



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.001833/2011-30
Recurso De Ofício
Acórdão nº **3302-011.987 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de outubro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KORBACH VOLLET ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIA. REPOSITOR ENERGÉTICO E/OU SUPLEMENTO VITAMÍNICO.

Classificam-se no código 2202.90.00 da TIPI as bebidas isotônicas que se destinam à reposição hídrica e eletrolítica, decorrente da prática desportiva, e as bebidas energéticas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da redatora designada. Vencidos os conselheiros José Renato Pereira de Deus (relator) e Walker Araújo. Designada a conselheira Larissa Nunes Girard para redigir o voto vencedor. Ausência momentânea do conselheiro Raphael Madeira Abad.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes, substituído pelo conselheiro Carlos Delson Santiago. Ausência momentânea do conselheiro Raphael Madeira Abad.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-011.987 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10830.001833/2011-30

Relatório

Por bem descrever os fatos até o presente momento, adoto como parte de meu relato o relatório do acórdão n.º 09-51.556, da 3ª Turma da DRJ/JFA, de 30 de abril de 2014:

Em julgamento o auto de infração de fls. 04/82, lavrado contra o contribuinte para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, no montante de R\$3.639.507,04, relativamente aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, assim discriminado:

IMPOSTO.....	R\$1.134.97,12
JUROS DE MORA (calculados até 31/01/2011).....	R\$432.353,94
MULTA PROPORCIONAL (*).....	R\$850.947,55
MULTA IPI NÃO LANÇADO C/ COBERTURA DE CRÉDITO (*).....	R\$1.221.608,43
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO.....	R\$3.639.507,04

(*) multa passível de redução

Os enquadramentos legais da autuação foram indicados às fls. 17; 29/30; 57 e 68.

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 83/111, foi identificada a infração cometida (o erro de classificação fiscal da bebida X-TAPA) e demonstrados os argumentos para a autuação. Segundo o contribuinte, a classificação se dava no código 2106.90.30, com alíquota zero. Entendeu a fiscalização que o produto deveria se classificar no código 2202.90.00, com tributação pela alíquota específica, considerando-se o produto um repositor energético, não um alimento, conforme pretensão do contribuinte.

Calculados os valores de IPI devidos entre 01/01/2006 e 31/12/2008, foi efetuada a reconstituição da escrita fiscal da empresa e lavrado o auto de infração.

Cientificado do auto de infração, em 10/02/2011, o contribuinte apresentou, em 11/03/2011, a impugnação de fls. 151/181. Alegou:

1) a competência técnica do Ministério da Saúde para identificar o produto autuado;

2) a correta classificação que adotara, tendo em vista que tem seu fundamento no registro conferido pelo Ministério da Saúde, que leva em conta as características específicas do produto, bem como na legislação e Portarias da ANVISA relativas à matéria. Sua linha de "Alimentos", categorizados como SUPLEMENTOS VITAMÍNICOS, MARCA XTAPA, está corretamente classificada no capítulo 21 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, que trata de alimentos, mais especificamente na posição 2106.90.30 - complementos alimentares. O registro concedido pela ANVISA aos seus "suplementos vitamínicos" levou em consideração as disposições do Decreto-Lei n.º 986/1969, art. 2º, que regulamenta, em todo o território nacional, os "Alimentos", desde a sua obtenção até o consumo. Seguindo a diretriz traçada pelo Decreto-Lei n.º 986/1969, o Regulamento Técnico para Suplementos Vitamínicos e/ou de Minerais, aprovado pela Portaria n.º 32/1998, da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, descreveu a abrangência do conceito dos suplementos vitamínicos.

O destaque dado pela Portaria fica por conta da definição dos suplementos como alimentos destinados a complementar a dieta diária dos indivíduos saudáveis. É por essa razão que ao consultar, no *site* da ANVISA - Agência Nacional de Vigilância Sanitária, o produto "SUPLEMENTO VITAMÍNICO DE VITAMINA C e FERRO", fabricado

pela Impugnante, aparece no "Resultado da Consulta de Produtos de Empresas", como "ALIMENTO".

A já citada Portaria nº 32 estabelece, ainda, o percentual mínimo equivalente a 25% (...) e máximo de 100% (...) de IDR para cada nutriente que compõe os suplementos (item 4.1.1), observadas as doses recomendadas pelo fabricante. É possível notar, pela amostra dos rótulos dos produtos ora anexados, que os suplementos vitamínicos fabricados pela Impugnante estão em conformidade com os percentuais estabelecidos pela Portaria específica do Ministério da Saúde, e nem poderia ser diferente!

Ora, se os produtos fabricados são alimentos sob a forma líquida, com sabores de frutas e adição de vitaminas e minerais, como atesta o rótulo, que também é submetido à aprovação da ANVISA, e se o Ministério da Saúde confirmou a natureza de "alimento" dos produtos fabricados pela Impugnante, pois "*servem* para **complementar** com estes nutrientes a dieta diária de uma pessoa saudável" (Portaria 32/98), comando traduzido pela NESH como produtos "*que se destinam à manutenção da saúde e do bem-estar geral*" (item 16), não pode a SRFB alterar ao seu talante a natureza específica do produto, pois o Ministério da Saúde é o órgão técnico competente para essa tarefa, como visto no item precedente.

Portanto, a classificação fiscal adotada, referente à posição 2106.90.30 da TIPI, é a única adequada à linha de produtos denominados "Alimentos", da categoria "SUPLEMENTOS VITAMÍNICOS DE VITAMINA C E FERRO", Marca XTAPA, fabricados pela Impugnante;

- 3) o indevido enquadramento dos suplementos vitamínicos sob o título genérico de "bebidas";
- 4) a dificuldade da fiscalização para encontrar classificação fiscal no capítulo 22 da TIPI (bebida);
- 5) a impossibilidade de equiparação dos suplementos vitamínicos a repositores energéticos - Portaria 32/1998 x Portaria 222/1998;
- 6) que a classificação pretendida pelo fisco agride o princípio da seletividade que é diretriz para o IPI;
- 7) o reconhecimento pelo Conselho da Fazenda Estadual da Bahia do produto fabricado pela recorrente como suplemento vitamínico;
- 8) que a DRJ de Ribeirão Preto já reconheceu a correta classificação do suplemento vitamínico no capítulo 21. Impossível a mudança de critério jurídico;
- 9) a aplicabilidade da tributação diferenciada dos alimentos para praticantes de atividades físicas aos produtos da recorrente;
- 10) a imprestabilidade dos valores lançados no auto de infração;
- 11) que o regime de pauta fiscal é exceção, só aplicável por expresso ato normativo de enquadramento;
- 12) a presença de equívocos na recomposição da escrita - reflexos dos anos-calendário anteriores;
- 13) a indevida multa de ofício sem exigência do IPI;
- 14) a presença de LAUDO TÉCNICO apresentado pela impugnante;
- 15) a impossibilidade de aplicação da SELIC sobre a multa de ofício.

É O RELATÓRIO

O acórdão do qual foi retirado o relatório acima, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação da contribuinte, exonerando do recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados de R\$1.134.597,12, da multa proporcional de R\$850.947,55, da multa de IPI não lançado c/ cobertura de crédito de R\$1.221.608,43 e dos encargos moratórios de R\$432.353,94, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

SUPLEMENTOS VITAMÍNICOS DE VITAMINA C E FERRO, Marca X-TAPA

Em sendo a composição de vitaminas e nutrientes dados entre 25% e 100%, inclusive, do IDR toma-se a bebida como suplemento vitamínico, com classificação fiscal localizada no Capítulo 21 da TIPI. Assim sendo, o lançamento de ofício realizado em razão da alteração da classificação fiscal para o capítulo 22 da TIPI deve ser cancelado e eximido o contribuinte do pagamento do tributo e dos encargos legais decorrentes dessa alteração.

Diante da exoneração do crédito lançado, recorreu-se de ofício, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário.

Não houve interposição de recurso voluntário por parte da contribuinte.

Passo seguinte o processo foi remetido ao E. CARF para julgamento e distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

I – Do Recurso de Ofício:

O Recurso de Ofício atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento, uma vez que a exoneração do crédito procedida pelo acórdão recorrido é superior ao valor de alçada de R\$ 2.500.000,00 estabelecido na Portaria MF nº 63/2017, de acordo com o extrato de fl. 19427.

A decisão de piso acatou a impugnação da contribuinte, por unanimidade, para exonerar o contribuinte do recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados de R\$1.134.597,12, da multa proporcional de R\$850.947,55, da multa de IPI não lançado c/ cobertura de crédito de R\$1.221.608,43 e dos encargos moratórios de R\$432.353,94.

O objeto da demanda cinge-se sobre a alteração de classificação fiscal adotada pela contribuinte para o produto denominado X-TAPA, composto por água, açúcar, ácido

ascórbico – vitamina C, edta férrico, acidulante, estabilizantes, amido modificado, espessantes, conservantes, aroma natural de fruta, edulcorantes e corantes artificiais, com o código 2106.90.30, ao passo que a fiscalização apontava como correta a classificação no código 2202.90.00.

A DRJ, julgando procedente a impugnação da contribuinte, entendeu que a classificação fiscal adotada seria a correta, afastando o entendimento da fiscalização.

Entendo que não há reparo a ser feito na decisão de piso, motivo pelo qual peço vênia para utiliza-la como minhas razões de decidir, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei n.º 9784/99:

O conflito entre Fisco e contribuinte surgiu em decorrência de alteração de classificação fiscal adotada pelo contribuinte para o produto comercialmente denominado XTAPA que, segundo o seu rótulo, é composto por água, açúcar, ácido ascórbico - vitamina C, edta férrico, acidulante, estabilizantes, amido modificado, espessantes, conservantes, aroma natural de fruta, edulcorantes e corantes artificiais.

O código 2106.90.30 – Complementos alimentares, alíquota zero, era o adotado pelo contribuinte. Entendeu a fiscalização que a classificação correta era no código 2202.90.00 - 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 - outros, tributado à alíquota *ad valorem* de 27%. Entretanto, ressalte-se que o lançamento foi efetivado com a utilização da alíquota específica.

Descrita a contenda, fundamental saber a quem assiste razão: ao Fisco ou ao contribuinte?

As conclusões da fiscalização, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, foram elaboradas no seguinte contexto e de acordo com os seguintes argumentos:

DA ANÁLISE FISCAL

Com base nas declarações, documentos e arquivos entregues, esta fiscalização verificou que o contribuinte Korbach Vollet Alimentos Ltda, no período de 2006 a 2008, industrializou e deu saída a bebidas da marca X-TAPA.

O contribuinte classificou o produto X-TAPA no código 2106.90.30 - Preparações Alimentícias - Complementos Alimentares/Outras, da Tabela de Incidência do IPI - TIPI, cuja alíquota de IPI é zero.

Em resposta protocolizada em 28/01/2011, o contribuinte sustentou que a classificação de seu produto na posição 2106.90.30 se baseou na Portaria n.º 32, de 13/1/1998, da Secretaria da Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde (atual Agência Nacional de Vigilância Sanitária), pois "não se trata de bebida e sim de "suplementos vitamínicos", classificado no capítulo 21 da TIPI, que trata de ALIMENTOS".

Apresentou cópia das Resoluções ANVISA RE n.º 1.144, de 17/04/2008, e RE n.º 4084, de 18/09/2009, da Portaria ANVISA n.º 32, de 13/1/1998 e da Portaria CAT 268, de 18/12/2009, da Coordenação da Administração Tributária do ICMS.

De acordo com a Alteração Contratual n.º 06 e Consolidação do Contrato Social, de 20/04/2004, e Alteração Contratual n.º 08, de 31/10/2008, da Korbach Vollet Alimentos Ltda., a empresa Vita Alimentos Ltda., CNPJ 38.911.632/0001-80, foi sócia majoritária e controladora da Korbach Vollet até 31/10/2008, quando foi incorporada por esta.

Observe-se que no Sistema CNPJ a incorporação ocorreu em 24/06/2009.

Em consulta ao site www.anvisa.gov.br, para verificar os registros concedidos para o produto XTAPA, localizou-se as Resoluções RE n.º 102, de 28/05/2001, e RE n.º 3.012, de 14/09/2006, da ANVISA, em nome da Vita Alimentos Ltda., CNPJ 38.911.632/0001-80, que validaram o registro como "Repositor Energético para Atletas/Alimentos para Praticantes de Atividades Físicas".

Em nome da Korbach Vollet Alimentos foram localizadas as Resoluções RE n.º 94, de 12/01/2007, RE n.º 1.144, de 17/04/2008, e RE n.º 4084, de 18/09/2009, para o produto XTAPA, que validaram o registro como "Suplemento Vitamínico e/ou Mineral".

O rótulo do produto XTAPA traz a informação de ser Suplemento de Vitamina C e Ferro, conforme se observa no Anexo 2.

O Anexo 1 traz cópias das citadas Resoluções ANVISA.

Desta forma, nos termos das Resoluções ANVISA, o produto XTAPA pode se enquadrar como suplemento vitamínico ou como repositor energético.

Entretanto, a questão que aqui se apresenta é classificar o produto XTAPA para fins de tributação.

A Lei n.º 8.918, de 14/7/1994, com alterações da Lei n.º 8.936, de 24/11/1994, estabeleceu a obrigatoriedade do registro, da padronização, da classificação, da inspeção e da fiscalização da produção e do comércio de bebidas, remetendo a regulamentação ao Poder Executivo.

O Decreto n.º 2.314, de 4/9/1997, com alterações posteriores (Decretos nos 3.510/2000, 4.851/2003 e 4.305/2004), regulamentou a Lei n.º 8918/94, trazendo em seus artigos 2º e 12 a definição de bebida:

REGULAMENTO DA LEI Nº 8.918, DE 14 DE JULHO DE 1994

Art. 2º Para os fins deste Regulamento, considera-se:

I - bebidas: todo produto industrializado, destinado à ingestão humana, em estado líquido, sem finalidade medicamentosa ou terapêutica;

(...)

Art. 12. A bebida não-alcoólica poderá ser adicionada de vitaminas, de sais minerais e de outros nutrientes, de conformidade com o estabelecido em ato administrativo do Ministério da Agricultura e do Abastecimento ou do Ministério da Saúde, (grifei)

O produto industrializado pelo contribuinte, cuja imagem encontra-se a seguir, apresenta as seguintes características:

- é produto industrializado;
- é destinado à ingestão humana;
- é em estado líquido;
- não tem finalidade medicamentosa nem terapêutica
- é não-alcoólico;
- é adicionado de vitamina C e ferro.

Ou seja, o produto XTAPA é bebida e é disciplinada pelo Ministério da Saúde nos termos dos artigos 2º e 12 do Decreto n.º 2.314/97.

A Portaria n.º 32, de 13/1/1998, da Secretaria da Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde (atual Agência Nacional de Vigilância Sanitária), dentre outras atribuições, aprovou o Regulamento Técnico que definiu Suplementos Vitamínicos e ou Minerais, nos seguintes termos:

A Secretaria da Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde, no uso de suas atribuições legais considerando:

(...)

- a necessidade de fixar a identidade e as características mínimas de qualidade a que devem obedecer os SUPLEMENTOS VITAMÍNICOS E OU MINERAIS; resolve:

Art. 1º- Aprovar o Regulamento Técnico referente a Alimentos para Praticantes de Atividade Física, constante do anexo desta Portaria.

ANEXO

(...)

Regulamento Técnico para fixação de identidade e qualidade de Suplementos Vitamínicos e ou de Minerais (Anexo à Portaria supra).

...

2.1. Definição Suplementos Vitamínicos e ou de Minerais para fins deste Regulamento doravante denominados simplesmente de "suplementos", são alimentos que servem para complementar com estes nutrientes a dieta diária de uma pessoa saudável, em casos onde sua ingestão, a partir da alimentação seja insuficiente ou quando a dieta requer suplementação. Devem conter um mínimo de 25% e no máximo até 100% da Ingestão Diária Recomendada (IDR) de vitaminas e ou minerais, na porção diária indicada pelo fabricante, não podendo substituir os alimentos, nem serem considerados como dieta exclusiva. (grifei)

Já no que diz respeito ao repositivo energético, a Secretaria da Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde (atual Agência Nacional de Vigilância Sanitária), por meio da Portaria n.º 222, de 24/3/1998, dentre outras atribuições, aprovou o Regulamento Técnico que definiu Repositivo Energético, conforme a seguir:

A Secretária de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, no uso de suas atribuições legais, e considerando:

(...)

- a necessidade de fixar a identidade e as características mínimas de qualidade a que deverão obedecer os ALIMENTOS PARA PRATICANTES DE ATIVIDADE FÍSICA, resolve:

Art. 1º- Aprovar o Regulamento Técnico referente a Alimentos para Praticantes de Atividade Física, constante do anexo desta Portaria.

ANEXO

REGULAMENTO TÉCNICO PARA FIXAÇÃO DE IDENTIDADE E QUALIDADE DE ALIMENTOS PARA PRATICANTES DE ATIVIDADE FÍSICA

(...)

2.1. Definições

2.1.2. Repositores Energéticos

São produtos formulados com nutrientes que permitam o alcance e ou manutenção do nível apropriado de energia para atletas.

2.2. Classificação

2.2.1. Os produtos especialmente formulados e elaborados para praticantes de atividade física são classificados em:

2.2.1.2. Repositores Energéticos para Atletas.

4. FATORES ESSENCIAIS DE COMPOSIÇÃO E QUALIDADE

4.3. Fatores específicos

4.3.2. Repositores Energéticos

Nestes produtos, os carboidratos devem constituir, no mínimo, 90% dos nutrientes energéticos presentes na formulação. Opcionalmente, estes produtos podem conter vitaminas e ou minerais. (grifei)

Assim, verifica-se que a Portaria 222 da Secretaria de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde, definiu como repositores energéticos aqueles em que os carboidratos constituam, no mínimo, 90% dos nutrientes energéticos presentes na formulação, e que opcionalmente, estes produtos podem conter vitaminas e/ou minerais.

O produto industrializado pelo contribuinte apresenta estas características, ou seja, tem como 90%, no mínimo, de nutriente o carboidrato ao qual foi adicionado vitamina C e Ferro.

Neste sentido, reproduz-se, abaixo, a Tabela de Informação Nutricional que consta nos rótulos dos produtos (Anexo2):

Quantidade por porção de 450 ml		% Constituição de Nutrientes	% Valores Diários com base em uma dieta de 2.000 calorias - IDR
Carboidratos	11 g=11.000 mg	99,85	4%
Vitamina C	15 mg	0,13	33%
Ferro	3,5 g	0,02	25%
Total mg	11.015,5	100,00	

Com base na Tabela acima, pode-se concluir que:

- 1- o produto XTAPA apresenta vitaminas e/ou minerais acima de 25% e abaixo de 100% da Ingestão Diária Recomendada (IDR);
- 2- o produto XTAPA apresenta 99,85% de Carboidratos em sua Composição Nutricional; e
- 3- O produto XTAPA atende perfeitamente às especificações da ANVISA como repositores energéticos.

Também de acordo com o rótulo do produto vê-se que os ingredientes que o compõem são: água, açúcar, ácido ascórbico - vitamina C, edta férrico, acidulante, estabilizantes,

amido modificado, espessantes, conservantes, aroma natural de fruta, edulcorantes e corantes artificiais.

Segundo as Portarias emitidas pelo Ministério da Saúde, a fiscalização cuidou de fazer a leitura do produto e buscar sua classificação fiscal.

Observadas as Regras Gerais de Interpretação e Regras Gerais Complementares, o primeiro critério de classificação foi o da posição mais específica (RGI 3A), sendo considerada a posição 2202 mais apropriada para o produto que a posição 2106, adotada pelo contribuinte. Assim sendo, foi afastada a posição 21.06 (*Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas em outras posições*) e considerada a posição 22.02 (*Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09*).

Para ratificar a posição 2202 em detrimento da posição 2106, um segundo critério de classificação foi adotado: o da RGI-3C. Nesse mister, observou a fiscalização:

(...) ainda que o produto XTAPA apresente características de suplemento vitamínico e possa se classificar na posição 21.06, não há dúvidas de que por suas características de repositor energético, ele também pode se classificar na posição 22.02.

Quando há a possibilidade de se enquadrar um produto em duas ou mais posições, ele deve ser classificado na posição em último lugar na ordem numérica nos termos da RGI n.º 3 item C.

Dado que a fiscalização entendeu que o produto X-TAPA era um repositor energético, amparou-se no Ato Declaratório n.º 1, de 30/04/2001, da SRF, para classificar o produto em questão na posição 2202.90.00. Dispõe o referido ato:

Artigo único: Classificam-se no código 2202.90.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM):

1 - as bebidas isotônicas que se destinam à reposição hídrica e eletrolítica, decorrente da prática desportiva (por exemplo, das marcas Gatorade, Marathón, SportAde, Santal Activea, Energil C Sport, Frutor Ade e Sport Drink);

II - as bebidas energéticas contendo taurina e/ou cafeína (por exemplo, das marcas Red Bull, Flash Power, Flying Horse, Energy Blue e Brain Wash). (grifei)

No meu entender, a fiscalização se equivocou na aplicação das Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado. Quando a Regra 3A menciona a posição mais específica quer dizer que é aquela que se traduz numa característica própria do produto que o leva a uma posição que o descreve de uma forma mais objetiva que a outra. A par das duas características dadas pelo Ministério da Saúde ao Produto, de energético ou alimento, evidencia-se que a fiscalização levou em conta a composição referente ao alimento não ao energético, embora ambas atendam as composições dos dois tipos de produtos. Ou seja, ela avaliou o produto que continha em sua formulação dosagem de vitaminas em quantidades proporcionais compreendidas entre 25% e 100% da Ingestão Diária Recomendada (IDR) de vitaminas ou de sais minerais. Veja-se o que diz a 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 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.

C) nos casos em que as regras 3 A) e 3 B) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração, (grifei)

No caso concreto, concluiu a fiscalização que ambas as posições eram possíveis de englobar o X-TAPA porque tanto se adequava a posição 2106 quanto a posição 2202, isto é, ele era tanto um repositivo energético como um suplemento vitamínico. Por dois critérios distintos: regra 3A e 3C levou o produto para o capítulo 22.

Entendo que se a quantidade percentual de vitaminas qualifica um produto como suplemento alimentar, segundo definição do Ministério da Saúde, esse é o *plus* que o define. Se é essencial a quantidade percentual dos nutrientes para que possa se enquadrar como um alimento, este produto deve estar no capítulo 21 não no capítulo 22 da TIPI. E sua composição, informada pela fiscalização, confirma a presença de 25% de ferro e de 33% de vitamina C. Sendo assim, para efeitos de classificação fiscal o produto se localiza no capítulo 21 e não no capítulo 22 da TIPI.

Ratifica o entendimento acima expresso, o acórdão nº 14-14.347, proferido no processo nº 10830.0002310/2006-43, pela Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, São Paulo. Naquela decisão, também relativa a auto de infração lavrado contra o contribuinte e que dizia respeito à classificação fiscal de seus produtos, mais precisamente das bebidas X-TAPA Frutas Cítricas e X-TAPA Pêssego, foi proferido voto em que se seguiu a seguinte orientação:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL

A contribuinte classifica no código da TIPI 2106.90.30/2106.90.90 – Preparações Alimentícias – Complementos Alimentares/Outras, alíquota zero, bebida de sua fabricação denominada XTAPA, pronta para consumo, contendo carboidratos e vitamina C. Defende a classificação fiscal adotada amparando-se na Portaria nº 32/98 da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, que estabelece que os suplementos vitamínicos são considerados alimentos complementares quando contêm entre 25% e 100% da IDR (Ingestão Diária Recomendada) de vitaminas e/ou minerais.

Para sustentar sua tese, juntou ao processo rótulos de seus produtos (fl. 175) e registro do produto no Ministério da Saúde. Os elementos do processo, porém, demonstram estar equivocada a classificação fiscal.

Em primeiro lugar, é preciso ressaltar que a concessão do registro de fabricação pelo Ministério da Saúde não tem o condão de transformar o produto fabricado. A classificação fiscal depende das características da bebida produzida. Como fica bem claro pela Portaria nº 32/98 da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da

Saúde (cópia às fls. 176/180), e pela própria defesa da impugnante, as bebidas somente podem ser consideradas como suplementos vitamínicos se contêm no mínimo 25% da Ingestão Diária Recomendada (IDR) de vitaminas. Pelos rótulos juntados, verifica-se que os produtos XTAPA – Laranja com Maçã e XTAPA – Laranja com Acerola contêm 33% da IDR de vitamina C, atendendo assim, a exigência para serem considerados suplementos vitamínicos.

Entretanto, se analisarmos o Termo de Encerramento Parcial lavrado pela fiscalização às fls. 20/23, bem como os demonstrativos elaborados de fls. 31/33 e 34/112, constataremos que o lançamento do imposto pelo auditor, ocorreu somente nas saídas das bebidas XTAPA – Frutas Cítricas e XTAPA – Pêssego, não atingindo as bebidas de sabor laranja mencionadas no parágrafo anterior.

À fl. 129, encontra-se o rótulo do produto XTAPA – Frutas Cítricas, no qual se constata que a bebida contém somente 22% da IDR de vitamina C. Como consequência, não pode ser considerada um suplemento vitamínico, pois não atende o mínimo de 25% determinado pela Portaria nº 32/98.

Portanto, está incorreta a classificação fiscal adotada pela autuada. A classificação correta é no Capítulo 22 – Bebidas, código 2202.90.00 – Alimentos para praticantes de atividade física, nos termos da Portaria nº 222/88 da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, que define como repositores energéticos o produto em que os carboidratos constituam no mínimo 90% dos nutrientes energéticos presentes na formulação, e que, opcionalmente, contenham a adição de vitaminas e/ou minerais, que é justamente o que se constata nos produtos da contribuinte em pauta.

Ressalta-se que não há nesta conclusão, qualquer afronta às definições do Ministério da Saúde. Ao contrário, justamente em função das Portarias deste Ministério é que as bebidas XTAPA – Frutas Cítricas e XTAPA – Pêssego não podem ser consideradas como suplementos vitamínicos e possuem características de repositores energéticos.

Quanto aos demais argumentos da impugnante, tais como agressão ao princípio da seletividade e inaplicabilidade do Ato Declaratório Executivo nº 02/2001, eles são impertinentes, pois basearam-se no falso entendimento de que estaria correta a classificação fiscal adotada.

Conclui-se que foi correto o procedimento da fiscalização de classificar os produtos XTAPA – Frutas Cítricas e XTAPA – Pêssego no Capítulo 22 da TIPI, com o lançamento do IPI, nos termos do Ato Declaratório Executivo nº 02/2001.

Evidencia-se no voto acima a concordância da DRJ/Ribeirão Preto/SP com o presente voto, pois em sendo a composição de vitaminas e nutrientes dados entre 25% e 100%, inclusive, do IDR toma-se o produto como suplemento vitamínico. Não atingindo os referidos percentuais, classifica-se o produto como repositores energéticos. Aqui se chega a essa conclusão fazendo-se o raciocínio inverso. Naquele voto se afirma que a classificação no capítulo 22 decorre do não atendimento das condições para se alcançar a qualificação de suplemento vitamínico. Então, naquele caso se situaria o produto no capítulo 21. Contrário senso, atendidos os percentuais de IDR compreendidos entre 25% e 100%, classifica-o produto no capítulo 22.

Em face do voto proferido no processo nº 10830.0002310/2006-43 verifica-se o equívoco da fiscalização, pois embora no Termo de Verificação Fiscal seja mencionado que a classificação fiscal naquele momento adotada tinha o respaldo da decisão da DRJ/Ribeirão Preto/SP não é, como já demonstrado, o que se lê naquele documento, pois a ementa relativa à classificação fiscal colocada em julgamento foi redigida nos seguintes termos:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REPOSITORES ENERGÉTICOS.

As bebidas que não contenham no mínimo 25% da Ingestão Diária Recomendada (IDR) de vitaminas não são consideradas suplementos vitamínicos e não podem se classificar no Capítulo 21 da TIPI.

Caracterizando-se como repositores energéticos, classificam-se no Capítulo 22 - Bebidas, código 2202.90.00 - Alimentos para praticantes de atividade física.

Dados os fatos acima, não há dúvida que possa persistir sobre o equívoco da classificação fiscal adotada pela fiscalização, razão pela qual voto pela improcedência da autuação. Assim sendo, a análise das demais argumentações do contribuinte contrárias ao lançamento de ofício se tornam desnecessárias. É como voto.

Destarte, forte nas razões trazidas pelo acórdão de piso, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

Voto Vencedor

Conselheira Larissa Nunes Girard, Redatora Designada.

Com a devida vênia, dirirjo quanto à correta classificação fiscal da mercadoria.

Iniciemos pela identificação do produto, primeira (e essencial) etapa para que se alcance a classificação adequada.

Extrai-se dos autos que o produto XTAPA é um alimento registrado na Anvisa como repositor energético para atletas/alimento para praticantes de atividades físicas. Consta do rótulo que se compõe dos seguintes ingredientes: água, açúcar, ácido ascórbico – vitamina C, edta férrico, acidulante, estabilizantes, amido modificado, espessantes, conservantes, aroma natural de fruta, edulcorantes e corantes artificiais. O repositor energético se apresenta como uma bebida pronta para consumo, acondicionado em garrafas de plástico não retornáveis de tamanhos variados, de 261ml até 1.100ml, em variados sabores, a exemplo de maçã, pêssego, açaí, maracujá, etc. Segue uma imagem do produto.



Com base na legislação da Anvisa, o contribuinte defende a classificação do seu produto no código 2106.90.30 – Complementos alimentares, desdobramento da posição 2106 - Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas em outras posições, conforme tabela abaixo. Em resposta à fiscalização, o contribuinte afirmou que “*não se trata de bebida e sim de suplementos vitamínicos, classificado no capítulo 21 da TIPI, que trata de ALIMENTOS*”.

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas em outras posições.	
2106.10.00	-Concentrados de proteínas e substâncias protéicas texturizadas	0
2106.90	-Outras	
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
2106.90.2	Pós, inclusive com adição de açúcar ou outro edulcorante, para a fabricação de pudins, cremes, sorvetes, flans, gelatinas ou preparações similares	
2106.90.21	Para a fabricação de pudins, em embalagens imediatas de conteúdo inferior ou igual a 1kg	0
2106.90.29	Outros	0
2106.90.30	Complementos alimentares	0

A fiscalização, por sua vez, parte de premissa diversa, apontando que, ainda que o produto realmente se enquadre como suplemento vitamínico ou como repositor energético segundo os critérios específicos da Anvisa, “*a questão que se aqui se apresenta é classificar o produto XTAPA para fins de tributação*”. E traz a legislação do Ministério da Saúde (MS) relativa ao registro, padronização, classificação, inspeção e fiscalização da produção e comércio de bebidas, Lei nº 8.918/1994 e Decreto nº 2.314/1997, para mostrar que mesmo no âmbito do MS (a Anvisa é uma agência vinculada ao ministério), há classificações diversas conforme o fim almejado.

Não poderia ser mais acertada a premissa adotada pela fiscalização: a classificação de mercadoria deve ser buscada a partir da legislação tributária. A Tabela do IPI (TIPI) foi elaborada a partir da Nomenclatura Comum do Mercosul que, por sua vez, foi construída a partir do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, um sistema mundial de classificação, que define critérios únicos para os países que a ele aderiram. Assim, não há como uma legislação nacional, que não é destinada à classificação para fins de comércio exterior, se sobrepor às regras e critérios do Sistema Harmonizado.

O processo de classificação se inicia, obrigatoriamente, pela definição da posição, ou seja, considera-se inicialmente apenas o texto de posição (os quatro primeiros dígitos). Efetuar uma classificação pelo texto de subitem (código completo, com 8 dígitos) configura erro primário e descumprimento das regras gerais de classificação.

Dessa forma, a primeira decisão que se deve tomar diz respeito a classificar-se o produto em uma das posições abaixo:

21.06 – Preparações alimentícias **não especificadas nem compreendidas em outras posições**

22.02 – Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e **outras bebidas não alcólicas**, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09

Me parece bastante evidente que o produto sob análise se enquadra no capítulo 2202 porque é, incontestavelmente, uma bebida não alcoólica, adicionada de açúcar, amido, vitaminas, aroma de frutas e uma série de produtos químicos para sabor, textura e conservação.

A posição 2202 é mais específica do que a 2106, que se refere a preparações alimentícias, em geral, e que não tenham sido especificadas em outras posições. Quando buscamos os produtos classificados na 2106 vamos encontrar concentrados de proteínas, preparações para elaboração de bebidas (extratos, mas não a bebida pronta para consumo), pós para fabricação de sorvetes e pudins, misturas para embutidos, gomas de mascar, caramelos e confeitos, entre outros.

Assim, definida a posição, o resto desta classificação é muito simples, como se pode ver na tabela abaixo. O rol de ingredientes que compõe o produto não permite sua classificação como águas, ainda que adoçadas ou aromatizadas.

22.02	Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09.	
2202.10.00	-Águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas	27
2202.90.00	-Outras	27

Importante destacar que essa contenda sobre a correta classificação dos repositores energéticos durou muito tempo e que a Receita Federal buscou prestar as informações necessárias para o esclarecimento da questão. Com esse objetivo foi publicado em 2001, ou seja, cinco anos antes do período fiscalizado nestes autos, o Ato Declaratório Interpretativo nº 1, cujo texto assim dispõe:

Artigo único. Classificam-se no código **2202.90.00** da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM):

I - as bebidas isotônicas que se destinam à reposição hídrica e eletrolítica, decorrente da prática desportiva (por exemplo, das marcas Gatorade(R), Marathon(R), SportAde(R), Santal Active(R), Energil C Sport(R), FrutorAde(R) e Sport Drink(R));

II - as bebidas energéticas contendo taurina e/ou cafeína (por exemplo, das marcas Red Bull(R), Flash Power(R), Flying Horse(R), Energy Blue(R) e Brain Wash(R)). (grifado)

Com o mesmo propósito de esclarecimento, a Receita Federal inseriu na TIPI de 2012 um Ex específico para esses repositores energéticos, a ver:

2202.90.00	- Outras	27
	Ex 01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau	0
	Ex 02 - Néctares de frutas	0
	Ex 03 - Cerveja sem álcool	27
	Ex 04 - Alimentos para praticantes de atividade física nos termos da Portaria nº 222, de 24 de março de 1998, da extinta Secretaria de Vigilância Sanitária, atual Agência Nacional de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde: repositores hidroeletrólíticos e outros	27
	Ex 05 - Compostos líquidos pronto para consumo nos termos da Resolução RDC nº 273, de 22 de setembro de 2005, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde	27

Trago também a recente Solução de Consulta Cosit nº 98.306, publicada em 17.08.2021, em que se classifica produto similar no Ex 04 acima transcrito. Segue a ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código NCM: 2202.99.00

Ex tipi: 04

Mercadoria: Bebida pronta para consumo, não alcoólica, acondicionada em lata de alumínio de 269 ml, contendo água gaseificada, palatinose, Dribose, taurina (1000 mg), cafeína (110 mg), vitaminas (B1, B2, B3, B5, B6, B12, B9 e C), aroma de limão e gengibre e outros ingredientes, com baixo índice glicêmico e propriedades relacionadas ao foco, atenção e recuperação muscular após exercícios extenuantes.

Dispositivos Legais: RGI 1 e 6 da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e RGC 1 da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, e alterações posteriores.

Portanto, constata-se que há pelo menos 20 anos que a Receita Federal aponta de forma pública e consistente que os repositores energéticos são classificados no código 2202.90.00.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso de ofício, revertendo o cancelamento efetuado pela DRJ e mantendo o lançamento em sua integralidade.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard