



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.725247/2015-16
ACÓRDÃO	3402-012.743 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	AMBEV S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO/CONTRADIÇÃO NÃO CARACTERIZADA. NÃO ACOLHIMENTO.

Não merecem ser acolhidos os embargos de declaração quando a omissão/contradição suscitada no acórdão embargado não restar evidenciada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não acolher os Embargos de Declaração em relação às matérias trazidas para apreciação deste Colegiado em razão da decisão judicial proferida em Mandado de Segurança.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Leonardo Honório dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de oposição de Embargos de Declaração (e-fls. 8565 a 8579), com fulcro no art. 64, inciso I e no art. 65 do então vigente Regimento Interno do Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 - RICARF, em face do Acórdão 3402-004.988, de 21 de março de 2018 (e-fls. 8495 a 8552), que contou com a seguinte ementa e com o seguinte dispositivo:

EMENTA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. 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.

VERDADE MATERIAL. CONJUNTO PROBATÓRIO ROBUSTO. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. JULGAMENTO. NEGATIVA DE PERÍCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

Em sede de fiscalização, o objetivo da produção de provas é formar a convicção do julgador no âmbito do processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72, art. 29). Entendendo a autoridade julgadora que o conjunto probatório possibilita a compreensão do caso, bem como a análise fática e material do quanto nele ocorrido, deve-se proceder ao julgamento. O requerimento do contribuinte para a realização de perícia somente será determinado pela autoridade julgadora quando esta entendê-la necessária, podendo indeferi-lo quando entendê-la prescindível (Decreto nº 70.235/72, art. 18), não ocorrendo cerceamento de defesa a sua negativa.

CRÉDITO. INSUMOS. NÃO ENQUADRAMENTO

Somente geram direito ao crédito do imposto os materiais que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

ISENÇÃO. IPI. CRÉDITO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

No art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 entende-se por "matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei n. 291/67 (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), não se confundindo com a Amazônia Legal (Lei nº 5.173/66).

ISENÇÃO. CRÉDITOS. IPI. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não existe amparo legal para a tomada de créditos fictos de IPI em relação a insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

SUFRAMA. BENEFÍCIO FISCAL. COMPETÊNCIA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA MERCADORIA.

Nos atos de sua competência, a SUFRAMA pode tratar os "kits" de concentrados para produção de refrigerantes como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de isenção e de Classificação Fiscal da mercadoria (enquadramento na TIPI).

Recurso Voluntário Negado.

DISPOSITIVO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, para manter a glosa dos créditos relativos aos produtos intermediários e a glosa dos insumos adquiridos fora da Amazônia Ocidental. A Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne votou pelas conclusões neste último ponto; e, pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto ao tópico da Classificação Fiscal dos "kits" de concentrados para produção de refrigerantes. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto, que irá apresentar declaração de voto.

A Embargante sustentou a existência de cinco vícios no Acórdão embargado, que foram assim destacados:

1. Omissão quanto à inaplicabilidade do art. 100, III do CTN ao caso;
2. Omissão quanto à ausência de laudo técnico para embasar a reclassificação feita pela autoridade fiscal;
3. Erro de fato quanto ao julgamento *extra petita*, em relação ao pedido de perícia feito pela Embargante;
4. Omissão quanto ao tratamento específico das mercadorias provenientes da ZFM pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (art. 40 do ADCT); e

5. Omissões e contradição quanto ao conhecimento do parecer técnico elaborado pelo INT e adoção de suas conclusões relativas aos “aspectos técnicos” dos “kits de concentrados”, conforme art. 30 do Decreto 70.235/72.

Desses, apenas o terceiro, que trata do erro de fato quanto ao julgamento *extra petita*, foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de e-fls. 8585 a 8606, tendo a matéria sido submetida a este Colegiado nos seguintes termos:

Com relação ao julgamento *extra petita*, assim destaca a Embargante:

*Disso decorre, portanto, que o aresto embargado, de um lado, foi **omisso**, posto que deixou de examinar fundamento essencial e autônomo para cancelamento do lançamento, e, de outro, incorreu em julgamento **extra petita**, uma vez que julgou questão nunca suscitada nos autos (alegado pedido de perícia pela Embargante). Grifos originais)*

Quanto à segunda questão tratada, assiste razão à Embargante, visto que o acórdão embargado tratou, em sede preliminar de pedido de perícia, questão essa não suscitada no Recurso Voluntário, como se depreende da leitura da referida peça recursal.

Trata-se assim, de julgamento *extra petita*, que na dicção da doutrina especializada, consiste na decisão proferida fora dos pedidos do autor, ensejando a devolução do processo à Turma julgadora para que o julgado seja refeito, apenas nesta parte.

...

CONCLUSÃO

Isso posto, com fundamento no art. 66, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ACOLHO PARCIALMENTE** os Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, apenas no que tange ao julgamento *extra petita* referente ao pedido de perícia.

Encaminhe-se ao Conselheiro Relator, Waldir Navarro Bezerra, ainda integrante da Turma que prolatou o acórdão, para inclusão em pauta de julgamento, com proposta de correção do erro de fato quanto ao julgamento *extra petita*, em relação ao pedido de perícia pela Embargante.

Recebendo os autos para julgamento dos Embargos de Declaração, esta 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste CARF, com composição diversa da atual, prolatou, em 25 de fevereiro de 2019, o Acórdão 3402-006.146 (e-fls. 8607 a 8614), onde, por unanimidade de votos, foram acolhidos os Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte, sem efeitos infringentes, para suprimir do Acórdão embargado, inclusive da Ementa, os seguintes parágrafos:

Suprimir da Ementa o que segue (fl. 8.486):

VERDADE MATERIAL. CONJUNTO PROBATÓRIO ROBUSTO. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. JULGAMENTO. NEGATIVA DE PERÍCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

Em sede de fiscalização, o objetivo da produção de provas é formar a convicção do julgador no âmbito do processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72, art. 29). Entendendo a autoridade julgadora que o conjunto probatório possibilita a compreensão do caso, bem como a análise fática e material do quanto nele ocorrido, deve-se proceder ao julgamento. O requerimento do contribuinte para a realização de perícia somente será determinado pela autoridade julgadora quando esta entendê-la necessária, podendo indeferi-lo quando entendê-la prescindível (Decreto nº 70.235/72, art. 18), não ocorrendo cerceamento de defesa a sua negativa.

Suprimir do voto, os seguintes parágrafos:

O item **(2.b.1): Da solicitação de perícia para apresentação de laudo** (fls. 8.493/8.494):

"(...) Como pode ser observado, a Recorrente requereu em sede de Impugnação a realização de perícia para elaborar Laudo Técnico para que seja confirmada, com o objetivo de determinar a real natureza de cada um de seus componentes para, em função do Laudo expedido, verificar e se pronunciar sobre a correta reclassificação dos produtos sob discussão nestes autos. Veja-se (trecho fl. 7.742) (...)"

"(...) Entendo não assistir razão à Recorrente. A decisão de piso, entendeu ser desnecessária e prescindível a realização de diligência/perícia com vistas à confirmação ou retificação da Classificação Fiscal dos "kits", conforme exaustivamente demonstrado no Relatório Fiscal (anexo ao Auto de Infração), posto estar encartado nos autos robusto conjunto probatório capaz de formar a convicção do julgador, senão vejamos.

"(...) Conforme preceitua o artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a realização de perícia somente será determinado pela autoridade julgadora quando esta entendê-la necessária, podendo indeferi-lo quando entendê-la prescindível, na forma abaixo: (...)"

(...) Assim, embasado no processo de instrução destes autos e nos fundamentos legais acima expostos, a decisão entendeu ser a perícia desnecessária e prescindível ao caso, motivo pelo qual foi desnecessário tal providência.

Por fim, o pedido de diligências e/ou perícias podem ser indeferidos pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide. Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências/perícias, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los".

Inconformada com o Despacho de Admissibilidade dos Embargos de Declaração de e-fls. 8585 a 8606, que submeteu para a análise do Colegiado apenas um dos cinco vícios apontados, a ora Embargante ingressou, junto à 5ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal, com um pedido de liminar via Mandado de Segurança *“a fim de assegurar o processamento e respectivo julgamento, pela turma competente (órgão colegiado do CARF), dos embargos de declaração opostos contra o Acórdão 3402-004.988, nos autos do Processo Administrativo nº 10830.725247/2015-16, com os regulares efeitos legais daí decorrentes”*.

O Juízo deferiu o pedido liminar em 06/05/2019 (e-fls. 8629 a 8636), determinando que esta 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste CARF aprecie e julgue na sua integralidade, quanto ao mérito, os Embargos de Declaração apresentados, o que foi ratificado pela decisão de e-fls. 8644 a 8649, prolatada em 20/02/2020.

Dessa forma, os autos retornaram para julgamento neste Colegiado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

Os Embargos de Declaração são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles se toma conhecimento.

Dos limites da lide

Conforme relatado, o retorno dos autos para julgamento neste Colegiado se deu em razão do fato de a Embargante ter apresentado para o Poder Judiciário sua irrisignação em relação ao parcial acolhimento dado aos Embargos de Declaração pelo Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (por meio do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 8585 a 8606), que resultou em uma determinação judicial para apreciação e julgamento integral dos Embargos por este Colegiado.

Não obstante a determinação judicial expressa na decisão de e-fls. 8644 a 8649, é preciso esclarecer que este Colegiado já se manifestou, por meio do Acórdão 3402-006.146 (e-fls. 8607 a 8614), sobre um dos vícios suscitados nos Embargos de Declaração, mais especificamente sobre o erro de fato quanto ao julgamento extra petita em relação ao pedido de perícia feito pela Embargante, de tal sorte que resta para análise neste julgamento os seguintes vícios que também haviam sido suscitados pela Embargante, e que não haviam sido acolhidos pelo Despacho de Admissibilidade de e-fls. 8585 a 8606:

1. Omissão quanto à inaplicabilidade do art. 100, III do CTN ao caso;
2. Omissão quanto à ausência de laudo técnico para embasar a reclassificação feita pela autoridade fiscal;

3. Omissão quanto ao tratamento específico das mercadorias provenientes da ZFM pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (art. 40 do ADCT); e
4. Omissões e contradição quanto ao conhecimento do parecer técnico elaborado pelo INT e adoção de suas conclusões relativas aos “aspectos técnicos” dos “kits de concentrados”, conforme art. 30 do Decreto 70.235/72.

1. Omissão quanto à inaplicabilidade do art. 100, inciso III, do CTN ao caso

A Embargante aponta que o Acórdão embargado *“concluiu pela inaplicabilidade do art. 100, III do CTN à situação concreta por considerar que “o fato de o Fisco não haver detectado anteriormente uma determinada infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade desta conduta, nem tampouco tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas””*.

Para a Embargante, essa premissa adotada estaria incorreta, o que caracteriza *“omissão quanto à real situação fática discutida nestes autos”*.

Reclama ela que, *“diversamente do afirmado, o que se teve no presente caso não foi a “omissão” do Fisco em apurar alegadas infrações da Embargante, mas sim a homologação expressa e reiterada dos procedimentos por ela adotado”*.

No entender da Embargante, *“na medida em que o fato examinado no acórdão (omissão pela Fiscalização na identificação de infração) é absolutamente distinto daquele que se coloca no presente caso (reconhecimento, por diversos atos administrativos de lançamento, da correção do procedimento adotado), é evidente que a conclusão alcançada pela decisão não é aplicável ao presente caso”*.

Com isso, pede que sejam *“conhecidos os presentes aclaratórios, de modo a, sanado o vício apontado, ser reconhecida a aplicabilidade do art. 100 do CTN ao caso em questão, pois verificada prática administrativa reiterada no reconhecimento do cumprimento dos requisitos do art. 6º do Decreto-lei 1.435/75 em relação aos produtos adquiridos da VALFILM e AROSUCO, bem como a correção da classificação fiscal dos “kits de concentrado””*.

Antes de analisarmos o tratamento dado para a matéria pelo Acórdão embargado, é preciso que se diga que os embargos de declaração não se prestam para a rediscussão de matéria já discutida, ou mesmo para a alteração do que já foi decidido pelo colegiado que apreciou a matéria.

Questões de mérito poderão, eventualmente, ser analisadas em sede de embargos quando o colegiado tiver deixado de discutir e de decidir sobre matéria controvertida, ou sobre matéria pleiteada pela Embargante em sede de recurso voluntário, devendo a análise, nesses casos, se dar com base nos argumentos trazidos em voluntário.

No que diz respeito à aplicabilidade ou não do art. 100, inciso III, do CTN ao caso, o Acórdão embargado analisou a matéria e, de forma consciente, entendeu que, nas ações fiscais

citadas em voluntário, a Fiscalização jamais teria questionado a classificação fiscal utilizada para os kits de refrigerantes.

Por isso a DRJ concluiu *“que o fato de o Fisco não haver detectado anteriormente uma determinada infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade desta conduta, nem tampouco tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”, que lhe atribua foros de “norma complementar de lei”.*

Em outras palavras, o fato analisado no Acórdão embargado foi entendido pelo colegiado de primeira instância como uma não identificação do erro de classificação nas ações fiscais citadas em voluntário, e não como um reconhecimento expresso da classificação utilizada, como quer fazer crer a Embargante.

Observe-se os exatos termos utilizados no Acórdão embargado quando tratou da matéria:

Preliminarmente, a Recorrente alega a existência de uma nulidade no procedimento adotado pela fiscalização, motivada por mudança de critério jurídico no presente caso. Para tanto, cita que outras três ações fiscais realizadas, para requerer a nulidade do lançamento, argumentando que o direito ao aproveitamento de créditos e a classificação fiscal dos kits não teria sido contestados nas mesmas.

Alega em seu recurso que, em autos de infração lavrados anteriormente a respeito das mesmas operações (com períodos diferentes), o Fisco se deteve na análise das mercadorias em causa, glosando os créditos apropriados nas respectivas aquisições pela Recorrente unicamente por suposto não atendimento aos requisitos do art. 6º do DL nº.1.435/75, em virtude do local de origem dos insumos empregados pelos fornecedores. Nos procedimentos fiscais anteriores, JAMAIS houve qualquer tipo de discordância quanto ao enquadramento dos “kits” para a fabricação de bebidas no código NCM 2106.90.10, “ex. 01”. E foram aceitos, para fins de geração do crédito de IPI, inclusive os insumos utilizados a partir de matérias-primas regionais previamente processadas.

É fato que as práticas reiteradas das autoridades administrativas significam uma posição firmada pela administração, antiga, reiterada e pacífica, com relação à aplicação da legislação tributária, e devem ser acatadas como boa interpretação da lei. Assim, o contribuinte que agir em conformidade com a orientação da Administração Tributária não fica sujeito a penalidades.

Sobre o tema, assim dispõem os arts. 100 e 146 do CTN, invocados pela Recorrente:

(...)

No entanto, frise-se que o fato de o Fisco não haver detectado anteriormente uma determinada infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado

como um reconhecimento tácito da validade desta conduta, nem tampouco tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”, que lhe atribua foros de “norma complementar de lei”.

Desta forma, não deve proceder tal preliminar. 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, como citado no presente caso.

Diante do exposto, constata-se não haver qualquer omissão sobre a matéria no Acórdão embargado, que expressamente fundamentou sua decisão para afastar a aplicação do art. 100, inciso III, do CTN ao caso dos autos.

A divergência apontada pela Embargante não passa de inconformismo com a decisão prolatada, cujo remédio processual não passa, definitivamente, pela apresentação de Embargos de Declaração.

Por essas razões, deixo de acolher os Embargos em relação a essa matéria.

2. Omissão quanto à ausência de laudo técnico para embasar a reclassificação feita pela autoridade fiscal

A segunda omissão suscitada pela Embargante diz respeito ao argumento trazido ainda em sede impugnação de que *“a pretendida reclassificação fiscal pela Fiscalização dependia da existência de laudo técnico confirmando as suas supostas constatações, uma vez que a questão dizia respeito a características técnicas e específicas dos produtos examinados”*.

Para a Embargante, a DRJ teria se omitido *“no exame do ponto, entendendo que a Embargante estava, na realidade, solicitando perícia para a apresentação de laudo”*, e, por isso, em voluntário, teria apontado *“especificamente essa omissão, requerendo a nulidade da decisão DRJ, salvo se superada para julgamento favorável da questão à contribuinte”*.

A Embargante reclama que o Acórdão embargado teria repisado o incorreto argumento da DRJ, deixando *“de examinar fundamento essencial e autônomo para cancelamento do lançamento”*, o que caracterizaria a omissão suscitada.

Para finalizar o tópico, a Embargante defende que, *“inexistindo laudo técnico elaborado para subsidiar o trabalho fiscal no presente caso (na realidade, há apenas laudo do INT em sentido oposto às “constatações” fiscais), é de rigor seja sanada a omissão na decisão embargada de modo haja a apreciação da questão posta, sob pena de ser declarada nula por cerceamento de defesa”*.

Mas também aqui não há a omissão suscitada.

Conforme se percebe da reclamação apresentada pela Embargante, a questão gira em torno das provas necessárias para fundamentar a reclassificação promovida pela Fiscalização, que, segundo ela, dependeria da existência de laudo técnico.

O relator do Acórdão embargado, por sua vez, entendeu que as provas existentes nos autos seriam suficientes para o deslinde da questão posta, e invocou o art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, que trata da livre formação de convicção da autoridade julgadora, para afastar qualquer necessidade de realização de diligência, que poderia ser pedida de ofício, caso necessária.

Além disso, o Acórdão embargado expressamente declarou que a *“classificação fiscal adotada pela fiscalização foi realizada com base em diligências efetuadas junto a empresa e não em meras elucubrações”*, e que *“o julgador não está vinculado ao laudo pericial”*, conforme podemos ver nos excertos a seguir reproduzidos, extraídos do Acórdão embargado (e-fl. 8531):

No entanto, há que se deixar claro que ao contrario do alegado pela Recorrente, não houve violação ao art. 142 do CTN e ao princípio da verdade material (necessidade de Laudo), uma vez que restou demonstrado nos autos que a classificação fiscal adotada pela fiscalização foi realizada com base em diligências efetuadas junto a empresa e não em meras elucubrações. A classificação indicada pelo Fisco foi alicerçada no exame da legislação que rege a matéria e em provas devidamente colacionadas neste processo.

É cediço que o julgador não está vinculado ao laudo pericial, porque no ordenamento jurídico pátrio vigora o princípio da persuasão racional, por meio do qual o juiz aprecia livremente a prova, atendendo aos fatos e às circunstâncias constantes dos autos, indicando os motivos que lhe formaram o convencimento (CPC, art. 479).

Dessarte, deixo de acolher os Embargos em relação a essa matéria.

3. Omissão quanto ao tratamento específico das mercadorias provenientes da ZFM pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (art. 40 do ADCT)

A Embargante reclama que o Acórdão embargado não se pronunciou sobre a jurisprudência do STF relativa aos créditos de insumos adquiridos da ZFM, ignorando posicionamento sobre a matéria exarado no RE 212.484/RS com fundamento no art. 40 do ADCT.

Por isso acusa de omissa a decisão embargada, e defende que *“a razão declinada no acórdão para negar a aplicação do art. 40 do ADCT deve ser afastada, de tal forma que a omissão decorrente dela sejam sanadas, inclusive a resultar na aplicação do art. 62 do RICARF, dada a inexistência de impedimento à sua aplicação mencionado no próprio acórdão”*.

Novamente, o que se percebe é uma tentativa da Embargante de reabrir uma discussão sobre o mérito de uma matéria que teve seu provimento negado pelo Acórdão embargado, não havendo, de fato, qualquer omissão a ser reconhecida.

Nunca é demais lembrar que a omissão que demanda saneamento em sede de embargos é aquela que resulta do silêncio a respeito da matéria contestada em sede de Recurso Voluntário, o que não alcança, necessariamente, todo e qualquer argumento levantado pela recorrente.

No caso em apreço, a decisão embargada, embora não tenha se referido ao julgamento do RE 212.484/RS, expressamente analisou a aplicação do art. 40 do ADCT, tendo lançado mão dos fundamentos que julgou adequados para o deslinde da questão, conforme podemos ver no excerto a seguir reproduzido:

8. Da glosa dos créditos tratamento diferenciado previsto art. 40 do ADCT.

Argumenta a Recorrente que, "(...) é improcedente a glosa dos créditos relativos aos insumos isentos embalagens oriundos da ZFM, tendo em vista o tratamento constitucional conferido àquela área da Amazônia (ADCT, art. 40), devendo ser reformada a decisão DRJ e consequentemente cancelado o AIIM nesse tocante".

Desta forma, não se sustenta a pretensão fiscal de estender aos bens originários da ZFM a vedação ao crédito do IPI aplicável aos produtos isentos oriundos das demais regiões do País, inclusive as mais desenvolvidas, sob pena de “esvaziar o alcance da preservação, por norma de envergadura maior, da Zona Franca de Manaus”, mediante o abandono da “região à própria sorte, o que ocorrerá caso as vantagens previstas no campo fiscal tornem-se comuns a todo o País”.

O regime fiscal previsto no art. 40 do ADCT (Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), encontra-se regulado na legislação própria da área, a qual impõe as regras e vedações para usufruto do mesmo. Qualquer modificação que amplie tais direitos somente poderá ocorrer com a alteração dessa legislação ou decisão judicial que reconheça sua inconstitucionalidade, estando a autoridade administrativa limitada ao estrito cumprimento da legislação tributária.

Tal matéria, inclusive, já é objeto de súmula do CARF nº 2 e encontra-se inserida no art. 26A do Decreto nº 70.235, de 1972 Processo Administrativo Fiscal (PAF):

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Art. 26A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.” (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Como se percebe, não há a alegada omissão na decisão embargada, razão pela qual, também para essa matéria, deixo de acolher os Embargos apresentados.

4. Omissões e contradição quanto ao conhecimento do parecer técnico elaborado pelo INT e adoção de suas conclusões relativas aos “aspectos técnicos” dos “kits de concentrados”, conforme art. 30 do Decreto 70.235/72.

Dentro desse tópico, a Embargante suscita dois vícios que estariam presentes no Acórdão embargado, sendo o primeiro deles relacionado com uma suposta “omissão quanto à classificação fiscal adotada com base nos componentes individuais dos “kits de concentrados””.

Para a Embargante, *“há completa omissão na decisão quando sustenta que a Embargante teria classificado os “kits de concentrados” considerando-os uma única coisa, e não com base em seus componentes individuais”, uma vez que, em nenhum momento, ela teria afirmado que classificou “os “kits de concentrados” a partir de suas características “conjuntas””*.

A Embargante afirma *“que a controvérsia em questão diz respeito ao enquadramento dos concentrados e sabores que compõem os “kits de concentrados”, individualmente considerados, na posição 2106.90.10 ex. 01”*.

Com isso, sustenta que *“a adoção de **premissa inexistente** no caso concreto resultou em prejuízo à conclusão do acórdão”, devendo a omissão “ser sanada para que se examine a questão como posta nos autos”*.

O segundo vício suscitado pela Embargante neste tópico diz respeito a uma suposta *“omissão e contradição quanto ao conhecimento do parecer do INT e à sua adoção no que respeita aos “aspectos técnicos”, nos termos do art. 30 do Decreto 70.235/72”*.

No entender da Embargante, não há dúvidas de que a DRJ conheceu do parecer técnico elaborado pelo INT, porém, de forma contraditória, *“não se declinou qualquer argumento ou mínima consideração sobre seu teor, inclusive quanto às suas conclusões sobre os “aspectos técnicos” dos produtos adquiridos pela Embargante”*.

Aponta a Embargante que *“a suposta justificativa apresentada no voto-vencedor para proceder dessa maneira seria a de que o julgador “não está vinculado ao laudo pericial”, conforme previsto no art. 479 do CPC”, e critica a decisão dizendo que, “em se tratando de discussões sobre aspectos técnicos de produtos, determina a legislação que rege o processo administrativo fiscal que devem ser adotadas as conclusões firmadas em laudos do INT e congêneres, salvo se comprovada sua improcedência” (art. 30 do Decreto nº 70.235, de 1972)*.

Com isso, a Embargante acusa o Acórdão embargado de ser contraditório por não ter apresentado *“qualquer mínima consideração sobre o parecer INT, mesmo o tendo expressamente conhecido”, e de ser omissa por ter ignorado “norma expressa que determina especificamente a aceitação do parecer nos seus aspectos técnicos” e por ter deixado “de examinar o parecer INT e adotar suas conclusões técnicas”*.

Mas não há, no Acórdão embargado, as omissões e contradição apontadas pela Embargante.

O parecer do INT, apesar de ter sido juntado ao processo após a apresentação do Recurso Voluntário, foi conhecido, considerado e analisado pelo relator do voto condutor do Acórdão embargado, que o descartou por entender que ele não seria um elemento essencial do lançamento ou das razões de decidir, não sendo capaz de influir no deslinde da controvérsia estabelecida nos autos:

Como bem ressaltado na Manifestação da PGFN, cabe destacar que os documentos apresentados (Laudo/Parecer do INT), não são elementos essenciais

do lançamento ou das razões de decidir, não influenciando no deslinde da presente controvérsia.

A decisão embargada deixou claro que estava demonstrado nos autos que “a *classificação fiscal adotada pela fiscalização foi realizada com base em diligências efetuadas junto a empresa e não em meras elucubrações. A classificação indicada pelo Fisco foi alicerçada no exame da legislação que rege a matéria e em provas devidamente colacionadas neste processo*”.

Além disso, o relator ainda destacou que o julgador não está vinculado a laudo pericial, tendo invocado o princípio da persuasão racional, conforme podemos ver no excerto a seguir:

Assim, reforça-se que a classificação fiscal dos kits não é a questão central a ser debatida no presente feito. Apenas após ultrapassada a discussão sobre os demais pontos levantados pelo Fisco relacionados à (in)existência do crédito presumido, é que caberia a verificação sobre a correção da classificação adotada pela Recorrente em contraposição à alegação da fiscalização fazendária.

Mesmo considerando o entendimento acima exposto, porém levando-se em conta as alegações efetuadas no recurso e ainda pelo conhecimento da Petição apensada aos autos (Laudo/Parecer do INT), essa matéria também será analisado junto com os tópicos seguintes.

No entanto, há que se deixar claro que ao contrário do alegado pela Recorrente, não houve violação ao art. 142 do CTN e ao princípio da verdade material (necessidade de Laudo), uma vez que restou demonstrado nos autos que a classificação fiscal adotada pela fiscalização foi realizada com base em diligências efetuadas junto a empresa e não em meras elucubrações. A classificação indicada pelo Fisco foi alicerçada no exame da legislação que rege a matéria e em provas devidamente colacionadas neste processo.

É cediço que o julgador não está vinculado ao laudo pericial, porque no ordenamento jurídico pátrio vigora o princípio da persuasão racional, por meio do qual o juiz aprecia livremente a prova, atendendo aos fatos e às circunstâncias constantes dos autos, indicando os motivos que lhe formaram o convencimento (CPC, art. 479). Ou seja, ao contrário do que afirma a embargante, o Acórdão embargado considerou o parecer do INT apresentado, tendo justificado a sua não utilização para fins de determinação da classificação fiscal dos produtos sob análise, de tal sorte que não resta caracterizada a alegada contradição na decisão embargada.

Ou seja, ao contrário do que afirma a embargante, o Acórdão embargado considerou o parecer do INT apresentado, tendo justificado a sua não utilização para fins de determinação da classificação fiscal dos produtos sob análise, de tal sorte que não resta caracterizada a alegada contradição.

Quanto à acusação de omissão do Acórdão embargado, baseada no alegado fato de que teria sido ignorada “*norma expressa que determina especificamente a aceitação do parecer*”

nos seus aspectos técnicos”, bem como teria sido deixado “de examinar o parecer INT e adotar suas conclusões técnicas”, elas não se sustentam quando analisamos o voto condutor do referido Acórdão.

Conforme já referimos, o relator do Acórdão embargado analisou e considerou o parecer do INT, mas se convenceu de que a classificação fiscal dos produtos sob análise não passava pelo que ali estava disposto, mas sim por outros aspectos minudentemente explorados no voto condutor, reproduzido a seguir na parte que trata da classificação fiscal:

14. Da (correta) Classificação Fiscal das Mercadorias adquiridas

Aduz a Recorrente que a acusação fiscal é manifestamente improcedente, "(...) pois a Fiscalização e a DRJ fizeram tabula rasa da RGI/SH nº 1, regra basilar que antecede e prevalece sobre as demais RGIs e é explícita no sentido de que a classificação de uma mercadoria 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”.

Essa questão já foi enfrentada por este Colegiado em caso semelhante. É que se observa do voto vencedor elaborado no Acórdão nº 3402003.803, da lavra deste Conselheiro. Naquela oportunidade, por maioria de votos, esta Turma julgadora afastou as pretensões da Recorrente, nos termos que adoto a seguir, momento que faço algumas adaptações ao presente caso concreto.

Segundo a fiscalização, o procedimento consiste na afirmação de que a Classificação Fiscal adotada pela Recorrente ("Ex 01" do código 2106.90.10) estaria equivocada, pois "preparações" deve ser entendida apenas como produtos prontos para seu uso.

A Recorrente entende que diferentes ingredientes, integrantes de conjunto comercializado em embalagens individuais, deveriam ser enquadrados sob código de classificação destinado à “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” (2106.90.10 – Ex 1).

No entanto, entendo estar equivocada a Recorrente. No caso sob análise, o fato de a PEPSI e AROSUCO optarem por entregar as “partes” que compõem os “kits de concentrados” para posterior processamento industrial que finalizará o produto (nas fábricas engarrafadoras), transformando o “concentrado” em refrigerantes ou isotônicos, não impede que a classificação do SH recaia sobre os componentes que, individualmente considerados, foram agregados na forma de “kits”.

Os créditos de IPI em questão são oriundos de mercadorias constituídas por diferentes componentes **aconicionados separadamente** e comercializadas em conjunto, em proporções fixas, **utilizadas na fabricação de bebidas como refrigerantes**, refrescos, néctares, isotônicos e bebidas à base de extrato de chá.

A recorrente se refere aos insumos em questão como sendo “**concentrados**”, termo que é tecnicamente incorreto. Tais mercadorias serão identificadas como “**kits para fabricação de bebidas**”, ou simplesmente “**kits**”.

Primeiramente, como relatado pelo Fisco, cite-se que um dos bens de produção regional citado pela empresa PEPSI para tentar justificar o aproveitamento de créditos é o corante caramelo, matéria-prima usada na elaboração de componentes de kits para refrigerantes sabor Cola. O corante caramelo é um produto industrializado (pela D.D. Willianson do Brasil Ltda), que não é resultado de processo de extração de um vegetal, e por isto não atende ao requisito previsto na legislação. Vários outros insumos relacionados nos autos (Álcool 96 Hidratado Refinado, Aromas, Ciclamato de sódio, etc) cujo emprego no processo industrial não pode gerar direito à isenção do inciso III do art. 95 do RIPI/2010, bem como o óleo de dendê (aditivo que entra em quantidades ínfimas na fabricação de filmes plásticos para embalagem (filme *stretch* da VALFILM). É cediço que para fins da aplicação da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, **deve haver o emprego direto do bem extrativo no processo produtivo do contribuinte beneficiado**, pois matérias-primas são por definição aqueles bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.

Dentre os insumos utilizados no processo de industrialização dos componentes de **kits para refrigerantes**, o único que efetivamente se caracteriza com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal é o extrato de guaraná.

Muito bem, retornado-se à classificação do produto (concentrado). fornecido pela PEPSI e AROSUCO.

Conforme demonstrado pelo Fisco, os insumos objeto deste processo correspondem a um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários comercializados em forma de "kits" constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente sai do estabelecimento industrial em embalagem individual.

A recorrente trata tais "kits" como se fossem uma **mercadoria única** denominada de “concentrado”, aplicando a alíquota prevista para o "Ex 01" do código 2106.90.10 da TIPI, cujo texto está transcrito a seguir, sobre o valor registrado nas respectivas notas fiscais de compras.

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

Ressalta-se que a alíquota da citada exceção tarifária era de 27% até 30/09/2012, passando a ser de 20% a partir de 01/10/2012. Entretanto, diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de "**kits para fabricação de bebidas**", não se caracterizam como uma mercadoria única.

15. Análise do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), do SH

Considera-se que o fato de existir na NESH um item específico que regula os produtos aqui em discussão é suficiente, por si só, para demonstrar o erro no entendimento adotado pela AMBEV. Normalmente, diferentes matérias ou artigos, quando embalados individualmente, devem ser classificados separadamente, ainda que integrantes de uma mesma remessa.

Nos termos do art. 16 do Decreto nº 7.212, de 2010, atualmente em vigência, a classificação de mercadorias no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é realizada com o emprego das seis Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), como também das duas Regras Gerais Complementares (RGC) e das Notas Complementares (NC).

A regra 1ª RGI dispõe que:

"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..."

Veja-se o que dispõem as Regras Gerais Complementares:

- 1. (RGC1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.*
- 2. (RGC2) As embalagens que contenham mercadorias e que sejam claramente suscetíveis de utilização repetida, mencionadas na Regra 5 b), seguirão seu próprio regime de classificação sempre que estejam submetidas aos regimes aduaneiros especiais de admissão temporária ou de exportação temporária. Caso contrário, seguirão o regime de classificação das mercadorias.*

Assim, o ponto de partida para classificar um produto são os textos das posições e das notas de Seção e Capítulo da TIPI. Portanto, dúvida não há que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), versão luso-brasileira, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992 e alterações posteriores, constituem elemento subsidiário de

caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições do SH.

Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir, que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado:

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

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

O CCA (órgão que 1994 passou a ser chamado de Organização Mundial das Aduanas – OMA) decidiu incorporar a sua decisão sobre o assunto na NESH, por meio da criação do item XI da Nota Explicativa da Regra Interpretativa 3 (b). Transcrevo a seguir trecho:

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

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

(i) Regra Interpretativa Geral 3 (b) . Novo Item (XI).

Após Item (X), insira o seguinte novo Item (XI) :

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

Da leitura do material, vemos que o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) teve por origem consultas sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas a dos insumos adquiridos pela Recorrente, inclusive bases para elaboração de FANTA (marca produzida pelas empresas do grupo internacional Coca-Cola) e de um refrigerante sabor Cola. Depois de uma demorada análise, o CCA decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente.

O texto da análise do CCA, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas **devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles.**

O Sistema Harmonizado é cogente e foi internalizado no Brasil por meio do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, cujo art. 1º expressa:

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

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

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

O CCA decidiu incorporar a sua decisão sobre o assunto na NESH. Como a legislação brasileira não deixa dúvidas de que devem ser cumpridas as normas internacionais sobre o Sistema Harmonizado, a Nota XI da RGI 3 b) é suficiente, por si só, para afastar a possibilidade de enquadramento dos componentes dos "kits" em um código de classificação único.

As empresas defendem que a definição da classificação dos "kits" deve considerar a motivação que o produto desperta em quem o adquire. No entanto, entendendo que a definição de classificação fiscal deve obedecer ao que diz a legislação, não podendo ser determinada de acordo com o interesse comercial do fabricante.

A seguir, passemos a analisar se os componentes de "kits", individualmente considerados, poderiam ser enquadrados no **"Ex 01" ao código 2106.90.10.**

16. Do enquadramento no "Ex 01" do código 2106.90.10

Ressalte-se que não há controvérsias de que os produtos fornecidos pela PEPSI e AROSUCO são iguais aos referidos pelo item XI da Nota XI da RGI 3 b). Também não há controvérsias de que para classificar um "kit" no "Ex 01" é preciso que ele seja tratado como se fosse uma mercadoria única. A divergência está no fato de que a fiscalização afirmou em seus Termos e Relatórios que o item XI determina que os componentes individuais sejam classificados separadamente, enquanto que a AMBEV deu uma interpretação completamente oposta em seu Recurso.

Para que uma mercadoria se classifique no **"Ex 01" do código 2106.90.10**, deve apresentar as seguintes características: (a) Que seja uma preparação composta; (b) Que não seja alcoólica; (c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado; (d) Que seja própria para elaboração de bebida da posição

22.02, (e) Que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Pois bem. No que se refere à condição citada na letra "a", acima, esclareça-se que a palavra "preparação" aplicase a mercadoria que esteja preparada, pronta para uso pelo adquirente. Não existe na legislação a hipótese de que um bem formado por componentes individuais não misturados possa ser enquadrado como uma preparação alimentícia. Cada embalagem individual (por exemplo, embalagem que contenha uma mistura de extrato de noz de cola com outros aromatizantes e com corante caramelo) forma uma preparação composta. Tais preparações, porém, não atendem às condições citadas nas letras "c" e "e", acima.

Nenhum componente dos "kits", isoladamente considerado, pode ser identificado como um extrato ou sabor concentrado. Para que ficasse caracterizado um produto chamado de "concentrado", o conteúdo das diversas partes que compõem cada "kit" deveria estar reunido numa única parte, tanto que as empresas criaram a ficção de que para fins de classificação fiscal os "kits" formam uma mercadoria única.

Não se pode atribuir capacidade de diluição a nenhum componente dos kits para fabricação de bebidas. Se o conteúdo de qualquer embalagem individual fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar.

Tratando-se das preparações compostas para elaboração de bebidas da posição 22.02, não há dúvida de que o concentrado diluído deve apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal, tanto que uma diferença fundamental entre o Ex 01 e o Ex 02 é a "capacidade de diluição", que no primeiro é superior a "10 partes da bebida", enquanto no segundo é igual ou menor do que "10 partes da bebida". Afinal, se a preparação diluída não resultar na bebida final, não há como se definir sua capacidade de diluição em "partes da bebida por cada parte do concentrado".

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

Art. 13. A bebida deverá conter, obrigatoriamente, a matériaprima vegetal, animal ou mineral, responsável por sua característica sensorial, excetuando o xarope e o preparado sólido para refresco.

[...].

§ 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. 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.

Assim, como nenhum componente se classifica no "Ex 01" do código 2106.90.10, resta definir o enquadramento correto para cada um deles, procedimento efetuado com base na análise das características dos ingredientes que fazem parte das embalagens individuais.

Para tanto, a **Solução de Consulta SRRF02/DIANA nº 5/2010**, de 20/05/2010, **ratificada pela Informação COANA/CECLAM nº 8/2015**, de 12/03/2015, classificou da seguinte maneira os componentes de **kit para preparação de bebida refrigerante**, sabor laranja:

a) NCM 2106.90.10 Preparação para aromatização de bebida refrigerante, com sabor laranja, constituída de água potável (70%), gomas naturais de laranja (20,44%), aromatizante sabor laranja (5,8%), corantes, ácido cítrico anidro e conservantes, em embalagem de 50kg;

b) NCM 2916.31.21 Benzoato de sódio, em embalagem de 15kg, e;

c) NCM 2918.14.00 Ácido cítrico anidro, em embalagem de 67kg. Além de suas embalagens individuais, os componentes do kit também se encontram acondicionados conjuntamente em uma segunda embalagem, formando um único volume.

Dispositivos Legais: 1ª RGI/SH (texto das posições 2106, 2916 e 2918 e texto da nota 5C, do capítulo 29), 6ª RGI/SH (texto das subposições 2106.90, 2916.31 e 2918.14) e 1ª Regra Geral Complementar (texto do item 2916.31.2 e dos subitens 2106.90.10 e 2916.31.21), da Tarifa Externa Comum, do Mercosul, aprovada pela Resolução Camex nº 43/2006, e suas alterações, e com subsídios das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

Observe-se que a Solução de Consulta, publicada no Diário Oficial da União de 04/06/2010, foi o primeiro e único ato vinculante da Administração Tributária que definiu a classificação fiscal de "**kits**" para fabricação de bebidas.

Constata-se no caso, que os componentes mais importantes dos "kits para fabricação de bebidas" são aqueles que contêm extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada (por exemplo, componentes que contenham extrato de cola ou extrato de guaraná), **devendo ser classificados no código 2106.90.10**, como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota do IPI é **zero**.

A capacidade de diluição dos "concentrados" fornecidos pela PEPSI e AROSUCO foram "anabolizados" com ingredientes que elevaram substancialmente a capacidade de diluição nas empresas engarrafadoras, como é o caso da AMBEV.

Essa preparação, não se classifica no "Ex 01" do código 2106.90.10, pois, conforme já explicado, a embalagem individual não contém todos os ingredientes

necessários para caracterizar um produto chamado de “concentrado”. A impossibilidade de classificação no “Ex 01” do código 2106.90.10, decorre do fato de que no momento da ocorrência do fato gerador os componentes não estão misturados, **e sim acondicionados em embalagens individuais**.

Desta forma, conforme posicionamento adotado no Auto de Infração, correto pelos seus próprios fundamentos, que convergem com o entendimento adotado pela CCA e do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), com o objetivo de uniformizar o tratamento de produtos em idêntica situação, adota-se a classificação individual dos produtos que compõem os “kits para refrigerantes”, como proposto no Relatório da Fiscalização, a partir dos procedimentos realizados no curso da ação fiscal.

É bom que se observe que trazer a lume o aludido debate havido no âmbito do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), se deu, tão somente no intuito de corroborar entendimento adotado pelas autoridades fiscais na materialização da pretensão fazendária.

Concluo que os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao ser referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma **mistura** de diversas substâncias.

Com essas considerações, entendo correta a classificação fiscal adota pelo Fisco, cuja alíquota no período em análise é 0 (zero)%, pelo que correta a glosa dos créditos por ilegítimos.

Não há, portanto, qualquer omissão na decisão embargada relacionada com o parecer do INT trazido aos autos ou com a classificação fiscal dos kits de refrigerante.

Por essas razões deixo de acolher os embargos nessa parte.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não acolher os Embargos de Declaração em relação às matérias trazidas para apreciação deste Colegiado em razão da decisão judicial proferida em Mandado de Segurança.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles