



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10865.722352/2018-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.384 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	EMPARE - EMPRESA PAULISTA DE REFRIGERANTES LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DE FATO.

A pessoa jurídica de direito privado que adquirir, por qualquer título, estabelecimento comercial ou industrial é responsável subsidiários pelos tributos devidos pelo estabelecimento quando o alienante continuar a respectiva a explorar aquela atividade. Resta caracterizada a responsabilidade por sucessão do art. 133 do CTN, quando se constata uma série de evidências fáticas convergindo para o entendimento de que houve, efetivamente, sucessão das atividades.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RGI-3 B. NOTA EXPLICATIVA XI.

Nos termos do que foi decidido no âmbito do Sistema Harmonizado, decisão essa que foi expressa na Nota Explicativa XI da RGI-3 (b), a classificação dos kits de refrigerantes deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits, e não como se mercadorias únicas fossem.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos**, em não conhecer do Recurso Voluntário na parte que traz o argumento de inconstitucionalidade da multa de 75% e, na parte conhecida: **I) por voto de qualidade**, em manter as glosas decorrentes da classificação fiscal dos kits para refrigerantes, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro e Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertiam essas glosas; e **II) por unanimidade de votos**, em negar

provimento ao Recurso Voluntário nas demais matérias. Designado para redigir o voto vencedor em relação ao tópico I) o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral), Cynthia Elena de Campos, Mariel Orsi Gameiro e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-66.264, proferido pela 3ª Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS que, por unanimidade de votos, não conheceu das arguições de inconstitucionalidade, indeferiu os pedidos de Diligência, Perícia ou Laudo Técnico, declarou definitiva na esfera administrativa a parcela não impugnada e, na parte litigiosa, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. EVIDÊNCIAS FÁTICAS.

CARACTERIZAÇÃO DE EFETIVA SUCESSÃO.

Resta caracterizada a responsabilidade por sucessão do art. 133 do CTN, quando se constata uma série de evidências fáticas convergindo para o entendimento de que houve, efetivamente, sucessão das atividades.

EQUIVOCADO TRATAMENTO DE “KITS” COMO PRODUTO ÚNICO, PARA FINS DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

É correta a glosa de crédito do IPI calculado por estabelecimento industrial que adquire “kits” constituídos por diversos componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, em proporções fixas, para a fabricação de bebidas, mediante aplicação da alíquota estabelecida para o Ex 01

do código 2106.90.10 da TIPI. O uso de destaques “Ex” do código 2106.90.10 é inadequado para os diversos componentes dos “kits”, antes de serem misturados e homogeneizados. Esses componentes devem ser classificados de forma individualizada.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016 PEDIDO DE DILIGÊNCIA, PERÍCIA, LAUDO TÉCNICO.

Devem ser indeferidos os pedidos de diligência, perícia ou laudo técnico quando forem prescindíveis para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, restando definitiva, na esfera administrativa, a correspondente parcela da exigência.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

**Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:**

O estabelecimento acima qualificado, EMPARE - EMPRESA PAULISTA DE REFRIGERANTES LTDA, doravante denominado EMPARE, foi autuado por Auditor-Fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira/SP, pois o estabelecimento industrial:

- a) deu saída a produtos tributados, por ele industrializados, utilizando-se indevidamente de CFOP de mercadorias para revendas, sem o lançamento do imposto; e
- b) creditou-se indevidamente de créditos básicos, em desrespeito à legislação.

O detalhamento e as razões da autuação encontram-se no Auto de Infração – AI – (fls. 37/77) e no Termo de Constatação Fiscal (fls. 78/106), referente a fatos geradores compreendidos entre 01/01/2013 a 31/12/2016. A referida autuação

resultou na exigência de crédito tributário no valor de R\$ 63.621.435,05, na data da autuação, incluídos neste valor juros de mora e multa de ofício de 75% formalizado no Auto de Infração, fazendo parte do referido Auto todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Conforme o Termo de Constatação Fiscal – TCF – tem-se o que segue.

A Fiscalização teve início na empresa CBR – IND BRASILEIRA DE REFRIGERANTES LTDA, CNPJ 05.465.390/0001-99, doravante denominada CBR. Porém, conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal, fls. 78/106, houve a constatação de que tal empresa foi sucedida pela empresa autuada EMPARE - EMPRESA PAULISTA DE REFRIGERANTES LTDA, CNPJ 28.433.020/0002-56. Os pontos considerados pela Fiscalização para chegar a tal conclusão foram os seguintes:

- a) o início das atividades da EMPARE foi no mesmo local onde estava toda a estrutura de funcionamento fabril da CBR, localizado na Avenida dos Aeronautas, 500, bairro Aeroclub, no município de Tatuí-SP. A CBR encerrara suas atividades nesse local em 22/09/2017 (6a-feira) e a EMPARE constituiu filial nesse mesmo endereço em 25/09/2017 (2a-feira), conforme notas fiscais de vendas e Fichas Cadastrais da Junta Comercial;
- b) a utilização dos mesmos empregados da CBR pela EMPARE, conforme demonstrados nas GFIPs e CNIS;
- c) a continuidade da fabricação dos mesmos produtos, inclusive com a utilização da marca (DOLLY).

Continua o TCF afirmando que:

- a maior parte dos créditos do IPI escriturados pela fiscalizada foram oriundos de insumos utilizados na fabricação de refrigerantes;

- os insumos são comercializados por THOLOR DO BRASIL LTDA, CNPJ 06.281.716/0001-90, doravante denominada THOLOR, em forma de kits constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente sai do estabelecimento industrial em embalagem individual.

O processo produtivo da fiscalizada está resumidamente descrito no TCF.

A mistura dos componentes dos kits para fabricação de bebidas, etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, caracteriza-se como operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010.

Os componentes de kits não podem ser classificados no Ex 01 do código 2106.90.10, pois isoladamente não apresentam as características de um extrato concentrado.

Para que ficasse caracterizado um produto chamado de "extrato concentrado", o conteúdo das diversas partes que compõem um kit deveria estar reunido numa única parte.

Dentre os componentes de kits adquiridos pelo engarrafador, aqueles que contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos e fundamentais para a bebida a ser industrializada devem ser classificados no código 2106.90.10 como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota do IPI é zero. Essa preparação, porém, não se classifica no Ex 01 do código 2106.90.10, pois a embalagem individual não contém todos os ingredientes necessários para caracterizar um produto chamado de "extrato concentrado", não se podendo atribuir a ela determinada capacidade de diluição em partes da bebida.

Os kits são adquiridos da empresa THOLOR, sediada na Zona Franca de Manaus, com os produtos que são utilizados como matéria prima no processo produtivo, que são isentos de IPI, e EMPARE credita-se do imposto como se devido fosse, com base no Decreto nº 7.212/2010.

Considerando que os insumos adquiridos pela empresa devem ser classificados na NCM 2106.90.10, - cuja alíquota de IPI é zero -, os créditos lançados considerando-se como se os produtos fossem extratos concentrados – NCM - 2106.90.10 Ex 01, que tem alíquota de 20% desde 31/05/2012 (Decreto 7.442/12), foram glosados, e foi reescriturado o LAIPI – Livro de Apuração de IPI, para apurar o verdadeiro saldo de IPI credor ou devedor. Salienta o Auditor-Fiscal que a empresa se utilizou para creditar, a alíquota de 27,5% até a competência 04/2016, embora a alíquota fosse de 20% desde de 31/05/2012, portanto, mesmo que o crédito fosse de direito, até a competência 04/2016 haveria um crédito excedente de 7,5% sobre os valores das aquisições dos insumos.

Até a competência 04/2016 os créditos foram lançados no Livro de Registro de Entradas de Mercadorias e no LAIPI – Livro de Apuração de IPI – no CFOP 2101, e a partir de então, foram lançados como outros créditos na folha de apuração do IPI do LAIPI O TCF descreve a Classificação Fiscal de preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas.

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

O Auditor analisa se uma preparação que contenha parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida deva ser enquadrada no caput do código 2106.90.10 ou no seu Ex 01.

Que, 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

e) que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Que, não basta que a mercadoria seja uma preparação composta, não alcoólica, própria para elaboração de bebida da posição 22.02; mas que é preciso também que ela se caracterize como um extrato concentrado ou sabor concentrado com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada componente do concentrado.

Passa o Auditor a expor definições de “concentrado” e de “capacidade de diluição em partes da bebida”.

Que, a expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” define que a preparação é capaz de, mediante diluição, resultar na bebida e que não se pode atribuir capacidade de diluição a um insumo que precisa ser misturado a outros extratos e/ou aditivos por meio de uma série de operações de industrialização. Que, no caso do kit concentrado para bebida, o engarrafador precisa misturar o conteúdo das embalagens individuais recebidas para transformar no produto final.

Transcreve artigos do Decreto nº 6.871/2009 que regulamenta a Lei nº 8.918/1994, que dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas. Que, sempre que esse decreto define algum tipo de concentrado, ele determina que, quando diluído, deverá resultar em bebida que apresente as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

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

Que a palavra “concentrado” tem um único significado, seja quando empregada para um bem que deve ser classificado no Ex 01 do código 2106.90.10, seja quando empregada para um bem que deve ser classificado no Ex 02 do código 2106.90.10. Reitera que o Decreto nº 6.871/2009 não distingue os concentrados em função de sua capacidade de diluição.

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

Que a preparação recebida de Manaus, se diluída individualmente, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas do refrigerante que porventura viesse a ser elaborado a partir dela. O aroma, o sabor e a coloração (elementos das características sensoriais), bem como as características físico-químicas não seriam iguais.

O Auditor coloca que, em geral, os engarrafadores de refrigerantes, dentre eles o estabelecimento fiscalizado, executam dois processos de industrialização distintos. Primeiro misturam os extratos e aditivos com o xarope simples (mistura de água com açúcar), ou só com água, obtendo-se o xarope composto. Depois, o xarope composto é diluído em água carbonatada, resultando no produto final. Que alguns fabricantes de refrigerantes, vendem uma parte de sua produção de xarope composto para detentores de máquinas Post Mix, classificando o produto no Ex 02 do código 2106.90.10.

Que o extrato concentrado destinado à elaboração de refrigerantes em máquinas Post Mix enquadra-se perfeitamente no conceito de concentrado exposto pela fiscalização, tratando-se de uma preparação com todos os extratos e aditivos, apresentando as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

Que não faz sentido imaginar que produtos descritos na TIPI de maneira idêntica, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas quanto o concentrado para máquinas Post Mix e os insumos recebidos da empresa Tholor. O primeiro está pronto para, após diluição, resultar na bebida, enquanto que os insumos recebidos de Tholor precisam passar por uma série de operações de industrialização antes de chegar neste estágio.

Coloca que os kits para bebidas recebidos de Tholor não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de ingredientes destinados à industrialização de extratos concentrados.

Analisa a NESH da posição 21.06 e as classificações para preparações recebidas de Manaus. Coloca que:

a) dentre os insumos adquiridos pelo estabelecimento fiscalizado, aqueles que contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada devem ser classificados no subitem 2106.90.10, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero. Que tais preparações não podem ser enquadradas em Ex 01 do código 2106.90.10, pois nenhuma delas isoladamente apresenta as características de um extrato concentrado. É o caso de todas as embalagens individuais (bases 1, 2, 3 ou 4) que o estabelecimento fiscalizado recebe da Tholor;

b) O kit marca CONCENTRADO P/ BEBIDA inclui embalagens individuais contendo ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes. Tendo em vista que a preparação sob análise é utilizada de forma geral para qualquer tipo de indústria alimentícia e, portanto, não é do tipo específico utilizado para elaboração de bebidas de que trata o item 2106.90.1, não é do tipo utilizado para fabricação de pudins do item 2106.90.2, não é um complemento alimentar do item 2106.90.3, não é uma mistura à base de ascorbato de sódio referido no item 2106.90.3, não se enquadra como goma de mascar do item 2106.90.5, e nem como caramelos do item 2106.90.6, lhe resta o código residual 2106.90.90, reservado às “Preparações

alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições – Outras - Outras”, tributado à alíquota zero do IPI;

c) O kit marca CONCENTRADO P/ BEBIDA inclui, também, insumo à base de substâncias odoríferas, devendo ser classificadas na posição 33.02, sendo que, na estrutura da posição 33.02, a mesma se desdobra em apenas duas subposições, estando a subposição 3302.10 reservada às misturas “Dos tipos utilizados para as indústrias alimentares ou de bebidas”, enquanto a subposição 3302.90 é reservada a “Outras” misturas. Assim, a preparação em análise deve ser enquadrada na subposição 3302.10. Na ausência de desdobramentos da subposição 3302.10, a embalagem individual sob análise classifica-se no subitem 3302.10.00.

Analisa a impossibilidade de classificação de kits de insumos como mercadoria única, conforme o Sistema Harmonizado (SH), as Regras Gerais de Interpretação (RGI) e a Nesh, colocando que os insumos fornecidos para o estabelecimento fiscalizado por Tholor com a finalidade de serem empregados no processo produtivo de bebidas são constituídos de vários componentes (três ou quatro), sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (saco plástico) devendo ser classificados separadamente. Que, salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único.

Cita alguns exemplos de exceções trazidas pelas normas de classificação em que produtos apresentados separadamente devem ser classificados em código único, destacando a Nota 3 à Seção VI (“produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas”).

Ressalta que a aplicação da Regra Geral de Interpretação (RGI) nº 1 de classificação de mercadorias não permite que kits de insumos para bebidas sejam classificados no Ex 01 do código 2106.90.10, pois o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Que, pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único.

Que as Notas da Seção IV (Produtos das Indústrias Alimentares; Bebidas, Líquidos Alcoólicos e Vinagres; Tabaco e seus Sucedâneos Manufaturados) e as Notas dos Capítulos 21 (Preparações Alimentícias Diversas) e 22 (Bebidas, Líquidos Alcoólicos e Vinagres) não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os insumos recebidos de Manaus possa ser classificado em código único.

Que as Regras Gerais Interpretativas nº 2 e nº 3 referem-se a situações de exceção em que um conjunto de itens deve ser classificado em código único. Mas que o item VII da Nota Explicativa da RGI 2 a) deixa claro que a regra em questão não pode ser aplicada a insumos do setor alimentício. Que, além disso, os insumos fornecidos por Tholor não possuem as características essenciais do artigo

completo ou acabado, o concentrado, e vários componentes servem para outros fins que não seja o uso em bebidas.

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

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

Trata do conceito de “preparação” como mercadoria que contém ingredientes misturados, sendo que, para ser classificada no Ex 01, a mercadoria deve ser uma preparação composta.

Traz uma decisão dos Estados Unidos que trata da classificação fiscal de insumos de alimentos em que a situação analisada pela decisão americana – de que os diversos componentes dos insumos de sanduíche são classificáveis separadamente, não se constituindo em sanduíches já prontos –, no que se refere a regras de classificação fiscal, é muito semelhante à dos insumos adquiridos pelo estabelecimento fiscalizado, qual seja, de que os insumos não poderiam já estar juntos, pois se tornariam impróprios para consumo, que por questões de natureza físico-química, é necessário que os diversos insumos estejam embalados individualmente.

Aponta a responsabilidade do engarrafador pelo pagamento do imposto e de multa, advindos do cálculo e aproveitamento de créditos fictos indevidos, resultantes da aplicação de alíquota incorreta do IPI.

A Fiscalização sintetiza suas conclusões sobre o erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados da seguinte forma:

130.1) - O enquadramento de uma mercadoria no Ex 01 do código 2106.90.10 só pode acontecer se a mercadoria apresentar todas as características citadas em seu texto. Desta maneira, não basta que a mercadoria seja uma preparação composta, não alcoólica, própria para elaboração de bebida da posição 22.02. É preciso também que ela se caracterize como um extrato concentrado ou sabor concentrado com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

130.2) - A expressão "capacidade de diluição em partes da bebida" só pode ser aplicada a uma preparação que contenha todos os extratos e aditivos que compõem a bebida a que se destina, de maneira que o insumo seja capaz de, mediante diluição (no caso de refrigerantes, diluição em água carbonatada), resultar na bebida.

130.3) - Não se pode atribuir capacidade de diluição a um insumo que precisa ser misturado a outros extratos e/ou aditivos em uma série de operações de

industrialização. Tal fato é comprovado pela grande variação dos números que o fornecedor Tholor chama de “capacidade de diluição”.

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

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

130.6) - Se uma preparação contendo apenas alguns dos ingredientes da bebida pudesse ser chamada de concentrado, cada bebida poderia ser elaborada com a utilização de diversos “concentrados”. Seria o caso, por exemplo, de marcas de refrigerantes sabor cola em cujo processo produtivo são empregadas duas preparações individuais. Na realidade, cada bebida é elaborada com a utilização de diversos ingredientes, mas apenas um concentrado.

130.7) - A fiscalizada defende que o kit para refrigerante sabor cola deve ser classificado como se fosse uma mercadoria única.

130.8) - – Entretanto, não há base legal para que os insumos sob análise sejam classificados em código único. Pelo contrário, existe expressa previsão legal de que os ingredientes para bebidas acondicionados separadamente e apresentados em conjunto devem ser classificados separadamente, conforme consta do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).

130.9) - O Conselho de Cooperação Aduaneira – CCA, analisando a classificação fiscal de bens com características muito semelhantes às dos insumos adquiridos pela fiscalizada, decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, tendo oficializado tal entendimento por meio da incorporação na NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b). Considerando o que dispõe o artigo 98 do CTN, não é possível aceitar entendimento oposto ao que o CCA oficializou na NESH.

130.10) - Além disso, o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 usa as palavras “preparação composta”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que só podem ser aplicadas a produto apresentado em corpo único.

Continua o TCF afirmando que a empresa também efetuou venda de produtos de sua fabricação utilizando o CFOP 5405 – venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária na condição de substituído – sem oferecê-los à tributação. Sendo que não houve a entrada dessas mercadorias oriundas de aquisição de outra empresa com a finalidade de revenda; que, conforme pode ser visto na discriminação das mercadorias são todos produtos fabricados pela empresa que deixaram de ser tributados e, por isso, foram-lhes aplicadas as alíquotas correspondentes e lançado em AI.

Foi aplicada multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Apresenta arquivos auxiliares ao TCF.

Cientificado da autuação em 05/11/2018 (AR – fls. 62/63), o contribuinte apresentou **IMPUGNAÇÃO** acompanhada de documentos em 03/12/2018 (fls. 367/391), contendo as razões a seguir resumidas.

#### **DOS FATOS**

Que, de acordo com a Fiscalização, a empresa CBR - Indústria Brasileira de Refrigerantes Ltda., inscrita no CNPJ/MF sob o nº 05.465.390/0001-99, teria sido sucedida pela EMPARE - Empresa Paulista de Refrigerantes Ltda., Impugnante, empresa cujo objeto social consiste, dentre outros, nas atividades de industrialização, envasamento e fabricação de refrigerantes.

Alega que há irregularidade na aplicação do instituto da sucessão e que, independente disso, o fato é que, para o exercício de suas atividades, a Impugnante necessita adquirir insumos que são consumidos no seu processo produtivo de fabricação. Que esses insumos são adquiridos da empresa Tholor do Brasil Ltda, sediada na Zona Franca de Manaus e que, por serem elaborados com matérias-primas de produção regional da Zona Franca, os insumos vendidos pela Tholor são isentos de IPI, sendo que a empresa toma crédito do imposto como se devido fosse, nos termos do Decreto nº 7.212/2010. Que, com a conclusão dos trabalhos da Fiscalização, entendeu-se que os insumos que a Impugnante recebe não poderiam ser abarcados pelo Ex 01 do código NCM 2106.90.10, por não apresentarem as características de um extrato concentrado. Que, segundo a Fiscalização, os kits recebidos pela Impugnante não contêm todos os elementos necessários para caracterizar um “extrato concentrado”, pois são acondicionados em embalagens individuais e, por consequência, não seria possível, por exemplo, determinar-se a capacidade de diluição em partes da bebida conforme consta na NCM. Que as conclusões da Fiscalização foram: (i) o enquadramento de uma mercadoria na Exceção Tarifária 01 do Código NCM 2106.90.10 só é possível quando a mercadoria apresenta todas as características citadas em seu texto; (ii) o Decreto nº 6.871/2009, que regulamenta a Lei nº 8.918/1994, define o concentrado líquido para refrigerante, especificando que, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade da respectiva bebida; (iii) conforme consta do item XI da Nota Explicativa da RGI 3, os ingredientes para bebidas que são acondicionados separadamente e apresentados em conjunto devem ser classificados separadamente.

A Impugnante alega que o Auto de Infração não merece subsistir. Passa a demonstrar.

#### **DA INEXISTÊNCIA DE SUCESSÃO**

Inicialmente, alega que, para a configuração da sucessão tributária, é necessário que o sucessor tenha adquirido, por qualquer título, o fundo de comércio ou o estabelecimento da empresa devedora; que, no presente caso, não houve a comprovação e nem sequer a demonstração de indícios de que teria havido a transferência do fundo de comércio.

O que a D. Fiscalização fez foi apenas constatar, por meio de alterações dos contratos sociais das duas empresas (supostamente sucedida e sucessora) que estas chegaram a desenvolver atividades da mesma natureza no mesmo local.

No entanto, o I. Auditor-Fiscal não se atentou para o fato de que era e é fundamental a demonstração da transferência do fundo de comércio. Nesse sentido, o art. 133 do CTN é absolutamente claro ao estabelecer que "a pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato". Que o Poder Judiciário possui entendimento de que sem a prova contundente de aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento comercial não é possível a responsabilidade tributária por sucessão e que o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que a mera utilização do imóvel não é suficiente para ocorrer a responsabilidade do artigo 133 do CTN, havendo necessidade de comprovação da aquisição do estabelecimento comercial ou fundo de comércio.

Deste modo, não estando demonstrada a sucessão empresarial entre a CBR - Indústria Brasileira de Refrigerantes Ltda. e a Impugnante, deve o Auto de Infração ser cancelado em relação a esta última.

#### **DO CORRETO ENQUADRAMENTO DOS INSUMOS NA EXCEÇÃO TARIFÁRIA N. 01 DO CÓDIGO NCM 2106.90.10.**

Que a glosa dos créditos de IPI realizada pela Fiscalização fundamenta-se no racional de que os insumos recebidos pela Impugnante não apresentam todas as características citadas na Exceção 01 do código NCM 2106.90.10. Que a Fiscalização sustenta que, para um insumo ser enquadrado nesse referido código devem estar presentes todos os requisitos ali descritos. Aponta-se como exemplo que, no caso dos kits recebidos pela Impugnante, não há como medir corretamente qual a capacidade de diluição do produto. Desta forma, o Fisco entendeu que para um produto ser caracterizado com "extrato concentrado", o conteúdo das diversas partes do kit deveria estar reunido em uma única parte.

Porém, a defesa alega que a Fazenda não menciona que o acondicionamento dos insumos em embalagens individuais é um cuidado indispensável para a preservação das propriedades químicas e vida útil do produto, sendo medida de rigor.

Que tanto do ponto de vista industrial quanto do ponto de vista do próprio transporte, é impossível a aplicação do enquadramento tal como pretende a D. Fiscalização, já que a separação entre sólidos + líquidos, pela fabricante dos insumos, para remessa à engarrafadora, Impugnante, é o correto. Inclusive, é dessa forma que atuam todas as empresas do setor. Que tal situação é claramente demonstrada quando se analisa o projeto técnico econômico protocolado perante a SUFRAMA, no qual é descrito todo o processo produtivo que é realizado na unidade fabril.

Apresenta o referido projeto técnico econômico protocolado perante a SUFRAMA (documento 03), no qual é descrito todo o processo produtivo que é realizado na unidade fabril.

Que, analisando-se a descrição do processo produtivo, percebe-se que a dosagem e pesagem das matérias-primas do insumo é feita, desde o início de forma a segregar o que é líquido e sólido, sendo o próximo passo da produção a mistura das matérias-primas. Que, mesmo sendo o intuito dessa fase da cadeia de produção a formação de um produto uniforme, os insumos continuam sendo segregados entre sólidos e líquidos quando do processo de homogeneização. Que, posteriormente a isso, é realizado o envasamento da parte líquida e o ensacamento da parte sólida que são, então, embalados em caixas de papelão e recebem identificação com as especificações técnicas do produto, como fabricante, lote e data de validade.

Que se percebe que a separação que acompanha todo o processo de produção se deve à impossibilidade de mistura dos produtos, a qual somente virá a ocorrer na indústria engarrafadora.

Que, por exemplo, os insumos Benzoato de Sódio e ácido cítrico não podem ser misturados antes da finalização do processo de industrialização do refrigerante, uma vez que, caso isso ocorra, os produtos irão reagir e não preservarão suas propriedades químicas. Que, caso esses dois componente sejam adicionados ao mesmo tempo a qualidade final do produto é comprometida.

Insiste na necessidade de separação desses dois elementos, trazendo outros argumentos e que, caso fosse realizado o transporte dos insumos já misturados, tal acarretaria na inutilização dos insumos que adquire para industrialização.

Questiona como poderia a Administração Pública determinar como forma obrigatória de transporte para o aproveitamento dos créditos incentivados advindos da ZFM justamente o método que causa o maior dano possível ao produto que está sendo transportado.

Que o procedimento da Fiscalização furtou-se em averiguar a realidade dos fatos, sendo certo que, se tivesse sido diligente, teria concluído o mesmo que os técnicos: que o acondicionamento dos insumos de forma separada é a única saída possível. E, em virtude disso, a baixa dos autos para a realização de diligência é imperativa.

Superada a questão acima, alega que, além da aplicação do código de classificação correto, também utilizou da exceção tarifária adequada.

Que a autuação traz como fundamento para sua interpretação do que é entendido como “extrato concentrado” o artigo 5º, inciso II, do RIPI/2010, que faz referência à elaboração de refrigerantes que possuem máquinas Post Mix. Que, segundo o Auditor-Fiscal, “o extrato concentrado destinado elaboração de refrigerantes em máquinas Post Mix enquadra-se perfeitamente no conceito de concentrado (...), tratando-se de uma preparação com todos os extratos e aditivos, apresentando as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal”. E que não faria sentido imaginar que produtos descritos na TIPI de maneira idêntica, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas quanto o concentrado para máquinas Post Mix e os insumos recebidos pela Impugnante.

A Impugnante aponta que, por mais semelhantes que sejam as descrições das duas exceções da NCM, fato é que isso em nada ajuda a resolver a controvérsia; que aqui não se discute o preparo de insumos para máquinas Post Mix. Que, o fato é que o enquadramento realizado pela Impugnante para fins de tomada do crédito de IPI dos insumos adquiridos da ZFM não apenas é possível, como necessário, sob pena de comprometimento da qualidade do produto. Que, constatada a correção do enquadramento das mercadorias, não há que se falar na glosa dos créditos do IPI.

#### **DA CORRETA APLICAÇÃO DO TERMO "CONCENTRADO LÍQUIDO" E SEU CABIMENTO PARA DESCREVER OS INSUMOS — PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI N. 8.918/94**

Que o I. Auditor-Fiscal efetuou a glosa dos créditos também sob o fundamento de que não poderia se aplicar o conceito de concentrado líquido aos produtos que foram adquiridos pela Impugnante; que a preparação enquadrada aqui deve, mediante diluição, resultar na bebida; que não se pode atribuir capacidade de diluição a um insumo que precisa ser misturado a outros extratos e/ou aditivos por meio de uma série de operações de industrialização.

A Impugnante alega que, conforme demonstrado em tópico anterior, a separação dos insumos em recipientes diversos se dá para fins de preservação das propriedades químicas de seus componentes. Que neste sentido, uma vez que os insumos são misturados pela Impugnante, certamente apresentam uma capacidade de diluição em partes da bebida, apenas não no lapso temporal no qual a fiscalização visitou as instalações da empresa.

Que não se pode argumentar que, caso o conteúdo de qualquer das embalagens recebidas do fornecedor de Manaus fosse diluído isoladamente, não seria obtida uma bebida em condições de ser comercializada, pois a Impugnante não diluiu isoladamente as embalagens recebidas, uma vez que não faria o menor sentido.

Repisa que o cerne da questão é que a separação se dá apenas para viabilizar a utilização dos insumos quando recebidos pela Impugnante, não sendo de sua competência questionar as razões operacionais de seu fornecedor.

Que o emprego da terminologia “concentrado líquido” se aplica ao presente caso, uma vez que os insumos, quando misturados, apresentam todas as suas características essenciais, tal como indicativo da capacidade de diluição. Que os insumos, que não são transportados em sua forma final sob pena de inutilização, apresentam as mesmas características da bebida pronta quando diluídos.

#### **DA CORRETA INTERPRETAÇÃO SOBRE A CLASSIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS CONFORME AS REGRAS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO**

Que a Fiscalização fundamenta o crédito glosado sob o prisma de que seria impossível classificar os kits de insumos recebidos como mercadoria única; que os ingredientes para bebidas acondicionados separadamente e apresentados em conjunto devem ser classificados separadamente. E que, salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e Capítulo do Sistema Harmoniza (SH) referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único.

Argumenta a Impugnante que o texto trazido como exemplo pela Fiscalização como um caso excepcional no qual os produtos apresentados separadamente devem ser classificados em código único – Nota 3 à Seção VI, do SH – trabalharia em seu favor, uma vez que os insumos recebidos aplicam-se perfeitamente ao presente caso, pois (i) os produtos apresentados são classificáveis pela presente Seção (VI); (ii) depois de misturados constituem um produto da Seção VI (produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas) e (iii) são nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente.

Que a Fazenda diz ainda que a Regra Geral de Interpretação nº 1 não permitiria a classificação dos kits no Ex 01, uma vez que não há referência no texto legal sobre a apresentação de embalagens individuais e que o emprego das palavras “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição” indicariam claramente tratar-se de um produto apresentado em corpo único.

Quanto a isso, a Impugnante alega que as classificações da NCM, ao traçar os contornos que os produtos devem preencher, não conseguem prever exatamente todas as hipóteses fáticas que podem ocorrer com toda e qualquer indústria. Que não seria razoável esperar que o texto mencionasse expressamente que “caso o acondicionamento em embalagem única não seja possível por conta da deterioração da mercadoria, deve ser classificada como produto único”. Que, da leitura do texto, extrai-se claramente que os insumos embalados individualmente encaixam-se perfeitamente na hipótese trazida pela norma e que, além disso, a norma deve ser interpretada literalmente, sendo que não pode a Fazenda incutir mais um significado que não está previsto nela. Que se nada menciona sobre embalagens individuais, significa que não é proibido, logo permitido.

**DA IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DO DIFERENCIAL DE 7,5%**

Que a Fiscalização menciona que, mesmo que a autuação seja julgada improcedente, deve ser reconhecido ao mínimo a glosa correspondente a 7,5% do crédito de IPI, uma vez que a alíquota correta seria de 20% desde a competência de maio de 2012.

A Impugnante afirma que a Fazenda deve fundamentar todos os seus atos e que não há no conjunto probatório nenhuma prova de qual seria a alíquota correta a ser utilizada. Portanto, não haveria que se falar em glosa de diferencial de alíquotas.

**DAS MULTAS INFLIGIDAS**

Com relação às multas impostas, na ordem de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do débito, não resta dúvida de que as mesmas estão em completa desarmonia com o texto constitucional.

Que referidas penalidades pecuniárias possuem feições confiscatórias, o que de forma alguma pode ser admitido.

Que no caso em tela, portanto, resta absolutamente claro que a multa aplicada, no montante proporcional a 75 % (setenta e cinco por cento) do suposto débito é ilegal e não deve prevalecer.

**DAS DILIGÊNCIAS COMPLEMENTARES — BUSCA DA VERDADE MATERIAL**

Explana acerca dos conceitos de verdade formal e material e que, no caso em apreço, faz-se necessária a complementação da fiscalização mediante o levantamento de documentos a fim de se comprovar a impossibilidade do acondicionamento e transporte dos insumos em embalagens únicas, uma vez que isso causaria a deterioração do produto. Que a necessidade da baixa dos autos em diligência se mostra mais necessária ainda porque, conforme exposto ao longo de toda a Impugnação, a Fiscalização simplesmente desconsiderou o fato de que o condicionamento dos insumos como ela entende devido faria com que fossem inutilizados. Ainda, que a forma com que os produtos são acondicionados atende, sim, às regras de classificação fiscal.

Sendo assim, resta clara a necessidade de diligências complementares, inclusive mediante perícia, laudo técnico e diligências para comprovação de todo o alegado na defesa.

**DOS PEDIDOS**

Diante de todo o exposto, serve a presente para requerer:

- (i) seja determinada a realização de diligências complementares a fim de se comprovar que o acondicionamento dos produtos em uma única mistura implicaria perda total do material, uma vez que caso dois dos componentes sejam adicionados ao mesmo tempo, parte do Benzoato de Sódio pode se converter em Ácido Benzoico antes de se dissolver na água,

- comprometendo-se a integridade do produto final. Ainda, que a forma com que os produtos são acondicionados atende, sim, às regras de classificação fiscal;
- (ii) o cancelamento do Auto de Infração em relação à Impugnante, tendo em vista a inexistência de sucessão empresarial nos termos do art. 133 do Código Tributário Nacional;
  - (iii) a improcedência da ação fiscal, anulando-se os autos de infração em referência, dado que (i) houve a correta classificação dos produtos no Ex 01 do Código NCM nº 2106.90.10, uma vez que estão presentes todos os requisitos para sua utilização, uma vez que quando os insumos são misturados certamente apresentam uma capacidade de diluição; (ii) no caso em concreto é plenamente aplicável a exceção carreada no Sistema Harmonizado, pela Nota 3 à Seção VI, uma vez que (a) os produtos apresentados são classificáveis pela presente Seção (VI); (b) depois de misturados constituem um produto da Seção VI (produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas) e (c) são nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente; (iii) a fiscalização não comprovou efetivamente a impossibilidade do creditamento sob a alíquota de 27,5% ou;
  - (iv) caso não sejam atendidos os pedidos supra, a redução da multa aplicada para patamar não superior a 20% (vinte por cento) do débito.

Aduz decisões e doutrina.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de **30/09/2019** (Aviso de Recebimento de e-fls. 534), apresentando o Recurso Voluntário em **30/10/2019** (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 538), o que fez com os seguintes pedidos:

86. Diante do exposto, a RECORRENTE requer

- (i) seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário para que seja reconhecida a inexistência de sucessão da CBR pela RECORRENTE, cancelando-se o auto de infração; ou
- (ii) subsidiariamente, caso assim não se entenda, seja reconhecida a correta classificação dos insumos adquiridos pela RECORRENTE da empresa Tholor, cadastrados no NCM 2106.90.10, reconhecendo-se, assim, a procedência dos créditos de IPI tomados no período; e
- (iii) sendo assim, seja cancelado o auto de infração, restituindo-se à RECORRENTE os valores de IPI indevidamente glosados, reconhecendo-se como correta a alíquota de 20% de IPI em detrimento da alegada alíquota de 27,5% e afastando-se a aplicação da multa; ou
- (iv) caso assim não se entenda, seja convertido o presente julgamento em diligência para fins de elaboração de laudo técnico apto à comprovação de que os

kits de concentrados para o preparo de refrigerantes efetivamente devem ser considerados insumos aptos à geração de créditos de IPI.

Contrarrazões da PGFN às fls. 566 a 591.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Todavia, o conhecimento deve ser parcial, uma vez que ao argumento de inconstitucionalidade da multa de 75% sobre o valor do débito deve incidir a Súmula CARF nº 2, considerando que este Tribunal não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

### 2. Do objeto do presente litígio

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado para exigência do IPI referente a fatos geradores compreendidos entre 01/01/2013 a 31/12/2016, no valor de R\$ 63.621.435,05, já incluídos juros de mora e multa de ofício de 75%.

O lançamento de ofício teve a seguinte motivação:

- a) Aproveitamento indevido de créditos incentivados por erro de classificação fiscal: a maior parte dos créditos de IPI escriturados pelo estabelecimento autuado decorrem de insumos fornecidos por THOLOR DO BRASIL LTDA, empresa situada na Zona Franca de Manaus. Esses produtos são comercializados em forma de kits constituídos por dois ou mais componentes embalados individualmente, os quais são misturados apenas pela fabricante de bebidas. Cada componente isolado não pode ser classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Por outro lado, a legislação impede que o kit seja classificado como mercadoria única. Realizada a reclassificação fiscal, em regra correspondente ao NCM 2106.90.10, a alíquota correta passa a ser 0 (zero)2, o que justifica a glosa de créditos de IPI calculados como se devidos fossem.
- b) Aplicação de alíquota erra, ainda que a classificação fiscal estivesse correta: a empresa utilizou a alíquota de 27,5% até a competência 04/2016, embora a

alíquota correspondente à classificação fiscal por ela adotada fosse de 20%, desde 31/5/2012. Logo, mesmo que prevalecesse a referida classificação fiscal, teria havido um crédito excedente de 7,5%;

- c) Venda de refrigerantes de produção da empresa, sem a devida tributação, como se se tratasse de revenda de produtos adquiridos de terceiros: a autuada efetuou vendas de mercadorias de fabricação própria utilizando o CFOP – 5405. Contudo, não ficou comprovada a entrada dessas mercadorias com finalidade de revenda, motivo pelo qual se mostra devida a exação.

Nas razões do Recurso Voluntário, a defesa apresenta os seguintes argumentos:

- (i) Não está configurada a responsabilidade por sucessão da CBR – Indústria Brasileira de Refrigerantes Ltda pela Empare – Empresa Paulista de Refrigerantes Ltda, sendo inaplicável o art. 133 do Código Tributário Nacional;
- (ii) Está correto o enquadramento dos insumos no Ex 01 do código NCM 2106.90.10;
- (iii) Por ausência de motivação, não seria cabível a glosa do diferencial de 7,5%;
- (iv) É inconstitucional a multa de 75%;
- (v) Faz-se necessária a realização de diligências complementares para que se possa comprovar que o acondicionamento dos produtos pela fornecedora implicaria a perda total do material, antes da industrialização promovida pela adquirente.

A DRJ de origem julgou improcedente a Impugnação com as seguintes conclusões:

- (i) Constatação de sucessão de fato entre as empresas supramencionadas;
- (ii) Equívoco na classificação fiscal dos insumos adquiridos, alegando desnecessidade de perícia ou elaboração de laudo técnico;
- (iii) Impossibilidade de discussão sobre a validade, legalidade e constitucionalidade dos dispositivos tributários e
- (iv) Aplicação de alíquota de 20% para creditamento.

Delimitado o objeto deste litígio, passo à análise dos argumentos da defesa.

### **3. Mérito**

#### **3.1. Responsabilidade tributária por sucessão**

Consta no Relatório Fiscal que a Recorrente era propriedade da empresa CBR – Indústria Brasileira de Refrigerantes Ltda. e que, durante a fiscalização, passou a pertencer à EMPARE – Empresa Paulista de Refrigerantes Ltda, com a produção dos mesmos produtos sob a marca comercial DOLLY.

A Recorrente alega que a falta de comprovação da transferência de propriedade de quaisquer bens pertencentes à fiscalizada CBR impossibilita a aplicação da regra de responsabilidade por sucessão prevista no art. 133 do Código Tributário Nacional.

Para sustentar a tese da defesa, justifica que possui sede na cidade de Barueri e abriu uma filial no local onde antigamente funcionava a CBR (na cidade de Tatuí) para fabricação de refrigerantes. Ou seja, já possuía a sua carteira de clientes e já fazia parte do grupo empresarial de fabricação dos produtos da marca Dolly, adquirindo os insumos da Tholor e procedendo ao envasamento de bebidas.

Sustenta, ainda, que:

(i) O fato de a RECORRENTE ter se utilizado de alguns dos funcionários anteriormente empregados pela CBR não caracteriza absolutamente qualquer vínculo entre ambas as empresas, muito menos serve como prova de transferência de fundo de comércio. Ora, em uma cidade do interior, como Tatuí, a mão de obra não é abundante como nos grandes centros comerciais. Sendo assim, é óbvio que a RECORRENTE iria contratar os escassos profissionais da cidade que já possuem alguma expertise no ramo de industrialização de refrigerantes. No caso, algumas das pessoas que já haviam trabalhado com a CBR, por ter sido ela uma grande empresa anteriormente às fraudes que sofreu e que levou à sua quebra. Tratou-se, portanto, de estratégia interna da RECORRENTE, que em absolutamente nada se correlaciona com qualquer propósito negocial perante a CBR.

(ii) Também não foi feita a prova apta suficiente para correlacionar a fabricação dos mesmos tipos de refrigerantes, outrora fabricados pela CBR, com o fato de ter ocorrido efetiva aquisição pela RECORRENTE de qualquer bem da CBR, seja maquinário, seja o próprio estabelecimento industrial. Ressalta-se que os próprios julgadores destacaram a inexistência de provas concretas que levem a uma sólida conclusão da suposta sucessão corrida.

Por fim, alega que a responsabilidade por sucessão ocorre quando alguma pessoa (natural ou jurídica) adquire de outra o fundo de comércio ou estabelecimento industrial, o que não ocorreu.

#### **Sem razão à defesa.**

A Fiscalização apurou as seguintes comprovações de sucessão empresarial:

- ✓ Os funcionários da CBR passaram a ser empregados da EMPARE, conforme Previdência Social e Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS) de ambas as empresas;
- ✓ As Guias do FGTS (GFIPs) entregues pela EMPARE reproduzem as mesmas datas de admissão dos empregados constantes nas GFIPs da CBR, a revelar que eles foram transferidos de uma empresa para a outra;
- ✓ Início das atividades da EMPARE no mesmo estabelecimento industrial de fabricação de refrigerantes se deu imediatamente após o encerramento formal das atividades da CBR.

Transcrevo abaixo a apuração realizada pela Autoridade Fiscal, destacada no Acórdão recorrido:

A fiscalização teve início em 19/01/2017, na empresa CBR – IND BRASILEIRA DE REFRIGERANTRES LTDA, CNPJ – 05.465.390/0001-99, localizada na Avenida dos Aeronautas, 500 – bairro Aeroclubes no município de Tatuí-SP com ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal, através do DTE – Domicílio Tributário Eletrônico.

Em análise à Ficha Cadastral Completa da empresa CBR – IND BRASILEIRA DE REFRIGERANTRES LTDA, CNPJ – 05.465.390/0001-99, mediante consulta à Jucesp ([www.jucesponline.sp.gov.br](http://www.jucesponline.sp.gov.br)), verificou-se as seguintes alterações de endereços da matriz (sede) e da filial:

a) Na sessão do dia 02/02/2017, a matriz alterou seu endereço para Alameda Olga, 422 conj. 25,26 e 27 – Barra Funda – São Paulo – SP.

b) Na sessão do dia 16/02/2017, a empresa abriu a filial de CNPJ nº 05.465.390/0004-31 no antigo endereço da matriz (Avenida dos Aeronautas, 500 – bairro Aeroclubes no município de Tatuí-SP).

c) Na sessão de 14/08/2017, foi alterado, novamente, o endereço da matriz para a Av. Ipanema, 165 conj. 803 Empresarial 18 do F – Barueri – SP.

d) Na sessão de 22/09/2017 a filial da empresa CBR – Industria Brasileira de Refrigerantes Ltda – CNPJ 05.465.390/0004-31 encerrou suas atividades.

Em análise à Ficha Cadastral Completa da empresa EMPARE EMPRESA PAULISTA DE REFRIGERANTES LTDA, em anexo, verificou-se, em sessão do dia 25/09/2017, que foi constituída sua filial sob o CNPJ nº 28.433.020/0002-56, conforme doc Jucesp 420.875/17-7, no endereço da então filial da empresa CBR – IND BRASILEIRA DE REFRIGERANTRES LTDA, CNPJ de CNPJ nº 05.465.390/0004-31.

Conforme Arquivo Anexo, denominado: Notas Fiscais de venda de produção CBR e EMPARE, nota-se que até o dia 22/09/2017 as notas fiscais de vendas foram emitidas pela empresa CBR e a partir de 26/09/2017 as notas fiscais passaram a ser emitidas pela EMPARE. Verifica-se, entretanto, que a empresa EMPARE utilizou o CNPJ da Matriz para a emissão das notas fiscais, onde funciona apenas o escritório da empresa, a saber: Rua Andromeda, 885 - conjunto 2801, no Bairro Green Valley Alphaville, em Barueri - SP, não havendo fabricação de refrigerantes neste local. Nota-se também através da comparação das notas fiscais emitidas por ambas as empresas que as mercadorias continuaram sendo as mesmas, utilizando inclusive a **MARCA: DOLLY**.

Quando da análise das GFIP's - Guia do FGTS e Informações a Previdência Social de ambas as empresas, observa-se claramente que os funcionários da CBR passaram a ser empregados da EMPARE, o que pode ser observado através dos arquivos em anexo, onde a CBR mantém os empregados até o mês de novembro de 2017, embora tenha encerrado as atividades em setembro. Já a EMPARE

começa a ter empregados relacionadas na GFIP a partir do mês de outubro de 2017, com 03 funcionários que eram da CBR, em novembro vieram mais dois da CBR e em dezembro mais 04. Todos esses empregados estão na GFIP com a data de admissão que estava na GFIP da CBR, ou seja: eles foram transferidos de uma empresa para outra.

Os arquivos onde estão demonstradas as informações retro mencionadas são: Gfip CBR 092017, Gfip CBR 102017, Gfip CBR 112017, GFIP CBR 122017, GFIP EMPARE 092017, sem movimento, GFIP Ampare 102017, Gfip Ampare 112017 e GFIP Ampare 122017.

Para corroborar que os empregados da CBR passaram a ser empregados da EMPARE, analisou-se o CNIS - Cadastro Nacional de Informações Sociais de alguns empregados, conforme arquivos em anexo, observando-se que esses deixaram de receber pela CBR passando a receber pela EMPARE. Nota-se que a data de início da contratação de cada empregado é o mesmo em ambas as empresas, e com data anterior à existência da empresa EMPARE, o que demonstra erro no preenchimento do CNIS e confusão entre essas empresas.

Verifica-se que, conforme fichas cadastrais completas da JUCESP anexas, a filial da CBR encerrou as atividades em 22/09/2017, e já no dia 25/09/2017 abriu a filial na EMPARE no mesmo local; e as notas fiscais de vendas deixaram de ser emitidas pela CBR em 18/09/2017 e começaram a ser emitidas pela EMPARE no dia 26/09/2017, ela que teve o início de atividades em 25/09/2017.

Conforme observado pela PGFN em suas Contrarrazões, está evidente a sucessão de fato entre as empresas, pois não se trata de simples ocupação do mesmo ponto empresarial utilizado pela empresa sucedida, mas da efetiva continuação do objeto social com utilização de todo complexo de bens organizado para o exercício da empresa (art. 1.142 do CC).

Assim dispõe o artigo 133 do Código Tributário Nacional:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

De forma geral, a responsabilidade tributária na sucessão empresarial surge quando uma pessoa jurídica adquire o fundo de comércio ou estabelecimento comercial de outra e dá continuidade à exploração econômica da atividade, seja com a mesma razão social ou com outra distinta.

E o fundo de comércio abrange tanto bens materiais quanto imateriais.

No caso, como a adquirente deu continuidade à exploração da atividade e o alienante cessar completamente a operação do comércio, indústria ou atividade, o adquirente será integralmente responsável pelos tributos relacionados ao fundo de comércio ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato de aquisição, conforme disposto no inciso I do artigo 133 do CTN.

Entretanto, se o adquirente continuar a exploração da atividade e o alienante também prosseguir na operação ou iniciar, dentro de seis meses, nova atividade em um ramo semelhante ou distinto de comércio, indústria ou profissão, o alienante será responsável de forma subsidiária com o adquirente, nos termos do inciso II do artigo 133 do CTN.

Outrossim, a sucessão empresarial não está necessariamente vinculada a algum ato formal de transferência de bens, direitos e obrigações para uma nova sociedade. Segundo o ministro Luis Felipe Salomão, admite-se sua presunção "quando os elementos indiquem que houve o prosseguimento na exploração da mesma atividade econômica, no mesmo endereço e com o mesmo objeto social" (REsp 1.837.435)

Neste sentido:

SOLIDARIEDADE. OCORRÊNCIA. SUCESSÃO DE FATO. OCORRÊNCIA.

Diante da extinção de fato de uma empresa (provado cabalmente pela fiscalização no TVF), com a transferência da atividade, empregados, clientes, fornecedores de uma para a outra, tão somente com o intuito de dificultar a atividade fiscalizatória e arrecadatória dos tributos devidos, operase a sucessão de fato, ainda que não haja sucessão direito, possibilitando a aplicação da solidariedade entre sucessora e sucedida (**ACÓRDÃO N° 1301-002.107**).

RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. SUCESSÃO DE FATO.

A pessoa jurídica de direito privado que adquirir, por qualquer título, estabelecimento comercial ou industrial é responsável subsidiários pelos tributos devidos pelo estabelecimento quando o alienante continuar a respectiva a explorar aquela atividade (**ACÓRDÃO N° 3401-005.155**).

A regra geral é que a sucessão empresarial gera sucessão patrimonial e, conseqüentemente, sucessão tributária.

Conclui-se, portanto, que o artigo 133 do CTN foi instituído com o propósito de resguardar o erário público em casos de alienação de estabelecimentos, além de disciplinar as conseqüências tributárias para o adquirente.

A responsabilidade restringe-se aos tributos relacionados ao fundo de comércio ou estabelecimento adquirido, e não abrange todos os débitos tributários da empresa alienada, sendo limitada àqueles devidos até a data do ato sucessório.

E assim prevê a Súmula CARF nº 113:

**Súmula CARF nº 113**

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por tais razões, deve ser afastado o argumento da defesa sobre a ausência de responsabilidade por sucessão.

**3.2. Do correto enquadramento dos insumos na Exceção Tarifária nº 01 do Código NCM 2106.90.10**

O lançamento de ofício objeto deste litígio teve por motivação a conclusão de que a maior parte dos créditos do IPI escriturados pela fiscalizada foram oriundos de insumos utilizados na fabricação de refrigerantes, comercializados pela Fornecedora THOLOR DO BRASIL LTDA, CNPJ 06.281.716/0001-90, em forma de kits constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente sai do estabelecimento industrial em embalagem individual.

Nas notas fiscais eletrônicas emitidas por Tholor, os insumos em questão são identificados como: PARTE- I (LÍQUIDO DE LARANJA) PRODUTO INTERMEDIÁRIO REFRIGERANTES DE LARANJA, PARTE-II (SOLIDO) PRODUTO INTERMEDIÁRIO PRODUZIDO (kit's) P/ REFRIGERANTES E GUARANA e PARTE -III (LIQUIDO COLA) PRODUTO INTERMEDIÁRIO P/ REFRIGERANTES DE COLA.

Para explicar sobre o processo produtivo, foi afirmado em procedimento fiscal que, para fabricação do xarope composto são misturadas todas as matérias primas obedecendo a seguinte sequência: água, conservantes, aromas, sucos e por último acidulante. A mistura é feita em tanques no setor de Xaroparia, e após essa preparação, o xarope é enviado para as linhas de produção através de tubulações, e na linha de produção o xarope é mistura à água gaseificada e é feito o envase.

Os kits para fabricação de bebidas da marca Dolly, sabores laranja, Limão, Maracujá, Maça, guaraná e cola são os seguintes:



DOCUMENTO VALIDADO

E assim concluiu a Autoridade Fiscal:

6) - A mistura dos componentes dos kits para fabricação de bebidas, etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, caracteriza-se como a operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do R1P2010:

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

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

7) - Constatou-se que os componentes de kits não podem ser classificados no Ex 01 do código 2106.90.10, pois isoladamente não apresentam as características de um extrato concentrado.

NCM 21069010 EX 01- 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 .

7.1- Para que ficasse caracterizado um produto chamado de "extrato concentrado", o conteúdo das diversas partes que compõem um 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.

7.2 - Dentre os componentes de kits adquiridos pelo engarrafador, aqueles que contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos e fundamentais para a bebida a ser industrializada devem ser classificados no código 2106.9010, como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota do IPI é zero. Essa preparação, porém, não se classifica no Ex 01 do código 2106.90.10, pois a embalagem individual não contém todos os ingredientes necessários para caracterizar um produto chamado de "extrato concentrado", não podendo se atribuir a ela determinada capacidade de diluição em partes da bebida.

Argumentou a defesa que é correta a classificação fiscal por ela adotada, sob o argumento de que, por razões físico-químicas, os componentes precisam de fato permanecer separados, antes da homogeneização em seu estabelecimento.

Para tanto, sustenta que a perícia pretendida poderia atestar a impossibilidade da diluição dos componentes pelo fornecedor.

Com relação ao pedido de perícia sobre o processo produtivo, entendo que não há necessidade de tal diligência, uma vez que as informações constantes dos autos são suficientes para demonstrar os fatos que devem ser analisados neste litígio.

Aplica-se a Súmula CARF nº 163, que assim prevê:

**Súmula CARF nº 163**

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Por sua vez, a PGFN sustentou os seguintes argumentos em suas Contrarrazões:

A Fiscalização demonstrou que os “kits” eram encaminhados separadamente (em partes) para a fabricante dos refrigerantes, tratando-se, na realidade, de conjuntos de matérias-primas e produtos intermediários fornecidos em embalagens separadas, **fato, aliás, incontroverso**.

A autoridade fiscal demonstrou cabalmente que o “kit” para produção de refrigerante consiste no conjunto de mercadorias distintas que, por questões de ordem comercial, são tratados como produto único. Todavia, cada parte do “kit” é um produto distinto dos demais.

Com efeito, os termos "preparações", citados nos Ex 01 e Ex 02 devem ser entendidos como produtos prontos para uso, cuja origem advém de um processo de preparo. Não é o caso dos "kits", uma vez que os chamados “concentrados” são misturados pela adquirente durante o processo de elaboração da bebida final, procedimento que é executado seguindo especificações técnicas – **fato também incontroverso**.

Assim, cada componente do “kit” (Partes), isoladamente considerado, não configura preparação composta. Não há como tratar as substâncias separadas como única preparação, seja ela simples ou composta.

**Neste ponto, entendo que assiste razão à defesa.**

**Com relação à classificação fiscal, em síntese, para enquadramento no Ex 01 do Código 2106.90.10 devem estar configuradas, concomitantemente, 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.**

**Não há controvérsia quanto aos Itens "a", "b" e "d".**

Todavia, sustenta a Fiscalização sustenta que não basta que a mercadoria seja uma preparação composta, não alcoólica, própria para elaboração de bebida da posição 22.02. É preciso também que ela se caracterize como um extrato concentrado ou sabor concentrado com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Argumenta a Autoridade Fiscal que a diferença entre os ingredientes do "extrato" concentrado e do "sabor" concentrado é que neste último o extrato do vegetal de origem é totalmente substituído por aromatizantes/saborizantes artificiais (como o estabelecimento fiscalizado não trabalha com sabor concentrado, este relatório trata somente do extrato concentrado).

Entende a Fiscalização que não faz sentido imaginar que produtos descritos na TIPI de maneira idêntica, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas quanto o concentrado para máquinas Post Mix e os insumos recebidos da Thollor. O primeiro está pronto para, após diluição, resultar na bebida, enquanto os insumos recebidos de Thollor precisam passar por uma série de operações de industrialização antes de chegar neste estágio.

**O fato é que a produção do refrigerante é resultado da elaboração do xarope composto, cuja elaboração ocorre a partir dos "Kits" adquiridos da Fornecedora Tholor.**

E, ainda que o composto concentrado seja destinado a terceiros (bares e restaurantes) para preparação final em máquinas *Post Mix*, os ingredientes para tais compostos são os "kits" objeto do crédito glosado.

**COM RELAÇÃO À CAPACIDADE DE DILUIÇÃO**, observo que a Fiscalização concluiu que não há diferenças passíveis de alterar a classificação fiscal de tais kits, seja quanto à utilização do xarope composto enquanto produto intermediário/diluído no estabelecimento da Recorrente ou quanto à utilização do xarope composto enquanto produto final/vendido a terceiros, sendo que as "preparações" devem ser entendidas apenas como produtos prontos para uso.

**Para análise sobre tal conclusão, vejamos a descrição conferida ao NCM em discussão:**

<b>21.06</b>	<b>Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.</b>	
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas	0
2106.90	- Outras	
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	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	20
	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	30

Aplicando a descrição do Código NCM 2106.90.10 - EX 01 ao processo produtivo descrito no Termo de Verificação Fiscal, é possível concluir, ao contrário do resultado apontado pelo ilustre Auditor Fiscal, que realmente os produtos concentrados adquiridos pela Recorrente da fornecedora Tholor caracterizam-se como preparações compostas, não alcoólicas (concentrados),

utilizados na elaboração de bebida da posição 22.02 (refrigerantes), com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte deste concentrado.

**Os kits adquiridos pela Recorrente atendem ao requisito de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.**

**Não obstante as conclusões acima demonstradas, destaco o r. voto do Ilustre ex-conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, proferido em julgamento do PAF nº 11070.722571/2014-03 (Acórdão nº 3402-003.801) que, em situação análoga, tratava sobre kits de refrigerantes de outro contribuinte, e através do qual tornou claro o correto enquadramento em análise, elucidando a matéria com os seguintes fundamentos:**

Primeiramente, a fiscalização afirma que o Laudo exarado pelo laboratório confirma de forma inequívoca que a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte está errada.

Todavia, uma simples análise do documento atesta exatamente o contrário, como será demonstrado abaixo, apresentando-se o resultado por amostragem:

1) Concentrado/Kit sabor coca-cola - parte 1

**Conclusão**  
Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Cafeína, Caramelo, Ácido Fosfórico, Címetro, Pineno e Limoneno.

2) Concentrado/Kit sabor coca-cola - parte 2

**Conclusão**  
Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Ácido Cítrico, Pineno, Limoneno, Terpineno e Terpinoleno.

3) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 1

**Conclusão**  
Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Cafeína, Ácido Fosfórico, alfa-Terpineno, Limoneno e beta-Terpineno.

4) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 2A

**Conclusão**  
Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Pineno, Limoneno e Terpineno.

5) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 2B

**Conclusão**  
Trata-se de Preparação à base de Propileno Glicol, Pineno, Mentacieno e Terpineno, na forma líquida.

6) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 1B

Conclusão  
Trata-se de Benzoato de Sódio, na forma de pó.

7) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 1C

Conclusão  
Trata-se de Citrato de Sódio, na forma de cristais.

8) Concentrado/Kit sabor coca-cola zero - parte 3

Conclusão  
Trata-se de Preparação à base de Acessulfame de Potássio, Aspartame e Benzoato de Sódio, na forma sólida.

9) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 2

Conclusão  
Trata-se de Preparação à base de Álcool Etilico, Mentatreno, Pineno, Limoneno e Mentadieno, na forma líquida.

10) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1

Conclusão  
Trata-se de Ácido Cítrico, na forma de cristais.

11) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1A

Conclusão  
Trata-se de Benzoato de Sódio, na forma de pó.

12) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1G

Conclusão  
Trata-se de Sorbato de Potássio, na forma de grânulos.

13) Concentrado/Kit sabor sprite light ou zero - parte 1B

Conclusão  
Trata-se de Preparação à base de Benzoato de Sódio e Sorbato de Potássio, na forma sólida.

No Laudo anexado aos autos, se verifica que os "kits de concentrados" abrangem basicamente preparações líquidas e sólidas, sendo estas últimas compostas de Ácido Cítrico, Sorbato de Sódio e Benzoato de Sódio, que vem às vezes misturados com outros sais, e em outras isolados.

Em seguida, o Fiscal **desconsidera** a indicação feita pelo Laudo de que se tratariam de preparações, para adotar seu próprio sentido a técnico, diga-se que obteve à partir de uma consulta ao dicionário Priberam, na internet, concluindo assim que "preparações" devem ser entendidos apenas como **produtos prontos para uso**, já tendo sido processados, enquanto no caso dos kits, os componentes são misturados no processo de elaboração da bebida final.

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

Pontua então uma de suas falácias:

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

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

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

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

Outro exemplo banal da erronia da premissa assumida pelo Fiscal é a classificação de produtos inorgânicos não misturados, que embora sejam usualmente incluídos no capítulo 28 da TIPI, são excluídos do mesmo quando se apresentem sob formas ou acondicionamentos especiais, ou quando submetidos a tratamentos que mantenham sua constituição química, como no caso da posição 30.04 (produtos para uso terapêutico ou profilático, que se apresentem em doses ou acondicionados para venda a retalho).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Fica expressamente afastada pela NESH a primeira falácia do TVF.

Além disso, afirma categoricamente o auditor-fiscal que:

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

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

*B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. **Incluem-se, entre***

*outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ÁCIDOS ORGÂNICOS, SAIS DE CÁLCIO, ETC.) com SUBSTÂNCIAS ALIMENTÍCIAS (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).*

E prossegue no subitem 7:

*7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; SÃO TAMBÉM FREQUENTEMENTE UTILIZADOS NA INDÚSTRIA PARA EVITAR OS TRANSPORTES DESNECESSÁRIOS DE GRANDES QUANTIDADES DE ÁGUA, DE ÁLCOOL, ETC. Tal como se apresentam, estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.*

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

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

E mais, vejamos o subitem 12:

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

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

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

A Procuradoria da Fazenda aduz que

*[a]capacidade de diluição dos “concentrados” fornecidos pela Tholor foram anabolizados com ingredientes que elevaram substancialmente a capacidade de diluição nas empresas engarrafadoras, como é o caso da VONPAR.*

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

Portanto, resta claro pela leitura das notas explicativas que:

- i) o fato do kit envolver partes sólidas e líquidas que sofreram diluição posteriormente no estabelecimento da adquirente não desnatura a sua natureza de "preparação".
- ii) o fato do kit ser destinado a uma empresa que produz refrigerantes é relevante para a classificação de tal mercadoria no Ex 01 da posição 2106.90.
- iii) os sólidos presentes no kit são produtos de conservação e ácido cítrico, todos expressamente mencionados como partes integrantes das preparações, podendo ser misturados posteriormente aos extratos, no momento da diluição.

Considerando as razões acima, não tem razão o Ilustre Auditor Fiscal ao lavrar a autuação pelas razões adotadas em Termo de Verificação Fiscal, bem como ratificadas pelo Ilustre Julgador *a quo*, motivo pelo qual cabe a reforma da decisão recorrida para o fim de que seja reconhecido como correta a classificação fiscal no código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela Recorrente.

### **3.3. Do Diferencial de 7,5%**

A autoridade fiscal constatou que a empresa, além de utilizar a classificação fiscal incorreta (Ex tarifário), ainda aplicou alíquota superior àquela correspondente.

Concluiu que:

Considerando que os insumos adquiridos pela empresa classificam na NCM 2106.9010, - cuja alíquota de IPI é zero, os créditos lançados considerando-se como se os produtos fossem extratos concentrados – NCM -2106.9010 – ex 01, que tem alíquota de 20% desde 31/05/2012 (Decreto 7.442/12), estão sendo glosados, reescriturado o LAIPI – Livro de Apuração de IPI, para apurar o verdadeiro saldo de IPI credor ou devedor. Há de salientar que a empresa utilizou-se para creditar, a alíquota de 27,5% até a competência 04/2016, embora a alíquota fosse de 20% desde de 31/05/2012, portanto, mesmo que o crédito fosse de direito, até a competência 04/2016 houve um crédito excedente de 7,5% sobre os valores das aquisições dos insumos.

Com isso, concluiu que, mesmo que prevalecesse a classificação fiscal pretendida pelo administrado, teria havido excesso de 7,5% na apuração dos créditos.

A DRJ de origem entendeu que houve efetiva comprovação da impossibilidade de creditamento sob a alíquota de 27,5%, considerando a previsão do Decreto 7.742/2012.

Por sua vez, sustenta a defesa que, ao somente indicar o diploma legal que embasaria a glosa do diferencial entre a alíquota de 27,5% e a de 20% (7,5%), a Fiscalização não motivou de maneira suficiente a autuação, visto que não justificou os motivos pelos quais a alíquota de 27,5% não seria aplicável às operações da Recorrente.

A PGFN argumenta que as razões apresentadas pelo Fisco são mais do que suficientes para satisfazer os requisitos formais estabelecidos pelo art. 10 do Decreto 70.235/1972. Houve indicação da norma vigente e da alíquota nela prevista (20%), de modo elucidar o equívoco da recorrente, que nem sequer buscou defender a alíquota de 27,5%.

**Neste ponto, entendo que não há que se falar em ausência de motivação, na forma pretendida pela defesa.**

Cumprido salientar que a Autoridade Fiscal justificou a reescrituração do LAIPI da seguinte forma:

**9 - LAIPI REESCRITURADO AI - Glosas Thollor e vendas cfop 5405.xls**

Neste arquivo contem uma planilha com os valores originários do Livro de Apuração de IPI transmitido pela empresa, descrito no arquivo **número 3** acima, reescriturado para inclusão dos valores glosados dos créditos das aquisições da Thollor e dos valores devidos sobre as vendas de produtos de sua produção, lançados no CFOP 5405 (Revenda) sem a devida tributação.

**Para fins de reescrituração foram incluídas as seguintes colunas, com as suas funções: Créditos Thollor Glosados 20%- cfop 2101. Créditos Thollor glosados 7,5% cfop 2101 e Créditos Thollor glosados Total 27,5%.**

A empresa efetuou um crédito de 27,5% até a competência 04/2016, embora a TIPI/NCM do produto adquirido (2106.9010 Ex 001) tinha alíquota de 20% conforme Decreto 7742/2012. Para melhor ilustrar criei duas colunas separando os 20% que era o da tabela e outra para os 7,5% que estava excedente, e uma coluna para soma das duas colunas (Créditos Thollor Glosados Total 27,5%)

**Coluna Créditos Thollor glosados 20% outros Créditos**

Esta coluna foi criada para lançar os valores que a empresa creditou referente aquisições de mercadorias da Thollor que não foram lançados diretamente no Livro de Registro de Entradas de Mercadorias no CFOP 2101. A empresa pegou 20% calculados sobre a nota fiscal de entrada e lançou diretamente no Livro de Apuração de IPI, como “Outros Créditos”

**Crédito Real apurado -**

Nesta coluna estão os valores dos créditos reais após as glosas dos créditos lançados sobre as entradas de mercadorias adquiridas da Thollor do Brasil

**Valores devidos cfop 5405**

Esta coluna foi criada para lançar todos os valores devidos sobre as vendas no CFOP 5405, como se fossem produtos de revenda, mas estão sendo tributados por se tratar de produtos da linha de produção da empresa.

**SOMA DOS CREDITOS GLOSADOS E DEBITOS CFOP 5405**

Nesta coluna estão as somas das glosas dos créditos oriundos das notas fiscais de entradas da empresa Thollor do Brasil, mais os débitos referente tributação das vendas lançadas no CFOP 5405.

**Saídas com Débito –**

Nesta coluna estão lançadas as saídas com destaque de IPI nas notas fiscais emitidas pela empresa.

Portanto, resta demonstrado que a Contribuinte se creditou sob a alíquota de 27,5% até a competência 04/2016, enquanto a alíquota prevista para o NCM -2106.9010 – ex 01, desde de 31/05/2012, é de 20%, resultando no excesso de 7,5% na apuração dos créditos, na forma indicada no lançamento de ofício.

Por tais razões, neste ponto deve ser negado provimento ao recurso.

**4. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo do argumento de inconstitucionalidade da multa de 75% por aplicação da Súmula CARF nº 2 e, na parte conhecida, dou parcial provimento ao recurso, para que **(i)** seja reconhecido como correta a classificação fiscal no código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela Recorrente, devendo, no entanto; **(ii)** ser mantido a responsabilidade tributária da Recorrente; e **(iii)** manter o lançamento de ofício sobre o excesso de 7,5% na apuração dos créditos.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Arnaldo Diefenthaler Dornelles**, redator designado

Tendo o Colegiado decidido, por voto de qualidade, “*manter as glosas decorrentes da classificação fiscal dos kits para refrigerantes*”, contrariando o entendimento da i. relatora, que revertia essas glosas por entender que os kits de refrigerantes adquiridos pela Recorrente de empresa localizada na Zona Franca de Manaus preenchem todos os requisitos para enquadramento no EX 01 do código NCM 2106.90.10, coube a mim a elaboração do voto vencedor em relação a essa matéria, o que passo a fazer em sucessivo.

A discussão que envolve a classificação fiscal dos chamados “kits” para a preparação de refrigerantes não é nova neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, podendo ser observado um alinhamento entre as turmas da 3ª Seção de Julgamento no sentido de classificar cada um dos componentes desses “kits” em seu próprio código da TIPI, e não como produto único na posição 21.06.90.10 EX. 01, como reclama a Recorrente.

As ementas a seguir reproduzidas a título de exemplo, uma de cada turma que compõe a 3ª Seção de Julgamento, e todas elas referentes a julgamentos realizados no ano de 2024, confirmam este alinhamento, embora nem sempre as decisões tenham contado com a unanimidade dos votos dos conselheiros integrantes dos colegiados:

**(Acórdão 3201-011.551, de 29/02/2024 – Processo nº 10980.728700/2019-48 – Relator: Hélcio Lafetá Reis – Unanimidade de votos)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. KITS CONCENTRADOS. INSUMOS. PRODUTOS DISTINTOS.

Os chamados “kits concentrados” para refrigerantes, dada a sua natureza de produtos vendidos separadamente, ainda que em conjunto, não podem ser classificados em código único como se fossem uma preparação composta, pois cada um dos produtos vendidos conjuntamente tem sua classificação fiscal individualizada.

**(Acórdão 3301-014.035, de 17/04/2024 – Processo nº 10980.731867/2019-96 – Redator designado: Wagner Mota Momesso de Oliveira – Voto de qualidade)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE BEBIDAS.

A mercadoria descrita como “kit” ou “concentrado” para elaboração de bebidas, constituída por um conjunto de diferentes componentes acondicionados separadamente que só se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas após mistura realizada em processo industrial realizado no estabelecimento do comprador, não pode ser classificada no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi como se fosse uma mercadoria única.

Os componentes desses “kits” ou “concentrados” também não podem ser classificados individualmente no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi quando não apresentam as características essenciais da bebida final, ou seja, quando não têm a capacidade de resultar na bebida final mediante simples diluição ou tratamento complementar.

**(Acórdão 3302-014.080, de 28/02/2024 – Processo nº 10980.724952/2013-11 – Relatora: Denise Madalena Green – Maioria de votos)**

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

Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos, nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo. Os componentes individuais

deveriam ser classificados separadamente. NESH - Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, Regra Interpretativa Geral 3 (b)

**(Acórdão 3401-012.680, de 28/02/2024 – Processo nº 10976.720043/2017-98 – Redatora designada: Sabrina Coutinho Barbosa – Maioria de votos)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. NCM 2106.90.10 (EX-01).

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.

**(Acórdão 3402-011.758, de 15/04/2024 – Processo nº 10073.722349/2019-14 – Relator: Jorge Luís Cabral – Maioria de votos)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. APLICAÇÃO DE EX-TARIFÁRIO. ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS DA NESH.

A classificação fiscal de mercadorias somente admite a aplicação de extarifário quando a correta adequação às normas interpretativas do Sistema Harmonizado classifica a mercadoria no item ou subitem relativo ao extarifário pretendido. A impossibilidade de aplicação da Regra 3.b, da NESH, item XI, implica na impossibilidade de classificação em conjunto de kits para a produção de concentrados de refrigerantes, acondicionados em itens separados e de diferente composição individual, numa única posição. Caberia a classificação de cada componente do kit, na posição que lhe for própria.

**(Acórdão 9303-015.408, de 13/06/2024 – Processo nº 10980.724074/2018-30 – Relator: Rosaldo Trevisan – Unanimidade de votos)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. 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.

Além disso, este Colegiado, já com a presença deste redator designado, teve a oportunidade de se manifestar a respeito dessa matéria em diversos processos julgados nos meses de agosto, outubro e novembro de 2024, tendo adotado, sempre por maioria de votos, a mesma decisão dos Acórdãos acima transcritos, como pode se ver, por exemplo, no Acórdão 3402-012.344, de minha relatoria, que contou com a seguinte ementa relativa à matéria:

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/08/2013 a 30/04/2015

KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RGI-3 B. NOTA EXPLICATIVA XI.

Nos termos do que foi decidido no âmbito do Sistema Harmonizado, decisão essa que foi expressa na Nota Explicativa XI da RGI-3 (b), a classificação dos kits de refrigerantes deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits, e não como se mercadorias únicas fossem.

A ementa acima reproduzida já revela que este redator designado tem o entendimento de que os kits de refrigerantes não podem ser classificados como se produtos únicos fossem, devendo os componentes dos kits ser classificados de forma individualizada, cada um em seu próprio código da TIPI.

Vejamos as razões na sequência.

O principal argumento que normalmente as empresas utilizam para defender a classificação dos kits de refrigerantes no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI é que o produto é único (concentrado para bebidas não alcoólicas), e que, a partir dessa premissa, a classificação deve se dar, obrigatoriamente, pela aplicação direta da RGI-1.

Mas aqui me parece haver um equívoco no argumento, uma vez que, para que pudéssemos classificar os kits de refrigerantes a partir da aplicação direta da RGI-1, sem considerarmos, especialmente, as RGI-2 e RGI-3, seria preciso que esses produtos fossem **materialmente únicos**, o que, definitivamente, não é o caso dos kits que se encontram em discussão no presente processo.

Não estamos dizendo, com isso, ao menos não neste momento, que esses kits, para efeitos de classificação fiscal, não possam ser considerados produtos únicos. O que estamos dizendo é que, para que os kits de refrigerantes possam ser considerados produtos únicos para fins de classificação fiscal, é preciso que o Sistema Harmonizado assim autorize.

E não havendo nota específica nesse sentido, o que poderíamos cogitar, em tese, seria a aplicação da RGI-2 ou da RGI-3.

Digo em tese porque essas regras tratam de artigos incompletos ou inacabados, de artigos desmontados ou por montar, de produtos misturados e de artigos compostos, bem como de obras constituídas pela reunião de artigos diferentes e de mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho. E, se olharmos essas regras (RGI-2 e RGI-3) de forma mais cuidadosa, teremos uma grande dificuldade para enquadrarmos os kits de refrigerantes nas hipóteses ali previstas.

Não obstante as dificuldades que possamos encontrar para a classificação que se encontra em discussão nos autos, fato é que nos deparamos com dois possíveis caminhos a seguir, cuja escolha vai depender das conclusões a que chegemos a partir da análise de aplicabilidade das RGI-2 e RGI-3 para o presente caso: 1. se qualquer uma dessas regras for aplicável para os kits de refrigerantes, a classificação deverá se dar como se produtos únicos fossem; ou 2. se ambas as

regras forem inaplicáveis, deverá ser adotada classificação individualizada para cada um dos componentes dos kits de refrigerantes.

O curioso é que essa mesma questão, há mais de quarenta anos, no distante ano de 1984, já havia sido posta em discussão (e resolvida) no âmbito do antigo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), atual Organização Mundial das Aduanas (OMA). Repito: **HÁ MAIS DE QUARENTA ANOS!**

Se olharmos o documento produzido pela CCA sobre a discussão veremos que três administrações aduaneiras signatárias do SH levantaram dúvidas sobre a forma de classificação de kits de refrigerantes, sendo expressamente questionada a aplicação da RGI-3 (b) para fins de classificação em uma única posição:

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda laranja e Concentrado de Pepsi-cola. S cópias destas cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.
2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

O Secretariado, considerando a relevância do tema, propôs que a discussão fosse levada para a Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino, que seria realizada em outubro de 1985.

3. O Secretariado considerou que estas referências levantaram importantes questões de classificação que deveriam ser examinadas pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino. Portanto o Secretariado propôs incluir estas questões na Agenda da Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura (55ª Sessão) e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino (5ª Sessão) a ser realizada em outubro de 1985.

A fim de preparar um documento que seria apresentado na Sessão Conjunta, o Secretariado solicitou que as administrações aduaneiras enviassem informações e suas opiniões até o dia 15 de junho de 1985.

Em um primeiro momento, a Administração Australiana entendeu que os kits de refrigerantes deveriam ser classificados em uma única posição (2107) com a aplicação da RGI-2 (a), o que foi descartado pelo Secretariado:

9. A Administração Australiana declarou em sua resposta que as bases das bebidas em questão deveriam ser classificadas em uma única posição (posição 21.07) com a aplicação da Regra Interpretativa 2 (a) (ver Anexo IV).
10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que, quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou

acabado. O Parágrafo (III) da Nota explicativa à Regra 2 (a) determina que “Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a IV da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções.”

11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

O Secretariado também entendeu que a RGI-3 (b) seria inaplicável para o caso:

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a:

12.1 Misturas

12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes; e

12.4 Produtos apresentados em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.

14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que:

“Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferentes componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que, juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado.” A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.

16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a “mercadorias apresentadas em sortidos”.

17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.

18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após a importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.

Diante dessas conclusões, o Secretariado opinou pela classificação separada dos componentes individuais:

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

Chamados a decidir se os diferentes componentes das bases das bebidas deveriam ser classificados em separado ou em conjunto como um produto único, o Comitê de Nomenclatura e o Comitê de Sistema Harmonizado Interino se posicionaram no sentido de eles deveriam ser classificados separadamente, tendo sido anotado apenas um voto divergente em cada Comitê:

6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

Com a finalidade de deixar clara a inaplicabilidade da RGI-3 (b) para a classificação dos kits de refrigerantes, o que, conseqüentemente, indicaria a classificação separada de seus componentes, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão nos comentários a esta RGI-3 (b), o que foi feito nos seguintes termos:

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.

Conforme se percebe, a questão específica que envolve a classificação de kits de refrigerantes já foi analisada e pacificada no âmbito do Sistema Harmonizado. Se antes da decisão tomada pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino, no distante ano de 1985, pudesse haver uma legítima dúvida a respeito da forma de classificação desses kits, se como produto único ou de forma individualizada, não há qualquer margem para que a dúvida perdure após essa decisão. **A classificação dos kits de refrigerantes, por expressa determinação do Sistema Harmonizado, deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits.**

Foi nesse mesmo sentido que seguiu o voto vencedor do i. Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo no Acórdão 3201-005.477, de 17/06/2019, que reproduzo a seguir:

#### **Classificação Fiscal**

A Recorrente defende sua classificação fiscal. Ocorre que a turma durante a sessão de julgamento entendeu por maioria que não assiste razão a Recorrente. Inicialmente compete esclarecer que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6/03/1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 3/03/1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 23/12/2011.

A NCM toma por base a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas.

A Convenção do SH é a base de todos os Acordos de comércio negociados na Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 157 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário da referida Convenção desde 31/10/1986, tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988. A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988.

De forma resumida, a Convenção do SH possui seis Regras Gerais de Interpretação (RGI) que servem de pilares para o sistema de codificação de mercadorias.

No presente caso, da leitura dos autos, resta claro que o CCA, atualmente OMA, por intermédio dos países membros signatários da Convenção do SH, dentre os quais está o Brasil, já havia se pronunciado nos anos 1985 e 1986 quanto a classificação fiscal objeto da disputa.

47. 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.

48. Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir (Anexo Único – Parte 1 da Instrução Normativa nº 807, de 11/01/2008), 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.

49. O dispositivo mencionado no parágrafo anterior 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.

50. O texto da análise do CCA, cuja tradução juramentada foi providenciada pela fiscalização, 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. (e-fl. 11)

Inicialmente cabe reproduzir trechos onde o CCA/OMA discorre de forma clara quanto o histórico da consulta formulada por alguns países membros da

Convenção do SH acerca da classificação das bases de bebidas constituídas por diferentes componentes.

CLASSIFICAÇÃO DE BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES IMPORTADOS EM CONJUNTO EM PROPORÇÕES FIXAS EM UMA REMESSA

(Item C.I.6 em Agenda)

I. HISTÓRICO

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda Laranja e Concentrado de Pepsi-Cola. As cópias destas três cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.

2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

(...)

7. As bases das bebidas em questão consistem-se dos seguintes componentes:

Base da Bebida Fanta

Parte I — Predominantemente ácido cítrico seco (acima de 90%) e cor artificial.

Parte 1 B — Benzoato de sódio, em forma seca.

Parte 2 — Mistura de esteres (acetato de etilo, acetato de amuo, butirato de etilo, butirato de isoamila e outros), como sabores e cores artificiais em etanol (52% v/v) e álcool superior (conforme analisado por nossos químicos).

Concentrado de Mirinda Laranja -

M-3 Emulsão de Laranja

Água tratada Ocultado (w/w)

Goma arábica Ocultado (w/w)

BVO Ocultado (w/w)

Sabor natural Ocultado (w/w)

Cor artificial Ocultado (w/w)

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

Ácido ascórbico Ocultado (w/w)

Hidroxianisolbutilado Ocultado (w/w)

100,00

M-3 Acidulante de Laranja

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

100.00

Concentrado de Pepsi-Cola

- Concentrado de Pepsi-Cola "AB — OS"

- Concentrado de Pepsi-Cola "B2 — D"

8. A questão a ser considerada é se as bases das bebidas acima mencionadas deveriam ser classificadas sob uma única posição ou os componentes individuais deveriam ser classificadas separadamente.

(...)

10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que , quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota Explicativa à Regra 2 (a) determina que "Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a VI da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções."

11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a;

12.1 Misturas

12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes;

e

12.4 Produtos apresentadas em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.

14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que:

"Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferentes componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que , juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado." A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.

16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a "mercadorias apresentadas em sortidos".

17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.

18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

20. O Secretariado considera que os componentes individuais da Base da Bebida Fanta e Concentrado de Mirinda Laranja são classificáveis como segue:

Base da Bebida Fanta -

Parte I: posição 38.19 (posição HS 38.23);

Parte IB: posição 29.14 (posição HS 29.16) ou posição 38.19 (posição HS 38.23), dependendo do grau de pureza;

Parte 2: posição 22.09 (posição HS 22.08).

Concentrado de Mirinda Laranja

M-3 Emulsão de Laranja : posição 21.07 (posição HS 21.06)

M-3 Acidulante de Laranja: posição 38.19 (posição HS 38.23).

(...)

23. Os dois Comitês são convidados a decidir em relação a questão geral quanto a se os diferentes componentes das bases das bebidas em questão deveriam ser classificados em separado ou conjuntamente como um produto único.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Veja-se que ao final do relato histórico, o Secretariado da OMA, formado por oficiais técnicos de diferentes nacionalidades, externa sua opinião quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas. O Secretariado então convida os Comitês de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado, formado por representantes do países membros da Convenção do SH, a examinarem o caso.

#### DECISÕES DO COMITÊ DE NOMENCLATURA E DO COMITÊ DO SISTEMA HARMONIZADO INTERINO

1.O Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinaram a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa, levando em conta os comentários feitos nos Docs. 32.707, 32.735 e 32.850.

(...)

6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

7. No que concerne à classificação dos componentes individuais, devido à falta de informações suficientes, os Comitês julgaram-se incapazes de examinar a matéria. Consequentemente, concordaram em estudar esta matéria posteriormente nas próximas sessões com base nas informações a serem fornecidas pelos delegados durante a sessão intercalar. Assim sendo, o Delegado da Holanda declarou que sua Administração tinha alguma experiência em relação a tais bases de bebidas e enviaria ao Secretariado um documento contendo mais detalhes sobre os constituintes.

8. Finalmente, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão no comentário à Regra Interpretativa 3 (b), como um exemplo da não-aplicação desta Regra. O Secretariado apresentará uma minuta a ser julgada pelo Grupo de Trabalho Conjunto em sua sessão de março de 1986.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica a do Secretariado, ou seja, quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas.

Em decorrência de toda a discussão no âmbito do CCA/OMA, houve alteração das Notas Explicativas do SH, conforme abaixo.

#### NOTAS EXPLICATIVAS A HS E CCCN ALTERADA

##### Regra Interpretativa Geral 3 (b) Item (X)

No final, insira o novo parágrafo a seguir:

"Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos", nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo"

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RIG 3(b), devendo ser classificadas de forma separada.

A determinação da Convenção do SH de classificar os componentes de forma individual oficializada nos anos 80 continua válida conforme consta atualmente da Regra Interpretativa Geral 3 (b) item (XI).

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.

NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Instrução Normativa RFB nº 1788, de 08.02.2018 (DOU de 14.02.2018).

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas nacionais sem competência legal para interpretar

a Convenção do SH ou os laudos técnicos de renomados institutos, em nada modificam o entendimento dos países membros da Convenção do SH.

O Brasil é signatário da Convenção do SH e tem a obrigação de harmonizar a classificação fiscal adotada em seu território aduaneiro com os demais países membros. Note-se que a harmonização dos códigos do SH é relevante para estatísticas, políticas comerciais, controles administrativos, dentre outros, ultrapassando discussões de natureza tributária.

A lide está restrita a assunto resolvido na seara da classificação fiscal resolvida na década de 80 e mundialmente anunciada por meio das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). A NESH é publicada nos diversos idiomas dos países signatários, estando disponível para consulta/compra na internet (<http://wcoomdpublishings.org/>).

Assim, o entendimento majoritário da turma de julgamento alinha-se com a posição das partes signatárias da Convenção do SH expressados no âmbito do CCA/OMA.

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

Diante do exposto, entendendo que os kits de refrigerante devem ser classificados de forma individualizada, a partir de cada um de seus componentes, e não como se produtos únicos fossem, e considerando que, individualmente, nenhum dos componentes que se encontram em discussão no presente processo preenche os requisitos para ser classificado no EX 01 do código NCM 2106.90.10, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário na matéria para manter a classificação fiscal adotada pela Fiscalização.

Nas demais matérias, acompanho o voto da i. relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles**