



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10530.735720/2019-73
ACÓRDÃO	3402-012.161 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2017

KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. COMPONENTES DIVERSOS EMBALADOS SEPARADAMENTE. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DE NOA EXPLICATIVA DO SISTEMA HARMONIZADO.

O inciso XI, das Notas Explicativas da Regra Geral 3 b), a qual permitiria classificar um produto, composto por diversos componentes diferentes, na posição do artigo que lhe conferir característica essencial, veda expressamente a aplicação desta Regra Geral para classificar kits de concentrados (misturas) e produtos da indústria alimentícia sem mistura, embalados separadamente, que sejam matéria prima para a produção de refrigerantes, tendo como consequência a necessidade de classificação separada de cada componente do kit.

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN, NÃO OCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração (art. 146 do CTN), diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso. Não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 592.891/SP. APLICABILIDADE.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a

alíquota diferente de zero e no que concerne a matérias primas originárias da ZFM e da Amazônia Legal; glosam-se os créditos relativos a insumos adquiridos em desobediência aos requisitos legais (matérias-primas agrícolas, extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais), sendo inaplicável a esses casos o RE nº 592.891/SP.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e do Acórdão recorrido, para, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas aos filmes plásticos, tampas e rolhas plásticas, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos, que davam integral provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Luís Cabral.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral (Presidente).

RELATÓRIO

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

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI relativo aos períodos de apuração de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, em virtude de recolhimento a menor do imposto em face da utilização indevida de créditos decorrentes da aquisição de produtos de empresas localizadas no Estado do Amazonas, por ausência de previsão legal e também por erro de classificação fiscal dos produtos denominados kits/concentrados para fabricação de bebidas.

No Termo de Verificações Fiscais às folhas 11/39, o autante descreve os procedimentos adotados durante a fiscalização e as suas conclusões, sintetizadas a seguir: 1. No período sob análise, a empresa adquiriu sem destaque do IPI os

seguintes produtos de fornecedores instalados em Manaus/AM, apurando, contudo, créditos sobre tais aquisições mediante as alíquotas de IPI a seguir relacionadas: “kit Pepsi Cola” da Pepsi Cola Industrial da Amazônia Ltda., creditando-se à alíquota de 20%; “kit concentrado para refrigerante” da Arosuco Aromas e Sucos Ltda., à alíquota de 20%; “película/filme de plástico” da Valfilm Amazônia Ind. e Com. Ltda., à alíquota de 15%; e “tampa plástica” da Videolar Innova S/A, à alíquota de 5%; 2. A autuada escriturou os créditos no campo “outros créditos” do Livro de Registro de Apuração do IPI com a indicação de “Presumido – Aquisição de Mercadoria oriunda do Amazônia Ocidental” e “Presumido – Aquisição de Mercadoria Oriunda do Amazonas Art. 237 do RIPI/2010”; 3. A autuada informou que a escrituração pela aquisição de produtos da Zona Franca de Manaus baseou-se nos artigos 225 e 237 do Decreto nº 7.212/2010, que regulamenta o IPI (RIPI/2010), e nos artigos 43, §2º, III, da CF/88 e 40, 92, e 92 do ADCT; 4. Porém, as fornecedoras Pepsi Cola e Videolar não subsumem os insumos ao artigo 95, III, do RIPI/2010; a Videolar sequer fundamenta a isenção; e a Pepsi Cola a classifica no artigo 81, II do RIPI/2010; 5. Por sua vez, intimada a identificar os produtos comercializados para a Ambev, a Arosuco declarou que os únicos produtos que se enquadram na isenção do artigo 95, III, do RIPI/2010 são os concentrados de guaraná e o energético Fusion, embora no campo “observações” das notas fiscais a empresa tenha informado, para todos os concentrados, a isenção dos artigos 81, II, e 95, III, do RIPI/2010, donde se conclui que os demais concentrados saíram com a isenção do artigo 81, II;

6. Os produtos tampa plástica, película/filme plástico, kit pepsi cola e concentrados sabor diferente de guaraná não são elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, um dos critérios para o produto sair com a isenção do artigo 95, III, do RIPI/2010; 7. A fiscalizada já passou por ações fiscais e sofreu autuações anteriores em que ficou comprovada a situação aqui descrita (processos administrativos fiscais nº 13502.000533/2009-29, 13502.720329/2011-42, 10580.726272/2017-60), e outros estabelecimentos da empresa também sofreram autuações pelo mesmo motivo (PAF nº 10980.729815/2012-83, 10480.721667/2015-32, 11065.722491/2015-08, 11080.723806/2017-72), nos quais se encontram os resultados de diligências fiscais relacionadas ao kit pepsi cola, quando foi verificado junto ao fabricante que na sua elaboração não é utilizada nenhuma matéria-prima extrativa regional; 8. Por sua vez, devem ser glosados os créditos decorrentes das aquisições junto às empresas Arosuco Aromas e Sucos Ltda. e Pepsi Cola Industrial da Amazônia Ltda. dos produtos denominados Kits/Concentrados, inclusive do “concentrado sabor guaraná” – único produto adquirido de fornecedores localizados no Estado do Amazonas enquadrados na isenção prevista no artigo 95, III, do RIPI/2010 –, em virtude de erro de classificação fiscal, por não se caracterizarem como o concentrado a que se refere o “Ex” 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Cientificada do Auto de Infração, a contribuinte apresenta impugnação, sendo essas as suas razões de defesa, em síntese: 1. Preliminarmente deve ser reconhecida a nulidade

da autuação, ante a impossibilidade de alteração do critério jurídico, pois há mais de uma década a impugnante adquire os mesmos kits concentrados de seus fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus – ZFM, sob a mesma classificação fiscal, mas a depender do período autuado e do local do estabelecimento fiscalizado são aplicados critérios jurídicos distintos na autuação, sendo que apenas nos últimos três anos a fiscalização passou a questionar a classificação fiscal empregada nos kits concentrados para refrigerantes; 2. Tal mudança de motivação não decorreu de qualquer alteração legislativa ou decisão judicial vinculante, mas coincide com a obtenção de decisões favoráveis à impugnante no sentido de reconhecer o direito a crédito do IPI nas aquisições dos kits concentrados ante o preenchimento dos requisitos necessários à fruição do benefício do artigo 6º do Decreto Lei nº 1.435, de 1975, citando, a esse respeito, Acórdão proferido pela Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara do CARF; 3. Além da indicação do posicionamento favorável do CARF, também é imperioso reconhecer que a mudança de motivação quanto ao tratamento dos kits concentrados para refrigerantes é contemporânea ao início do julgamento em repercussão geral do Recurso Extraordinário – RE 592.891/SP, em que o Supremo Tribunal Federal – STF analisou a possibilidade da apropriação de créditos referentes a insumos desonerados advindos da ZFM; 4. O julgamento do mencionado RE foi concluído em 25.04.2019, confirmando que “Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”; 5. O inteiro teor do referido acórdão foi publicado no último dia 20.09.2019, não havendo mais dúvidas acerca de seu exato conteúdo e aplicabilidade para o presente caso; 6. A oposição de Embargos de Declaração pela Procuradoria da Fazenda Nacional (“PGFN”) não tem o condão de retirar o caráter definitivo e inequívoco do posicionamento firmado pelo STF no RE nº 592.89/SP, pois os embargos de declaração têm como função sanar eventuais contradições, omissões e obscuridades identificadas na decisão, podendo ser conferidos efeitos infringentes em caráter excepcional “quando houver defeito material que, após sanado, obrigue a alteração do resultado do julgamento”, o que evidentemente não é o caso; 7. O citado acórdão é claro quanto ao posicionamento adotado, não cabendo reparos, o que apenas reforça a irrisignação da PGFN, que busca revisitar a discussão de mérito da matéria, o que, como sabido, não é admitido nessa fase processual; 8. Dessa forma, resta inconteste o caráter definitivo e inequívoco da decisão proferida no RE nº 592.891/SP, devendo tal entendimento ser aplicado ao presente caso com vistas a prestigiar os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima do administrado, bem como em observância ao previsto no artigo 1º do Decreto nº 2.346/1997 e no artigo 62, §2º, do Regimento Interno do CARF (“RICARF”); 9. Diante do entendimento reiterado pelo STF e do CARF, a pretensão da Fiscalização em glosar os créditos de IPI dos kits concentrados para refrigerantes com fundamento em suposto erro de

classificação fiscal não deve prosperar, eis que representa manifesta violação ao entendimento firmado e ao princípio da proteção à confiança encampado pelo artigo 146 do CTN, conforme doutrina que transcreve; 10. É nítido que a mudança de critério jurídico adotada no presente lançamento nada mais é do que um subterfúgio utilizado pelas autoridades fiscais para evitar indevidamente que o contribuinte obtenha legitimação de sua situação de direito e que haja uma perda de oportunidade de arrecadação, conduta que se mostra manifestamente ilegal;

11. Admitir que a Autoridade Fiscal altere seu critério jurídico para lançamento tributário que versa sobre as mesmas questões de fato analisadas pela Suprema Corte seria o mesmo que negar vigência à decisão judicial, em clara violação ao princípio do devido processo legal e segurança jurídica, ambos assegurados pelo artigo 5º da Constituição Federal; 12. A ausência de questionamento nas últimas décadas por parte das autoridades fiscais quanto à classificação fiscal dos kits concentrados deve ser considerada uma prática reiterada da Administração Pública, com força de norma complementar nos termos do artigo 100, inciso III, do CTN; 13. A impossibilidade de mudança de critério jurídico é expediente vedado também pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB”), cujo artigo 24 dispõe que a revisão do ato na esfera administrativa deve observar a jurisprudência majoritária no momento da consecução dos fatos geradores, assim como as práticas reiteradas da administração; 14. A presente autuação representa, ainda, afronta à jurisprudência majoritária à época dos fatos geradores, isso porque o julgamento exarado no RE nº 212.484/RS permanecia sendo a única decisão definitiva e inequívoca proferida pelo STF acerca do direito ao crédito de IPI dos adquirentes de insumos isentos oriundos da ZFM, tendo sido tal posicionamento reiterado pela decisão proferida no julgamento do RE 592.891/SP; 15. Diante do exposto, é evidente que a ausência de questionamento sobre a classificação fiscal dos kits nos diversos lançamentos previamente efetuados contra a impugnante representa reiterada concordância da Fiscalização com o código NCM empregado, afinal, caso a Fiscalização discordasse do enquadramento dos kits no NCM2106.90.10 – Ex. 01, por óbvio não teria tratado essa classificação como fato incontroverso durante tantos anos por meio dos diversos lançamentos homologados que precederam o ora combatido; 16. O auto de infração também padece de nulidade pela precariedade na motivação do lançamento, especialmente pela não apresentação de provas e laudos técnicos aptos a corroborar as infrações imputadas à impugnante, fundamentando-se exclusivamente em frágeis presunções;

17. No que se refere à glosa dos créditos apropriados em virtude de aquisições de kits concentrados, a fiscalização, em face da suposta ausência de informações obtidas junto à fornecedora, se ateve a fundamentar a autuação na frágil presunção de que as mercadorias não teriam sido fabricadas com matérias primas regionais da ZFM, e, portanto, não fariam jus ao benefício previsto no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75; 18. Entretanto, a fiscalização em momento algum logrou êxito em comprovar que tais mercadorias não empregam matérias primas

regionais da ZFM, posto que não suportou seu posicionamento em provas técnicas aptas a atestar a correção de suas alegações quanto à composição de tais produtos; 19. No que concerne à glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de tampas junto à Videolar Innova S/A (“Videolar”), a Fiscalização alega que a Ambev não faz jus ao aproveitamento de créditos incentivados, afirmando apenas que foi verificado nas demais ações fiscais que são utilizados insumos de origem mineral, motivo pelo qual não se cogita seu enquadramento na isenção prevista no artigo 95, III do RIPI/2010, sem contudo apresentar qualquer tipo de análise aprofundada do processo produtivo em questão, nem qualquer comprovação ou laudo técnico a embasar tal alegação; 20. Trata-se de uma análise quanto a natureza e composição de tais matérias primas, de modo que apenas provas técnicas – que inexistem no presente caso – poderiam atestar o enquadramento dos produtos adquiridos pela impugnante no referido benefício; 21. No que tange à glosa dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de kits concentrados, a fiscalização não suportou seu posicionamento em provas técnicas quanto à sua natureza, empregando argumentos de retórica que buscam desconstruir conceitualmente as definições de “preparação” e “concentrado”, de modo a demonstrar que o fato de os kits virem separados em “parte A” e “parte B” é supostamente determinante para a classificação fiscal da mercadoria; 22. Ocorre que os kits concentrados são mercadorias complexas, cuja compreensão demanda conhecimentos técnicos da área química e de engenharia de alimentos, sendo evidente que a divergência entre o Fisco e a impugnante envolve matéria de fato e não apenas matéria de direito; 23. O CARF também já reconheceu a nulidade de autuações sobre reclassificação fiscal em virtude da ausência de prova técnica sobre a natureza, composição e constituição do produto, e a lavratura deste Auto de Infração é maculada de nulidade por ausência de motivação, uma vez que afronta claramente o artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”); 24. No mérito, ainda que se entenda que os produtos adquiridos pela impugnante não se enquadram na possibilidade supracitada – o que se admite apenas para fins argumentativos – a impugnante continuaria gozando do direito ao creditamento do IPI em virtude do princípio da não cumulatividade consagrado no artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal; 25. Ademais, negar o direito ao crédito da impugnante decorrente de uma aquisição isenta de IPI oriunda da ZFM anula os efeitos de tal isenção, extirpando assim a lógica econômica da região incentivada, além de violar expressamente o dispositivo constitucional, artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”);

26. A Fiscalização adota, equivocadamente, uma interpretação restritiva dos requisitos do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, no sentido de que só fariam jus ao benefício de isenção de IPI os produtos elaborados com matéria prima extrativa regional in natura, de modo que, por consequência, os produtos elaborados com matérias primas já processadas ou industrializados não seriam isentos; 27. Contudo tal interpretação é manifestamente im procedente, uma vez que inexistente qualquer exigência legal quanto à necessidade de a matéria-prima

extrativa regional ser empregada diretamente no processo produtivo do produto que faz jus à isenção; 28. O termo “matéria prima” contido no referido artigo designa um conceito amplo e genérico que abarca tanto a matéria prima bruta – aquela provinda diretamente da natureza – quanto a matéria prima já industrializada, pois caso o intuito do legislador fosse restringir o gozo da isenção de IPI às mercadorias elaboradas com matérias primas brutas de origem extrativa regional, assim teria especificado na redação do dispositivo; 29. A improcedência da interpretação restritiva proposta pela fiscalização comprova-se pela análise da finalidade dos incentivos concedidos por meio do Decreto-Lei nº 288/1967, regulamentado pelo Decreto-Lei nº 1.435/1975; 30. Nem se alegue que o dispositivo em questão estaria se referindo a matéria prima bruta por utilizar os termos “agrícolas” e “extrativas vegetais”, porque tais termos estão expressos na redação do dispositivo apenas no intuito de enfatizar a exceção feita pela norma, de acordo com a qual produtos elaborados com matéria prima de origem animal também são isentos; 31. No que se refere ao kit Pepsi Cola, o artigo 95, III, do RIPI/2010 determinou que o estabelecimento responsável pela industrialização do produto beneficiado fosse localizado na Amazônia Ocidental, e não que a matéria prima utilizada no processo produtivo seja necessariamente extraída dessa região, devendo o termo “regional” contido no artigo 6º do Decreto Lei nº 1.435, de 1975, ser interpretado de forma ampla; 32. Além disso, o Estado do Mato Grosso, de onde provém o açúcar utilizado pela D.D Williamson para produção do corante caramelo, se localiza na região da Amazônia Legal; 33. Ao analisar situação idêntica à presente, na qual inclusive se discute a isenção dos kits concentrados vendidos pela Pepsi à impugnante, o CARF reconheceu que os kits em questão preenchem todos os requisitos previstos para fruição do benefício previsto no artigo 6º do Decreto Lei nº 1.435, de 1975, a despeito de o açúcar utilizado como matéria-prima ser oriundo do Estado do Mato Grosso; 34. No tocante às tampas fornecidas pela Videolar e aos filmes plásticos fornecidos pela Valfilm, a Fiscalização alega que foi verificado nas demais ações fiscais que tais fornecedores utilizam insumos de origem mineral, a exemplo de plásticos, tintas, alumínio, etc., e, por esta razão, nem se cogita o enquadramento na isenção do artigo 95, III do RIPI/2010 (TVF fl. 18); 35. Em relação às tampas produzidas pela Videolar, contudo, a Fiscalização não tece maiores comentários, se limitando ao acima apontado, ficando a Impugnante tolhida de apresentar argumentos meritórios acerca desse ponto da autuação;

36. Especificamente quanto às películas/filmes fornecidos pela Valfilm, a Fiscalização afasta a aplicação da isenção prevista no artigo 95, III do RIPI/2010 por entender que o óleo de dendê utilizado não estaria em sua forma bruta, mas o CARF reconheceu a legitimidade do creditamento de IPI decorrente da aquisição de mercadorias elaboradas com óleo de dendê em contexto fático idêntico ao do Auto de Infração ora combatido; 37. Nem se alegue que há exigência quanto à quantidade do referido óleo na composição do produto fabricado, tendo em vista que o CARF já decidiu, em outro caso similar ao presente, que inexistia qualquer exigência legal quanto à quantidade de matéria prima que deve ser empregada no

processo produtivo; 38. A impugnante adquiriu os insumos de fornecedores da ZFM que possuem projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, conforme laudos e resoluções que anexa, e que, por isso, ensejam direito ao crédito do IPI; 39. No que tange à classificação dos kits concentrados para a fabricação de refrigerantes, as regras de interpretação do Sistema Harmonizado são subsidiárias entre si, o que implica dizer que a RGI 2 somente é aplicável se a RGI 1 não for suficiente para indicar a classificação apropriada, e assim em diante, sendo a prevalência da RGI 1 corroborada pela sua Nota Explicativa V; 40. No presente caso, a aplicação da RGI 1 é mais do que suficiente para indicar que a posição 2106.90.10 - Ex 01 é a classificação mais apropriada para os kits concentrados adquiridos pela Impugnante, ou seja, todos os pontos trazidos pela fiscalização quanto à aplicação das Notas Explicativas das RGI 2 e 3 se mostram totalmente inaplicáveis ao caso em análise; 41. A alegação da fiscalização de que os termos “preparação composta”, “concentrado” e “capacidade de diluição” contidos no texto da posição 2106.9010 - Ex 01 implicariam que as preparações compostas abrangidas devam, necessariamente, ser um produto único mostra-se totalmente contrária à NESH, que em seu item B estabelece a possibilidade de uma preparação composta ser produto da mistura de outras preparações; 42. Também não pode prosperar a equivocada alegação fiscal de que preparações compostas, nos termos do Ex. 01 do NCM 2106.90.10, são somente aquelas que já estivessem previamente misturadas, pois é fato que a NESH da posição 2106 determina que são “preparações compostas” todas as substâncias constituídas por um conjunto de ingredientes que lhes confirmam uma propriedade aromática característica de determinada bebida, seja isoladamente ou mediante a adição de outras substâncias, conforme estipula a Nota Explicativa 7 da posição 2106, diante da qual é evidente que cada um dos componentes dos kits deve ser considerado como parte da “preparação composta”; 43. O fato de existir uma parte “sólida” do kit composta de sais, estabilizantes, ácidos e outros elementos químicos, bem como o fato de ser realizada a mistura dos componentes dos kits no estabelecimento da impugnante, se mostram totalmente compatíveis com o texto da posição 2106.90.10 – EX.01;

44. As definições descritas no Decreto nº 6.871/09, que regulamenta a padronização e classificação de bebidas e que foi inclusive citado pela própria Fiscalização, dão conta de que se enquadram no conceito de bebida os preparados sólidos e líquidos, sendo que, seja em conjunto ou separadamente, todos os produtos ou substâncias utilizadas na composição da bebida devem ser considerados matérias-primas, e que ingrediente engloba todas as substâncias presentes no produto final em sua forma original ou modificada; 45. O fato de os kits concentrados adquiridos pela Impugnante possuírem uma parte líquida e outra sólida ou estarem acondicionados separadamente não retira sua característica intrínseca de composto concentrado para bebidas, ensejando a sua classificação na posição 2106.90.10 – EX. 01; 46. O seu entendimento é corroborado pelas conclusões expostas na folha 26 do laudo técnico que anexa,

elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT, vinculado ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (“MCTIC”), demonstrando que todos os componentes, sejam líquidos e sólidos, são partes integrantes dos kits, que devem ser classificados como “preparações compostas” na medida em que todos eles contribuem para a determinação do sabor e das demais características dos refrigerantes; 47. A alegação trazida pela fiscalização de que somente poderiam ser classificadas na posição 2106 as preparações que estivessem “prontas para uso” também não se coaduna com a NESH, pois Nota Explicativa A da posição 2106 é expressa no sentido de que as mercadorias não deixam de ser preparações pelo fato de serem submetidas a tratamentos; 48. Ao se referir a tratamento complementar, a Nota Explicativa 12 comprova a improcedência da alegação fiscal segundo a qual “os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a ‘preparações compostas’, estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias” e que, quando diluídos em líquido, passam a apresentar as mesmas características do alimento na concentração normal, e se esta posição, ao se referir a tratamento complementar, estivesse se referindo exclusivamente a adição de água, e não a operações de industrialização, a referida nota explicativa nem sequer conteria a previsão “depois de tratamento complementar”, já que a expressão “por simples diluição em água” bastaria;

49. Também não se sustenta a alegação fiscal segundo a qual a expressão “tratamento complementar” contida em tais notas explicativas corresponderia apenas a “operações em que, além de diluição, ocorre a adição de açúcar ou de dióxido de carbono”, embasada no trecho da Nota Explicativa 7, haja vista que a simples leitura do trecho da Nota Explicativa em questão evidencia que a adição de açúcar e dióxido de carbono são citados meramente a título ilustrativo, e não como as únicas formas de tratamento complementar aceitáveis para mercadorias enquadradas nesta classificação fiscal, como sustentado pela fiscalização; 50. Se esse fosse o caso, a referida nota explicativa nem sequer conteria em sua redação os termos “geralmente” e “por exemplo” antecedendo as formas de tratamento complementar, afinal tais termos evidenciam que tratamentos listados na nota em comento não são taxativos, mas meramente exemplificativos; 51. É totalmente impertinente a alegação fiscal de que a expressão “capacidade de diluição” contida no NCM 2106.90.10 “Ex. 01” significa que cada um dos componentes do kit, quando diluídos em água, devem resultar na bebida final, porque, ao manifestar tal entendimento, a fiscalização confunde bebidas prontas em estado concentrado e os concentrados empregados como insumo para produção de bebidas, adotando a interpretação de que os componentes dos kits fornecidos à impugnante, individualmente, quando diluídos, deverão apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para bebida na concentração normal, ou seja, ao adotar tal entendimento a fiscalização enquadra os kits concentrados no conceito de bebidas prontas concentradas disposto no artigo 13 do Decreto nº 6.817, de 2009, que abrange apenas bebidas que não serão objeto de industrialização; 52. A alegação de que as embalagens individuais contendo substâncias puras como sorbato de potássio, benzoato de

sódio e ácido cítrico deveriam ser classificadas separadamente em outros códigos também não se sustenta, porque, conforme Notas Explicativas 7 e B da posição 2106, é esperado que as preparações para bebidas sofram a mistura e/ou adição de produtos químicos, dentre eles menciona-se expressamente o ácido cítrico e agentes de conservação - como é o caso do sorbato de potássio e benzoato de sódio; 53. Ademais, a fiscalização ignora a relevância do interesse comercial dos fabricantes dos kits concentrados para classificação fiscal, sendo que a própria NESH dispõe que as preparações compostas abrangidas pelo NCM 2106.90.10 - Ex. 01 “são frequentemente utilizadas pela indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc.”, ou seja, caso o método de negócios não influenciasse na classificação fiscal, tais preparações concentradas teriam a mesma classificação que a própria bebida; 54. Admitindo-se hipoteticamente que a Nota Explicativa XI da RGI 3b) pudesse ser invocada no presente caso, a fiscalização invoca antiga deliberação realizada no âmbito do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), que teria sido utilizada como fundamento para a edição da mencionada Nota Explicativa XI, mas tal deliberação consiste em nada mais do que trabalhos preparatórios, anteriores à redação da nota explicativa em comento e, por isso, sem qualquer valor jurídico; 55. A impertinência de tal alegação é incontestável, uma vez que as conclusões emitidas por órgão estrangeiro não possuem qualquer pertinência jurídica sobre o Direito brasileiro, de modo que o seu emprego implicaria no uso de analogia para classificação de mercadorias, o que não se admite; 56. Por fim, para eliminar qualquer dúvida sobre qual RGI deveria ser invocada para a classificação dos kits concentrados ora em discussão, importa retomar a parte final da Nota Explicativa X da RGI 2 b), que versa sobre classificação de matérias misturadas ou encontradas em partes, cujo trecho deixa claro que a própria RGI exige que produtos misturados que constituam preparações – como é o caso dos kits concentrados e do texto da posição 2106.90.10 - Ex. 01 – devem ser classificados seguindo-se a Regra 1; 57. A impugnante é adquirente de boa-fé e os créditos aproveitados devem ser convalidados, uma vez que a correta classificação fiscal dos kits concentrados de refrigerante não é sua responsabilidade, e sim dos fornecedores de tais insumos, que emitiram a nota fiscal de saída deles; 58. O entendimento defendido pela Fiscalização está em evidente descompasso com a legislação tributária atualmente vigente, pois até 1982 o dever legal do adquirente/destinatário verificar a classificação fiscal das mercadorias adquiridas estava expressamente descrita no Regulamento de IPI, mas foi retirado do ordenamento jurídico com o advento do Regulamento de IPI de 1998, não tendo sido reintroduzido nem com a edição do RIPI/2002, nem com a edição do RIPI/2010; 59. Resta claro que a manutenção da glosa dos créditos de IPI da impugnante está em desacordo com a legislação, posto que consiste em lhe imputar obrigação que não mais encontra guarida no ordenamento jurídico, e seria impraticável exigir que ela conferisse a classificação fiscal de cada um dos produtos que adquire de seus milhares de fornecedores, em virtude do seu porte econômico e da quantidade de estabelecimentos que possui ao redor de todo o

Brasil; 60. Entender o contrário implicaria em transferir o poder fiscalizatório – prerrogativa inerente das autoridades fiscais – à impugnante, a quem a lei atribuiu meramente o dever de diligência, o qual foi de forma incontestada por ela cumprido, citando o Recurso Especial nº 1.148.444 do Superior Tribunal de Justiça, no qual se determinou que não pode ser responsabilizado o contribuinte de boa-fé, pois o artigo 136 do CTN não é absoluto; 61. O parágrafo único do artigo 100 do CTN impõe a exclusão da imposição de penalidades em caso de observância das práticas reiteradas das autoridades administrativas pelo contribuinte; 62. Não podem ser exigidos juros de mora calculados à taxa Selic sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal; 63. Ao final, requer que seja reconhecida a nulidade total do Auto de Infração, mas caso não seja esse o entendimento, que sejam acolhidas as razões de mérito apresentadas, com o conseqüente cancelamento do Auto de Infração e, subsidiariamente, ao menos, o cancelamento da multa de ofício, em observância às práticas reiteradas adotadas pela Fiscalização, bem como a não incidência de juros sobre a multa; 64. Protesta com base no princípio da verdade material pela realização de todas as provas em direito admitidas que eventualmente se fizerem necessárias para o julgamento do caso; 65. Requer que todas as intimações sejam realizadas em seu próprio nome, no seu endereço, bem como em nome de seus advogados.

A 3ª Turma da DRJ/POA, em 15 de abril de 2020, mediante Acórdão nº 15-49.812, julgou improcedente a impugnação, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

CRÉDITOS COMO INCENTIVO. AMAZÔNIA OCIDENTAL. GLOSA.

É incabível a isenção do IPI no âmbito da Amazônia Ocidental se o produto adquirido não foi elaborado com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional. EQUIVOCADO TRATAMENTO DE “KITS” COMO PRODUTO ÚNICO, PARA FINS DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

É ilegítimo o crédito do IPI, calculado como se devido fosse, na aquisição de “kits” constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas. Tais “kits” não se enquadram no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ao qual corresponde a alíquota de 20%, classificando-se os respectivos componentes em códigos da TIPI aos quais corresponde alíquota zero, o que resulta em crédito do IPI, calculado “como se devido fosse”, igual a zero.

SUFRAMA.

No exercício de sua competência, a Suframa pode considerar legítimo que o produto por ela descrito como “concentrado para bebidas não alcoólicas” seja fornecido desmembrado em partes líquidas e sólidas. Esse entendimento, contudo, carece de suporte nas regras de interpretação do Sistema Harmonizado

de Designação e de Codificação de Mercadorias, cuja aplicação, no território nacional, é privativa dos Auditores- Fiscais Receita Federal do Brasil.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

APLICABILIDADE DE DECISÕES DO STF. REQUISITOS NECESSÁRIOS.

Decisões do STF, transitadas em julgado, deverão ser introduzidas no arcabouço jurídico da Administração Pública mediante ato específico no âmbito do Poder Executivo. O julgador deve observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB). APLICAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de se referir, em tese, a todas as leis, e para todos os ramos do Direito, a LINDB, enquanto lei geral e ordinária, não pode estabelecer normas gerais para o Direito Tributário, pois a Constituição Federal define que esta tarefa é reservada à Lei Complementar. O CTN é a lei complementar específica para o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária.

ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO INDEVIDA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

O lançamento de ofício baseado em entendimento distinto daquele que usualmente adota o sujeito passivo, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da administração tributária, não caracteriza modificação no critério jurídico adotado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício do lançamento. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos.

MULTA. PRELIMINAR DE INCONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a exigência de juros de mora sobre a multa objeto de lançamento de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

NULIDADE. CAUSA NÃO PRESENTE.

Constatada ausência de preterição ao direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal do contribuinte e tendo sido o Auto de Infração lavrado por autoridade competente, não se cogita de nulidade do lançamento.

ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA.

O estabelecimento industrial responde pela utilização de créditos indevidos do IPI, que foram glosados, com a consequente reconstituição da escrita fiscal e exigência dos saldos devedores correspondentes, com o acréscimo de juros de mora e de multa de ofício, esta por falta de recolhimento do citado imposto.

INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA. LAUDOS OU PARECERES.

Os laudos ou pareceres 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. Para esse efeito, deverão ter sido emitidos por determinação autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante, situação em que haverá oportunidade de formulação de quesitos pelo impugnante, pelo autor do procedimento fiscal e pela autoridade julgadora. Laudos ou pareceres emitidos por iniciativa exclusiva do impugnante, sem passar pelo crivo da autoridade julgadora, serão analisados como provas, sem ser de adoção obrigatória, podendo a autoridade julgadora solicitar outros a qualquer dos órgãos oficiais antes mencionados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual aduz, em síntese: i) nulidade da decisão recorrida por falta de fundamentação; ii) nulidade do auto de infração pela impossibilidade de mudança do critério jurídico; iii) nulidade do auto de infração por ausência de motivação; no mérito, iv) do direito constitucional ao crédito de IPI referente aos insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus – entendimento fixado em repercussão geral; v) da regularidade dos créditos incentivados de IPI advindos de produtos elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional; vi) da correta classificação dos kits concentrados à luz de suas características técnicas e das regras gerais de interpretação; vii) necessidade de convalidação dos créditos apropriados; viii) improcedência da multa de ofício – aplicação do artigo 100, do CTN; ix) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, onde afirma, em síntese: i) inaplicabilidade do RE 592.891 pela inexistência de trânsito em julgado; ii) validade da autuação pela observância dos pressupostos formais e materiais; iii) inoportunidade de alteração do critério jurídico; iv) ausência de direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus; v) não-cumulatividade e ausência de direito constitucional ao crédito de IPI referente a insumos desonerados adquiridos na ZFM; vi) descumprimento dos requisitos para aproveitamento de créditos baseados no art. 6º, par. 1º, do Decreto-Lei 1.435/1975 (art. 237, RIPI/2010); vii) compreensão das competências da RFB e da Suframa; viii) classificação fiscal dos “kits” ou “concentrados” para fabricação de refrigerantes adquiridos de fornecedores situados na Amazônia Ocidental – ausência de crédito de IPI; ix) irrelevância da alegada boa-fé da recorrente; x) legalidade da cobrança de juros sobre a multa.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

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

Cinge-se a controvérsia nos seguintes pilares argumentativos: i) preliminares de nulidade da decisão recorrida e do auto de infração, e, no mérito ii) suposto creditamento indevido de IPI oriundos da aquisição de “kits” concentrados para produção de refrigerantes dos fornecedores Pepsi-Cola da Amazônia e Arosuco Aromas e Sucos Ltda, tendo em vista suposto equívoco na classificação fiscal adotada pelo contribuinte, além de iii) suposta inexistência de direito ao crédito pela aquisição de tampas e rolhas da Videolar Innova S/A, porque fora dos moldes do artigo 95, inciso III, e 237, do RIPI/2010.

Pois bem, como de costume em meus votos, tratarei em partes.

Das preliminares de nulidade

Afirma o recorrente que a decisão de primeira instância é nula pelo vício de fundamentação porque deixa de aplicar o julgamento finalizado sob repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, relativo ao Tema 322 – RE 592.891/SP, em que foi fincada a tese “Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”.

Contudo, razão não assiste à recorrente.

A despeito da legitimidade do argumento em relação ao precedente vinculante do tribunal superior, a nulidade da decisão de primeira instância – ou até mesmo do auto de infração fosse o caso, reside em uma das hipóteses contidas no artigo 59, do Decreto 70.235/1972, que se encerram na ocorrência de preterição de defesa ou ato administrativo lavrado por autoridade incompetente.

No caso em comento, a decisão de primeira instância afirma – e com razão, que não havia definitividade no julgado supramencionado, e, tampouco, obrigatoriedade de observância do teor da decisão naquele momento do julgamento.

Não há que se falar em nulidade pela mera pretensão de aplicabilidade do julgado do STF sem o trânsito em julgado – ainda que esta relatora entenda pela discricionariedade do julgador para aplicar a decisão nesse caso ou ainda sobrestar o processo administrativo,

especialmente porque não há regra que vincule de forma obrigatória o julgamento do processo administrativo ao precedente não definitivamente formado.

Já em relação às nulidades do auto de infração, afirma o recorrente que se deram pela impossibilidade de mudança do critério jurídico, por força do artigo 146, do CTN, e pela ausência de motivação, posto que não há apresentação de provas e laudos técnicos por parte da fiscalização.

Também não procede.

Não só pelo não enquadramento nas hipóteses de nulidade já mencionadas no presente tópico, não há que se falar em alteração de critério jurídico em diferentes lançamentos, devendo tal instituto ser suscitado quando há efetiva mudança comportamental de capitulação posta pela fiscalização no curso de um mesmo processo administrativo – seja para reconhecimento de crédito ou lavratura do auto de infração.

Para além disso, as provas constantes ao processo se esgotam apenas para demonstrar o fluxo das operações ocorridas bem como respetivas naturezas, como a aquisição de insumos de fornecedores situados à Zona Franca de Manaus/Amazônia Ocidental, considerando que o ponto nevrálgico da controvérsia – a classificação fiscal dos kits, é atividade jurídica que até pode se apoiar em laudos técnicos, mas deve ser realizada estritamente em observância às normas do Sistema Harmonizado.

Isto posto, rejeito as preliminares suscitadas pelo recorrente.

Mérito

Partindo-se das premissas adotadas pela fiscalização, entendo que o mérito deve ser tratado sob as seguintes perspectivas:

i) se faz o recorrente faz jus às isenções relativas às aquisições dos kits concentrados e dos filmes plásticos, rolhas e tampas, seja porque equivoca-se quanto à classificação fiscal daqueles, seja porque estes não preenchem os requisitos descritos no artigo 6º, do Decreto-Lei 1435/1975.

ii) em consequência, se tais situações se enquadram no Tema 322, consolidado pelo julgamento do RE 592.891/SP;

Da classificação fiscal

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

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

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

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo o 71/1988). Um dos compromissos assumidos como Parte Contratante desta Convenção (art. 3º) consiste em aplicar as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, sem aditamentos nem modificações, bem como todas as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição e a não modificar a estrutura das Seções, dos Capítulos, das posições ou das subposições.

De acordo com os arts. 16 e 17 do RIPI/2002 (art. 10 da Lei 4.502/1964), a classificação deverá ser feita de acordo com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares RGC e Notas Complementares NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL NCM, integrantes do seu texto

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão lusobrasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (IN RFB 807/2008), constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

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

“76) Conforme demonstrado a seguir, não é possível chamar de preparação algo que não está preparado nem misturado. 77) - Segundo o dicionário eletrônico Houaiss, o vocábulo “preparação” tem os seguintes significados: “Ato ou efeito de preparar-se; preparo, preparamento, preparativo 1. operação ou processo de apro

ntar qualquer coisa para uso ou serviço 2. elaboração dos alimentos p
 ara transformá-
 los nos diversos pratos, iguarias, etc. 3. feitura de um preparado; prepa
 ro 4. m.q. PREPARADO (“produto”)” (grifo nosso) O termo “preparaçã
 o” indica, pois, uma ação – o ato de preparar, e um resultado –
 o preparado. 77.1 –

Conforme o dicionário eletrônico Priberam da Língua Portuguesa, o v
 ocábulo “preparação” tem os seguintes significados: 1. .Ato ou efeito d
 e preparar ou de preparar-

se. 2. Obra prévia. 3. Composição. 4. Manipulação. 5. [Farmácia, Quími
 ca] Preparado. O termo “preparado”, por sua vez, é definido como: 1. Qu
 e se preparou. 2. Que foi feito antecipadamente. = PRONTO 3. Que tem o
 u fez preparação. ≠ IMPREPARADO 4. Aquilo que se preparou (ex.: coloca
 r o preparado no forno durante meia hora). 5. [Farmácia, Química] Prod
 uo obtido de uma manipulação química ou farmacêutica. = PREPARA
 ÇÃO 78) Portanto, os termos “preparações”, citados nos Ex 01 e Ex 0
 2 devem ser entendidos como produtos prontos para uso, cuja origem ad
 vêm de um processo de preparo. Os insumos empregados devem sofr
 er algum tipo de processamento, de transformação, podendo ser uma sim
 ples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado
 como cozimento, por exemplo. 79) Não é o caso dos “kits” adquiridos
 pela fiscalizada, cujos componentes são misturados durante o processo
 de elaboração da bebida final. Se cada componente foi recebido do forne
 cedor na sua embalagem individual, não há que se falar em uma mer
 cadoria pronta para uso. (...)

Da mesma forma que no exemplo acima, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do

código 2106.90.10 tratam de “preparações compostas” constituídas po
 r uma mistura de diversas substâncias, as quais por diluição deveriam
 produzir o refrigerante. Não é o caso dos “concentrados” adquiridos
 por Vonpar, pois estes são um conjunto de ingredientes, cada uma na sua
 embalagem individual, que não estão misturados e não estão prontos para
 uso.”

Em síntese, pode-se dizer que a fiscalização se baseou em um dos sentidos lexicais do v
 erbe “preparação” e partiu do pressuposto de que “preparação” seri
 a apenas a mistura já homogeneizada e passível de diluição, diferente
 mente dos ingredientes que compõem o “concentrado” adquirido pela V
 onpar.

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

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

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

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

Explico-me: diante do impasse gerado pelo óbice que a existência de singular decisão judicial favorável ao Contribuinte, em relação à tese fiscal para a glosa dos créditos, foi preciso recorrer a uma solução arbitrária para sair desse embaraço arrecadatório. O artifício encontrado foi o recurso à classificação fiscal dos "kits de concentrados". Para isso, utilizou-se o auditor fiscal de uma série de premissas absolutamente equivocadas para construir, somadas a um emaranhado de disposições regulamentares que nada tem a ver com a classificação das mercadorias em análise (chegando inclusive a tratar de soluções de consulta proferidas pela Alfândega norte-americana), e por fim pincelando com diversos dispositivos do NESH (que em nada se referem ao caso específico) para justificar a conclusão de que o kit deve ser classificado parte a parte.

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

A impessoalidade da Administração Pública no trato com os administrados é decorrência direta da igualdade republicana, garantindo a todos um tratamento isonômico na aplicação das leis. Não é a toa que

tal princípio foi colocado no próprio caput do art. 37 da Constituição Federal, pedra angular do regime jurídico a que se sujeita o Poder Público:

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

A impessoalidade é decorrência da própria vinculação à lei e à moralidade a que se submetem os agentes administrativos, como comando de vedação a qualquer espécie de distinção que se funde em critérios pessoais dos administrados. É corolário dela o tratamento igual de todos os contribuintes que estejam em uma mesma situação jurídica, sem que se façam distinções incabidas.

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

Naturalmente, não estamos em tempos de outrora, onde a arbitrariedade e a pessoalidade restavam evidentes nos comandos de

um soberano. Atualmente, a pessoalidade encontra subterfúgio em interpretações aparentemente jurídicas, em artifícios hermenêuticos que deixam transparecer a intenção do agente de beneficiar ou prejudicar especificamente um determinado administrado.

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

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

Deve anotar-se especialmente que em todos estes casos o vício do ato deverá ser encontrado no raciocínio feito pelo administrador para ditar o ato; em igual sentido que na matéria de desvio de poder, se prescinde da questão do seu objeto ser ou não, em si, violador de norma expressa alguma; o vício do ato não deriva de que este vá contra proibição expressa da ordem jurídica, senão de que há chegado a ela por caminhos distintos do que a ordem jurídica prescreve. Chegou à decisão por sua pura vontade, po

r capricho; não fez uma análise racional e razoável dos fatos e do direito. Por isso, ainda que a decisão não pareça ir contra normas expressas, é de todos os modos ilegítima. (GORDILLO, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo, T.3, 6ªed.. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. P. IX45)

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

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

resta evidente ao longo da análise dos argumentos que fundamentaram a descon sideração da classificação feita pelo Contribuinte, que serão analisados abaixo. Primeiramente, a fiscalização afirma que o Laudo exarado pelo laboratório confirma de forma inequívoca que a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte está errada. Todavia, uma simples análise do documento atesta exatamente o contrário, como será demonstrado abaixo, apresentandose o resultado por amostragem:

(...)

No Laudo anexado aos autos, se verifica que os "kits de concentrados" abrangem basicamente preparações líquidas e sólidas, sendo estas últimas compostas de Ácido Cítrico, Sorbato de Sódio e Benzoato de Sódio, que vem às vezes misturados com outros sais, e em outros isolados. Em seguida, o Fiscal descon sidera a indicação feita pelo Laudo de que se tratariam de preparações, para adotar seu próprio sentido - atécnico, digae que obteve à partir de uma consulta ao dicionário Priberam, na internet, concluindo assim que "preparações" devem ser entendidas apenas como produtos prontos para uso, já tendo sido processados,

enquanto no caso dos kits, os componentes são misturados no processo de elaboração da bebida final.

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

Pontua então uma de suas falácias:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

exemplo.

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

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

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

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

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

Em razão disso, a metarregra interpretativa a ser aplicada passa a ser a RGI/SH 1, com o respaldo das Notas Explicativas mencionadas acima, autorizando o Contribuinte a tratar como uma só mercadoria o "kit de concentrado", constituído por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), e em proporções fixas.

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

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

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

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

E prossegue no subitem 7:

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

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

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

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

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

E mais, vejamos o subitem 12:

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

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

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

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

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

Portanto, resta claro pela leitura das notas explicativas que:

i) o fato do kit envolver partes sólidas e líquidas que sofreram diluição posteriormente no estabelecimento da adquirente não desnatura a sua natureza de "preparação".

ii) o fato do kit ser destinado a uma empresa que produz refrigerantes é relevante para a classificação de tal mercadoria no Ex 01 da posição 2106.90.

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

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

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

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

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

b) Apresentados ao mesmo tempo;

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

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

simultaneamente (kits) e em proporção e quantidades suficientes para a produção dos concentrados a serem diluídos.

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

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

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

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

Na tradução juramentada, anexa ao TVF:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O que se verifica, pois, é a utilização por parte do fiscal, de uma terminologia eminentemente técnica para induzir à falsa ideia de que os preparados de que trata o inc. III do art. 2º do Decreto 6871/09 seriam a mesma coisa das preparações da Posição 2106.90.10 do NCMSH.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Portanto, a interpretação autêntica decorre de um ato legislativo de mesma natureza e hierarquia, veiculado pelo sujeito detentor

da mesma função, com o objetivo de aclarar dispositivo anteriormente veiculado.

Como o próprio a própria decisão coloca "O documento anexado consiste em interpretação autêntica, que decorre da análise realizada pela CCA para fins de formalização do item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b" tratase, pois, de documento que representa trabalhos preparatórios, anteriores à redação da Nota Explicativa em comento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tudo isso que foi demonstrado transparece uma profunda arbitrariedade perpetrada pela fiscalização, que olvidou das regras classificatórias expressas para buscar, por meios oblíquos e subterfúgios, a glosa dos créditos. Isso fica muito mais claro por diversos momentos em que informações relevantes são voluntariamente omitidas do TVF para manter a integridade das escusas conclusões alcançadas.

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

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

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

Art. 59. São nulos:

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

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

Portanto, entendo correta a classificação adotada pelo contribuinte.

Filme Plástico – Valfilm

O tema, a despeito de controverso, também não é novo neste Tribunal Administrativo, razão pela qual inicialmente já finco meu entendimento pelo usufruto da isenção, posto que preenchidos os requisitos demandados para tanto, e peço vênias para me utilizar do voto proferido pelo ex-conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, no Acórdão nº, como minhas razões de decidir para o presente tópico:

Na condição de Redator Designado para o Voto Vencedor, no que se refere exclusivamente à possibilidade de apropriação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de filme plástico produzido pela Valfilm, que utiliza óleo de dendê em sua composição, passo a expor a fundamentação pertinente. Durante o procedimento fiscalização, o agente fiscal informou que a fabricante deste produto, Valfilm, passou a utilizar óleo de dendê na composição de filmes plásticos para utilização em embalagens, pois, com esta matéria-prima, o plástico passou a apresentar uma característica biodegradável superior aos filmes plásticos fabricados com óleo mineral derivado do petróleo. Aduz a fiscalização que estes filmes plásticos adquiridos da Valfilm pela Recorrente, no entanto, são produzidos com uma pequena quantidade de óleo de dendê (aproximadamente 2%). Desta feita, no entender da fiscalização, não se pode dizer que o filme stretch é produzido com a matéria-prima óleo de dendê, pois, na realidade, é um mero aditivo que representa pequena fração da composição do produto.

A fiscalização insiste em discutir a pertinência desta utilização do óleo de dendê, elaborando arrazoado sobre se há provas científicas desta biodegradabilidade, ou se há outros insumos de igual ou superior potencial ecológico, afirmando que a Valfilm não logrou em comprovar, nem mesmo em contestar, a existência de outros aditivos disponíveis no mercado, de igual ou superior potencial ecológico e com menor custo. Com este raciocínio, concluiu a fiscalização que a Valfilm apenas passou a utilizar óleo de dendê como matéria-prima para a produção de filmes plásticos tendo como único objetivo a obtenção de vantagem tributária. A fiscalização insistiu nestes argumentos, no sentido

desta finalidade ecológica da matéria-prima, afirmando que a Valfilm tinha a responsabilidade de provar que seu produto traz vantagem real ao meio ambiente, principalmente porque, ao se utilizar do óleo de dendê, a produtora passou a se utilizar de benefício fiscal que concede direito ao crédito de IPI, como se tributado fosse, aos seus adquirentes. Concluiu a fiscalização que a modificação do processo produtivo, passando a utilizar óleo de dendê como matériaprima na produção de plástico,

não teve nenhuma razão técnica, mas sim motivações de geração de créditos de IPI. Peço vênia para transcrever algumas passagens da argumentação da fiscalização:

40.6 Pode se dizer que os filmes plásticos sob análise foram produzidos “com utilização de óleo de dendê” ou “com emprego de óleo de dendê, e que “contém óleo de dendê”. Entretanto, não se pode dizer que foram “elaborados com óleo de dendê”.

(...) 41) Além disso, a utilização de óleo de dendê na fabricação dos filmes plásticos é absolutamente dispensável. (...) 45) Não se pode garantir que exista vantagem para o meio ambiente nem mesmo em relação à pequena parte do produto final correspondente a óleo de dendê. O óleo de dendê, quando degradado em ambiente anaeróbico, típico de lixões e aterros sanitários, gera gás metano, o qual é reconhecido pelos cientistas como um grande causador do efeito estufa. (...) 48.4 -

Portanto, os testes citados não demonstram que o plástico seria transformado em algum tipo de composto orgânico inofensivo ao meio ambiente. (...) 50) Caso tivesse propósito técnico para começar a utilizar óleo de dendê em seu processo produtivo no ano de 2008, é evidente que Valfilm deveria ter condições de apresentar estudos científicos que demonstrassem a vantagem gerada pela mudança no seu processo produtivo. 54.1 Valfilm empregou em seu processo produtivo uma pequena quantidade de aditivo que não traz o alegado benefício ao meio ambiente, e que jamais seria usado se não fosse o interesse em gerar créditos do IPI para os adquirentes com base no benefício fiscal do art. 6º do Decreto-

lei nº 1.435/75. Assim, a alteração no processo produtivo realizada pela empresa no ano de 2008 ocorreu sem propósito técnico, tendo motivação unicamente tributária.

54.2 A utilização de quantidade muito pequena do óleo de dendê para gerar o benefício fiscal sob análise se constitui em ofensa ao texto da Lei, pois não se pode afirmar que o filme é “elaborado com” óleo de dendê. (grifei)

Há que se discordar, frontalmente, do raciocínio da fiscalização, endossado pela r. decisão de piso. Isso porque a lei que concede a isenção prescreve que o produto deve ser produzido na Amazônia Ocidental com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, ponto. Irrelevante a intenção, ou o objetivo de usufruir de benefícios fiscais, os aspectos técnicos da p

rodução, finalidade ecológica, energética, saúde, controle de obesidade e que tais. Assim, a matériaprima pode ser óleo de dendê, açúcar, extrato de guaraná e tantos outros, desde que seja um produto elaborado com matériaprima agrícola e extrativa vegetal produzida localmente. Eis o que diz a lei:

Decretolei nº 1.435/1975. Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decretolei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967. (grifei) Preenchida esta hipótese fática, o § 1º do artigo acima transcrito permite ao adquirente deste produto escriturar um crédito de IPI como se tributado fosse: § 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados,

calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto. Consolidando as leis sobre este benefício fiscal, o Decreto nº 7212/2010, RIPI, dispõe sobre o tema em seu art. 95, III: Art. 95. São isentos do imposto: (...)

III

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

Pois bem, verificase do texto legal retro, e isto foi argumento da própria fiscalização, que este benefício fiscal possui os seguintes requisitos:

a) Que o produto adquirido seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária. b) Que o estabelecimento fornecedor seja localizado na Amazônia Ocidental. c) Que os projetos do fornecedor tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa. d) Que o produto adquirido não seja o fumo do Capítulo 24 nem as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI. e) Que o bem seja empregado pelo adquirente como matériaprima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

A fiscalização não contesta que a Valfilm atende todos estes requisitos, nem mesmo nega que o filme plástico foi produzido tendo o óleo de dendê em sua composição. No entanto, a fiscalização entendeu que a Valfilm não satisfaz o requisito da alínea "a", ao afirmar que a quantidade de óleo de dendê utilizada na produção do plástico é muito pequena. Assim, não seria possível afirmar, no entender da fiscalização, que o produto foi elaborado "com matériaprima agrícola e extrativa vege

tal de produção regional" óleo de dendê, não havendo provas de que a motivação para utilizá-lo na composição foi técnica, com respaldo científico, senão unicamente para aproveitar-se do benefício fiscal. No entanto, a lei não estabelece a quantidade da matéria-prima na composição do produto para fruição do benefício, nem mesmo seus aspectos técnicos para atendimento de uma finalidade biodegradável. O que a lei prevê é uma isenção para produtos produzidos com matérias-primas de produção regional, desde este estabelecimento produtor esteja localizado na Amazônia Ocidental.

Neste diapasão, conclui-se que o incentivo é regional e não finalístico, sendo desnecessária a comprovação técnica, ecológica ou o que seja para a decisão em presarial de utilizarse do óleo de dendê, produzido na região, para a produção do filme plástico e realizar operações com estes produtos industrializados com isenção do IPI, garantindose, ainda, o direito ao crédito, como se devido fosse o tributo, ao adquirente deste produto se utilizá-lo em produto com saída tributada, tudo conforme o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975 e artigos 237 e 95, III do RIPI/2010.

Isto posto, apenas no que se refere a este ponto da autuação, deve-se dar provimento ao recurso voluntário.

Nesse sentido, entendo pela pertinência da isenção em relação ao presente tópico.

Do RE 592.891/SP – Tema 322, Supremo Tribunal Federal

Feitas as digressões e traçadas as premissas em relação às duas controvérsias iniciais, em consequência lógica, passo à análise da aplicabilidade do precedente em questão para solução da controvérsia.

Nota-se que ao longo do presente processo administrativo o teor da decisão no precedente encarregado pelo título não é observado porque não havia o trânsito julgado da decisão, e, desprovida de definitividade, não havia qualquer vinculação ao julgador, ou ainda aos intervenientes constantes no deslinde da controvérsia.

Contudo, o trânsito em julgado do Recurso Extraordinário foi fincado em 18 de fevereiro de 2021, tendo esta relatora já se manifestado em outros processos sobre sua aplicabilidade.

A pretensão da fiscalização e da pgfn é limitar a extensão proferida pela ratio decidendi posta na decisão em comento, especialmente em razão da suposta reclassificação dos produtos tratados aqui, como "kits".

Destaco, contudo, que a aplicação da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal em nada se comunica com o fator de classificação da mercadoria dos "kits" utilizados como insumos para produção de refrigerantes e afins ou ainda o enquadramento ou não de tampas e rolhas na isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, sem qualquer limitação ao

reconhecimento do direito de crédito de IPI de insumos adquiridos de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus/Amazônia Ocidental.

Não só a decisão aponta o contexto histórico e fático do posicionamento do STF em relação à (im)possibilidade de creditamento de IPI em casos de desonerações fiscais – a depender da natureza dessa desoneração, aponta a oscilação jurisprudencial e que os argumentos costumeiramente apontados para a questão se destacam do caso concreto quando se trata da peculiar Zona Franca de Manaus.

Afirma:

5. À falta de reconhecimento expresso na legislação infraconstitucional do direito ao benefício fiscal consistente no aproveitamento de créditos presumidos nas aquisições de produtos isentos oriundos da ZFM - caso contrário, por óbvio, inexistiria a lide entre o Fisco e o contribuinte -, pergunta-se: há fundamento constitucional para o reconhecimento de créditos presumidos nas aquisições de produtos isentos do IPI quando oriundos da ZFM? Consoante o acórdão fustigado, relembro, é imperativo o reconhecimento dos referidos créditos sob pena de serem anulados os efeitos da isenção do IPI e, assim, ser contrariada a finalidade da criação da ZFM. Como a não cumulatividade albergada no art. 153, § 3º, II, da nossa Lei Fundamental a tanto não se presta, consoante a reafirmada jurisprudência da Casa, resta saber se a Constituição confere à peculiar isenção da sub-região de Manaus força suficiente para tanto.

(...)

6. Nessa esteira, o tema em exame está a exigir desta Suprema Corte olhar igualmente sensível às particularidades e consequências que envolvem créditos do IPI decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos da Zona Franca de Manaus. E, exatamente por se tratar, consoante já asseverado, de caso líder, cujo elemento de distinção é a região denominada Zona Franca de Manaus – a qual se qualifica pelo constitucional comando de incentivo ao desenvolvimento -, submetida a regime jurídico especialíssimo e não permanente, modelo exclusivo na federação brasileira, de inestimável relevância para a República, é imperioso, a meu juízo, emprestar à espécie solução consentânea com as particularidades de que se reveste.

(...)

Neste sentido, a isenção como incentivo ao desenvolvimento da Zona Franca é “uma forma peculiar de desoneração tributária”, como salienta, por seu turno, Hugo de Brito Machado.¹² Assim, esta isenção em especial não pode ser tratada, conforme os comandos da Constituição, como isenção comum, pois diz respeito a uma área de incentivos fiscais com posição diferenciada pela própria Constituição.

(...)

Não atentar para a peculiaridade dos benefícios fiscais para Zona Franca de Manaus, desconsiderando a sutileza da isenção do IPI para esta área cujos

incentivos foram preservados pela Constituição, é esvaziar o próprio sentido desta especial medida desonerativa e abandonar todas as razões que a justificam, tal como entendido no Tribunal de origem.

(...)

Nessa perspectiva, a exegese aqui proposta, sem retirar-lhes a eficácia, dimensiona as regras insertas nos arts. 150, § 6º, e 153, § 3º, II, da Constituição da República em absoluto deixando de, ao mesmo tempo, emprestar a máxima densidade ao disposto nos arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, da Lei Maior e, em especial, ao art. 40, caput, do ADCT. A criação e manutenção da Zona Franca de Manaus não deixa de traduzir, instrumento afirmativo voltado, exatamente, à redução de igualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF), concretizando em certa medida o próprio princípio isonômico (art. 5º, I, da Lei Maior).

Impende observar, ainda, que, independentemente das razões de equidade que podem ser identificadas como norteadoras de tal escolha política, social e econômica, o fato é que o Constituinte originário, no exercício da sua soberania, expressamente conferiu, no art. 40 do ADCT, tratamento diferenciado à Zona Franca de Manaus definindo, porque entendeu oportuno fazê-lo, uma específica área geográfica, dentro do espaço territorial da República Federativa do Brasil, para ser qualificada como área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais. Trata-se, a instituição da ZFM, repito, de uma opção legítima do Constituinte originário, que entendeu por bem, ao delinear os contornos da República Federativa do Brasil, nela inserir um espaço peculiar, uma verdadeira fissura, por assim dizer, na estrutura de outro modo simétrica da Federação. Levados a sério, aos preceitos inscritos nos arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, da Lei Maior e, em especial, ao art. 40, caput, do ADCT não pode ser atribuída exegese que lhes retire a densidade normativa. Subordinar o regime especial de isenção instituído pela norma de estatura constitucional preservadora da Zona Franca de Manaus à regra de creditamento do art. 153, § 3º, II, da CF, que, de fato, pressupõe cobrança anterior, vai, na minha compreensão, contra o sentido expresso da Constituição, e esta é que há de ser reverenciada, nos seus arts. arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, e, no art. 40, caput, do ADCT. Por outro lado, o reconhecimento de exceção à sua incidência – consagrada na própria Constituição – relativa à ZFM, de modo algum retira a eficácia da regra geral do art. 153, § 3º, II, CF, tampouco lhe trai a finalidade e o sentido. Tão somente opera-se o seu dimensionamento, em face de situação excepcional dele destacada pela própria Constituição.

(...)

É o caso dos autos. Os incentivos fiscais atinentes à Zona Franca de Manaus encampados pela Constituição, como visto, são incentivos fiscais específicos para uma situação peculiar: neutralizar as desigualdades em prol do desenvolvimento do país, do fortalecimento da federação e da soberania nacional. Logo, não podem ser interpretados restritivamente. A isenção fiscal

em jogo é uma isenção especial: isenção federativa e por isso, diante dela, a vedação do creditamento não encontra espaço para ser aplicada.

Portanto, entendo pela aplicação da decisão proferida no contexto do Tema 322, pelo Supremo Tribunal Federal, em que se reconhece a peculiaridade da Zona Franca de Manaus, para permitir o creditamento de IPI quando são adquiridos insumos oriundos de tal área, considerada a previsão de incentivos regionais, dispostos no artigo 43, da Constituição Federal e artigo 40, da ADCT, nos termos da tese firmada:

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

E, nesse mesmo sentido, em voto recentíssimo proferido pela Câmara Superior deste Tribunal, para o mesmo contribuinte, foi entendido que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA MANAUS. TEMA 322 DO STF. RE Nº 592.891/SP. O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, com trânsito em julgado, em sede de repercussão geral, decidiu que, "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos (matéria-prima e material de embalagem) adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

(Processo nº 10830.727777/2014-18, Acórdão nº 9303-013.937, Câmara Superior da 3ª Seção de Julgamento, julgado em 11 de abril de 2023, Conselheiro Relator Valcir Gassen).

Na oportunidade, afirmou o relator:

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais requisitos legais de admissibilidade. De acordo com o despacho de admissibilidade, vota-se pelo conhecimento.

A matéria admitida cinge-se a controvérsia em relação ao creditamento de IPI na aquisição de produtos isentos – violação à não cumulatividade e necessário tratamento diferenciado às empresas sediadas na ZFM., ou seja, se o Contribuinte tem ou não, o direito de tomar créditos do IPI, de produtos isentos, os chamados "concentrados" de refrigerantes, por serem oriundos da designada "Amazônia Ocidental" – situada no parque industrial da Zona Franca de Manaus - ZFM.

O Acórdão recorrido assentou no voto condutor que "(...) Além disso, o Excelso Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral sobre os casos de créditos

na entrada de insumos provenientes da ZFM (tema 322, RE 592.891/SP, DJe 25/11/2010). Em 25/05/2016 houve prosseguimento do processo, ocorrendo 3 (três) votos por distintos argumentos, pela negativa de provimento da Recorrente (União), oportunidade em que pediu vista dos autos o Min. Teori Zavaski, o qual devolveu os autos para julgamento em 14/06/2016, pendendo de julgamento a partir de então”.

Ressalta o Contribuinte no Recurso E “(...) A tese de repercussão geral firmada pelo STF foi a seguinte: ‘Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.’ Refere-se a tese firmada pelo STF por ocasião do julgamento do RE nº 592.891/SP, em sede de repercussão geral, requerendo o afastamento da glosa de créditos de IPI aproveitados pela Contribuinte. Na análise dos autos, verifica-se que assiste razão ao Contribuinte.

Quanto à discussão acerca do direito ao crédito básico de IPI na aquisição de insumos oriundos da ZFM com isenção, sem que ofenda o princípio constitucional da não cumulatividade e direito ao crédito ficto de IPI assegurado pelo Decreto-lei nº 1.435, de 1975, entendo que há reparos a ser feito no acórdão recorrido, devendo ser aplicado ao caso o que restou decidido pelo STF em 18/02/2021, quando houve o trânsito em julgado, em sede de repercussão geral do RE nº 592.891/SP. Confira-se ementa do Acórdão:

(...)

Ressalta-se que foi interposto recurso pela União, mas o STF, por unanimidade, rejeitou os Embargos de declaração opostos, atestando ainda mais a tese firmada pelo STF (em 18/02/2021, houve o trânsito em julgado do RE nº 592.891/SP). Vê-se, portanto, que essa discussão não poderia mais ser apreciada no âmbito do CARF, pois os Conselheiros, por força do art. 62, §2º, Anexo II, do Regimento Interno RICARF, estão vinculados ao que restou decidido no RE nº 592.891. Confira-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. §1º (...). §2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada Portaria MF nº 152, de 2016)

Posteriormente ao trânsito em julgado do RE nº 592.891/SP, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, com fundamento no artigo 19 da Lei nº 10.522, de

/2002, emitiu a Nota SEI nº 18, de 2020 (COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME), com dispensa de contestação, contrarrazões e recursos que tratem da matéria:

“ § 8 . Tema nº 322 de Repercussão Geral. Creditamento de IPI na entrada de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem isentos adquiridos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, ”

Sendo a tese definida, é de se observá-la no âmbito do processo administrativo fiscal (PAF), devendo ser revista a decisão recorrida, para reconhecer, por força da orientação do STF (Tema 322 de Repercussão Geral), nos termos do art. 62, §2º, do RICARF, o direito ao creditamento de IPI na entrada (aquisição) de insumos (MP e ME), isentos, adquiridos junto à ZFM, no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo.

Verifica-se este entendimento da matéria no Acórdão nº 9303-012.872, de 16 de fevereiro de 2022, que de forma unanime de votos, deu provimento ao recurso do Contribuinte.

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para no mérito, reformar o Acórdão recorrido nesta parte, para determinar a aplicação dos termos da decisão proferida pelo STF no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP (Tema nº 322 de Repercussão Geral), acerca da aquisição de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo.

Nesse sentido, em observância ao artigo 62, parágrafo 2º, do RICARF, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, aplicando-se a decisão sob repercussão geral do Tema 322, do STF, cancelando-se integralmente o auto de infração.

Conclusão

Isto posto, voto por dar integral provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Jorge Luís Cabral – Redator Designado

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

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

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

Esta subposição designa os refrigerantes.

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

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

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

REGRA 1

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

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

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

Notas Complementares (NC) da TIPI

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Classificam-se especialmente aqui:

(...)

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), do tipo utilizado na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos (sumos) de fruta, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a

bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, mesmo com adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“1.- O presente Capítulo não compreende:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

A questão da classificação fiscal do conjunto negociado pelos fornecedores para a AMBEV, de forma a que esta proceda à sua industrialização e posterior comercialização do

produto resultante, precisa enquadrar-se no texto do ex-tarifário, posto que já determinamos que alguns componentes dos kits possuem sua classificação fiscal correta no subitem da NCM ao qual o ex-tarifário se refere.

Vejamos então o texto novamente:

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

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

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

Ora, o fato do concentrado a que se refere o ex-tarifário ter a mesma classificação fiscal de partes dos componentes dos kits comercializados, em decorrência da aplicação das normas interpretativas do Sistema Harmonizado, não implica em se determinar uma identidade entre os dois produtos, kit e concentrado resultante do seu processamento, posto que o kit em si não tem a possibilidade, sem o processo industrial de uma das Recorrentes, de produzir um artigo que resulte o salto tarifário requerido no texto do ex-tarifário.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 13.

(...).

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

REGRA 2

(...)

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

REGRA 3

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

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

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, 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.

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

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

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

b) Apresentados ao mesmo tempo;

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

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

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

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

Voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas aos filmes plásticos.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral