de qualquer outra consideração, porque o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 determina a vinculação dos referidos órgãos administrativos às previsões em Decreto.

Vê-se, pois, que é descabida a imposição de multa, nos termos dos art. 486, II, "a", do RIPI/02 e do art. 567, II, "a", do RIPI/10:

i) seja porque o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 permanece em pleno vigor e foi repetido nos RIPIs posteriores ao CTN, conforme arts. 486, II, "a", do RIPI/02 e 567, II, "a", do RIPI/10, e a jurisprudência da CSRF vigente à época dos fatos geradores objeto deste processo reconhecia que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal (Acórdãos: 02-02.895, de 28.01.2008, 02-02.752, de 02.07.2007, e 02-0.683, de 18.11.1997);

ii) seja porque, ainda que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 tivesse sido tacitamente revogado pelo CTN, o que se admite apenas para fins de argumentação, considerando que comando idêntico foi repetidamente introduzido em Decreto, que se encontra em vigor (arts. 486, II, "a", do RIPI/02 e 567, II, "a", do RIPI/10), a sua aplicação pelos órgãos julgadores torna-se obrigatória, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e a jurisprudência da CSRF vigente à época da apuração dos fatos geradores objeto deste processo reconhecia que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal (Acórdãos: 02-02.895, de 28.01.2008, 02-02.752, de 02.07.2007, e 02-0.683, de 18.11.1997)".

9) Créditos básicos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização dos refrigerantes

Os produtos de limpeza, empregados para assepsia e sanitização, fazem parte do processo produtivo dos refrigerantes, sendo inerentes à produção, inclusive, por

exigências sanitárias, sendo, portanto, correta a apropriação dos créditos na aquisição desses produtos.

Os produtos de limpeza não têm, necessariamente, contato direto com as bebidas, mas com as embalagens destas.

O aproveitamento de créditos relativos a produtos de limpeza é compatível com a legislação tributária (RIPI/2010, art. 226, I; PN CST nº 65/1979) e com precedentes judiciais e administrativos, uma vez que esses produtos não integram o ativo imobilizado e são consumidos integralmente no processo industrial dos refrigerantes.

10) Exigência de débitos supostamente devidos na saída dos refrigerantes fabricados pela impugnante.

Se for revertida a glosa de créditos, os créditos da escrita fiscal são suficientes para absorver todos os débitos, inclusive aqueles apurados pela fiscalização.

De qualquer modo, a impugnante calculou e escriturou corretamente os débitos de IPI na saída dos produtos, tendo sido observada a legislação concernente à redução de alíquota do IPI apenas para refrigerantes elaborados com extrato de guaraná ou suco de fruta.

Quanto à suposta ausência de escrituração, para as notas fiscais arroladas não houve a saída efetiva de mercadorias, seja porque houve a solicitação de cancelamento das notas fiscais, seja porque as notas fiscais foram rejeitadas no sistema da impugnante (SAP), sendo equivocado o registro dessas notas fiscais como “autorizadas” no sistema da SEFAZ (doc. 13).

No tocante a isso, requer a impugnante que o julgamento seja convertido em diligência devido ao elevado volume de operações incluídas na apuração de débitos do imposto e para que seja observado o princípio da verdade material.

11) Improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício

É totalmente descabida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício imposta à impugnante, já que isso implicaria uma majoração indireta da própria penalidade, conforme jurisprudência administrativa.

Do Voto da DRJ

O voto da DRJ concluiu pela improcedência da impugnação e manutenção integral do crédito tributário.

Do Recurso Voluntário

Inconformada a empresa apresentou Recurso Voluntário, insurgindo-se contra a decisão da DRJ.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, Relator.

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

O processo trata de autuação fiscal lavrada contra empresa fabricante de refrigerantes por aproveitamento indevido de créditos de IPI, decorrente de erro de classificação fiscal e de alíquota aplicado aos concentrados oriundos da Zona Franca de Manaus.

Das Preliminares**(a) Decadência Parcial**

A Recorrente sustenta decadência quanto aos períodos anteriores a 18/12/2012.

Nesse ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

Conforme reconhecido na decisão da DRJ, não houve pagamento antecipado do imposto, aplicando-se o art. 173, I, do CTN, que fixa o termo inicial no primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador.

Rejeito a preliminar.

(b) Nulidade por mudança de critério jurídico

A Recorrente alega violação ao art. 146 do CTN.

Nesse ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

A decisão de primeira instância demonstrou que a autuação decorreu de nova análise técnica e não de alteração de critério jurídico retroativo. A fiscalização apenas aperfeiçoou seus procedimentos, com base em laudos e análises posteriores.

Rejeito a preliminar.

(c) Alegação de coisa julgada (MS nº 95.0008787-1)

A Recorrente sustenta que o mandado de segurança reconheceu, em momento anterior, o direito ao crédito presumido sobre insumos isentos.

Nesse ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

O mandado de segurança, não abrangeu o presente período nem as mercadorias objeto desta autuação. Ademais, o título judicial referia-se à isenção do art. 81, II, do RIPI/2010, e não ao crédito presumido do art. 95, III, sendo inaplicável por distinção de fundamento.

Rejeito a preliminar

Do Mérito

No mérito, cabe analisar os seguintes pontos:

(a) Classificação fiscal e Crédito Presumido

A Recorrente defende a tese de que os “kits” deveriam ser classificados no Ex 01 da NCM 2106.90.10 e, por isso, gerariam crédito presumido de IPI do art. 95, III, c/c art. 237 do RIPI/2010.

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

Os elementos constantes dos autos evidenciam que todas as substâncias puras integrantes dos kits possuem classificação própria na Convenção do Sistema Harmonizado (HS), base da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Salvo melhor juízo, a classificação atribuída a cada item necessário para a elaboração do produto “refrigerante” seria a seguinte:

Goma arábica NCM 1301.20.00 (gomas naturais)

Extrato de guaraná, NCM 1302.19.90 (extratos vegetais)

Açúcar refinado, NCM 1701.99.00 (açúcares)

Xarope de glucose, NCM 1702.30.90

Caramelo líquido, NCM 1702.90.00 (açúcares e xaropes)

Benzoato de sódio, NCM 2916.31.29 (benzoatos)

Ácido cítrico, NCM 2918.14.00 (ácidos carboxílicos)

Cafeína, NCM 2939.30.31 (alcaloides, sais e derivados)

Corantes artificiais (tartrazina, amarelo crepúsculo etc.), NCM, posições 3203 ou 3204

Óleos essenciais (laranja, limão etc.), NCM 3301.12.90 ou correlatas, conforme a espécie vegetal

Aromas artificiais ou naturais, NCM 3302.10.00 ou correlatas, dependendo da base aromática

A diversidade de classificações atribuída aos itens demonstra que não se trata de uma única mercadoria ou preparação composta, mas sim de substâncias puras e insumos com naturezas químicas e funcionais distintas, cada qual com enquadramento próprio no SH/NCM.

A amplitude de posições vai desde o Capítulo 13 (produtos de origem vegetal, como gomas e extratos), passando pelos Capítulos 17 (açúcares e xaropes), 29 (produtos químicos orgânicos como ácidos, sais e derivados), até alcançar os Capítulos 32 e 33 (corantes, óleos essenciais e preparações aromáticas).

A matéria já foi debatida exaustivamente neste órgão, tanto assim que o CARF aprovou a Súmula 236, alinhada às orientações da Organização Mundial de Aduanas (OMA), determinando a classificação individualizada de cada componente.

SÚMULA CARF Nº 236

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

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

Acórdãos Precedentes: 9303-015.185, 9303-015.408, 9303-015.632.

Além disso, fica claro dos autos que os componentes não sofrem qualquer transformação ou beneficiamento que lhes confira nova classificação ou que configure industrialização geradora de direito ao incentivo.

O simples ingresso das mercadorias pela ZFM, seguido de sua internalização no território nacional, não gera direito a crédito presumido de IPI, sendo certo que, se importadas diretamente para estabelecimentos fabris fora da ZFM, tais substâncias estariam sujeitas a classificação individualizada e à incidência dos impostos de importação e outros correspondente a cada código NCM.

Assim, os créditos presumidos foram corretamente glosados.

Nego provimento.

(b) Falta de Prova Técnica Idônea

A Recorrente sustenta que o laudo pericial seria oriundo de outro processo (Recofarma).

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

O auto de infração contém anexos técnicos e planilhas próprias, produzidos no procedimento. A utilização de elementos técnicos de casos análogos é admitida como prova emprestada quando referida apenas para contextualização.

Nego provimento.

(c) Multa de Ofício e Suposta Boa-Fé

A Recorrente invoca o art. 561, II, "a", do RIPI/2010 para afastar a multa de 150%, alegando interpretação administrativa anterior favorável.

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

A DRJ esclareceu que não houve ato normativo ou decisão vinculante que autorizasse a conduta da contribuinte.

Além disso, os elementos colhidos apontam simulação e superfaturamento dos insumos, inclusive pela utilização de variável de preço (“deflator”) atrelada à receita líquida da adquirente - prática já identificada em casos análogos e qualificada como fraude pela jurisprudência.

(d) Afastamento de multas, juros e correção monetária

A Recorrente sustenta que, à luz do art. 100 do CTN, não caberia cobrança de multas e juros diante da alegada prática administrativa reiterada em sentido favorável.

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

A DRJ afastou a alegação, registrando que não houve ato normativo vinculante que assegurasse a conduta da empresa, sendo legítima a incidência de multas e juros, inclusive sobre o valor da multa, conforme Súmulas CARF nº 4, 5 e 108.

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Nego provimento.

(e) Exclusão das notas fiscais canceladas

A Recorrente demonstrou, por meio da planilha de folhas 285 a 288 e dos documentos fiscais, que determinadas notas fiscais incluídas na base de cálculo da exigência foram devidamente canceladas antes da ocorrência do fato gerador, não havendo, portanto, circulação jurídica de mercadoria nem incidência de IPI.

Nesse ponto entendo que assiste razão à Recorrente.

A fiscalização não contestou a autenticidade das referidas anulações, e o cotejo das chaves de acesso confirma que os registros foram cancelados no próprio sistema da Receita Federal.

Assim, impõe-se a exclusão da exigência correspondente às notas fiscais canceladas, conforme listagem constante das folhas 285 a 288 dos autos.

Dou provimento.

(F) Produto “Coca-Cola LS 1L Vas Bônus, erro de cálculo da quantidade por caixa

No tocante ao produto “Coca-Cola LS 1L Vas Bônus”, restou comprovado erro no cálculo da quantidade de unidades por caixa, tendo a fiscalização considerado 12 unidades, quando na realidade o acondicionamento corresponde a 6 unidades por caixa.

A planilha de apuração juntada pela Recorrente e os documentos de controle interno confirmam a divergência.

Dessa forma, cancela-se a exigência do IPI relativa à diferença apurada exclusivamente nesse item, por se tratar de erro material de quantificação.

Dou provimento.

Contrarrazões PGFN

A PGFN apresentou contrarrazões, nas quais sustenta que não houve violação ao art. 146 do CTN, alteração de critério jurídico. A eventual divergência entre fiscalizações em períodos distintos não configura “mudança de critério jurídico”, pois cada lançamento é autônomo e vinculado ao período fiscalizado. Nesse ponto, cita o REsp 1.130.545/RJ (repetitivo), Rel. Min. Luiz Fux, confirmando que alterações de entendimento em lançamentos diferentes não caracterizam reexame vedado pelo art. 146 do CTN.

Além disso, refuta a tese de que o lançamento deve respeitar a “jurisprudência majoritária da época do fato gerador”. Afirma que o art. 24 da LINDB destina-se à revisão de atos administrativos já concluídos e não se aplica à constituição do crédito tributário.

Com relação a alegação de direito ao crédito presumido de IPI (art. 9º do DL 288/67 e art. 6º do DL 1.435/75), a PGFN afirma que não há amparo legal para créditos fictos de IPI sobre insumos isentos da Zona Franca de Manaus. O art. 6º do DL nº 1.435/75 aplica-se a matérias-primas regionais, e o art. 9º do DL nº 288/67 não autoriza crédito quando não há tributação na etapa anterior. Cita jurisprudência administrativa e a Súmula CARF nº 20, segundo a qual “não há direito ao crédito de IPI sobre insumos aplicados na fabricação de produtos NT (não tributados)”.

Acerca da classificação fiscal dos “kits”, a PGFN reforça o argumento da fiscalização que os kits de concentrados não são um único produto, mas conjuntos de substâncias com classificações próprias na NCM, devendo ser tratados individualmente. Fundamenta-se nas RGI 1 e 6 da NCM, nas NESH, e no entendimento técnico da Receita Federal.

Finalmente, a respeito da boa-fé e confiança legítima (arts. 100 e 146 do CTN), a PGFN afirma que o simples fato de fiscalizações anteriores não terem autuado o contribuinte não caracteriza prática administrativa reiterada apta a gerar confiança legítima.

De forma resumida, a PGFN pugna pela improcedência total do recurso voluntário.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento para (a) excluir a exigência relativa as notas fiscais canceladas constantes da planilha de folhas 285 a 288; e (b) cancelar a exigência de IPI relativa a saída do produto coca-cola 1l vas bônus em razão do cálculo indevido da quantidade de 12 unidades por caixa para 6 unidades por caixa.

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo

Conselheiro