



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10830.728064/2016-25  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-006.579 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de março de 2019  
**Matéria** IPI. incidência  
**Recorrente** SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA APÓS A APRECIÇÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Novos elementos de prova apresentados no âmbito do recurso voluntário podem, excepcionalmente, ser apreciados nos casos em que fique prejudicado o amplo direito de defesa do contribuinte ou em benefício do princípio da verdade material.

RESPONSABILIDADE PELA CLASSIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS - ADQUIRENTE.

O adquirente das mercadorias é responsável pela correta classificação fiscal das mesmas, ainda que tenha adquirido de terceiros sob a mesma classificação.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

O fato de o Fisco não haver detectado anteriormente uma suposta 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”.

EXCLUSÃO DE PENALIDADE POR FORÇA DE DECISÕES PROFERIDAS POR ÓRGÃOS SINGULARES OU COLETIVOS DE JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA.

Com o advento do Código Tributário Nacional, para que exista a exclusão de penalidade por força de decisões proferidas por órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa é necessário que lei lhe atribua eficácia normativa, o que não existe.

**RFB. COMPETÊNCIA PARA A FISCALIZAÇÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO CONDICIONADO A CRITÉRIOS DEFINIDOS PELA SUFRAMA.**

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, a despeito de não possuir ingerência quanto aos critérios objetivos e subjetivos de competência da SUFRAMA para a concessão dos incentivos fiscais de sua alçada, pode fiscalizar o fiel cumprimento das condições delineadas pela citada Superintendência necessárias ao gozo de isenção tributária condicionada.

**CONCOMITÂNCIA. AÇÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 1 DO CARF.**

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

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

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

Os denominados "kits ou concentrados para refrigerantes" devem ser classificados individualmente, nos termos da NESH.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, parcialmente, do recurso voluntário e, na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Raphael Madeira Abad, Corinto Oliveira Machado e José Renato Pereira de Deus que davam provimento ao recurso voluntário quanto à classificação fiscal. Os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araújo, Jorge Lima Abud, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede votaram pelas conclusões em relação à exclusão da multa de ofício. Designado o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho para redigir o voto vencedor quanto à classificação fiscal e para encaminhar as razões das conclusões ao relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Deroulede (Presidente), Gilson Macedo Rosemburg Filho, Walker Araujo, Corinto Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado).

## Relatório

Conselheiro Raphael Madeira Abad. Relator.

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado em face de SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A. (CNPJ N. 61.186.888/0065-58) doravante denominada SPAL, para a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI referente ao período de apuração em epígrafe.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório lavrado pela DRJ:

*"Trata-se de auto de infração lavrado por autoridade da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas/SP para exigir o montante de R\$ 310.128.163,13, à data da autuação, relativo a Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI – e respectivos juros de mora e multa de ofício de que trata o art. 80, caput, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/2007. A infração apontada foi o aproveitamento de créditos incentivados indevidos oriundos da aquisição de kits para refrigerantes de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Tais entradas assim foram considerados pelos seguintes motivos:*

*- os produtos adquiridos não fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI – RIPI/2010), porque não teria havido a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, no processo de industrialização, o que inviabiliza o aproveitamento de crédito com base no art. 237 do mesmo Regulamento;*

*- mesmo que houvesse direito ao aproveitamento de crédito, o valor do imposto calculado como se devido fosse seria zero, pois nenhum dos componentes de kits para refrigerantes se enquadra no Ex 1 do código NCM 2106.90.10, o que impossibilita a utilização da alíquota de 27%.*

### TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF

*O procedimento fiscal teve por objetivo a verificação da legitimidade dos créditos objeto dos seguintes PER/DCOMP :*

*(...)*

*A autuada é integrante do denominado “Sistema Coca-Cola Brasil”, tendo como principal fornecedora a empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, situada na Zona Franca de Manaus - ZFM,*

*também pertencente ao "Sistema Coca-Cola Brasil", e que produz os kits para refrigerantes. Foi efetuada ação fiscal iniciada em 14/09/2011, com base em MPF Nacional junto à referida fornecedora, tendo por objeto a análise do direito de aproveitamento de créditos do IPI por parte dos adquirentes, integrantes do Sistema Coca-Cola Brasil, localizados em todo território nacional. A referida ação fiscal resultou na apuração de irregularidades quanto à classificação fiscal dos produtos, e na lavratura de auto de infração objeto do processo 11080.732960/2014-10, contra a fornecedora RECOFARMA, do qual foram extraídos diversos documentos que constam no presente processo, como por exemplo laudos periciais, fotografias, relatório da ação fiscal, entre outros.*

*No curso da fiscalização, a empresa autuada defendeu que os concentrados estariam beneficiados por duas isenções previstas na legislação do IPI, a saber, art. 81, inc. II do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), cuja base legal é o art. 9º do Decreto-Lei 288/1967, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus (ZFM) e art. 95, III, do RIPI/2010, que tem base legal no art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975, porque além de produzidos na ZFM teriam sido elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental. No seu entendimento, quanto ao aproveitamento de créditos decorrente das aquisições isentas com base no art. 81, inc. II do RIPI/2010 estaria legitimada pela necessidade de observância compulsória, pela Administração, da coisa julgada formada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-RS, que beneficiou outra empresa do Sistema Coca-Cola (Vonpar Refrescos S.A), bem como do Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, interposto pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), dentre os quais se inclui. Tais argumentos não foram aceitos, conforme fundamentação exposta no item 5.1 do TVF.*

*A fiscalização asseverou, em síntese, que os produtos adquiridos, exceto os kits para guaraná, não foram elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, não estando amparados pela isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010, e, por isso, não legitimam o aproveitamento de créditos com base no art. 237 do RIPI/2010, uma vez que, para efetivo gozo do benefício, é necessário que todas as condições isentivas previstas no Decreto-lei 1.435/1975 sejam atendidas, o que não aconteceu, como minuciosamente demonstrado no TVF.*

*A seguir, a fiscalização discorre sobre a classificação dos kits para refrigerantes, ressaltando que os mesmos não podem ser tratados como se fossem um produto único para fins de classificação fiscal, devendo seus componentes ser classificados separadamente, do que resulta a inexistência de valor a ser aproveitado, pois a maior parte desses componentes é tributada à alíquota zero, e nas exceções em que os componentes são tributados à alíquota de 5% não seria possível apurar o valor do crédito correspondente. Assim, ainda que, por hipótese, houvesse*

*direito ao aproveitamento de crédito com base no citado art. 237 do RIPI/2010, o valor deste seria nulo.*

*Não aceitando os créditos apurados pela empresa, a fiscalização reconstituiu a escrita fiscal no período autuado, o que resultou na apuração dos débitos de imposto objeto do lançamento, além da constatação de que não existe saldo credor passível de ressarcimento, para fins de aproveitamento nos PER/DCOMP analisados no curso da ação fiscal.*

**IMPUGNAÇÃO DA COISA JULGADA FORMADA NO MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO PELA ASSOCIAÇÃO DOS FABRICANTES BRASILEIROS DE COCA COLA - AFBCC**

*Invoca existência de coisa julgada no âmbito do MSC nº 91.0047783-4, impetrado pela referida entidade em 14.08.1991, com o objetivo de evitar que seus associados fossem compelidos a estornar o crédito do IPI incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta (concentrado), de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, e utilizada na industrialização dos seus produtos, cujas saídas são sujeitas ao IPI. No seu entendimento, essa ação judicial também teria tratado da classificação fiscal do concentrado, assunto que teria sido objeto do pedido inicial, conforme trechos que transcreve. Salienta que os concentrados era, à época classificados na posição 2106.90 e foram utilizados pra refrigerantes da posição 22.02, o que demonstra a correspondência com a atual posição 21.06.90.10 Ex 01, pois a própria TIPI leva em consideração a destinação final do produto. Observa que a parte dispositiva da sentença está delimitada pelo pedido, pela causa de pedir e razões de decidir, tendo força de lei entre as partes (art. 503 do Novo CPC). Ademais, se a época da tramitação do referido MSI a Procuradoria da Fazenda Nacional – PGFN - não teria questionado a classificação fiscal adotada, não poderia mais fazê-lo, à vista do disposto no art. 508 da mesma norma, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. E a própria PGFN, em seu Parecer 405/2003, teria reconhecido que os concentrados para refrigerantes são classificados na posição 21.06.90*

*Acrescenta que mesmo não estando localizada na jurisdição do 2º Tribunal Regional Federal, esta decisão ampararia a empresa, em virtude do entendimento expresso pelo STJ na apreciação de casos idênticos ao presente, como no julgamento dos REsp nº 1.117.887-SP e nº 1.295.383-BA, e em especial, do REsp nº 1.243.887-PR, relatado pelo Ministro Luis Felipe Salomão, julgado à sistemática de recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC, no qual a Corte Especial do STJ decidiu que a limitação prevista no art. 2º-A da Lei 9.494/1997, introduzido pela MP nº 1.798-1/1999, somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor (11/02/1999).*

*DA NÃO RESPONSABILIDADE DA IMPUGNANTE, COMO TERCEIRO ADQUIRENTE, POR SUPOSTO ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO*

*Admitindo-se, apenas a título de argumentação, que a coisa julgada formada no citado MSI não compreende a classificação fiscal, ainda assim haveria o direito ao crédito. O art. 62 da Lei nº 4.502/1964 determina que o adquirente verifique se os produtos que tenham ingressado em seu estabelecimento e as notas fiscais que os acompanham atendem às prescrições legais e regulamentares. Ao operacionalizar esse dispositivo, os sucessivos Regulamentos do IPI acrescentaram que também caberia ao adquirente examinar a classificação fiscal dos produtos adquiridos, porém essa obrigação não persistiu nos Regulamentos editados a partir de 1998, inclusive no art. 327 do RIPI/2010, como transcreve.*

*Ora, se não cabia à impugnante questionar a classificação fiscal dos insumos adquiridos, esta não teria cometido qualquer infração ao calcular o crédito de IPI.*

*ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO*

*Argumenta que teria havido violação ao art. 146 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), tendo a autuação alterado retroativamente o critério jurídico já adotado em lançamentos e verificações fiscais anteriores específicos contra a impugnante, nas quais teria sido aceita a classificação fiscal por ela adotada. Também deveria ser considerado como marco de referência 22/12/2014, data da ciência do auto de infração contra a fornecedora RECOFARMA, no qual foi apontada a suposta classificação equivocada dos concentrados para refrigerantes. Invoca o posicionamento adotado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp nº 1.130.545-RJ, relator Ministro Luiz Fux, DJe de 22.02.2011, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, cuja ementa transcreve parcialmente. Além disso, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no Parecer PGFN nº 405/2003, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 26.03.2003, teria reconhecido o direito ao crédito de IPI ao adquirente do concentrado para refrigerantes, à alíquota de 27%.*

*DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES - COMPETÊNCIA DA SUFRAMA*

*Aponta que a que a Suframa é o órgão que detém competência exclusiva para outorga dos benefícios fiscais de que tratam o art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 e o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, bem como para determinar e administrar quaisquer questões inerentes aos referidos benefícios, autorizar o crédito do IPI, e definir a classificação fiscal dos concentrados, sendo que neste aspecto (classificação) a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil não seria exclusiva.*

*Alega que classificação fiscal adotada decorreria da definição feita na Resolução do CAS nº 298/2007 e do Parecer Técnico nº*

224/2007, que a integra, atos que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e conformam-se ao ordenamento jurídico.

#### ASPECTOS TÉCNICOS DE CLASSIFICAÇÃO

*Argumenta que a autoridade fiscal teria subvertido a ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação, uma vez que aplicou as regras secundárias de interpretação (Regras 2 e 3) antes da primária (Regra 1), concluindo que o concentrado não poderia ser classificado na posição pretendida por ser composto por diversas partes não misturadas, e que não estaria pronto para uso pelo destinatário do produto. Porém a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), não afastaria a classificação adotada pela empresa, pelo contrário, leva à mesma classificação dada pela SUFRAMA, que coincide com a classificação definida pelo MSC 91.0047783-4 e reconhecida pelo Parecer PGFN 405/2003.*

*Considera que:*

- a destinação da mercadoria deve ser levada em conta para fins de classificação fiscal;*
- as preparações não precisam estar prontas para uso para que sejam classificadas na posição 21.06.90.10 Ex 01, como esclarecido pelo item 12 da NESH referente à posição 2106. O acréscimo de outros componentes em tratamento complementar no estabelecimento adquirente não descaracterizaria os concentrados como produtos únicos;*
- na legislação brasileira existe a posição específica, cujo texto já pressupõe que o concentrado seria formado por diversas partes que, juntas, comporiam o produto único (concentrado).;*
- a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, de 23.08.1985, seria trabalho preparatório, não oponível ao sistema jurídico brasileiro, que reconhece força vinculante somente aos pareceres do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) traduzidos para o português e integrados em coletânea publicada no site da RFB. E mesmo que fosse aplicável, não ampararia o entendimento do fisco, pois a legislação dos países envolvidos na consulta não prevê posição específica para o concentrado para refrigerantes, como ocorre no Brasil, o que motivou a utilização das Regras Gerais de Interpretação secundárias (2 e 3.b).*
- pelo histórico das Tabelas de Incidência do IPI, o produto em questão viria sendo classificado como mercadoria única;*
- os pareceres técnicos juntados por Recofarma aos processos administrativos nºs 11080.732960/2014-10 e 11080.732817/2014-28, que anexa ao presente, levariam à conclusão de que deve ser aplicada a RGI 1. Havendo dúvida,*

*entende que deve ser adotada a interpretação mais benéfica ao acusado, conforme art. 112 do CTN.*

**DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES ISENTOS**

*Afastada a glosa pelos motivos antes expostos, sustenta que deve ser automaticamente reconhecido o direito ao crédito de IPI, decorrente da aquisição de concentrados para elaboração do refrigerante Guaraná, visto que o próprio auto reconheceu que fazem jus ao benefício do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975.*

**DO DIREITO AO CRÉDITO COM BASE NA ISENÇÃO DO ART. 81, INC. II, DO RIPI/2010 (Base Legal: art. 9º do Decreto-Lei 288/1967)**

*Argumenta que o concentrado adquirido é isento por ser oriundo da Zona Franca de Manaus – ZFM - e utilizado na fabricação de produtos (refrigerantes) sujeitos ao IPI; isenção também concedida pela Resolução do CAS nº 298/2007. Invoca o posicionamento adotado pelo STF, no julgamento do RE nº 212.484-RS, que, no seu entendimento teria definido a classificação fiscal dos concentrados no mesmo código fiscal que vem utilizando e assegurado o direito ao crédito do IPI à alíquota de 27%. Esse entendimento permanece hígido até que seja julgado o RE nº 592.891-SP, com repercussão geral reconhecida, onde é apreciada questão concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus – ZFM.*

**DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 95, INC. III, DO RIPI/2010 (base legal: art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975)**

*Ao aprovar o Parecer Técnico nº 224/2007, integrante da Resolução do CAS nº 298/2007, a Suframa considerou suficiente para fruição do benefício em questão que fosse utilizado açúcar e/ou álcool e/ou extrato de guaraná e/ou corante de caramelo na produção do concentrado, produzido a partir de cana de açúcar e de semente de guaraná, adquiridas de produtores localizados na Amazônia Ocidental. Tais atos seriam suficientes para comprovar a concessão da isenção, à vista do art. 179 do CTN.*

*Em processos administrativos de outras fabricantes de bebidas, a referida autarquia teria confirmado que fiscaliza periodicamente as instalações industriais da fornecedora Recofarma, e que não haveria qualquer ressalva em relação aos compromissos assumidos. O que há é uma divergência quanto ao alcance do art. 6º do DL 1.435/1975, e, portanto, caberia a RFB questionar a própria Suframa, para que cancele o incentivo fiscal concedido. O não reconhecimento dos efeitos dos atos da SUFRAMA, sem instauração de processo administrativo de cassação, com participação de todas as partes interessadas, violaria o devido processo legal com evidente cerceamento do direito de defesa, nos termos dos arts. 2º, X, 3º, II, III, 38 e 44, todos da Lei 9.784/1999.*

*Observa que o CARF, em processo similar ao presente, teria concluído que o corante caramelo fabricado a partir de cana de açúcar seria considerado matéria-prima para fins de fruição do benefício previsto em questão, conforme trecho do voto do relator Daniel Mariz Gudino, no Acórdão nº 3201-001.873, de 24.02.2015, que transcreve.*

**DA APLICAÇÃO DO ART. 11 DA LEI Nº 9.779, DE 19.01.1999**

*Sustenta que, a partir da edição do art. 11 da Lei 9.779/1999, teria passado a existir o direito ao crédito do imposto relativo à aquisição de qualquer matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização, sem estar condicionado ao pagamento do IPI na operação anterior, conforme já teria sinalizado o STF, no julgamento da proposta de Súmula Vinculante nº 26.*

**DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA**

*Ao utilizar os créditos a impugnante agiu de acordo com a Resolução do CAS nº 298/2007, ato administrativo com efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, os quais não foram nem são partes no processo que ensejou referida ato, mas estão obrigados a observá-la. Nesse caso, os citados encargos devem ser excluídos, sob pena de ofensa ao art. 100, parágrafo único, do CTN.*

**DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA**

*Ao utilizar o crédito de IPI, considerando a classificação indicada na respectiva nota fiscal, a impugnante estaria seguindo decisões irrecorríveis de última instância administrativa, sendo aplicável ao presente caso o disposto no art. 567, II, "a", do RIPI/2010 (cuja base legal é o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64), para fins de exclusão da multa de ofício. Aponta ainda que a CSRF estaria aplicando o referido dispositivo regulamentar para determinar a exclusão de multa de ofício, quando há decisão de última instância administrativa favorável ao contribuinte sobre a matéria em discussão. Invoca os termos do Acórdão nº 9303-003.517, que confirmou a vigência do citado art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/1964).*

**DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA NO AUTO**

*Tal incidência implicaria indireta majoração da própria penalidade, não se podendo falar em mora na exigência de multa, à vista do disposto no art. 16 do Decreto-lei 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei 2.331/1987. Ademais, o artigos 59 da Lei 8.383/1991 e art. 61 da Lei 9.430/1996), também não prevêem essa cobrança. Invoca jurisprudência administrativa do CARF.*

*É o relatório."*

A partir desta análise, pela DRJ, a impugnação foi julgada improcedente, com a manutenção do Auto de Infração em sua integralidade, tendo sido lavradas as seguintes ementas.

**"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

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

**MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.**

*Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária.*

**INSUMOS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO.**

*A aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima aproveitamento de créditos de IPI.*

**GLOSA DE CRÉDITOS. INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO QUE INSTITUI INCENTIVO FISCAL A ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS NA AMAZÔNIA OCIDENTAL.**

*É indevido o aproveitamento de créditos de IPI decorrentes de aquisições de insumos isentos feitas a estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental e com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, mas que não tenham sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional.*

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.**

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

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

*A multa sobre lançamento de ofício consiste em débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e, por isso, é legítima a incidência de juros de mora sobre o respectivo valor, a partir do vencimento."*

Regularmente notificada da decisão, **a recorrente apresentou RECURSO VOLUNTÁRIO (fls. 3858 - 3969)**, alegando, em síntese, os seguintes argumentos, organizados nos seguintes tópicos, que foram mantidos na numeração original.

**TÓPICO 3. Não responsabilidade por suposto erro na classificação fiscal do concentrado.** A Recorrente alega que não é responsável, pois que foi a vendedora - RECOFARMA, quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou a sua classificação fiscal dos mesmos na posição 21.06.90.10.

**TÓPICO 4 - Mudança no critério jurídico.** A Recorrente sustenta que houve mudança no critério jurídico eis que nas verificações fiscais anteriores não houve qualquer questionamento relativo à classificação fiscal do concentrado para refrigerantes na posição 21.06.90.10 Ex. 01.

**TÓPICO 5 - Competência da SUFRAMA** - A Recorrente defende que a competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado pelo SUFRAMA é dela, que por sua vez reconhece que a entrega dos concentrados para refrigerantes no formato de "kits" não desnatura a sua condição de produto único, classificado na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI/2011.

**TÓPICO 6 - Concentrados isentos para a produção de Guaraná.** A Recorrente entende que possui direito ao crédito relativo à aquisição de concentrados isentos para a elaboração do refrigerante Guaraná, fato que seria conhecido pelo próprio Termo de Verificação Fiscal de fls. 60 e Decisão de fls. 19.

**TÓPICO 7 - Demais Concentrados Isentos.** A Recorrente pleiteia ainda o direito ao crédito relativo à aquisição dos demais concentrados isentos para a produção de refrigerantes, por serem estes beneficiados pela isenção prevista no art. 95, III do RIPI/10, que além de serem produzidos na zona franca de Manaus, ainda são elaborados com matéria prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental.

**TÓPICO 8 - Obediência às normas legais.** A Recorrente argumenta ainda que não é juridicamente possível que dela sejam exigidos multa, juros de mora e correção monetária em razão de estar albergada por atos normativos expedidos pelas Autoridades Administrativas.

**TÓPICO 9 - Obediência de acordo com a interpretação fiscal** -. A Recorrente afirma ainda que contra ela não deve ser imposta qualquer multa, por ter agido de acordo com a interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, na forma do artigo 76, II "a" da Lei n. 4.502/64.

**TÓPICO 10 - Juros sobre multa de Ofício.** Finalmente, a Recorrente pleiteia a improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no Auto, eis que implicaria uma indireta majoração da própria penalidade.

Por todo o exposto, a Recorrida requer o provimento do Recurso para que seja reformada a decisão com o cancelamento do Auto de Infração.

A União Federal manifestou-se às fls. 4005 e seguintes, apresentando Contrarrazões ao Recurso Voluntário.

Às fls. 4093 e seguintes a Recorrente apresenta **FATOS SUPERVENIENTES**, que podem ser assim sintetizados:

**O PRIMEIRO fato novo** diz respeito a desdobramentos do MSC n. 91.0047783-4. Informa a Recorrente que com o trânsito em julgado da decisão proferida nos autos do RESP nº 1.438.361-RJ, ocorrido em 23.02.2017, o STJ retirou a restrição territorial e subjetiva que havia sido imposta pelo TRF-2, o que segundo ela, tem o condão de estender o alcance da decisão "... aos associados da AFBCC, independente de sua localização no território nacional e de qual autoridade administrativa estão subordinados." (fls. 4104, destaques no original)

**O SEGUNDO fato novo** pode ser assim resumido: "... o próprio STF, no ARE n. 1.028.652, interposto pela IPIRANGA contra decisão que havia inadmitido o RE interposto contra o referido acórdão do TRF da 2ª Região, decretou a perda de objeto desse RE, em decisão que transitou em julgado em 13.05.2017, reconhecendo que aquela decisão do STJ proferida no referido RESP n. 1.438.361-RJ reformara e substituíra o acórdão do TRF da 2ª Região, atendendo ao pleito da parte." (destaques no original)

**O TERCEIRO fato novo** relaciona-se ao reconhecimento, pelo STF, "... em decisão transitada em julgado em 18.08.2017, a extinção da Rcl n. 7.778, por perda superveniente de seu objeto, reconhecendo igualmente que aquela decisão do STJ, proferida no RESP n. 1.438.361-RJ, reformara e substituíra o acórdão reclamado do TRF da 2ª Região:

Por tais razões a Recorrente entende que a ele deve ser aproveitada a decisão proferida pelo STF no MSC 91.004778 que garante a todos os associados da AFBCC o direito ao crédito de IPI com base na isenção do art. 90 do DL n. 288/67.

**O QUARTO fato novo** diz respeito ao LAUDO expedido pela INT que, examinando os aspectos técnicos de cada parte das preparações elaboradas pela RECOFARMA, concluiu que essas preparações constituem um produto único denominado concentrado para bebidas não alcoólicas.

Alega ainda que o laudo elaborado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, citado pela fiscalização e constante do processo administrativo nº 11080.732960/2014-10, instaurado contra a RECOFARMA, sequer foi juntado ao processo em questão e, pois, não pode ser utilizado como prova no presente caso, porque sobre ele a RECORRENTE não teve a oportunidade de exercer o contraditório, bem como foi elaborado em data posterior aos fatos geradores discutidos no presente processo.

**Finalmente, requer seja aberta vista à PGFN para manifestação sobre os novos documentos e fatos apresentados e o provimento o recurso voluntário com o cancelamento integral do Crédito Tributário objeto do auto de Infração.**

A PGFN manifestou-se às e-fls. 4128 e seguintes, sustentando seu argumento de que "...os componentes separados dos kits da forma como que são adquiridos pela recorrente, não configuram a preparação composta de que trata o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.", eis que não seriam "preparações compostas", mas sim produtos isolados:

*"Ao traçar explicação sobre as "preparações compostas", a Nota Explicativa 7 ao código 2106 da Nomenclatura do Sistema Harmonizado diz claramente que, a partir de uma "preparação*

*composta”, a bebida pode ser obtida “pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, mesmo com adição, por exemplo, de açúcar ou dióxido de carbono.*

*A Nota Explicativa 12 ao código 2106 da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, após exemplificar algumas preparações compostas para fabricação de refrescos, refrigerantes ou outras bebidas, também faz referência à “simples diluição em água” da preparação composta, como meio de obter a bebida:*

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

*O que acontece com cada parte do “kit”, no estabelecimento da recorrente, longe está de poder ser caracterizado como uma “simples diluição em água” ou como mero “tratamento complementar” a essa diluição. Há que se seguir rigoroso procedimento, perfazendo as “**etapas da receita**”, conforme o fragmento transcrito anteriormente.*

*Observe-se que, na etapa final do processo produtivo, ocorre ainda a formação de uma **mistura denominada “xarope final”**, a qual sofrerá **nova diluição** mediante acréscimo de água carbonatada (pág. 7/31). Em tese, esse “xarope final” poderia ser qualificado como “preparação composta”.*

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Raphael Madeira Abad

### **1. Admissibilidade do Recurso.**

O presente recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

### **2. Novos documentos.**

Uma das matérias em discussão no presente processo diz respeito à controvertida classificação fiscal dos denominados “kits” para a industrialização de refrigerantes, que deve ser arrimada em informações técnicas relevantes, inclusive quanto ao procedimento industrial ao qual são submetidos os componentes.

Com o objetivo de subsidiar a decisão por este Colegiado as partes enveredaram seus maiores esforços no sentido de provar os seus argumentos e o seus pontos de vista, com informações que se completaram mutuamente.

Neste sentido não há nenhuma objeção a, respeitando-se o contraditório e as regras de preclusão, foram deferidas as juntadas de material probatório inédito, e que não poderia ter sido produzido anteriormente.

### 3. Mérito.

O presente processo possui dois principais pontos de controvérsia, sejam eles:

**Primeiro:** O direito da Recorrente aos créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (isenção do art. 9º do DL nº 288/67) e também elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor localizado na Amazônia Ocidental (isenção do art. 6º do DL n. 1.435/75).

**Segundo:** A alíquota utilizada pela Recorrente para calcular o referido crédito de IPI, em razão da classificação individualizada dos seus componentes, como sustenta a fiscalização, ou um "kit" como sustenta o contribuinte.

O Recurso Voluntário será analisado respeitando-se os tópicos apresentados pela Recorrente.

#### 3.1. TÓPICO 6 - CONCENTRADOS ISENTOS PARA A PRODUÇÃO DE GUARANÁ E TÓPICO 7 - DEMAIS CONCENTRADOS ISENTOS PRODUZIDOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS E ELABORADOS COM MATÉRIA PRIMA AGRÍCOLA ADQUIRIDA DE PRODUTOR SITUADO NA AMAZÔNIA OCIDENTAL. AÇÕES JUDICIAIS.

A Recorrente entende que possui direito ao crédito relativo à aquisição de concentrados isentos para a elaboração do refrigerante Guaraná, fato que seria conhecido pelo próprio Termo de Verificação Fiscal de fls. 60 e Decisão de fls. 19.

Na petição de e-fls. 4093 apresenta fatos supervenientes, especialmente no sentido de que existe decisão judicial que lhe assegura o direito ao crédito de IPI com base na isenção constante no DL n. 288/67.

Isto porque teria transitado em julgado o Recurso Especial n. 1.438.361-RJ proferido nos autos do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, reconhecendo que a decisão de mérito transitada em julgado em 02.12.1999 é aplicável a todos os associados da AFBCC, independentemente de sua localização no território nacional e de qual autoridade administrativa estão subordinados, o que alcança a Recorrente.

*"Em relação ao art. 2ºA da Lei n. 9.497/97, introduzido pela MP 1.7981/99, e ao art. 16 da Lei n. 7.347/85, com redação dada pela Lei n. 9.494/97, a jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que a limitação contida no art. 2ºA, caput, da Lei n. 9.494/97 de que a sentença proferida "abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator", não pode ser aplicada aos casos em que a ação coletiva foi ajuizada antes da entrada em vigor do mencionado dispositivo, sob pena de perda retroativa do direito de ação das associações (...). No caso, dos autos, a instância ordinária expressamente afirmou que o mandado de segurança foi*

*impetrado em data anterior a vigência da MP n. 2.18035/ 2001 (eSTJ, fl. 429)" (seleção e grifos nossos).*

A alegada irrecorribilidade da decisão judicial que reconhece à Recorrente, na condição de associada da AFBCC, o direito de utilizar-se do crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus (MSC 91.0047783-4 / 0047783-34.1991.4.02.5001) tem como consequência lógica demonstrar que a decisão judicial no referido processo judicial se aplica a este processo administrativo.

Contudo, a existência de concomitância entre o presente processo administrativo e o processo judicial apontado pela Recorrente impede a análise, por este Colegiado dos argumentos concomitantes.

Neste sentido é a Súmula CARF n 1, no sentido de que Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

**Assim, cumpre à Unidade Administrativa de origem a verificação do atual andamento Mandado de Segurança Coletivo MSC 91.0047783-4 / 0047783-34.1991.4.02.500, e os efeitos das decisões judiciais vigentes sobre a matéria em questão, restando consignado, mais uma vez que a Unidade da Receita Federal do Brasil, enquanto Administração Pública, está adstrita à Lei, devidamente interpretada pelo Poder Judiciário, devendo dar pleno e fiel cumprimento às decisões judiciais em vigor.**

### **3.2. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO “KIT”.**

A presente controvérsia gravita acerca da classificação fiscal de Kits de Concentrados, especificamente se devem ser classificados como um produto único (o Kit), ou se cada um dos produtos que o compõe deve ser classificado individualmente.

De forma simplificada, e evitando os termos científicos utilizados nos laudos técnicos produzidos com o objetivo de solucionar a presente controvérsia, é de conhecimento geral que para que as indústrias possam fabricar refrigerantes e outras bebidas de forma padronizada, comprem um conjunto de produtos (CONCENTRADOS EM FORMA DE KITS) contendo PARTES ou COMPONENTES líquidos e sólidos (denominados parte 1, parte, 2 etc.) que, depois de misturados e processados em uma ESTAÇÃO DE MANIPULAÇÃO transformam-se em um XAROPE.

*"Na visita ao estabelecimento da SPAL, verificou-se que os insumos, indevidamente denominados de “concentrados”, constituem, na verdade, “kits” compostos e subdivididos em partes e subpartes. Os “kits” possuem as partes 1 e 2 e, por vezes, a parte 3 – sendo que a parte 1, e eventualmente a parte 2, são subdivididas em duas ou mais subpartes, por exemplo, 1, 1B, 1C, 1H ou 2 e 2A etc. Deste modo, cada uma das partes ou subpartes é recebida pelo estabelecimento fiscalizado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido (...)" (e-fls. 3058 - destaques no original.*

(...)

*(iii) Industrialização do “xarope composto” ou “xarope final” – As subpartes que compõem os “Kits” são inseridas, uma a uma, em um equipamento denominado de “estação de manipulação”, onde, a cada inserção, é adicionada uma determinada quantidade de água, para uma prévia diluição, e posterior envio ao “tanque de mistura” por meio de tubulações e um sistema de bombeamento. No tanque misturador, portanto, são misturados, por meio de “pás de agitação”, o “xarope simples” (resultado do açúcar beneficiado com a água) a todas as subpartes dos kits recebidos. Então, é acrescentada mais quantidade de água, conforme a receita de cada produto. A mistura resultante é denominada pela empresa de “xarope final”. Os procedimentos são executados pelo engarrafador seguindo complexas e detalhadas especificações técnicas. Após esta etapa do processo industrial, passa a existir uma preparação (xarope final ou concentrado líquido). Segundo informaram os representantes do estabelecimento diligenciado, ao final desta etapa, o produto ainda não está pronto para uso pelo consumidor final da bebida. (e-fls. 3061-3062).*

Este XAROPE, por sua vez deve ser diluído em água, misturado com açúcar e gaseificado com gás carbônico, para que possa ser considerado um REFRIGERANTE, apto a ser embalado para venda.

*"(iv) Em nova etapa, que também ocorre no estabelecimento da fiscalizada (engarrafador Coca-Cola), o xarope final ou concentrado líquido passa por tratamento complementar, que é a diluição em água carbonatada. Só então aparece o refrigerante pronto para ser consumido. Assim constou essa etapa no Termo de Constatação Fiscal" (e-fls. 3061-3062).*

Este procedimento permite que diversas fábricas produzam refrigerantes em vários locais do mundo, sem que exista a necessidade de transportá-los já prontos, ou da divulgação da "fórmula secreta" do produto.

Estes denominados CONCENTRADOS EM FORMA DE KITS são compostos por diversas PARTES ou COMPONENTES.

Alguns deles podem ser adquiridos no mercado isoladamente, como o ácido cítrico, sódio benzoato e sorbato potássico, embora não seja possível afirmar que estes produtos que poderiam ser comprados no mercado isoladamente teriam as mesmas características daqueles exigidos por um rígido controle de qualidade.

Outros ingredientes não são vendidos para pessoas que não fazem parte do grupo, como as "essências" que contém a fórmula secreta.

Ainda pode haver a mistura de ingredientes que não compõem o KIT, como o açúcar.

Assim, KITS compostos por PARTES ou COMPONENTES (fotografias às e-fls 2710), após misturados são transformados e XAROPES FINAL ou CONCENTRADO LÍQUIDO, que por sua vez é diluído e gaseificado para se tornar o REFRIGERANTE.

A questão é saber se os produtos que compõem os KITS devem ser classificados individualmente (açúcar, ácido cítrico, sódio benzoato e sorbato potássico etc.), como defende a fiscalização, ou se devem ser classificados como um KIT, como defende a Recorrente.

Tradicionalmente, estes KITS eram classificados na posição 2106.90.10, EX 01 e 02, o que era aceito pela fiscalização.

*"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."*

Contudo, o fisco passou a entender que aquilo que a Recorrente compra não é um KIT, mas sim ingredientes isolados que, por diversas razões, são adquiridos em conjunto, para atender a uma fórmula, com radicais consequências tributárias.

Inicialmente a Recorrente discute haver ocorrido mudança de critério jurídico, eis que tradicionalmente a Fiscalização tratava os kits como um produto único, tendo passado a tratá-lo como um conjunto de outros produtos que devem ser classificados individualmente.

No entanto, para a configuração da alegada "mudança de critério jurídico" é necessário que a fiscalização tivesse adotado um determinado posicionamento, posteriormente mudado de idéia, o que não ocorreu, pois nos processos anteriores não se discutiu a classificação fiscal das mercadorias, e o fato da fiscalização não questionar qualquer aspecto da obrigação tributária não implica a concordância expressa ou homologação tácita de todos os aspectos da tributação.

Assim, entende-se que não houve mudança de critério jurídico.

A fiscalização admite que como 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 de cada componente, seja ele o benzoato de sódio, sorbato de potássio, ácido cítrico, citrato de sódio, dentre tantos outros componentes de uma bebida industrial.

Outro argumento lançado pela fiscalização é que o processamento do KIT não gera o refrigerante, mas sim um outro produto (XAROPE) que teria que ser novamente industrializado para gerar o refrigerante. Já a Recorrente destaca que o sistema não exige que o produto imediato da preparação seja o refrigerante, mas sim que seja destinado à produção do refrigerante.

Inicialmente, pela leitura atenciosa do "Ex01" do código 2106.90.10 torna-se necessário que a mercadoria apresente, concomitantemente, todas as seguintes características

- I. Preparação composta;
- II. não alcoólica;
- III. que seja um extrato concentrado ou um sabor concentrado;
- IV. que resulte na elaboração da bebida da posição 22.02
- V. que tenha capacidade de diluição superior a 10 para 1.

Este Colegiado não possui um entendimento pacífico acerca do tema, havendo vozes que acolhem a tese esposada pela fiscalização, e outras que abrigam a tese defendida pela Recorrente.

Inicialmente, a questão passa por interpretar se o comprador adquire um KIT composto por PARTES, COMPONENTES OU INGREDIENTES, cuja composição química é irrelevante, ou se ele compra INGREDIENTES AGRUPADOS EM UM KIT.

A solução passa por interpretar se o bem que está sendo vendido é o "KIT para a produção de xarope final", pouco importando para a compradora o que está nas embalagens (como defende a Recorrente), ou se estão sendo comprados "produtos químicos ou ingredientes (ácido cítrico, benzoato de sódio, sorbato de potássio etc.) agrupados em forma de KIT (como defende o fisco).

O próprio fisco, no Anexo ao termo de Constatação Fiscal de fls. 2703 e seguintes trata os elementos do kit como "partes do kit" e não como produtos autônomos. Na produção do xarope pouco importam as características de cada elemento, limitando-se a indústria a seguir as instruções, razão pela qual admite-se que ela não compra os produtos, mas sim o kit.

Em relação ao conceito de PREPARAÇÃO, esta não necessariamente precisa estar pronta para uso, mas conter os elementos que conjuntamente e após tratamento, compõem a preparação necessária para a elaboração da bebida. Ai reside outra controvérsia que consiste em saber se o que é feito nas fábricas com o xarope (diluição, adição de açúcar e gaseificação) pode ser interpretado como "simples diluição em água ou tratamento complementar".

Para que seja uma "preparação composta" é necessário que o produto seja resultante ou preparado pela composição de mais de uma substância, senão não poderá ser preparado, nem composto. Os "Kits" são produtos vendidos em conjunto, embora alguns deles sejam preparados compostos, mas outros não, como por exemplo o ácido cítrico.

Os produtos de que tratam o referido "kit" também não podem ser denominados de "sabores concentrados" pois este termo pressupõe que se trata de algo, um sabor, já pronto, contudo, concentrado, ou seja, faltando apenas diluí-lo em um líquido ou realizar algum tratamento complementar. A diluição, no caso concreto, é apenas uma das etapas de alguns dos produtos.

Para se adequar ao referido "Ex01" do código 2106.90.10 a fiscalização defende que seja necessário que o produto resulte na elaboração da bebida da posição da 22.02, pronta, o que não ocorre no caso concreto, eis que o kit não se presta à elaboração de bebida, mas sim de um produto intermediário que, por sua vez sofrerá outro processo industrial para, enfim, se transformar na bebida. Contudo, não há qualquer exigência neste sentido.

Efetivamente, não é possível tratar como um KIT algo que não passa de um conjunto de mercadorias com propriedades próprias que podem ser vendidos até individualmente ou separadamente. Contudo, não parece ser este o caso concreto, eis que o kit possui componentes que não podem ser vendidos livremente, bem como o comprador não adquire os produtos, mas o kit.

Ademais, o fato dos referidos componentes serem acondicionados em embalagens individuais não pode ser um indício de que são **produtos vendidos** em conjunto

O fato da industrialização dos componentes não gerar um produto final também não é fator que comprometa a interpretação de que se trata de um kit, eis que além de não haver exigência neste sentido, é consensual que, em última análise, será produzida uma bebida.

Por todas estas razões, é de se admitir que o bem em testilha é um KIT e que por esta razão deve ser classificado como "preparação composta" de que trata a posição 2106.90.10 da TIPI.

Superada a questão da classificação fiscal dos kits por maioria do colegiado, é de se adentrar nas demais matérias recursais.

### **3.3. NÃO RESPONSABILIDADE POR SUPOSTO ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL - ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.**

A Recorrente insurge-se contra a imputação, a ela, de erro na classificação fiscal das mercadorias, alegando ser adquirente de boa-fé dos produtos.

Em relação ao fato da adquirente das mercadorias sustentar que não pode ser responsabilizada pela eventual classificação das mesmas, eis que realizada pelo vendedor, tal argumento não merece prosperar eis que a relação tributária decorre de um dever *jurídico ex lege*, pautado em implicações decorrentes da prática de atos, que neste caso foi realizado pela Recorrente, ainda que eventualmente possa ter sido induzida a erro por terceiro.

Sendo a correta classificação das mercadorias um dever *ex lege* da Recorrente, não pode imputar a terceiro eventual erro ou indução a erro por inexactidão.

### **3.4. COMPETÊNCIA DA SUFRAMA PARA DEFINIR A CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS. E TÓPICO 8 - OBEDIÊNCIA ÀS NORMAS LEGAIS.**

A Recorrente defende que a competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado pelo SUFRAMA é da referida Superintendência, que por sua vez reconhece que a entrega dos concentrados para refrigerantes no formato de “kits” não desnatura a sua condição de produto único, classificado na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI/2011.

Este Colegiado já possui entendimento de que a SUFRAMA, muito embora tenha competência para definir critérios objetivos e subjetivos de sua competência, especialmente para a concessão de benefícios, não pode alterar conceitos jurídicos, competindo à Receita Federal do Brasil fiscalizar o cumprimento das normas legalmente estabelecidas. Ademais, não se está diante de afastamento pela RFB de benefício concedido pela SUFRAMA, mas apenas do exame da adequação dos fatos às normas.

Cumpram-se os termos do art. 37, XVIII da Constituição Federal, cabe à “*administração fazendária*” e aos “*seus servidores fiscais*”, “*dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei*”.

Por estes motivos, não procede a alegação de que a Receita Federal do Brasil seria incompetente para fiscalizar o cumprimento das normas jurídicas tributárias em vigor.

### 3.5. - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A Recorrente alega que houve mudança de critério jurídico, eis que nas verificações fiscais anteriores não houve qualquer questionamento relativo à classificação fiscal das mercadorias. Assim, o contribuinte entende que por ter agido 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:

*“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...).*

*III as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; (...).*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”*

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”*

No entanto, frise-se que o fato de o Fisco não haver detectado anteriormente uma suposta 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”.

### **3.6. TÓPICO 9 - INTERPRETAÇÃO FISCAL. EXCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO.**

A Recorrente insurge-se contra as punições que a ela foram impostas, sob o argumento de que o artigo 76 da Lei 4.502/1964 preconiza a inaplicabilidade de multas enquanto prevalecer o entendimento - **aos que tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado.**

*"Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:*

*I (...)*

*II enquanto prevalecer o entendimento aos que tiverem agido ou pago o imposto:*

*a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;"*

Contudo, posteriormente à referida norma, em 1966 foi editado o Código Tributário Nacional, que com o advento da Constituição de 1988 foi recepcionado com status de Lei Complementar, assim passando a dispor:

*"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*II as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (Grifei)"*

Assim, com o advento do CTN em 1966, somente haveria exclusão de penalidades para o contribuinte que observasse decisão administrativa definitiva da qual não fosse parte no processo específico se houvesse uma lei que atribuísse eficácia normativa às referidas decisões administrativas. E isso, até o presente momento, não existe.

Por este motivo, entendo que procede a alegação de que existiria norma que impediria a lavratura do Auto de Infração em comento, razão pela qual é de se manter a autuação no que diz respeito a este tópico.

**Não obstante, a maioria do colegiado votou pelas conclusões, conforme razões seguem abaixo.**

Primeiro ponto a ser atacado diz respeito a vigência do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964. Sobre o tema, sigo a orientação da decisão proferida em sede de recurso

especial, no Acórdão nº 9303-003.517, de 15 de março de 2016, onde ficou assinalado que o citado artigo não foi revogado pelo art. 100, II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, continuando vigente.

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DE PENALIDADES.  
OBSERVÂNCIA DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS.*

*Não serão aplicadas penalidades aos que tiverem agido ou pago o tributo, enquanto prevalecer o entendimento constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado. Aplicação do art. 76, inc. II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964*

Cabe perquirir se, na época dos fatos, a jurisprudência administrativa havia se pronunciado acerca da classificação fiscal dos "kits", se era tratado como produto único ou como um conjunto de outros produtos que deveriam ser classificados individualmente.

A recorrente cita os processos nºs 19311.720481/2012-30, 19311.720743/2013-47 e 19311.720077/2014-28, como representantes da jurisprudência.

*Seguem as ementas:*

*Processo nº 19311.720481/2012-30*

*Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2008*

*DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO NÃO CONSTATADO.*

*A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Não constatado o pagamento, não há que se falar em homologação, regendo-se o instituto da decadência pelos ditames do art. 173, I, do CTN.*

*CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. INSUMOS ORIGINÁRIOS DA ZFM. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. A manutenção do crédito de que trata o art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.435/75 é aplicável desde que: a) o produto tenha sido elaborado com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; b) o produto tenha sido adquirido de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e cujo projeto (PPB) tenha sido aprovado pelo Conselho de administração da SUFRAMA; e c) o produto seja empregado pelo industrial adquirente como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI.*

*IPI. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS.*

*O princípio da não cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de*

*produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles isentos, não há valor algum a ser creditado.*

*MULTAS. EXCLUSÃO. ART. 486, II, DO RIPI/2002*

*Com base no art. 486, II, "a" do RIPI/2002, exclui-se a penalidade em relação àqueles que agiram de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.*

Processo nº 19311.720743/2013-47

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Ano-calendário: 2008*

*MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA. EFICÁCIA.*

*A coisa julgada formada em mandado de segurança coletivo só alcança os substituídos domiciliados no âmbito territorial do órgão judiciário que proferiu a decisão.*

*DECISÕES DO STF. APLICABILIDADE.*

*À luz do art. 62 do RICARF, o RE 212.484 tornou-se inaplicável no âmbito do CARF desde a decretação da repercussão geral no RE 592.891.*

*CRÉDITOS. 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.*

*CRÉDITOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL.*

*Comprovado que o fornecedor dos insumos descumpriu o Processo Produtivo Básico e que não aplicou matérias-primas regionais de origem vegetal na produção dos concentrados, é ilegítimo o crédito tomado com amparo no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.*

*MULTAS. EXCLUSÃO. CONDUTA DO CONTRIBUINTE CONSOANTE DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.*

*Conquanto o art 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 não tenha sido recepcionado pelo art. 100, II, do CTN, o art. 486, II, do RIPI/2002 determinou a não aplicação de penalidades aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.*

*MULTAS. EXCLUSÃO. ART. 486, II, DO RIPI/2002.*

*Descabe a exclusão de penalidade com base no art. 486, II, "a" do RIPI/2002, em face de que nos períodos de apuração arbarcados pelo lançamento a CSRF já havia mudado seu entendimento.*

*NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. IPI. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.*

*A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.*

*Recurso voluntário negado.*

Processo nº 19311.720077/2014-28

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Ano-calendário: 2009, 2010*

*MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA. EFICÁCIA.*

*A coisa julgada formada em mandado de segurança coletivo só alcança os substituídos domiciliados no âmbito territorial do órgão judiciário que proferiu a decisão.*

*DECISÕES DO STF. APLICABILIDADE.*

*À luz do art. 62 do RICARF, o RE 212.484 tornou-se inaplicável no âmbito do CARF desde a decretação da repercussão geral no RE 592.891.*

*CRÉDITOS. 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.*

*CRÉDITOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL.*

*Comprovado que o fornecedor dos insumos descumpriu o Processo Produtivo Básico e que não aplicou matérias-primas regionais de origem vegetal na produção dos concentrados, é ilegítimo o crédito tomado com amparo no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.*

*MULTAS. EXCLUSÃO. CONDUTA DO CONTRIBUINTE CONSOANTE DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.*

*Conquanto o art 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 não tenha sido recepcionado pelo art. 100, II, do CTN, o art. 486, II, do RIPI/2002 determinou a não aplicação de penalidades aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.*

*MULTAS. EXCLUSÃO. ART. 486, II, DO RIPI/2002.*

*Descabe a exclusão de penalidade com base no art. 486, II, "a" do RIPI/2002, em face de que nos períodos de apuração arbarcados pelo lançamento a CSRF já havia mudado seu entendimento.*

*NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO. IPI. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.*

*A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.*

*Recurso voluntário negado.*

Após análise dos processos apresentados pelo recorrente como representantes da posição da Administração Tributária sobre a classificação dos "kit", observa-se que em nenhum dos processos a matéria foi enfrentada. Portanto, não há qualquer critério jurídico a ser observado, inviabilizando a tese de mudança de critério jurídico.

### **3.7. TÓPICO 10 - JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

**A controvérsia acerca da incidência de juros sobre a multa de ofício restou finalizada com a expedição da Súmula CARF nº 108**, segundo a qual "Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.", de observância obrigatória por este Colegiado.

### **3.8. CONCLUSÕES.**

Conclusivamente, **deixa-se de conhecer as alegações relativas à matéria objeto da ação judicial proferida no Mandado de Segurança Coletivo MSC 91.0047783-4 / 0047783-34.1991.4.02.500, restando consignado que a Unidade da Receita Federal do Brasil, enquanto Administração Pública, está adstrita à Lei, devidamente interpretada pelo Poder Judiciário, devendo dar pleno e fiel cumprimento às decisões judiciais em vigor.**

Processo nº 10830.728064/2016-25  
Acórdão n.º **3302-006.579**

**S3-C3T2**  
Fl. 27

---

Na parte conhecida, voto no sentido de dar provimento ao presente recurso exclusivamente para que o referido kit seja reconhecido como "preparação composta" e seja classificado na posição 2106.90.10 da TIPI.

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

## Voto Vencedor

A discordância em relação ao voto do ilustre relator diz respeito à classificação fiscal de kits para refrigerantes.

Por maioria de votos, o Colegiado entendeu que cada componente do KIT deve ser classificado individualmente, enquanto o relator consignou que o KIT deve ser classificado como "preparação composta" de que trata a posição 2106.90.10 da TIPI

Nos termos do relatório fiscal, os kits são adquiridos pela recorrente em embalagens distintas para a produção final de refrigerante de sabores diferentes. A recorrente classificou os kits como mercadoria única sob o código NCM 2106.90.10 Ex 01, ao passo que a fiscalização reclassificou cada parte do kit nos códigos 2106.90.10, 2106.90.90, 2916.31.21, 2916.19.11, 2918.14.00, 2918.15.00 e 3302.10.00, fundamentando-a na decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira incorporada na NESH, de 23/08/1985.

A classificação fiscal é efetuada pela aplicação das Regras Gerais Interpretativas para o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (RGI-SH), constantes do Anexo à Convenção Internacional de mesmo nome, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 71/1988, e promulgada pelo Decreto nº 97.409/1988, com posteriores alterações aprovadas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, por força da competência que lhe foi delegada pelo art. 2º do Decreto nº 766/1993, bem assim como das Regras Gerais Complementares (RGC) à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC) e da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI). , conforme artigo 16<sup>1</sup> do Decreto nº 4.544/2002, também reproduzido nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 2.367/1998:

*"REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO*

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

*2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que*

*apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.*

*b Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesmo forma, qualquer*

<sup>1</sup> Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares (NC), todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), integrantes do seu texto (Decreto-lei nº 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º).

*referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente dessa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.*

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

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

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

*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.*

*4 As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.*

*5 Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:*

*a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.*

*b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5-"a", as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.*

*6 A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, "mutatis mutandis", pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.*

#### REGRA GERAL COMPLEMENTAR (RGC)

*1 (RGC-1) 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.*

#### REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)

*1 (RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código."*

Destacam-se, ainda, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH – que representam a interpretação oficial do Sistema Harmonizado, oriunda da Organização Mundial das Alfândegas – OMA. O parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 435/1992 dispôs que as NESH “constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulos, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome”.

As regras do Sistema Harmonizado devem ser seguidas pelos estados-membros convenientes, conforme determina o artigo 1º do Decreto nº 97.409/1988: "*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.*".

A classificação dada pela recorrente sob o código NCM 2106.90.10 ex 01, dentro do capítulo 21 e da Seção IV, teve como fundamento o seguinte texto:

**PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES; BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOÓLICOS E VINAGRES; TABACO E SEUS SUCEDÂNEOS MANUFATURADOS**

|              |                                                                                       |
|--------------|---------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>21.06</b> | <b>Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.</b> |
| 2106.10.00   | -Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas                       |
| 2106.90      | -Outras                                                                               |
| 2106.90.10   | Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas                           |

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

Os ex 01 e 02 referem-se ao que foi denominado "concentrados". A nota 3 do Capítulo 21 versa sobre a natureza das preparações compostas:

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

Já as NESH da posição 2106 assim dispuseram:

*Desde que não se classifiquem em outras posições da Nomenclatura, a presente posição compreende:*

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

*[...]*

*Classificam-se especialmente aqui:*

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

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

*- um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, uma preparação composta da presente posição (ver o nº 7, acima), contendo, por exemplo, quer extrato de cola e ácido cítrico,*

*corado com açúcar caramelizado, quer ácido cítrico e óleos essenciais de frutas (por exemplo, limão ou laranja);*

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

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

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

As notas indicam que as preparações compostas são constituídas por diversas substâncias base, destinadas a serem consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou tratamento complementar. Por outro lado, a Recorrente descreveu o kit em questão como concentrados segregado em partes e classificados como preparações compostas em componentes. Portanto, não se trata de um único produto a ser misturado, mas, na realidade tratam-se de vários componentes, os quais deixam o estabelecimento industrial da fornecedora em embalagens individuais e são distribuídos como kits para as indústrias engarrafadoras que realizam etapa seguinte de industrialização, como adição de água e gaseificação.

A classificação de mercadorias apresentadas em componentes poderia, em princípio, ser realizada utilizando-se a RGI nº 3, "b", perquirindo-se sua característica essencial. Porém, as NESH das regras de interpretação, especialmente a nota XI da Regra 3, "b":

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

Esta nota afasta a aplicação da RGI 3, "b", implicando a classificação não como uma mercadoria única, mas segregada em cada componente da "mercadoria" apresentada. De fato, ainda que a recorrente tenha tentado apresentar os diversos componentes como uma mercadoria única, a própria NESH afastou esta possibilidade, ao excluir a aplicação da RGI nº 3, "b", o que, indiretamente, foi o que a Recorrente fez.

Assim, cada componente deve ser classificado individualmente. Registre-se que esta nota explicativa foi adicionada às NESH por decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira em 19/09/1985, ao apreciar, justamente, a classificação de partes destinadas à fabricação de FANTA e um outro refrigerante sabor cola.

Tendo em vista a regulamentação da NESH sobre a classificação de concentrados e a constatação da Fiscalização, detalhada às fls. 3.154/3.186, que os kits são

Processo nº 10830.728064/2016-25  
Acórdão n.º **3302-006.579**

**S3-C3T2**  
Fl. 33

---

formados por diversos componentes, impossível sua classificação pelo NCM 2106.90.10 Ex 01 de modo que deve ser mantido os termos do Auto de Infração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho