



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



**Processo nº** 10880.917641/2015-85  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-012.682 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** AMBEV S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

SUFICIÊNCIA DO CONJUNTO PROBATÓRIO. DESCRIÇÃO MINUCIOSA DOS FATOS E OBSERVÂNCIA AOS REQUISITOS LEGAIS. AUSÊNCIA DE NULIDADE

Restando demonstrada a suficiência do conjunto probatório e a descrição minuciosa dos fatos autuados, assim como, a observância aos requisitos legais, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do despacho decisório.

ACÓRDÃO RECORRIDO. FUNDAMENTAÇÃO GENÉRICA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS EXPOSTOS.

Sendo devidamente enfrentados os argumentos expostos pela recorrente em sua manifestação de inconformidade, não se verifica a ocorrência de cerceamento de defesa ou vício na fundamentação do v. acórdão recorrido.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. NULIDADE DA AUTUAÇÃO. ARTIGO 146 DO CTN. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE CRITÉRIO PRÉVIO.

Inexistindo decisões vinculantes ou critérios jurídicos anteriores adotados pela fiscalização, não há que se falar em modificação do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, sendo de todo inaplicável o artigo 146 do CTN.

AUSÊNCIA DE AUTUAÇÃO ANTERIOR. PRÁTICAS REITERADAS. INEXISTÊNCIA. EXCLUSÃO DE MULTA. DESCABIMENTO

A ausência de autuação anterior, por si só, não configura prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas, não se subsumindo à hipótese de exoneração de multa prevista no artigo 100, inciso iii, Parágrafo único, do CTN.

CRÉDITO. IPI. CONSUMO DIRETO DURANTE O PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO

Além da matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que se incorporam ao produto final, somente entende-se como material passível de gerar direito ao aproveitamento de crédito de IPI aquele que, não estando

compreendido entre os bens do ativo permanente, seja consumido/desgastado diretamente durante o processo de industrialização.

INSUMOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTE VINCULANTE DO STF.

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT, nos termos da tese fixada pelo STF, no julgamento do RE n.º 592.891, em sede de Repercussão Geral.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA FABRICAÇÃO 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.

CRÉDITO. IPI. REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. REFRI. INCIDÊNCIA NA SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO PELO ADQUIRENTE.

Nos termos do artigo 58-N, inciso I, da Lei n.º 10.833/03, o IPI devido pelos estabelecimentos sujeitos ao REFRI incide sob a sistemática monofásica, sendo devido no momento da saída do estabelecimento que industrializou o produto. Assim, se tratando de incidência monofásica na operação de aquisição, o estabelecimento que adquire o produto para comercialização não possui direito ao aproveitamento de créditos.

IPI. PRODUTO MONOFÁSICO. PAGAMENTO INDEVIDO. REDUÇÃO DO LANÇAMENTO.

Restando comprovado que o contribuinte apurou, no período objeto da autuação, débitos na saída de produtos monofásicos, cuja incidência se deu na operação de aquisição, o pagamento efetuado equivocadamente deve ser reduzido no montante total a pagar do imposto, para evitar a ocorrência de *bis in idem*.

MULTA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF N. 2

O CARF não pode, invocando a proporcionalidade, a razoabilidade ou qualquer outro princípio, afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, incidenter tantum, de inconstitucionalidade desta norma.

Inteligência da Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF 108.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo os argumentos de afastamento da multa de ofício por afronta a princípios constitucionais e, na parte conhecida, por rejeitar as preliminares de nulidade do despacho decisório e do v. acórdão recorrido. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário para: 1) manter o lançamento do IPI não escriturado relativo ao batimento “SPED Nfe x SPED FISCAL”; 2) manter a classificação fiscal do kit procedida pela autoridade fiscal e confirmada pela decisão recorrida; 3) afastar a reversão da glosa proposta pelo relator, de ofício, em relação a itens glosados com alíquota positiva, em virtude de o colegiado ter entendido que ocorreu uma manifestação extra petita. Vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (relator) em relação aos referidos pontos. Por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: 1) reformar a conclusão adotada pelo v. acórdão recorrido, para o fim de dar parcial procedência à manifestação de inconformidade, em razão da reversão da glosa relativa às aquisições de filmes e rolas plásticas da Valfilm; 2) reverter as glosas relativas ao produto “*Solvente*”, utilizado no procedimento de fixação dos rótulos nos vasilhames retornáveis ou não (garrafas de vidro e Pet); 3) entender cabível o aproveitamento de créditos de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, em observância ao julgamento do RE n.º 592.891, em sede de Repercussão Geral, pelo STF, apesar de não haver resultado prático em virtude da manutenção da classificação fiscal dos “kits de concentrado”; 4) reduzir do montante lançado o valor pago pela recorrente (tanto recolhido quanto lançado como débito) a título de IPI na saída de produtos monofásicos, cuja incidência ocorreu na operação de aquisição. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Relator

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renan Gomes Rego, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Joao Jose Schini Norbiato.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3401-012.682 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.917641/2015-85

## Relatório

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Belém (PA):

*Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito de IPI referente ao período acima identificado [01/01/2014 a 31/03/2014], no valor de R\$ 1.516.255,59, pertencente ao estabelecimento de CNPJ 07.526.557/0051-79, vinculado a compensação declarada pela empresa.*

*A DRF/Contagem indeferiu o pleito, conforme Despacho Decisório de fls. 149/150, considerando não homologada a compensação vinculada, tendo glosado os créditos pleiteados em procedimento fiscal, conforme Termo de Verificação anexado ao demonstrativo de análise dos créditos.*

*Cientificada em 13.09.2017, a interessada apresentou, tempestivamente, em 10.10.2017, manifestação de inconformidade (fls. 04/16) na qual argumenta conforme abaixo:*

*a) Impossibilidade de exigência dos débitos antes da conclusão do processo administrativo 10976.720043/2017-98, referente a auto de infração lavrado em decorrência da ação fiscal originada deste e outros pleitos. Julga que como o citado processo está pendente de análise a reconstituição da escrita não poderia ser utilizada para embasar a decisão ora contestada, devendo os ressarcimentos e compensações serem deferidos;*

*b) Entende que inexistem elementos que possam identificar os fatos descritos com os créditos indeferidos nas PER/DCOMP's, tendo a Autoridade Fiscal abordado genericamente os créditos dos períodos. Assim, descumpridos os requisitos de liquidez e certeza, estariam nulas as decisões;*

*c) O despacho trouxe como enquadramento legal dispositivo já revogado -no caso, o Regulamento do IPI de 2002, motivo também para a nulidade;*

*d) Requer o apensamento do presente processo ao de n.º10976.720043/2017-98, para julgamento conjunto, e o sobrestamento da análise da declaração de compensação até o julgamento da impugnação naquele processo;*

*e) Reitera os motivos apresentados no processo referente ao auto, anexando o mesmo como parte da manifestação de inconformidade;*

*f) Ao final, requer a procedência de seus argumentos.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA (DRJ), por meio do Acórdão n.º 01-35.177, de 20 de abril de 2018, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

### **Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

### **CRÉDITO. INSUMOS.**

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

**AMAZÔNIA OCIDENTAL. CRÉDITO.**

Por expressa disposição legal, são isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental com projeto aprovado pela Suframa. Referidos produtos gerarão crédito do imposto, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto. Estão fora desse rol aqueles insumos que já sofreram industrialização prévia, estando incorporados a novos produtos e descaracterizados, portanto, do conceito de matéria-prima extrativa vegetal de produção regional.

**IPI. COMPOSIÇÃO DO PRODUTO. MATÉRIA-PRIMA.**

São consideradas matérias-primas aquelas que, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, e aquelas que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, não sendo relevante a quantidade de cada insumo na composição do produto fabricado.

**BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECIAL. INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.**

No regime de tributação especial previsto para as bebidas não alcoólicas, as saídas de produtos acabados têm incidência única do imposto na origem, sendo para fins de comercialização as respectivas aquisições e sem direito a crédito na escrita fiscal.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2017

**NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

A alteração de estratégia de fiscalização, com o aprofundamento das investigações acerca da legitimidade de créditos incentivados relativamente a procedimento fiscal anterior, não corresponde a modificação de critérios jurídicos (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo) ou inobservância de práticas reiteradas pela Administração Tributária, e, destarte, inexistente nulidade.

**NULIDADE. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. FALTA DE MOTIVAÇÃO.**

A classificação fiscal de mercadorias consiste em atividade de índole estritamente tributária, sendo que a reclassificação fiscal dos produtos recebidos dos fornecedores foi perfeitamente motivada, com a perfeita subsunção dos fatos às normas tributárias que tratam de classificação fiscal de mercadorias.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2017

**CONSTITUCIONALIDADE.**

Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

**PROVAS NA IMPUGNAÇÃO.**

O contribuinte possui o ônus de impugnar com provas, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que esteja enquadrado nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Exercício: 2017

MERCADORIAS. CLASSIFICAÇÃO. FABRICAÇÃO INDUSTRIAL DE BEBIDAS.

Consoante art. 16 do Decreto n. 4.544, de 2002 (RIPI/2002), reproduzido pelo art. 16 do Decreto n. 7.212, de 2010 (RIPI/2010), atualmente em vigência, a classificação de mercadorias, no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), é realizada com o emprego das seis Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), como também das duas Regras Gerais Complementares (RGC) e das Notas Complementares (NC). Assim, a classificação fiscal de determinado produto é inicialmente levada a efeito em conformidade com o texto da posição e das notas que lhe digam respeito. Uma vez classificado na posição mais adequada, passa-se a classificar o produto na subposição de 1º nível (5º dígito) e, dentro desta, na subposição de 2º nível (6º dígito). O sétimo e oitavo dígitos referem-se a desdobramentos atribuídos no âmbito do MERCOSUL. À luz da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), para efeito da classificação de componentes individuais destinados à fabricação industrial de bebidas, incorreto considerá-los como se mercadoria única fossem, em vista da futura preparação que eventualmente vierem a originar após deixarem a esfera da contribuinte, no lugar de individualmente atribuir a cada qual de precitados integrantes os códigos apropriados.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em breve síntese, o v. acórdão da DRJ esclareceu que “[...] *por conexão, serão julgados em conjunto o presente processo (assim como os demais referentes aos pedidos de ressarcimento/declarações de compensação que deram origem à ação fiscal) e o auto de infração objeto do processo n.º 10976.720043/2017-98*”, afastou as nulidades suscitadas, e, no mérito, transcreveu a decisão do PAF n.º 10976.720043/2017-98.

Por fim, destacou que “[a]inda que tenha sido revista parte da glosa efetuada, tal valor foi utilizado para abater o valor lançado no auto de infração, em nada influenciando o resultado do presente processo”.

A recorrente interpôs Recurso Voluntário alegando, em breve síntese, que:

- a) por cautela, requer sejam produzidos os regulares efeitos do reconhecimento da apensação determinada pela 3ª Turma da DRJ/BEL quando do julgamento do presente recurso, para que o caso sob análise seja julgado de forma conjunta com os demais processos cuja conexão já foi expressamente reconhecida pela r. decisão recorrida, em observância aos princípios da segurança jurídica, ampla defesa e contraditório;
- b) a r. decisão recorrida padece de nulidade, diante da precariedade de sua fundamentação, pois se limitou a tecer considerações genéricas acerca das nulidades e argumentos apresentados pela Recorrente em sede de Manifestação de Inconformidade;
- c) a r. decisão recorrida ainda padece de insanável vício material e de fundamentação, eis que a despeito de ter adotado a íntegra da fundamentação e razões de decidir da decisão proferida no julgamento do Processo Administrativo n.º 10976-720.043/2017-98, que concluiu pela parcial procedência da Impugnação apresentada pela Recorrente

para cancelar a glosa de créditos em Auto de Infração, a r. decisão recorrida conclui pela manutenção integral do lançamento;

d) ainda que se entenda pela inexistência de nulidade da r. decisão, o que se admite apenas para fins argumentativos, ainda assim a r. decisão recorrida deve ser reformada para suprir o erro material decorrente da inobservância do resultado proferido no julgamento do Processo Administrativo n.º 10976-720.043/2017-98;

e) deve ser anulado integralmente o r. Despacho Decisório, pois não preenche os requisitos formais e materiais de validade do ato administrativo de lançamento, haja vista que não confere certeza e liquidez à dívida tributária exigida, além de não demonstrar devidamente os motivos que fundamentam a nulidade do lançamento.

f) reitera-se integralmente os termos do Recurso Voluntário protocolado no processo administrativo n.º 10976-720.043/2017-98, os quais demonstram inegavelmente a procedência do direito creditório da Recorrente e, por conseguinte, que as compensações que dela decorreram devem ser homologadas nos autos dos respectivos processos administrativos.

Ao apreciar o Recurso Voluntário, esta C. 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, deste e. CARF, em outra composição, por meio da Resolução n.º 3401-002.554, de 29 de setembro de 2022, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, nos seguintes termos:

*2.4. Tornando ao caso concreto, a fiscalização glosa os créditos das entradas de produtos monofásicos, mas silencia sobre os débitos. Não se tem notícia nos autos se a fiscalização considerou no montante dos débitos do período os valores (supostamente) pagos pela **Recorrente** pela saída dos produtos com tributação monofásica. Caso a fiscalização ao recompor a escrita fiscal da **Recorrente** tenha considerado na totalidade dos débitos de IPI os valores pagos na saída de produtos com incidência monofásica, com algum grau de certeza, o fez de forma incorreta, pois, assim como é a Lei (e não a vontade das partes) que determina o não creditamento na entrada de insumos sujeitos à incidência monofásica, é a Lei (e não a vontade da fiscalização) que determina que o tributo vai incidir uma vez só no momento em que a mercadoria saia do fornecedor.*

*2.5. Destarte, se demonstrado que a **Recorrente** efetivamente pagou IPI pela saída dos produtos sujeitos à incidência monofásica, este montante de débito deve ser glosado, o minuendo da subtração deve ser diminuído e, em consequência, o resultado, o montante a pagar do período.*

*2.6. Para demonstrar que houve pagamento de IPI na saída de produto monofásico, além dos documentos apresentados no procedimento fiscal (RAIPI, planilhas, livro de entrada e protocolo da EFD), a **Recorrente** trouxe com a impugnação uma lista de todas as notas fiscais emitidas (com a chave eletrônica da nota, inclusive) de saída de produtos com incidência monofásica com o montante pago a título de IPI, documentos que, são mais do que suficientes, a demonstrar eventual pagamento indevido, a ser apurado em diligência - como já determinado por esta Casa em Acórdão da mesma **Recorrente** sobre fatos semelhantes:*

*(...)*

*3. Pelo exposto voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade preparadora:*

*3.1. Com base nos documentos coligidos aos autos - inclusive aqueles juntados por ocasião do procedimento de fiscalização - confirme se houve recolhimento de tributos pela **Recorrente** na saída de produtos sujeitos à incidência monofásica;*

3.2. *Esclareça se no montante de débitos de IPI de cada período de apuração considerou o montante pago pela **Recorrente** na saída de produtos sujeitos à incidência monofásica;*

3.3. *Elabore demonstrativo acompanhado de relatório circunstanciado com o montante de débito de cada período de apuração, excluído o montante pago pela **Recorrente** na saída de produtos sujeitos à incidência monofásica;*

3.4. *Intime a **Recorrente** a se manifestar sobre o resultado da diligência no prazo de trinta dias;*

3.5. *Encerrado o prazo acima, com ou sem manifestação da **Recorrente**, devem os autos serem devolvidos a esta Casa para prosseguir o julgamento.*

Em atendimento à Resolução, após o fornecimento de documentos pela recorrente, foi proferida a Informação IPI-EQAUD/DEVAT06-VR nº 18/2023, com as seguintes respostas aos questionamentos do CARF:

3.1. *Com base nos documentos coligidos aos autos - inclusive aqueles juntados por ocasião do procedimento de fiscalização - confirme se houve recolhimento de tributos pela Recorrente na saída de produtos sujeitos à incidência monofásica; **Não ocorreram recolhimentos nos períodos de apuração, mas houve destaque de IPI nas respectivas notas fiscais de saída dos produtos monofásicos;***

3.2. *Esclareça se no montante de débitos de IPI de cada período de apuração considerou o montante pago pela Recorrente na saída de produtos sujeitos à incidência monofásica; **Como mostrado, não houve pagamento de IPI, mas os débitos de IPI escriturados no RAIPI compreenderam os valores destacados nas saídas de produtos sujeitos à incidência monofásica;***

3.3. *Elabore demonstrativo acompanhado de relatório circunstanciado com o montante de débito de cada período de apuração, excluído o montante pago pela Recorrente na saída de produtos sujeitos à incidência monofásica; **Novamente, não há débito pago, mas apresentamos a diferença entre os débitos mensais lançados no RAIPI e os débitos destacados nas notas fiscais de saída dos produtos monofásicos:***

Mês	Débito IPI no RAIPI	IPI destacado NFe monofásico	Débito IPI exceto monofásico
01/2014	1.900.071,72	1.365.064,23	535.007,49
02/2014	2.185.912,11	1.393.889,98	792.022,13
03/2014	2.123.040,48	1.196.206,06	926.834,42

Após ser intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a recorrente apresentou petição, alegando, em breve síntese, que:

*(...) os demonstrativos elaborados pelo d. Auditor Fiscal na Diligência Fiscal padecem de vícios, na medida em que desconsideram o fato de que a Intimada somente era optante do regime monofásico REFRI até abril de 2015, além de desconsiderarem os débitos correspondentes a saídas tributadas de alguns produtos sujeitos ao regime monofásico, o que apenas reforça a necessidade de reconhecimento da nulidade do Auto de Infração frente à sua precariedade.*

*(...) ao afirmar que houve recolhimentos de IPI pela Intimada apenas em "abril/2013 e em janeiro, março, abril, julho, setembro e outubro de 2015" sem fazer qualquer menção ao fato de que a Intimada possuía valores expressivos de saldo credor nos demais meses do período autuado, o d. Agente Fiscal acaba por induzir este E. CARF a **ERRO**, pois desconsidera por completo o abatimento do saldo credor de IPI no período autuado, dando a entender que a Intimada incorreu em falta de pagamento do tributo devido.*

*Diante do exposto, restando comprovado que os produtos sujeitos ao regime monofásico foram tributados pelos outros estabelecimentos da Intimada ao procederem a venda para o estabelecimento atuado e foram também tributados na saída procedida pelo estabelecimento atuado, não resta dúvidas que a Intimada faz jus aos créditos de IPI ora questionados.*

*Até porque, entendimento contrário implicaria em "bis in idem", tendo em vista que a Intimada acabaria sendo onerada duplamente pelo IPI nessas operações. Afinal, a admissão da glosa dos créditos de IPI nesse cenário implicaria na aquisição de mercadorias com incidência de IPI e na sua subsequente venda com destaque de IPI, o que foi inclusive constatado pela diligência realizada pelo d. Agente Fiscal atuante, sem qualquer direito aos créditos constitucionalmente previstos, o que não se pode admitir.*

Ato contínuo, os autos foram devolvidos ao CARF e, considerando que o i. relator da resolução não integra mais nenhum dos colegiados da Seção, foram encaminhados para novo sorteio, sendo distribuídos para minha relatoria.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

Por pertinente, destaco que, por conexão, o presente processo será julgado concomitantemente com os PAFs n.º 10976.720043/2017-98, 10880.917638/2015-61, 10880.917639/2015-14, 10880.917643/2015-74, 10880.917644/2015-19, 10880.917642/2015-20 e 10880.917640/2015-31.

**DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO POR VÍCIO MATERIAL E DE FUNDAMENTAÇÃO, E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**

Inicialmente, a recorrente alega que “[...] a r. decisão recorrida padece de nulidade, diante da precariedade de sua fundamentação, pois se limitou a tecer considerações genéricas acerca das nulidades e argumentos apresentados pela Recorrente em sede de Manifestação de Inconformidade”.

Para corroborar suas alegações, a recorrente menciona que “[...] a r. decisão recorrida não teceu uma linha sequer sobre o pedido de suspensão do presente processo até o julgamento da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n.º 592.891/SP, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal ("STF"), o qual versa exatamente sobre o direito ao creditamento de IPI na aquisição de produtos advindos da ZFM”.

Ademais, sustenta que, “[...] no que tange ao pedido de reconhecimento da nulidade do lançamento devido à ausência dos requisitos essenciais para a sua formalização”, o v. acórdão recorrido “[...] se limita a afirmar que o lançamento teria apresentado informações

*detalhadas as quais supostamente seriam suficientes para evidenciar a sua validade”, ressaltando que o cerceamento ao direito de defesa seria decorrente da ausência de apreciação de todos os pontos de defesa.*

Com a devida vênia, não assiste razão à recorrente.

Ao contrário do alegado pela recorrente, o v. acórdão recorrido apreciou expressamente os dois pontos suscitados, em sua manifestação de inconformidade, para defender a nulidade do despacho decisório, como se extrai de forma clara do seguinte trecho da r. decisão:

*Engana-se a interessada ao afirmar que não haveria como identificar os fatos descritos com os créditos indeferidos nas PER/DCOMP's. O relatório da ação fiscal presente tanto no processo de lançamento quanto no presente é bem detalhado, discrimina cada uma das infrações apontadas, demonstra os valores glosados e suas origens. Tanto é que a pessoa jurídica revelou pleno conhecimento das acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as detalhadamente na defesa.*

*No que se refere ao enquadramento legal, o ato administrativo pode, por deixar de conter os elementos formais a que a lei obriga, conter vícios ou defeitos. Nessa hipótese, a possibilidade de superar o vício existente é limitada pelo fato de o mesmo haver ou não prejudicado, de alguma forma, algum dos direitos do administrado, em especial o da ampla defesa.*

*No presente caso, apesar da falha no enquadramento legal, a descrição de fatos realizada não deixa dúvidas acerca da imputação, permitindo à interessada o exercício de sua defesa. Afastado o cerceamento da defesa da interessada, a conclusão é de que, apesar da imperfeição do enquadramento legal, a decisão é válida e eficaz.*

Assim, sendo devidamente enfrentados os argumentos expostos pela recorrente em sua manifestação de inconformidade, não vislumbro a ocorrência de cerceamento de defesa ou vício na fundamentação do v. acórdão recorrido.

No que se refere ao pedido de suspensão do julgamento administrativo até o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 592.891/SP pelo Supremo Tribunal Federal, destaco que já houve o julgamento do referido recurso, sendo a decisão definitiva de observância obrigatória pelos órgãos julgadores administrativos, de modo que o referido pedido perdeu o seu objeto.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do v. acórdão recorrido.

**DA PRELIMINAR DE INOBSERVÂNCIA AO RESULTADO PROFERIDO NO JULGAMENTO DO PAF N.º 10976-720.043/2017-98**

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que “[...] a r. decisão recorrida ainda padece de insanável vício material e de fundamentação, eis que a despeito de ter adotado a íntegra da fundamentação e razões de decidir da decisão proferida no julgamento do Processo Administrativo n.º 10976-720.043/2017-98, que concluiu pela parcial procedência da Impugnação apresentada pela Recorrente para cancelar a glosa de créditos em Auto de Infração, a r. decisão recorrida conclui pela manutenção integral do lançamento”.

Neste sentido, defende que “[...] ao julgar de forma distinta, concluindo pela manutenção integral do lançamento, a r. decisão recorrida: a) aplica resultado divergente do próprio processo a que se vincula em decorrência do reconhecimento da conexão das

*demandas, em violação à segurança jurídica, pois desnatura o próprio apensamento dos processos e unicidade dos julgamentos; e b) contraria suas próprias razões de decidir do mérito, que são expressas pela improcedência parcial da glosa de créditos”, ressaltando que “[...] em nenhum momento a r. decisão recorrida justifica como o valor cancelado no outro processo teria sido utilizado para abater o valor lançado no auto de infração e como esse suposto abatimento sequer influenciaria negativamente os créditos objeto do PER/DCOMP, negado em razão da glosa de créditos”.*

Assim, considerando o cancelamento da glosa dos créditos de IPI apropriados em decorrência da aquisição de filmes e rolas plásticas da Valfilm, a recorrente “[...] *requer seja determinada a nulidade parcial da decisão recorrida, para que o resultado do julgamento seja devidamente retificado*. Subsidiariamente, defende que, caso se entenda pela inexistência de nulidade, a r. decisão “[...] *deve ser reformada para suprir o erro material decorrente da inobservância do resultado proferido no julgamento do Processo Administrativo nº 10976-720.043/2017-98*”.

Entendo que assiste razão à recorrente quanto ao pedido de reforma da r. decisão recorrida.

Ao apreciar o mérito da presente controvérsia, o v. acórdão recorrido tão somente transcreveu a decisão proferida no PAF nº 10976.720043/2017-98, destacando, na conclusão, que “[a]inda que tenha sido revista parte da glosa efetuada, tal valor foi utilizado para abater o valor lançado no auto de infração, em nada influenciando o resultado do presente processo”.

Considerando que o v. acórdão recorrido fundamentou o seu entendimento para concluir pela improcedência integral da manifestação de inconformidade, não vislumbro nulidade na decisão recorrida que pudesse ser resolvida com mera correção de ofício ou retificação do *decisum*.

Por outro lado, com a devida vênia, ousou discordar de sua conclusão, uma vez que a glosa revista no PAF nº 10976.720043/2017-98 – relativa ao crédito de IPI apropriado em decorrência das aquisições de filmes e rolas plásticas da Valfilm - também foi objeto de controvérsia no presente processo, de modo que, ao contrário do exposto no v. acórdão recorrido, a sua reversão influencia na conclusão adotada.

Frise-se, por oportuno, que o fato do valor relativo a glosa revista ser, eventualmente, utilizado para abater o valor lançado no auto de infração objeto do PAF nº 10976.720043/2017-98, em sede de liquidação dos julgamentos – o que só poderá ser efetivamente apurado após o encerramento do trâmite dos processos -, não implica improcedência integral da manifestação de inconformidade julgada, uma vez que o direito à apropriação do crédito foi devidamente reconhecido, com a reversão parcial da glosa, tendo a recorrente logrado êxito em sua pretensão.

Assim, sendo incontroverso que o pedido de ressarcimento objeto do presente processo versa sobre créditos de IPI apropriados em decorrência das aquisições de filmes e rolas plásticas da Valfilm e, considerando que tais glosas foram revertidas em sede de julgamento pela DRJ, deve ser reformada a conclusão adotada pelo v. acórdão recorrido, para o fim de dar parcial procedência à manifestação de inconformidade.

## DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

No tópico “*Nulidade do r. Despacho Decisório – Falta de liquidez e certeza*”, a recorrente alega que “[...] o r. Despacho Decisório que dá origem a este processo é nulo de pleno direito, uma vez que não preenche os requisitos formais e materiais de validade do ato administrativo de lançamento”.

Neste sentido, sustenta que “[...] não há qualquer elemento que possa identificar os fatos descritos com os créditos indeferidos nas PER/DCOMP. Pelo contrário, a d. Fiscalização optou por abordar genericamente todos os créditos de IPI apropriados pela Recorrente entre abril de 2013 e dezembro de 2014, o que demonstra a precariedade do trabalho fiscal realizado.

Ainda, o Despacho Decisório seria nulo, por estar identificado com legislação claramente equivocada, uma vez que “[a] despeito de os créditos de IPI glosados se referirem a uma série de operações, o r. Despacho Decisório se limitou a trazer como enquadramento legal do lançamento o artigo 164, I do Decreto n.º 4.544/2002”, dispositivo este que sequer se encontra em vigência, tendo em vista ter sido revogado pelo Decreto n.º 7.212/2010, atual RIPI/10.

Com a devida vênia, entendo que não assiste razão à recorrente.

Como bem apontado no v. acórdão recorrido, “[o] relatório da ação fiscal presente tanto no processo de lançamento quanto no presente é bem detalhado, discrimina cada uma das infrações apontadas, demonstra os valores glosados e suas origens”.

Ademais, além de não se tratar no presente caso de lançamento – como sustenta a recorrente -, mas de despacho decisório proferido em face de PER/DCOMP, não vislumbro qualquer falta de liquidez e certeza, vez que devidamente discriminados os valores apurados e glosados, conforme se verifica do “*Demonstrativo de Créditos e Débitos (Ressarcimento de IPI)*”, “*Demonstrativo de Apuração do Saldo Credor Ressarcível*” e “*Demonstrativo do Crédito Reconhecido para cada PERDCOMP*”.

Assim, verifica-se que houve a devida descrição dos fatos e fundamentos que motivaram as glosas efetuadas, como se extrai especialmente do Termo de Verificação Fiscal, onde constam todos os dados suficientes para o perfeito entendimento do Despacho Decisório, que bem descrevem e motivam o entendimento adotado, contando até mesmo com ampla participação prévia da recorrente no procedimento de fiscalização.

Ressalta-se que as informações constantes dos autos são suficientemente completas a ponto de permitir à recorrente, tanto em sua manifestação de inconformidade, quanto no próprio recurso voluntário, suscitar uma ampla discussão acerca do mérito, o que não se coaduna com a hipótese de falta de motivação do auto de infração, e vai de encontro com a tese de cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, apesar do equívoco no preenchimento do “Enquadramento Legal”, é certo que tal vício formal não configura nulidade do Despacho Decisório, quando amplamente descritos os fatos e fundamentos legais que embasam o entendimento exarado pela

autoridade fiscal, nos documentos que complementam e, por expressa previsão, integram o Despacho Decisório.

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

## DO MÉRITO

Considerando a conexão processual entre o presente processo e o PAF n.º 10976-720.043/2017-98, transcrevo o voto de mérito proferido naquele processo:

### *“DO LANÇAMENTO RELATIVO AO IPI NÃO ESCRITURADO – BATIMENTO SPED Nfe x SPED FISCAL*

*Conforme supra relatado, parte do lançamento se refere à cobrança de IPI não escriturado, apurado com base em batimento entre os valores de IPI destacado em notas fiscais de saídas (SPED Nfe) com os valores de IPI lançados na EFDICMS/IPI (Sped Fiscal).*

*Para fundamentar a cobrança, assim restou disposto nas fls. 71 a 72 do Termo de Verificação Fiscal, que embasa a autuação:*

*No curso da ação fiscal, realizamos o batimento entre os valores de IPI destacado em notas fiscais de saídas (SPED Nfe) com os valores de IPI escriturados na EFD ICMS/IPI (Sped Fiscal), onde apuramos algumas divergências.*

*A AMBEV foi intimada a esclarecer essas diferenças através dos Termos de Intimação n.ºs 73/2016, 153/2016, 158/2016, 161/2016, 162/2016 e 282/2016, depositados na Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante à RFB.*

*Nas respostas apresentadas pela empresa para justificar o motivo das diferenças apontadas, destacamos:*

*- problemas sistêmicos que impossibilitaram a escrituração das notas fiscais, a saber:*

*a) Ano-calendário 2014: notas fiscais listadas nos termos de respostas datados de 21/06/2016, 06/07/2016 e 19/07/2016 (2014);*

*b) abril a dezembro/2013: notas fiscais constantes da planilha (xls) contida no CD entregue junto ao Termo de Resposta datado de 19/08/2016 (2013);*

*- para as demais notas fiscais, a empresa alegou que as mesmas foram devidamente canceladas nos seus livros fiscais e que por problemas de comunicação junto à SEFAZ/MG as mesmas permaneceram ativas no portal da NF-e.*

*Solicitamos da empresa a apresentação dos protocolos de retorno do cancelamento de todas as notas fiscais informadas como CANCELADAS na EFD/ICMS/IPI e ainda ativas no portal da SEFAZ/MG (SPED NFe).*

*Como a empresa não apresentou os protocolos, até a presente data, fizemos o batimento das notas fiscais eletrônicas ativas no sítio do Sped Nfe com as escrituradas com situação regular na EFD/ICMS/IPI.*

*Através desse batimento, foi possível identificar as notas fiscais que estão ativas o Sped NFe e que não foram escrituradas pela empresa, relativas ao ano de 2014, sendo elaboradas as planilhas intituladas 'Notas Fiscais Eletrônicas Série 1 Não Canceladas e Não Escrituradas - Ano 2014' e 'Notas Fiscais Eletrônicas Série 21 Não Canceladas e*

*Não Escrituradas-Ano 2014. Ressalte-se que nessas planilhas constam as notas fiscais que o contribuinte informou, em suas respostas, que não foram escrituradas.*

*Procedemos, assim, ao lançamento dos valores de IPI destacados nas notas fiscais, constantes das planilhas citadas acima, relativas ao ano de 2014 e da planilha apresentada pela empresa, relativa ao ano de 2013.*

*Inicialmente, cumpre reiterar que a recorrente já procedeu ao recolhimento parcial do IPI em relação às notas fiscais das quais alegou que problemas sistêmicos impossibilitaram a escrituração, existindo litígio apenas quanto as notas das quais alega terem sido devidamente canceladas nos seus livros fiscais e que, por problemas de comunicação junto à SEFAZ/MG, permaneceram ativas no portal da NF-e.*

*Em sua defesa, a recorrente apresenta a sua escrituração fiscal, o Livro Registro de Saídas (fls. 1693/5533) e o livro de registro de apuração do IPI com registro de cancelamento das operações (fls. 5535/6390), sustentando que não há que se falar em ausência de escrituração de IPI em tais casos, uma vez que as operações objeto da autuação foram devidamente canceladas.*

*Neste cenário, a divergência de valores apontada pela d. Fiscalização decorreria exclusivamente do fato de que, apesar de as notas fiscais eletrônicas terem sido canceladas nos registros contábeis e fiscais da recorrente, tais notas continuaram constando como ativas no portal da SEFAZ/MG em virtude de problemas sistêmicos.*

*Assim, a despeito da manutenção da autorização eletrônica das referidas notas fiscais no portal da SEFAZ/MG, tais operações jamais ocorreram, não representando, portanto, saída de mercadorias que pudesse ensejar a incidência e conseqüente cobrança do imposto.*

*Entendo que assiste razão à recorrente.*

*Conforme se verifica dos autos, desde o procedimento de fiscalização, a recorrente informou que tais notas fiscais teriam sido canceladas, inexistindo a operação de saída correspondente, e que as notas ainda constavam como ativas no portal da SEFAZ/MG apenas em virtude de problemas sistêmicos.*

*Apesar disto, a autoridade fiscalizadora restringiu-se a solicitar a apresentação dos protocolos de retorno do cancelamento das notas fiscais informadas como CANCELADAS na EFD/ICMS/IPI e ainda ativas no portal da SEFAZ/MG (SPED NFe), sem realizar qualquer investigação relativa ao real fato gerador do imposto, que é a saída do produto do estabelecimento, e não a emissão da nota fiscal.*

*Neste sentido, rememoramos que, no presente caso, o ônus probatório é da autoridade lançadora, uma vez que, nos termos do artigo 142 do CTN, compete à ela constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar, entre outros, a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.*

*Não se discute que, nos termos do artigo 396, inciso I, do RIFI/2010, o contribuinte está obrigado a emitir nota fiscal sempre que promover a saída de produtos e que, em razão disto, a nota fiscal serve como formalização da ocorrência da operação. Ocorre que, nos termos do artigo 35, inciso II, do mesmo regulamento – com fundamento legal no artigo 2º,*

*inciso II, da Lei n.º 4.502/64 – a hipótese de incidência do imposto é a saída do produto do estabelecimento industrial.*

*Assim, ao meu ver, a ausência de cancelamento adequado de uma nota fiscal não pode fundamentar a cobrança do imposto, principalmente, quando há elementos que corroboram a inoccorrência do fato gerador.*

*Frise-se que, apesar da dificuldade de se produzir uma prova negativa de inoccorrência de determinado fato, a recorrente juntou documentação onde demonstra o registro do cancelamento das notas fiscais na sua escrituração e a ausência de registro da saída dos produtos correspondentes.*

*Por sua vez, a autoridade fiscalizadora limitou-se a exigir os comprovantes de cancelamento, como se eventual irregularidade no cancelamento da nota fiscal pudesse, por si só, lastrear a cobrança do imposto, sem realizar qualquer diligência para o fim de comprovar a efetiva saída dos produtos do estabelecimento, como, por exemplo, solicitar a apresentação da escrituração contábil e fiscal da recorrente, especialmente, o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (Art. 461, RIPI/10).*

*Diante disto, considerando que a emissão da nota fiscal por si só não se subsume à hipótese de incidência do IPI, sendo imprescindível a ocorrência do fato gerador do imposto – saída do produto do estabelecimento – para constituição do crédito tributário, entendo que a presente cobrança não merece subsistir, tanto em razão das provas trazidas pela recorrente, no sentido de comprovar o cancelamento das notas fiscais e corroborar a inoccorrência do fato gerador do IPI, quanto por entender pela insuficiência das provas que embasaram a autuação, para o fim de verificar a efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.*

*Em sentido semelhante, cito o seguinte precedente desta e. Turma:*

*NF-E. EFD. SAÍDA JURÍDICA DO PRODUTO. ÔNUS DA PROVA. FATO GERADOR DO IPI NÃO COMPROVADO.*

*A mera emissão de NF-e que no Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica, no ambiente SPED não é condição necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador do tributo. A escrituração da situação cancelada na EFD aliada à ausência de qualquer evidência da efetiva saída dos produtos da contribuinte é suficiente para afastar a acusação fiscal.*

*(Processo n.º 10970.720041/2016-78; Acórdão n.º 3401-006.717; Relator Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco; sessão de 24/07/2019)*

*Frise-se que não se está a afastar a força probatória das notas fiscais ou a sua capacidade de fundamentar o lançamento nos casos em que se verifica a falta de escrituração da nota fiscal e/ou do recolhimento do IPI. Apenas entendemos que, no presente contexto fático-probatório, em que existe dúvida quanto a efetiva ocorrência da operação, o lançamento deveria ter sido embasado em maiores provas da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.*

*Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para anular o lançamento no que se refere à cobrança do IPI relativo às notas fiscais canceladas pela recorrente em sua escrituração.*

## DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS

*Conforme se verifica da autuação objeto do presente processo administrativo, a glosa dos créditos apropriados pela recorrente se deu sobre as aquisições de partes e peças de equipamentos do parque produtivo, materiais de uso e consumo no estabelecimento industrial, lubrificantes das partes e peças de máquinas e detergentes usados na assepsia dos tanques e em outros equipamentos do setor produtivo, sob o fundamento de que tais créditos não são referentes a aquisições que se enquadram no conceito de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) ou material de embalagem (ME).*

*Por resumir sinteticamente os fundamentos utilizados na autuação, transcrevo o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 65/66), reproduzido também no v. acórdão recorrido:*

*[...] nos termos do Parecer Normativo CST n.º 65, de 1979, e do Parecer Normativo n.º 181, de 1974, em consonância com o art. 226 do RIPI/2010, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários “stricto-sensu” e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente – que se consumam por decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedade física ou químicas, ficando excluídos os produtos:*

*A – que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização;*

*B – incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização;*

*C – empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento.*

*Ou seja, o termo “insumo” para fins de IPI possui conceito jurídico, e não contábil ou econômico.*

*Em sua defesa, a recorrente alega, em breve síntese, que a caracterização de um produto como intermediário não está atrelada ao seu contato físico com o bem em produção, mas ao fato de ser consumido no processo produtivo, sendo que todos os créditos objeto da glosa seriam referentes a produtos que foram efetivamente consumidos e desgastados no processo produtivo - o que seria corroborado pelos laudos da AFAG colacionados aos autos -, de modo que constituem materiais intermediários e/ou insumos de produção e, portanto, dão direito ao creditamento de IPI.*

*Para corroborar o alegado, além da argumentação genérica de que todos os itens glosados seriam consumidos no processo produtivo, o que seria comprovado pelos laudos da AFAG colacionados aos autos (fls. 6422/12747), a recorrente cita, a título exemplificativo, os laudos técnicos relativos ao “fluido limpa contato” (Laudo Técnico n.º 95015) e ao “solvente para limpeza” (Laudo Técnico n.º 95027), que apontam que tais produtos são empregados por ela na realização de assepsia e sanitização dos componentes, peças e equipamentos utilizados*

*na elaboração do produto final, e que seriam consumidos no momento da sua utilização por meio de reação química.*

*Com a devida vênia, a interpretação proposta pela recorrente não encontra amparo na legislação que disciplina o direito ao aproveitamento de créditos de IPI e na jurisprudência pátria, que, salvo melhor juízo, estão alinhadas aos entendimentos exarados na autuação e no v. acórdão recorrido.*

*É o que se passa a expor.*

*Inicialmente, o direito ao aproveitamento de créditos de IPI está previsto no artigo 25 da Lei nº 4.502/64, que assim dispõe:*

*Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nêle entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.*

*Ao regulamentar a matéria, assim restou disposto no artigo 226, inciso I, do RIPI/10:*

*Art.226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:*

*I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*

*Assim, a legislação que rege a matéria, para efeito de direito ao crédito do imposto, não se refere a insumos genericamente utilizados na produção, mas **especificamente** à matéria-prima, ao produto intermediário e ao material de embalagem. Logo, para se considerar que tais aquisições ensejam o direito ao crédito, elas terão que ter como objeto algum dos referidos insumos.*

*Neste sentido, ao descrever os itens que são considerados bens de produção, o próprio RIPI/10 demonstra a existência de insumos e bens utilizados no processo de industrialização distintos das três categorias, como se verifica do disposto no artigo 610:*

*Art. 610. Consideram-se bens de produção:*

*I - as matérias-primas;*

*II - os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;*

*III - os produtos destinados a embalagem e acondicionamento;*

*IV - as ferramentas, empregadas no processo industrial, exceto as manuais; e*

*V - as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes e outros componentes, que se destinem a emprego no processo industrial.*

*Com base nisto, já se afasta a pretensão de creditamento relativo às aquisições de partes e peças de equipamentos do parque produtivo, assim como, por decorrência, de lubrificantes das partes e peças de máquinas e detergentes usados na assepsia dos tanques e em outros equipamentos do setor produtivo, por não se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.*

*Por oportuno, quanto ao argumento genérico de que a fiscalização equivocadamente considerou determinados produtos como partes e peças de máquinas, sendo que todos seriam produtos intermediários, verifica-se que tal alegação não encontra suporte nas descrições constantes dos laudos técnicos da AFAG e nas descrições dos produtos realizadas pela própria recorrente durante a fiscalização, que descreveram vários dos itens glosados como “componente do equipamento do processo produtivo”, “material específico do equipamento”, entre outros, o que corrobora a conclusão adotada pela fiscalização.*

*Indo adiante, muito se discute quanto à interpretação e o alcance do disposto no atual artigo 226, inciso I, do RIPI/10, merecendo destaque o Parecer Normativo CST n.º 65, de 1979, que assim tratou a matéria (disposta, à época, no art. 66 do RIPI/79):*

*4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.*

*4.1 - Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma ‘matérias-primas’ e ‘produtos intermediários’ são empregados ‘stricto sensu’, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: quaisquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.*

*4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.*

*5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários ‘stricto sensu’, ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.*

*6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.*

*6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.*

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7- Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários 'stricto sensu', vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente", para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual 'a lei não deve conter palavras inúteis', o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

8- No caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão 'incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto forem consumidos no processo de industrialização' é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto nº 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários 'stricto sensu', geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto nº 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9- Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

**10- Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos 'que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização', para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.**

**10.1 - Como o texto fala em 'incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários', é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários 'stricto sensu', semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.**

**10.2 - A expressão 'consumidos' sobretudo levando-se em conta que as restrições 'imediate e integralmente', constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo,**

**exemplificativamente, o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.**

**11 - Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", material de embalagens), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou viceversa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.**

Assim, além de reforçar o entendimento de que, para fins de creditamento, os insumos adquiridos devem estar compreendidos nas categorias de MP, PI ou ME, o referido parecer bem destaca que a expressão “[...] incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente” permite que também sejam compreendidos como matérias-primas e produtos intermediários aqueles insumos que guardem semelhança com aqueles, semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

Destaque-se que, salvo melhor juízo, a exigência do desgaste direto no processo produtivo não configura interpretação restritiva do dispositivo em análise, mas decorrência lógica do conceito de industrialização, que traz como elemento intrínseco ao processo de industrialização a modificação do produto, como se extrai da definição conotativa e denotativa prevista no artigo 4º do RIPI/10, abaixo transcrito:

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. 3º, parágrafo único):

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

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou acondicionamento).

*Neste sentido, também se posicionou o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 1.075.508, em sede de Recurso Repetitivo, nos termos da ementa abaixo transcrita:*

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.*

*1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).*

*2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".*

*3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.*

*4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

*(REsp n. 1.075.508/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 23/9/2009, DJe de 13/10/2009.) (Grifamos)*

*Assim, além da matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, que se incorporam ao produto final, entende-se como material passível de gerar direito ao aproveitamento de crédito de IPI aquele que, não estando compreendido entre os bens do ativo permanente, seja consumido/desgastado diretamente durante o processo de industrialização.*

*Desta forma, com base na legislação e jurisprudência pátria, entende-se pela correção da glosa sobre os créditos apurados em relação às aquisições de partes e peças de equipamentos do parque produtivo, materiais de uso e consumo no estabelecimento industrial, lubrificantes das partes e peças de máquinas e detergentes usados na assepsia dos tanques e em outros equipamentos do setor produtivo, por não se tratar de aquisições que dão direito ao aproveitamento de crédito de IPI, nos termos do artigo 226, inciso I, do RIPI/10.*

*Por outro lado, discorda-se da glosa efetuada sobre o produto denominado “Solvente” e descrito como “material aplicado como insumo no processo produtivo. Essencial nos procedimentos de fixação dos rótulos nos vasilhames retornáveis ou não (garrafas de vidro e Pet), durante a etapa específica de produção, passando a compor o produto final. O consumo ocorre de imediato e por reação química nos procedimentos de aplicação do material”, por entender pelo seu enquadramento na condição de produto intermediário, que se consome diretamente durante o processo de industrialização, razão pela qual voto pela reversão da glosa neste ponto específico.*

*Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso neste tópico, apenas para reverter a glosa quanto ao produto “Solvente”, utilizado no procedimento de fixação dos rótulos nos vasilhames retornáveis ou não (garrafas de vidro e Pet).*

*Por pertinente, destaca-se que, apesar de se referir inicialmente à extemporaneidade dos créditos apurados, a autuação não a utiliza como fundamento para glosa, de modo que, sendo afastado o único fundamento para glosa – não enquadramento na condição de produto intermediário -, deve ser reconhecido o direito ao crédito.*

#### **DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES DE INSUMOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS**

*Conforme se verifica do Relatório de Ação Fiscal nº 01 (fls. 73/103), que embasa a autuação, a autoridade fiscal glosou créditos apropriados, com base no artigo 237 do RIPI/10, relativos aos insumos adquiridos dos fornecedores Pepsi, América Tampas da Amazônia S/A e Valfim, todos localizados na Zona Franca de Manaus, sob os seguintes fundamentos:*

*No caso do processo de industrialização de Pepsi e América Tampas da Amazônia S/A, não foram utilizadas matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, requisito essencial previsto nos Regulamentos do IPI e no art. 6º do DL nº 1.435/75.*

*No caso do processo de industrialização de Valfim, foi utilizada uma ínfima quantidade de insumo não essencial, ficando caracterizado o uso abusivo do benefício fiscal.*

*Considerando a reversão da glosa relativa às aquisições da Valfim pelo v. acórdão recorrido, manteve-se o litígio apenas quanto aos insumos adquiridos de Pepsi e América Tampas da Amazônia S/A.*

*Ocorre que, conforme já antecipado neste voto, tal entendimento restou superado, em razão do julgamento, em sede de Repercussão Geral, do RE nº 592.891, no qual o STF fixou a seguinte tese:*

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

*Assim, sendo assegurado o direito ao aproveitamento de créditos de IPI, na aquisição de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção – situação incontroversa nos presentes autos -, em decisão de observância obrigatória pelos conselheiros deste e. Órgão Julgador, nos termos do artigo 99*

*do Regimento Interno do CARF, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para reverter integralmente a glosa quanto a este ponto.*

*Frise-se, por pertinente, que, ainda que se afaste a isenção prevista no artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.435/75, as mercadorias adquiridas também são alcançadas pela isenção prevista no artigo 9º do Decreto-lei nº 288/67, que estabelece que “[e]stão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional”.*

*Por fim, caso se entendesse que a operação de aquisição não estava alcançada por qualquer norma de isenção, é certo que o direito ao crédito deve ser assegurado em razão da incidência do tributo na operação anterior, o que independe do efetivo recolhimento do tributo pelo fornecedor.*

#### **DA GLOSA EM RAZÃO DA RECLASSIFICAÇÃO DOS KITS PARA FABRICAÇÃO DE BEBIDAS**

*A recorrente adquire dos fornecedores Pepsi e Arosuco kits para fabricação de refrigerantes. Tais kits são compostos de aromatizantes específicos para cada uma das bebidas a serem fabricadas (Pepsi, Guaraná, Sukita, Soda e Tônica) e outros ingredientes, como sais, acidulantes e conservantes, e são classificados pelos fornecedores no Ex 01 do subitem 2106.90.10, a saber:*

<i>Capítulo 21</i>	<i>Preparações alimentícias diversas</i>
<i>21.06</i>	<i>Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.</i>
<i>2106.90</i>	<i>Outras</i>
<i>2106.90.10</i>	<i>Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas</i>
	<i>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 (grifo nosso).</i>

*Tendo em vista que os fornecedores se encontram na Zona Franca de Manaus, ambos não destacam IPI nas respectivas saídas, por se tratar de operação isenta.*

*Por sua vez, conforme tratado no tópico anterior, a recorrente tem direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição de tais insumos, tendo apropriado os créditos com base na alíquota correspondente ao Ex 01 do subitem 2106.90.10.*

*Ao glosar os créditos apropriados pela recorrente em decorrência da aquisição dos kits para fabricação de bebidas fornecidos pela Pepsi e pela Arosuco, a autoridade fiscalizadora manifestou-se no sentido de que, ainda que se reconhecesse o direito ao aproveitamento de créditos de IPI correspondentes ao valor do tributo incidente sobre produtos procedentes da Zona Franca de Manaus, “[...] permaneceria plenamente justificada a glosa total dos créditos oriundos de kits para fabricação de bebidas, pois é igual a zero o valor do IPI calculado, como se devido fosse, sobre os produtos em questão”.*

*No Relatório de Ação Fiscal nº 2 (fls. 104/157), a autoridade fiscal expõe de forma fundamentada os motivos que a levaram a concluir pela incorreção da classificação fiscal adotada pela recorrente (NCM 2106.90.10 Ex-01), e pela reclassificação, de forma individualizada, dos componentes que formam os kits, conforme resumido na “Síntese das conclusões da fiscalização” abaixo transcrita:*

*O item XI da Regra Geral Interpretativa 3 b), que foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira sobre produtos com as mesmas características dos adquiridos pela fiscalizada, define que os componentes individuais de kits para refrigerantes devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles. No presente processo (“DOC 1”), consta a tradução juramentada da análise efetuada pelo CCA.*

*Constatou-se que nenhum componente pode ser classificado no Ex 01 do código 2106.90.10, pois isoladamente não apresentam as características de um extrato concentrado. Tal fato foi confirmado em exames laboratoriais requisitados pelo Fisco (“DOC 2”). 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.*

*Como a legislação brasileira não deixa dúvidas de que devem ser cumpridas as normas internacionais sobre o Sistema Harmonizado, a decisão do CCA e Nota XI da RGI 3 b) são suficientes, por si só, para afastar o código adotado pelas empresas.*

*A palavra “preparação” aplica-se a mercadoria que esteja preparada, pronta para uso pelo adquirente. Não é o caso dos kits para fabricação de bebidas, pois estes se tratam de um conjunto de ingredientes, cada uma na sua embalagem individual, que precisam ser misturados no estabelecimento do engarrafador, em operação industrial que só pode ser executada seguindo complexas e detalhadas especificações técnicas. Não existe hipótese de um bem formado por parte individuais não misturadas que deva ser enquadrado como “preparação alimentícia”.*

*A mistura dos componentes dos kits caracteriza a operação de industrialização prevista no artigo 4º, inciso I, do Regulamento do IPI (transformação). Depois que os componentes são misturados, é obtido um produto novo, com características completamente distintas do que se tinha quando os componentes estavam acondicionados individualmente.*

*Conforme consta em documentação anexada ao presente processo (“DOC 3”), a Alfandega dos Estados Unidos analisou o enquadramento de um kit de ingredientes destinados à elaboração de sanduíches. Os ingredientes são vendidos em uma mesma caixa de transporte, mas embalados individualmente (se misturados pelo vendedor, ocorreria sua deterioração). Decidiu-se que os diversos componentes são classificáveis separadamente. E a decisão não poderia ser diferente: os bens classificados como sanduíches só passam a existir quando elaborados pela lanchonete, assim como os bens classificados como extratos concentrados só passam a existir quando misturados pelo engarrafador.*

*Em nenhum momento a NESH prevê que se deva analisar a motivação de destinatários específicos. Analisa-se, sim, a embalagem do produto, o seu formato, e/ou outras características que a mercadoria apresenta no momento do fato gerador. Também não há nenhuma previsão legal de que, em função limitações decorrentes das leis da física e da química, um produto deva ser classificado com base em características que só passará a apresentar em etapas posteriores da cadeia produtiva.*

*Pepsi e Arosuco tratam seus kits como uma mercadoria única por uma decisão comercial, e não por questões técnicas. Não haveria impedimento para que cada*

*componente de kit fosse fabricado e vendido por um estabelecimento diferente, nem para que se efetuasse remessas em separado dos componentes dos kits. Os fornecedores também poderiam (e deveriam) especificar o preço cobrado por cada componente, procedimento adotado por indústrias de outros países. A definição de classificação fiscal deve obedecer ao que diz a legislação, não podendo ser determinada de acordo com o interesse comercial do fabricante.*

(...)

*Ambev defende que a consideração dos kits como um único produto é expressamente prescrita pelas notas do capítulo 2106, que diz que esta posição abrange as preparações para fabricação de bebidas "quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.)." Na realidade, o citado texto da NESH refere-se a uma mercadoria única (a preparação composta para fabricação de bebidas) que só passa a existir após a realização de operação industrial no estabelecimento de Ambev. Esta preparação composta (extrato concentrado) é que deve receber adição de água e outros tratamentos complementares, para resultar em uma bebida classificada no Capítulo 22 da NCM.*

*Dentre os componentes de kits adquiridos por Ambev, aqueles que contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada devem ser classificados no subitem 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 subitem 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.*

*Os componentes adicionais de kits adquiridos por Ambev (mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia) devem ser classificados no código residual 2106.90.90, reservado às "Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras", tributado à alíquota zero do IPI.*

*Comprovado que o valor do imposto calculado como se devido fosse no período abrangido pela ação fiscal era zero, os créditos ilegítimos devem ser glosados na escrita fiscal de Ambev. Tratando-se de caso em que o adquirente não arcou com o ônus financeiro do imposto na entrada dos insumos que geraram os créditos glosados, Ambev é responsável pelo pagamento do IPI devido na saída dos produtos finais. Observe-se que, na hipótese do adquirente se considerar prejudicado por fornecedor, ele tem o direito de buscar na Justiça direito de regresso, para reaver os montantes perdidos.*

*Em sua defesa, a recorrente alega que "[...] as regras de interpretação do sistema harmonizado são subsidiárias entre si, de modo que a RGI 2 só será aplicável na hipótese de a RGI 1 não se mostrar suficiente para indicar a classificação apropriada e assim por diante", e que "[...] a aplicação da RGI 1 é mais do que suficiente para indicar que a posição 2106.90.10 - EX. 01 é a classificação mais apropriada para os kits concentrados adquiridos" por ela, de modo que todos os pontos trazidos quanto à aplicação das notas explicativas das RGI 2 e 3 seriam inaplicáveis ao presente caso.*

*Para contestar os fundamentos expostos na autuação, a recorrente sustenta que "[...] o enquadramento de mercadorias na posição 2106 não se limita àquelas que se encontram em estado acabado pronto para uso, eis que determinam que consideram-se também preparações aquelas que forem submetidas a tratamentos complementares". Para corroborar o alegado, cita as notas explicativas A e 12 da posição 2106.*

Ademais, a recorrente defende que “[...] o fato de o kit ser constituído por itens acondicionados em embalagens individuais se verifica totalmente compatível com o texto da posição 2106.90.10 - EX. 01”, uma vez que “[...] a NESH da posição 2106 determina que são “preparações compostas” todas as substâncias constituídas por um **conjunto de ingredientes** que lhe conferem uma propriedade aromática característica de determinada bebida, seja isoladamente ou seja **mediante a ADICÃO de outras substâncias**”, citando, para corroborar o alegado, o teor da Nota Explicativa 7 da posição 2106.

Diante disto, a recorrente defende que “[...] todos os componentes dos kits concentrados são relevantes para a determinação do sabor e das demais características dos refrigerantes, tendo, portanto, todas as características necessárias para o seu enquadramento como “preparações compostas””, de modo que “[...] cada um dos componentes dos kits deve ser considerado como parte da “preparação composta””.

Para corroborar o seu entendimento de que “[...] todos os componentes, sejam líquidos e sólidos, são parte integrante dos kits concentrados”, a recorrente reproduz os seguintes trechos da fl. 26 do laudo técnico colacionado aos autos, que analisou os kits em debate:

**“Os conteúdos líquidos que integram, em bombonas, os kits concentrados utilizados pela Consulente são PREPARAÇÕES COMPOSTAS, cujas composições são obtidas através da mistura de extratos e bases de frutas diversas, (mix de frutas). Após concentração, tais preparações serão combinadas com outros elementos (por exemplo caramelo) e solução diluente para obtenção do concentrado final utilizado na determinação do sabor das bebidas. Os aromas garantem as características da bebida, tornando-a única em relação ao sabor e odor.”**

**“Os sais e ácidos que integram os kits para fabricação dos refrigerantes, são sabores concentrados e fazem parte, juntamente com os outros ingredientes, dos produtos que caracteristicamente contribuem para a determinação do sabor das bebidas.” (Grifos da recorrente)**

Contestando a conclusão de que “[...] os métodos de negócio e os interesses comerciais dos fabricantes não condicionariam as classificações fiscais”, a recorrente destaca que a “[...] a própria NESH reconhece os efeitos dos modelos de negócio adotados pelas indústrias, salientando que as preparações compostas abrangidas pelo NCM 2106.90.10 “Ex. 01” são frequentemente utilizadas pela indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc.””.

Diante disto, entende restar comprovado “[...] que o texto do NCM 2106.90.10 e as Notas da posição 2106 são mais do que suficientes para orientar a classificação fiscal dos kits concentrados para a fabricação de refrigerantes”, de modo que “[...] as Notas Explicativas VII da RGI 2 a) e XI da RGI 3 b), em nada interferem na classificação dos kits”.

Caso superado o acima exposto, “[...] admitindo-se hipoteticamente que a Nota Explicativa XI da RGI 3b) pudesse ser invocada no presente caso”, a recorrente alega que “[...] as argumentações trazidas pela r. decisão recorrida para sustentar tal aplicação carecem de fundamento jurídico e contrariam a própria natureza técnica dos produtos analisados”.

Neste sentido, defende que a antiga deliberação realizada no âmbito do Conselho de Cooperação Aduaneira (“CCA”), que teria sido utilizada como fundamento para a edição da

*mencionada Nota Explicativa XI, “[...] reflete apenas trabalho preparatório, anterior à redação da nota explicativa em comento e, por isso, não possui qualquer caráter vinculante, já que não reflete norma apta a criar obrigações ou mesmo interpretar as normas efetivamente aplicáveis ao caso”.*

*Por fim, a recorrente sustenta que “[...] a própria RGI exige que produtos misturados que constituam preparações - como é o caso dos kits concentrados e do texto da posição 2106.90.10-EX. 01 - sejam classificados seguindo-se a Regra 1”, mencionando, neste sentido, a parte final da Nota Explicativa X da RGI 2 b), que versa sobre classificação de matérias misturadas ou encontradas em partes, que dispõe 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”.*

*Devidamente expostos os fundamentos que embasam a autuação e os argumentos que fundamentam a pretensão recursal, passo a apreciá-los.*

*Inicialmente, cumpre informar que não se trata de matéria nova neste e. CARF, existindo diversos julgados sobre o tema, sendo que, em sua ampla maioria, verifica-se o acolhimento do entendimento exarado na autuação, com se extrai, exemplificativamente, dos Acórdãos de nº 3402-003.800, 3302-006.576, 3201-005.720, 3201-005.476, e, mais recentemente, Acórdãos de nº 3201-009.811 e 3301-012.392, que assim resumem o seu entendimento:*

*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.*

*Por outro lado, não são poucos os acórdãos proferidos por voto de qualidade ou maioria – com pertinentes votos vencidos -, assim como, salvo melhor juízo, ainda não houve posicionamento acerca do tema pela 3ª Turma da Câmara Superior, o que demonstra a inexistência de entendimento pacífico quanto à matéria.*

*Neste cenário, entendo que devem ser tecidos alguns comentários quanto à conclusão adotada pela autoridade autuante, em sintonia com os acórdãos supra referidos, que, com a devida vênia, não me parecem adequados.*

*A autuação utiliza como um fundamento quase que inquestionável, para o afastamento da classificação unitária dos kits, a Nota Explicativa XI da Regra Geral Interpretativa 3 b), e a deliberação prévia realizada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira - CCA, sobre produtos com as mesmas características dos adquiridos pela recorrente, que culminou na inclusão do referido item na NESH.*

*Nos termos da autuação, com base na referida Nota Explicativa – corroborada pela deliberação do CCA - estaria definido que “[...] os componentes individuais de kits para refrigerantes devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles”.*

*A RGI 3 b) dispõe que “[o]s produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação”. Por sua vez, a Nota Explicativa XI supra referida estabelece que “[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”.*

*Diante disto, a autoridade autuante conclui que “[...] o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) consiste em uma exclusão da Regra Geral Interpretativa 3 b)”. Ou seja, no seu entendimento, os kits se enquadrariam na hipótese de aplicação da RGI 3 b), que determina a classificação unitária do produto pelo critério da característica essencial, mas tal aplicação seria excetuada expressamente pela Nota Explicativa XI.*

*Tal conclusão foi exposta nos seguintes trechos do Relatório de Ação Fiscal nº 2:*

*Um dos exemplos citados na NESH de mercadorias cuja classificação pode ser determinada pela aplicação da Regra Geral Interpretativa 3 b) são os conjuntos de desenho, constituídos por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador (posição 82.14), apresentados em um estojo de folha de plástico (posição 42.02). Este kit deve ser classificado como uma mercadoria única enquadrada na posição 90.17, própria para régua.*

*Imagine-se, porém, que a NESH excluísse os conjuntos para desenho do campo de aplicação da Regra 3 b): neste caso, cada um dos seus componentes teria que ser enquadrado no seu código específico.*

*O item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) consiste em uma exclusão da Regra Geral Interpretativa 3 b). Assim, a norma tem por objetivo determinar que os componentes das bases para bebidas devem ser enquadrados nos seus códigos específicos.*

*Desta maneira, se uma indústria dá saída a um conjunto de desenho, o kit em questão deve ser classificado como uma mercadoria única, mesmo que o fabricante decida registrar nas notas fiscais os preços individuais de cada um de seus componentes. Por outro lado, embora Pepsi e Arosuco tenham decidido registrar nas notas fiscais apenas o preço do conjunto de componentes, o kit em questão não pode ser classificado como uma mercadoria única, em obediência ao que dispõe a NESH, que expressamente exclui estes produtos do campo de aplicação da Regra Geral Interpretativa 3 b).*

*É importante esclarecer que temos duas possibilidades de não aplicação de uma determinada regra, não aplicação (i) por não incidência de fato, ou (ii) por não incidência de direito. No primeiro caso, a regra não se aplica simplesmente por que os fatos não se subsumem a sua hipótese de incidência. Por sua vez, na segunda situação, os fatos se enquadram na hipótese de incidência da regra, mas há outra norma que determina a sua não aplicação ou a sua aplicação de forma distinta.*

*No que se refere especificamente às Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, temos que uma regra pode não ser aplicável para fins de classificação da mercadoria, por não incidência de fato, e, neste caso, não surgirá qualquer consequência jurídica da referida regra, devendo o operador do direito buscar outra regra aplicável ao caso.*

*Por outro lado, a própria regra pode trazer, em seu texto ou notas explicativas, determinação de não aplicação ou aplicação distinta para situações que, apesar de se subsumirem à hipótese de aplicação, deveram obedecer ao regramento específico.*

*Neste sentido, a própria RGI 3 b) traz em suas notas explicativas hipótese de não aplicação, por não incidência de direito, com determinação de aplicação distinta, como se verifica dos seguintes trechos do item X:*

*Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:*

*- camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;*

*- uma garrafa de bebida espirituosa da posição 22.08 e uma garrafa de vinho da posição 22.04.*

**No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada. (Grifamos)**

*Verifica-se que foi justamente este sentido que a autoridade autuante pretendeu dar ao item XI da RGI 3 b), concluindo que a sua inclusão na nota explicativa excetuava os kits para fabricação industrial de bebidas da regra de classificação das mercadorias pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, o que resultaria na determinação de classificação em separado.*

*Ocorre que, além do item XI da RGI 3 b) apenas dispor que a 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”, sem trazer qualquer determinação de aplicação distinta, verifica-se que a própria deliberação prévia realizada pelo CCA – que supostamente corroboraria o entendimento exarado na autuação – demonstra que a inclusão da Nota Explicativa XI na RGI 3 b) configura mero reconhecimento expresso de não aplicação da regra, por não incidência de fato.*

*Ao analisar a deliberação do CCA, anexa com tradução juramentada ao auto de infração, verifica-se, primeiramente, que o referido conselho debruçou-se apenas sobre a aplicação da RGI 3 b) (e, de forma incidental, sobre a aplicação da RGI 2 a)) na classificação de bases de bebida, deixando de se manifestar sobre a aplicação da RGI 1, que, conforme determinação das próprias Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, possui aplicação prevalente sobre as RGIs 2 e 3.*

*Desta forma, apesar de ser inquestionável a especialização e capacidade técnica do conselho, seja por se tratar de trabalho prévio à introdução da nota explicativa, seja por realizar análise específica quanto à aplicação de determinada regra para classificação da mercadoria, sem se debruçar sobre a aplicação da RGI 1 – de aplicação prévia e prevalente sobre as demais RGIs -, entendo que, além de não ter caráter vinculante, tal deliberação não tem o condão de corretamente classificar a mercadoria ora em análise.*

*Ademais, merece destaque que a conclusão do CCA, de não aplicação da RGI 3 b) para classificação das bases de bebidas, se deu em razão do entendimento de que “[...] os*

*produtos não eram nem misturas nem produtos compostos nem conjuntos para venda a varejo”. Ou seja, a inclusão do item XI na nota explicativa da RGI 3 b) configura reconhecimento expresso de não aplicação da regra, por não incidência de fato.*

*Em tal situação – com todas as vênias à conclusão adotada pelo CCA –, parece-me que a única conclusão possível – e, por conseguinte, a única interpretação possível da Nota Explicativa XI da RGI 3 b) - é a de não aplicação da regra, sem qualquer consequência na classificação da mercadoria. Isto porque, sendo reconhecida a inaplicabilidade da regra para fins de classificação da mercadoria, por não incidência de fato, não pode surgir qualquer consequência jurídica da referida regra –visto que, frise-se, inaplicável -, devendo o operador do direito se valer das demais regras para promover a classificação da mercadoria.*

*Diante disto, sendo afastada a aplicação da Nota Explicativa XI da RGI 3 b), para fins de classificação da mercadoria ora em análise, cumpre apreciar a classificação fiscal adotada, a partir das Regras Gerais para Interpretação e NESH, observando, especialmente, a ordem delimitada e os critérios de prevalência.*

*A RGI 1 estabelece que “[o]s títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes”.*

*A Nota Explicativa da RGI 1 é bastante didática e esclarecedora quanto à suficiência dos textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo para classificação das mercadorias em numerosos casos, assim como quanto a sua prevalência sobre às demais regras, como se verifica dos seguintes trechos:*

*II) A Regra 1 começa, portanto, por determinar que os títulos "têm apenas valor indicativo". Deste fato não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.*

*III) A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:*

*a) De acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e*

*b) Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.*

*IV) A disposição III) a) é suficientemente clara e numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às outras Regras Gerais Interpretativas (por exemplo, os cavalos vivos (posição 01.01), as preparações e artigos farmacêuticos especificados pela Nota 4 do Capítulo 30 (posição 30.06)).*

*V) Na disposição III) b):*

*a) A frase "desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas", destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração. Por exemplo, no Capítulo 31, as Notas estabelecem que certas posições apenas englobam determinadas mercadorias. Consequentemente, o alcance dessas posições não pode ser ampliado para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluíam por aplicação da Regra 2b).*

*No que se refere à aplicação da RGI 1 ao presente caso, merecem transcrição o texto da posição 21.06 e trechos específicos da sua nota explicativa:*

*21.06 – Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.*

*Nota Explicativa*

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

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

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

*Classificam-se especialmente aqui:*

*(...)*

*7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), do tipo utilizado na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tenso ativos, sucos (sumos) de fruta, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, mesmo com adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.*

*(...)*

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

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

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

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

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

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

*De antemão, já deve causar certo espanto a qualquer um que se depare com a presente controvérsia o fato de a reclassificação fiscal pretendida ter sido baseada quase que exclusivamente na RGI 3 b), enquanto as notas explicativas da posição 2106 tratam de forma incisiva sobre as preparações para fabricação de bebidas.*

*Para afastar o enquadramento dos kits como mercadoria única classificada na posição 2106, a autoridade autuante justifica que “[a] palavra “preparação” aplica-se a mercadoria que esteja preparada, pronta para uso pelo adquirente”, e que este não seria o caso dos kits em questão, “[...] pois estes se tratam de um conjunto de ingredientes, cada um na sua embalagem individual, que precisam ser misturados no estabelecimento do engarrafador, em operação industrial que só pode ser executada seguindo complexas e detalhadas especificações técnicas”. Por fim, ressalta seu entendimento de que “[n]ão existe hipótese de um bem formado por parte individuais não misturadas que deva ser enquadrado como “preparação alimentícia””.*

*Ocorre que a Nota Explicativa A supra transcrita é categórica ao afirmar que a posição 2106 compreende as preparações “[...] quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, dissolução ou ebulição em água, leite, etc.)”, o que afasta a exigência de que a mercadoria esteja pronta para uso.*

*Ademais, ao tratar do enquadramento individualizado dos componentes dos kits no Ex 01 do código 2106.90.10, a autoridade autuante afirma que “[...] 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”.*

*Ou seja, a própria autuação reconhece que o kit considerado como um todo se enquadra na classificação fiscal pretendida pela recorrente, subsistindo realmente a controvérsia apenas em relação a preparação composta para fabricação de bebidas poder ser constituída de componentes acondicionados separadamente.*

*Para defender o seu entendimento, a autoridade autuante afirma que “[o]s kits não podem ser classificados em código próprio para preparação composta, pois algo que não está misturado não se caracteriza como preparação”. Neste ponto, destaca que “[n]o mesmo sentido dos dicionários, a Nomenclatura do Sistema Harmonizado emprega o vocábulo “Preparação” como uma mercadoria misturada, pronta para uso pelo seu adquirente”, e que “[s]empre que a NESH se refere a preparações da posição 21.06, fica claro que está tratando de uma mistura”.*

*Com o devido acatamento, tais argumentos não resolvem a controvérsia. Não há controvérsia quanto às preparações serem compostas por misturas. A questão é se os componentes acondicionados separadamente podem compor conjuntamente uma preparação composta.*

*Quanto a este ponto, a autoridade autuante afirma que “[a] classificação no SH não é determinada conforme a utilização que será dada por destinatários específicos da mercadoria, mas sim de acordo com as características que a mercadoria apresenta no momento do fato gerador”, destacando que “[...] o produto que as empresas chamam de "concentrado" é na realidade um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários. Assim, o termo "concentrado" foi empregado de maneira tecnicamente incorreta, e seu uso refletiu apenas a prática comercial das empresas”.*

*Neste sentido, a autuação apresenta as seguintes considerações:*

*55) Nada, além de questões meramente comerciais, determina que Pepsi e Arosuco dêem saída aos componentes das bases para bebida em uma única remessa, na forma de kits.*

*- Se desejassem, os fornecedores poderiam vender apenas os componentes individuais que contém o aroma do produto, onde está o chamado segredo industrial. Os demais componentes dos kits poderiam ser vendidos individualmente por empresas diferentes.*

*- Os componentes dos kits também poderiam ser elaborados e comercializados por estabelecimentos distintos da mesma empresa. Como se sabe, os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos pela legislação do IPI.*

*- Mesmo sendo vendidos por um único estabelecimento, os componentes não precisariam ser necessariamente remetidos como um todo. Por exemplo, se devido a erro no manuseio de um kit estocado no estabelecimento do engarrafador ocorresse algum problema com a "parte A", mas a "parte B" permanecesse em perfeito estado, o procedimento lógico sob o ponto de vista comercial seria o engarrafador efetuar nova compra apenas para repor a parte que ele estragou.*

*56) A nível mundial, não são uniformes as práticas comerciais adotadas pelas empresas nas vendas de preparações destinadas à elaboração de bebidas.*

*- Algumas indústrias tratam cada ingrediente como sendo uma mercadoria individual, autônoma em relação às demais. Neste caso, o produtor precifica cada um dos ingredientes individualmente.*

*- Outras indústrias, como é o caso de Pepsi e de Arosuco, tratam o conjunto dos ingredientes como uma mercadoria única, mesmo estando tais ingredientes acondicionados separadamente. A precificação, neste caso, é feita para o conjunto dos ingredientes.*

*- Evidentemente, a classificação deve obedecer ao que diz a legislação, não podendo ser determinada de acordo com o interesse do fabricante em precificar ou não cada componente. Mas não encontra guarida na NESH a ficção de que os kits se constituem em uma mercadoria única para fins de classificação fiscal.*

*Ademais, é oportuno destacar que a autuação reconhece que “[...] existem razões físico-químicas para que a mistura dos componentes dos kits fornecidos por Pepsi e Arosuco seja efetuada somente no estabelecimento do engarrafador (se a mistura fosse realizada no estabelecimento industrial do fornecedor, resultaria em alteração de sabor e perda de*

*propriedades essenciais nas bebidas)”, mas entende que “[t]al constatação não altera o fato de que cada componente dos kits deve ser enquadrado em um código de classificação antes da realização da operação de industrialização pelo engarrafador, passando a integrar produto classificado em outro código após a realização da operação de industrialização”.*

*Em breve síntese, a autuação pretende afastar a classificação fiscal adotada pela recorrente – que supostamente estaria amparada em mera prática comercial e ficção criada pela empresa -, para classificar cada um dos componentes como se fosse um produto só, visto que tal classificação fiscal estaria de acordo com as características que a mercadoria apresenta no momento do fato gerador, configurando, na realidade, um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários.*

*Com a devida vênia, entendo que a autuação parte de premissa fática equivocada, que não encontra respaldo na realidade dos fatos. Isto porque, considerar os kits como mero conjunto de matérias-primas e produtos intermediários, ao meu ver, configura, pelo contrário, negar as características que a mercadoria apresenta no momento do fato gerador.*

*Conforme se verifica da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n.º 8, de 25/05/1998, os Concentrados, Bases e Edulcorantes para Bebidas não Alcoólicas, industrializados na Zona Franca de Manaus, devem obedecer o seguinte processo produtivo básico: “a) dosagem das matérias-primas; b) mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas; e c) homogeneização, quando necessário”.*

*Assim, além da referida norma reconhecer que o produto é único, composto por partes líquidas e sólidas, destacando como parte do seu processo produtivo a dosagem das matérias primas, ainda esclarece que a homogeneização deve ocorrer apenas quando necessário.*

*No mesmo sentido, os kits adquiridos pela recorrente também foram considerados pela Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA como produtos únicos, como se verifica do Parecer Técnico de Projeto n.º 130/2002 e da Resolução CAS n.º 356, de 17 de dezembro de 2002, apresentada pela Pepsi durante a fiscalização, e do Laudo de Produção n.º 0249/2003/SPR-CGAPI-COAUP e Laudo Técnico de Auditoria Independente – LTAI, relativos ao concentrado fabricado pela Arosuco, anexos à impugnação apresentada pela recorrente.*

*Quanto à elaboração dos kits, merece destaque trecho do LTAI, onde foi verificado, perante auditoria técnica, o processo produtivo relativo ao concentrado da Arosuco:*

*Seq. Descrição das Etapas*

- 1. Receber e estocar a matéria-prima*
- 2. Controlar a qualidade da matéria-prima*
- 3. Tratar a água para o processo*
- 4. Dosar, misturar, homogeneizar e envasar os componentes líquidos (FASE A – ENVASE)*
- 5. Misturar, concentrar, dosar e envasar os produtos intermediários (FASE INTERMEDIÁRIA)*

6. *Fracionar, dosar e embalar os componentes sólidos (FASE B)*
7. *Executar testes microbiológicos e físico-químicos*
8. *Emballar/Expedir*

*Da mesma forma, o Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT descreve minuciosamente o “Processo de fabricação dos kits de concentrados”, no qual se verifica uma produção planejada e coordenada das partes dos kits, que passa por controles de qualidade, peso e dosagem, além de análises físico-químicas e sensoriais, de acordo com as especificações para cada kit, que é indicado para produzir apenas um único tipo de refrigerante específico.*

*Tal descrição é pertinente para reforçar que o produto final da produção industrial em análise não é o componente em separado, mas o kit específico para elaboração de cada tipo de refrigerante, sendo o controle de adequação das partes ao kit realizado desde o início do planejamento da produção até o acondicionamento final dos produtos, com a devida identificação dos componentes como partes de um kit específico.*

*Diante disto, entendo que não podem subsistir argumentos no sentido que os kits configuram mera ficção ou prática comercial, uma vez que devidamente demonstrado que o processo industrial realizado pelas fornecedoras é destinado, desde o princípio, à fabricação dos kits e não dos componentes separadamente. Ademais, como reconhecido pela própria autuação, trata-se de prática adotada por indústrias a nível mundial, o que afasta, por exemplo, o entendimento de que seria uma tentativa forçada de enquadramento na classificação apenas para fins tributários.*

*No mesmo sentido, sugerir que os componentes poderiam ser adquiridos de forma individualizada é desprezar todo o processo sincronizado e coordenado realizado na elaboração dos kits que, caso não fosse realizado previamente pelos fornecedores, exigiria que tal combinação se desse por conta da recorrente, vez que essencial a formação do kit para elaboração do refrigerante, principalmente, considerando a produção em larga escala realizada pela empresa.*

*Da mesma forma, a destinação dos kits para o fim único de elaboração de bebidas também resta incontroverso com base nas suas próprias características – não apenas na destinação dada pelo adquirente -, uma vez que os componentes são elaborados desde o princípio como partes de um kit de destinação específica, e que, nos termos da própria NESH, são utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc.*

*Superada a premissa fática adotada pela autuação, e referendada pelo v. acórdão recorrido, cumpre analisar se o fato de possuir componentes acondicionados separadamente impediria a classificação do kit como uma mercadoria só.*

*Não se discute que as preparações compostas, em sua maioria, serão misturadas integralmente e acondicionadas numa parte só, até porque a mistura integral de todos os componentes torna muito mais prática e fácil a movimentação e comercialização do produto.*

*O que está sob análise é a possibilidade da preparação composta não perder essa caracterização, nos casos em que a mistura prévia total dos seus componentes não é possível, por razões físico-químicas, como no presente caso.*

*Analisando as Notas Explicativas da posição 21.06, especialmente os itens A), B) e 12, não se verifica a exigência de que haja a mistura prévia e reunião de todos os componentes, em uma só parte, para que se considere como preparação composta, ou a vedação de que componentes não inteiramente misturados não poderão ser classificados como um produto só.*

*Por outro lado, os kits ora em análise se subsumem perfeitamente às hipóteses descritas nas notas da posição 21.06 quanto às preparações compostas do tipo utilizado na fabricação de bebidas não alcoólicas, qual sejam:*

- (1) 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 tenso ativos, sucos (sumos) de fruta, etc;*
- (2) contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida;*
- (3) a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, mesmo com adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono;*
- (4) são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc; e*
- (5) Tal como se apresentam, estas preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.*

*Da mesma forma, a classificação dos kits no Ex-tarifário 01 da NCM 2106.90.10, com base nas características integrais de seus componentes, também não é objeto de controvérsia, configurando preparação composta, não alcoólica (extrato concentrado 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, o que também é corroborado pelo laudo do INT.*

*Frise-se que o critério de destinação da mercadoria – realçado tanto no texto do item 2106.90.10 (Preparações **dos tipos utilizados para elaboração de bebidas**), quanto no texto do Ex-tarifário - encontra-se plenamente satisfeito, o que reforça a adequação da classificação adotada pela recorrente.*

*Neste sentido, merece citação trecho do voto vencido do ex- Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, no Acórdão de nº 3402-003.800, que assim concluiu acerca da interpretação das notas explicativas na classificação dos kits concentrados:*

- 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.*

*No mesmo sentido, merece menção também acórdão recentemente proferido, pelo e. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no julgamento da APC nº 1003920-70.2018.4.01.3200, do qual transcrevo os seguintes trechos da ementa de julgamento:*

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ALEGAÇÃO DE FATOS NOVOS. AFASTAMENTO. COFINS E CONTRIBUIÇÃO AO PIS. "KITS" DE CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL UNIFICADA DAS PREPARAÇÕES NÃO ALCOÓLICAS DESTINADAS À ELABORAÇÃO DE REFRIGERANTES. POSSIBILIDADE. CÓDIGO 2106.90.10 EX 01 DA TIPI. ALÍQUOTA ZERO. LEI 10.865/2004 (ART. 28, INCISO VII). HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.*

*(...) 8. O Código NCM 2106.90.10, Ex 01, da TIPI, a que se refere a regra do art. 28, inciso VII, da Lei 10.865/2004, prevê que a mercadoria tenha as seguintes características (atributos), além de destinação específica: (i) seja uma preparação composta; (ii) seja não alcoólica; (iii) seja caracterizada como extrato concentrado ou sabor concentrado; (iv) seja destinada para elaboração de bebida da posição 22.02; (v) tenha capacidade de diluição superior a 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado.*

*9. Com relação aos traços descritos nos itens "ii" e "iv", não há qualquer dúvida, nem discussão nos autos, remanescendo controvertida a verificação dos atributos - que permitem a classificação unificada - descritos nos itens "i" (caracterização do concentrado como preparação composta), "iii" (caracterização da preparação como extrato concentrado ou sabor concentrado) - e "v" (que a preparação tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida produzida para cada parte do concentrado).*

*10. Verifica-se, da análise da descrição contida na TIPI, que a destinação dada à mercadoria possui indiscutível relevância para a sua correta classificação fiscal, uma vez que o código 2106.90.10 e seus Ex 01 e 02 apresentam, textualmente, os seguintes elementos teleológicos identificados nas expressões: "(...) utilizados para elaboração de bebidas" (2101.90.10 - grifêi), "(...), para elaboração de bebida da posição 22.02, (...)" (Ex 01), "(...) para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, ..." (Ex 02). O Sistema Harmonizado de classificação confere, portanto, preponderância ao uso e destinação da mercadoria em relação à sua constituição físico-química, para se determinar a classificação fiscal.*

*11. A argumentação de que os concentrados produzidos pela apelada e acondicionados na forma de kits não se caracterizam como preparações, simples ou compostas, não apresenta consistência fática, nem jurídica, data vênia, quando examinada, à luz das provas periciais acostadas aos autos e da legislação tributária de regência da matéria, inclusive as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH.*

*12. A legislação não exige que a preparação, para ser qualificada juridicamente como tal, esteja previamente homogeneizada e diluída em água no momento da saída do estabelecimento da apelada, isto é, esteja pronta para uso imediato, bastando que contenha os elementos essenciais que, utilizados de forma conjunta, integral, na proporção determinada pela fórmula, e após o tratamento complementar, componham a mistura necessária para a elaboração da bebida da posição 22.02 (refrigerante).*

*13. A Nota Explicativa do Sistema Harmonizado (NESH) nº 7 chega a prever, expressamente, que os ácidos e os agentes de conservação fazem parte da "preparação"*

*(classificada no Código 2106.90.10), podendo esta ser remetida ao adquirente sem passar pela diluição, realidade que se identifica com a forma de acondicionamento do concentrado em partes que compõem o "kit" de cada bebida, inclusive, a teor da referida Nota, (...) para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, etc (...).*

*14. Além de a ausência de prévia homogeneização e diluição no estabelecimento da apelada - de todos os componentes da preparação não descaracterizá-la, segundo as NESHs n.º 7 e 12, tal forma de proceder se justifica diante da necessidade de se evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água e, também, em razões de ordem físico-químicas.*

*15. Sendo o concentrado produzido pela apelada uma preparação, incide, na espécie (por força da NESH X à RGI/SH 2.b, acima transcrita), a RGI/SH 1, a qual determina que a classificação seja realizada pela aplicação dos textos das posições e das notas de seção e de capítulo, remetendo, portanto, à incidência das notas 7 (sete) e 12 (doze). De tal sorte que os textos da posição 2106.90.10 e suas respectivas notas explicativas em especial a 7 e 12 - são suficientes para a correta classificação fiscal dos kits de concentrados comercializados pela apelada como mercadoria única.*

*16. A pretensão de classificação isolada de cada uma das partes integrantes do kit de concentrado somente teria procedência na hipótese da venda e utilização, em separado, de cada uma dessas partes, realidade que não se verifica na espécie, pois cada componente isoladamente considerado é inservível para a fabricação das bebidas, conforme demonstram os laudos técnicos das perícias realizadas pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) e do Centro de Tecnologia de Embalagem do Instituto de Tecnologia de Alimentos do Estado de São Paulo CETEA-ITAL.*

*17. Da análise dos laudos do Instituto Nacional de Tecnologia INT e do Centro de Tecnologia de Embalagem do Instituto de Tecnologia de Alimentos do Estado de São Paulo CETEA-ITAL, bem assim da legislação tributária examinada sistematicamente, conclui-se que as mercadorias comercializadas pela autora apresentam os atributos (características) e a destinação a que se refere o Código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, classificando-se, portanto, como 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.*

*(...)*

*19. A qualificação do produto comercializado pela apelada como concentrado para bebidas não alcoólicas (classificado no Código Suframa unitário n.º 0653) foi realizada, também, pela SUFRAMA, em 2007, por força do Parecer Técnico de Projeto n.º 224/07 e da Resolução n.º 298/07 (ID 199214044), tendo o concentrado sido definido, tecnicamente, como "preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte do concentrado.*

*20. Embora a classificação fiscal de mercadorias se encontre na esfera de competência exclusiva da Receita Federal do Brasil, a SUFRAMA apresentou definição técnica da mercadoria produzida pela apelada. E, no exercício dessa atribuição, a SUFRAMA definiu, no Parecer Técnico de Projeto n.º 224/07, os concentrados como preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte do concentrado" (ID 199214044). (...)*

*(AC 1003920-70.2018.4.01.3200, JUIZ FEDERAL HENRIQUE GOUVEIA DA CUNHA, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 24/08/2022) (Grifamos)*

*Destaque-se que, ao contrário do alegado na autuação, a classificação de mercadoria constituída por mais de um componente, não misturados entre si, como produto único, não é algo vedado pelas NESH.*

*Neste sentido, as Notas Explicativas da “Seção VI – Produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas” e “Seção VII – Plástico e suas obras; borracha e suas obras”, expressamente consagram a possibilidade de classificação de produtos sortidos com base na sua destinação, após a mistura, ex vi:*

*Esta Nota diz respeito à classificação dos produtos que se apresentam em sortidos compostos de diversos elementos constitutivos distintos, classificáveis, no todo ou em parte, na presente Seção. Todavia, a Nota apenas visa os sortidos cujos elementos constitutivos se reconheçam como destinados, após mistura, a constituir um produto das Seções VI ou VII. Estes sortidos classificam-se na posição correspondente a este último produto, desde que os seus elementos constitutivos satisfaçam as condições enumeradas nas alíneas a) a c) da Nota.*

*Não se trata de aplicar a referida nota ao presente caso, até porque, expressamente aplicável apenas aos produtos das Seções VI ou VII.*

*Ocorre que, sendo admitida pela NESH a classificação de partes separadas na posição correspondente ao produto que constituirão após mistura, o silêncio das notas explicativas da posição 2106 sobre tal possibilidade não pode ser interpretado como vedação, devendo a classificação se ater aos outros dados previstos nas notas explicativas, que indicam a adequação da classificação adotada pela recorrente.*

*Conforme bem pontuado pelo ex- Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, no voto vencido supra referido, “[t]ratam-se de critérios que só aclaram (ainda que por analogia) ainda mais os parâmetros que devem ser considerados para a classificação dos kits de concentrados, os quais são nitidamente destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas, em utilização conjunta, enviados simultaneamente (kits) e em proporção e quantidades suficientes para a produção dos concentrados a serem diluídos”.*

*A relevância do critério da destinação pela NESH também é ressaltada no próprio exemplo dado pela autuação, sobre a classificação de estojos de desenho. Em tal situação, mesmo sendo constituídos por produtos plenamente distinguíveis e autônomos, no caso, por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador (posição 82.14), apresentados em um estojo de folha de plástico (posição 42.02), o kit é classificado como uma mercadoria única enquadrada na posição 90.17<sup>1</sup>.*

*Por fim, ainda que se entendesse pela insuficiência da RGI 1 para classificação da mercadoria em análise, entendo que a classificação fiscal estaria respaldada também por uma aplicação, excepcional, da RGI 2 a), que assim dispõe:*

*Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as*

<sup>1</sup> Instrumentos de desenho, de traçado ou de cálculo (por exemplo, máquinas de desenhar, pantógrafos, transferidores, estojos de desenho, régua de cálculo e discos de cálculo); instrumentos de medida de distâncias de uso manual (por exemplo, metros, micrômetros, paquímetros e calibres), não especificados nem compreendidos noutras posições do presente Capítulo.

*características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.*

*Por pertinente, transcrevo os seguintes trechos da sua nota explicativa:*

*I) A primeira parte da Regra 2a) amplia o alcance das posições que mencionam um artigo determinado, de maneira a englobar não apenas o artigo completo, mas também o artigo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado.*

*(...)*

*III) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, a presente parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos dessas Seções.*

*Assim, sendo inegável que os kits possuem, no estado em que se encontram, as características essenciais do artigo completo e acabado, carecendo única e exclusivamente da mistura final das suas partes, entendo que eles poderiam ser considerados, no máximo, um produto incompleto ou inacabado, o que permitiria uma aplicação, excepcional, da RGI 2 a), para fins de classificação fiscal, exceção esta que se justificaria justamente em razão do silêncio do texto da posição 21.06 e das notas explicativas, quanto à viabilidade de classificação de preparação composta, constituída por partes não misturadas.*

*Por todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de manter a classificação fiscal adotada pela recorrente, revertendo a glosa dos créditos por ela apurados.*

*Restando vencido no presente tópico, cumpre destacar que, apesar da recorrente não contestar especificamente a classificação adotada de forma individualizada pela autuação acerca das partes que compõe os kits, restringindo sua defesa no entendimento de que devem ser classificados como um produto só, parece-me existir um equívoco na glosa integral dos créditos relativos à aquisição dos kits, que merece ser reformado.*

*Quanto aos componentes dos kits adquiridos tanto da Pepsi quanto da Arosuco que contêm “[...] extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada”, a autoridade autuante entendeu que “[...] devem ser classificados no subitem 2106.9010, como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota do IPI é zero”. Ademais, destacou que “[e]ssa preparação, porém, não se classifica no Ex 01 do subitem 2106.90.10, pois isoladamente ela não apresenta as características de um extrato concentrado”.*

*Além do componente acima analisado, os kits fornecidos por Pepsi são formados por uma outra "parte", que, segundo a fiscalização, “[...] contém ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, que são comercializados já misturados pelo fornecedor, na forma líquida”, sendo classificada, em razão disto, “[...] no código residual 2106.90.90, reservado às "Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras", tributado à alíquota zero do IPI”.*

*No caso dos componentes dos kits fornecidos pela Arosuco, que correspondem a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, foram adotadas as seguintes classificações:*

- a) “O código 2916.31.21, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente de benzoato de sódio”;
- b) “O código 2916.19.11, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente de sorbato de potássio”;
- c) “O código 2918.14.00, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente de ácido cítrico”;
- d) “O código 2922.49.20, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente EDTA Cálcio Dissódico”.

Por fim, a autoridade autuante destacou que “[a]s únicas “partes” tributadas a alíquotas positivas adquiridas por Ambev são os aromas classificados no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5%”, porém manteve a glosa integral, sob os seguintes fundamentos:

[...] seria admissível que Ambev aproveitasse créditos mediante aplicação da alíquota de 5% sobre o valor deste componente individual.

Em relação às operações objeto do presente Relatório, porém, permanece cabível a glosa total do crédito do IPI aproveitado por Ambev.

A fiscalizada recebeu os componentes dos kits como se fosse um produto único, sem discriminação da classificação fiscal e valor de cada item embalado individualmente. Desta maneira, Ambev recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais.

Portanto, não é possível determinar o valor tributável referente aos componentes que se classificam no código 3302.10.00, o que impede que se determine a parcela do crédito a que o contribuinte faria jus. De qualquer maneira, a parcela em questão é ínfima em relação ao total de créditos aproveitados por Ambev no período objeto deste Relatório.

Com a devida vênia, tal entendimento não merece subsistir.

Sendo reconhecido pela própria autuação o direito ao crédito, tal direito não pode ser tolhido sob a justificativa de que os produtos não estavam corretamente identificados nas notas fiscais de aquisição.

Assim como o crédito incentivado apurado pelo contribuinte não pode ser assegurado com base em classificação equivocada adotada pelo fornecedor na nota fiscal, é óbvio que o equívoco do fornecedor não pode culminar na glosa do crédito do adquirente, uma vez que o direito ao crédito decorre da lei e não da nota fiscal.

Da mesma forma, não é correto o entendimento de que não é possível determinar o valor tributável referente aos componentes que se classificam no código 3302.10.00, o que impediria a apuração da parcela do crédito a que a recorrente faz jus. Tanto a Lei nº 4.502/64 (artigo 17), quanto o RIPI/10 (artigos 196 a 197), expressamente permitem e estabelecem os critérios para o arbitramento do valor tributável “[...] quando sejam omissos ou não mereçam fé os documentos expedidos pelas partes”.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso, de ofício, para o fim de afastar a glosa relativa ao percentual correspondente aos produtos classificados no código 3302.10.00, que deverão ser apurados, em sede de liquidação, com base na alíquota prevista na

*TIPI (5%) e nos critérios estabelecidos no artigo 197, §1º, do RIPI/10, ou, subsidiariamente, artigo 196 do RIPI/10.*

### **DOS CRÉDITOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA**

*No que se refere à glosa relacionada aos produtos acabados recebidos de estabelecimentos industriais da mesma empresa, a recorrente alega que, sendo optante pelo Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), nos termos dispostos no artigo 58-J da Lei nº 10.833/03, o IPI seria devido pelo estabelecimento ora autuado no momento em que realiza a saída das mercadorias e, havendo a incidência do imposto, por consequência, também faria jus aos créditos apropriados.*

*Subsidiariamente, sustenta que, mesmo sendo vedado o registro do crédito em função de as mercadorias se sujeitarem ao regime monofásico do IPI, não poderia haver a glosa uma vez que teria recolhido o imposto na saída.*

*Ao apreciar a presente questão, esta C. Turma, em outra composição, por meio da Resolução nº 3401-002.549, de 29 de setembro de 2022, resolveu converter o julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para: (i) confirmar se houve recolhimento de tributos pela recorrente na saída de produtos sujeitos à incidência monofásica; (ii) esclarecer se no montante de débitos de IPI de cada período de apuração considerou o montante pago pela recorrente na saída de produtos sujeitos à incidência monofásica; e (iii) elaborar demonstrativo acompanhado de relatório circunstanciado com o montante de débito de cada período de apuração, excluído o montante pago pela recorrente na saída de produtos sujeitos à incidência monofásica.*

*Em atendimento à Resolução, após o fornecimento de documentos pela recorrente, foi proferida a Informação IPI-EQAUD/DEVAT06-VR nº 22/2023, na qual a autoridade diligente confirmou que “[r]ecolhimentos de IPI ocorreram apenas em abril/2013 e em janeiro, março, abril, julho, setembro e outubro de 2015, nos códigos de receita 0668, 0821 e 0838 bebidas), mas houve destaque de IPI nas respectivas notas fiscais de saída dos produtos monofásicos e lançamento de débitos no RAIFI”, e que “[...] os débitos de IPI escriturados no RAIFI compreenderam os valores destacados nas saídas de produtos sujeitos à incidência monofásica”, bem como, apresentou demonstrativo com “[...] a diferença entre os débitos mensais lançados no RAIFI e os débitos destacados nas notas fiscais de saída dos produtos monofásicos”.*

*Após ser intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a recorrente apresentou petição, alegando, em breve síntese, que “(...) os demonstrativos elaborados pelo d. Auditor Fiscal na Diligência Fiscal padecem de vícios, na medida em que desconsideram o fato de que a Intimada somente era optante do regime monofásico REFRI até abril de 2015, além de desconsiderarem os débitos correspondentes a saídas tributadas de alguns produtos sujeitos ao regime monofásico, o que apenas reforça a necessidade de reconhecimento da nulidade do Auto de Infração frente à sua precariedade”, e que “[...] restando comprovado que os produtos sujeitos ao regime monofásico foram tributados pelos outros estabelecimentos da Intimada ao procederem a venda para o estabelecimento autuado e foram também tributados na saída procedida pelo estabelecimento autuado, não resta dúvidas que a Intimada faz jus aos créditos de IPI ora questionados”.*

*Quanto às alegações de nulidade do auto de infração, cumpre informar apenas que as matérias relacionadas ao tema já foram apreciadas no presente voto, assim como, novos argumentos não podem ser trazidos em sede de manifestação em diligência, por deturpar toda a sistemática processual.*

*No que se refere aos supostos vícios nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, poderíamos baixar novamente os autos em diligência, para que a autoridade diligente se manifeste sobre os dois pontos levantados (i) descon sideração do fato de que a empresa somente era optante do regime monofásico REFRI até abril de 2015; e (ii) descon sideração de débitos correspondentes a saídas tributadas de alguns produtos sujeitos ao regime monofásico, e sua repercussão no demonstrativo elaborado, realizando eventuais reparos que entender pertinente.*

*Por outro lado, considerando a impossibilidade de tais demonstrativos serem analisados minuciosamente por este Órgão de Julgamento, por envolverem milhares de produtos e notas específicas, entendo que seja o caso de realizar o julgamento do mérito da questão, deixando o cálculo do montante efetivamente devido para o momento de liquidação do julgado, onde poderão ser verificadas eventuais inconsistências, uma vez que a questão controversa, qual seja, se o montante de débitos de IPI de cada período de apuração considerou o montante pago pela recorrente na saída de produtos sujeitos à incidência monofásica, já restou devidamente esclarecida, permitindo o julgamento de seu mérito.*

*Neste cenário, quanto aos créditos apropriados em razão da aquisição de produtos acabados, verifica-se que, estando a recorrente e todos os demais estabelecimentos da empresa sujeitos ao REFRI, nos termos do artigo 58-N, inciso I, da Lei nº 10.833/03, o IPI incide uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, sendo devido, por conseguinte, no momento da saída do produto dos fornecedores da recorrente – que industrializaram o produto - e não na saída realizada posteriormente por ela, para fins de comercialização.*

*Assim, não sendo aplicável a hipótese de suspensão do IPI na remessa entre estabelecimentos sujeitos ao REFRI, e considerando se tratar de produto submetido à incidência monofásica na operação de aquisição, não há direito da recorrente à apropriação de créditos decorrentes da sua aquisição, em razão da inexistência de posterior incidência na saída, sendo de rigor a glosa.*

*Por outro lado, conforme restou comprovado na diligência realizada nos autos, apesar de apurar equivocadamente créditos na entrada de produtos monofásicos, a recorrente também apurou os correspondentes débitos na saída dos produtos do seu estabelecimento, o que configura pagamento indevido.*

*Diante disto, para que o lançamento objeto do presente processo administrativo não configure bis in idem, deve ser reduzido do montante total lançado o valor pago (tanto recolhido quanto lançado como débito) a título de IPI na saída dos produtos monofásicos, cuja incidência se deu na operação de aquisição, razão pela qual voto por dar parcial provimento ao recurso neste tópico.*

#### **DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO**

*A recorrente alega que a multa de ofício exigida isoladamente tem caráter confiscatório, sustentando que “[a] imposição da multa, nesse patamar, revela que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade, incluindo a intenção do contribuinte”.*

*Inicialmente destaco que, nos termos do artigo 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não cabe a este Colegiado, “afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.*

*Da mesma forma, não é cabível invocar a proporcionalidade, a razoabilidade, o não confisco, ou qualquer outro princípio, para afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, incidenter tantum, de inconstitucionalidade desta norma.*

*Neste sentido, assim dispõe a Súmula CARF nº 2:*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*As alegações acerca da inconstitucionalidade da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que sua apreciação foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, não dispondo esta de competência legal para examinar hipóteses de violação às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.*

*Com efeito, a apreciação dessas questões encontra-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de constitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder. Portanto, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois ao julgador é vedado não observar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional.*

*Estando previsto na lei, no caso, no artigo 80 da Lei nº 4.502/64, a hipótese de aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, não pode este colegiado admitir a não aplicação ou a redução da penalidade prevista, uma vez que se estaria afastando a aplicação da lei, com base nos princípios supra mencionados.*

*Ademais, a lei não prevê qualquer hipótese de redução da multa em razão de circunstâncias de fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, estabelecendo uma aplicação neutra da multa em todas as hipóteses de ausência de lançamento ou recolhimento do imposto.*

*Diante disto, voto por não conhecer do recurso em relação aos argumentos de afastamento da multa de ofício por afronta a princípios constitucionais.*

#### **DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

*Apesar do esforço argumentativo da recorrente, em âmbito administrativo, o CARF já sumulou o entendimento de que “[i]ncidem juros moratórios, calculados à taxa*

*referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”, na Súmula CARF nº 108, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, ex vi do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), razão pela qual nego provimento ao recurso neste tópico.”*

### CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo os argumentos de afastamento da multa de ofício por afronta a princípios constitucionais.

Na parte conhecida, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do despacho decisório e do v. acórdão recorrido, e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento, para o fim de:

- a) reformar a conclusão adotada pelo v. acórdão recorrido, para o fim de dar parcial procedência à manifestação de inconformidade, em razão da reversão da glosa relativa às aquisições de filmes e rolas plásticas da Valfilm;
- b) reduzir do débito apurado no período a cobrança do IPI relativo às notas fiscais canceladas pela recorrente em sua escrituração;
- c) reverter a glosa quanto ao produto “Solvente”, utilizado no procedimento de fixação dos rótulos nos vasilhames retornáveis ou não (garrafas de vidro e Pet);
- d) reverter as glosas relativas aos insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, em observância ao julgamento do RE nº 592.891, em sede de Repercussão Geral, pelo STF;
- e) manter a classificação fiscal adotada pela recorrente em relação aos kits adquiridos de seus fornecedores, revertendo a glosa dos créditos por ela apurados;
- f) afastar a glosa relativa ao percentual correspondente aos produtos classificados no código 3302.10.00, que deverão ser apurados, em sede de liquidação, com base na alíquota prevista na TIPI (5%) e nos critérios estabelecidos no artigo 197, §1º, do RIPI/10, ou, subsidiariamente, artigo 196 do RIPI/10;
- g) reduzir do montante do débito apurado no período o valor pago pela recorrente (tanto recolhido quanto lançado como débito) a título de IPI na saída de produtos monofásicos, cuja incidência ocorreu na operação de aquisição;

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues

Fl. 46 do Acórdão n.º 3401-012.682 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.917641/2015-85

## Voto Vencedor

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

Em que pesem os robustos argumentos do i. Relator, a maioria do Colegiado entendeu por bem manter o lançamento do IPI não escriturado relativo ao batimento “SPED Nfe x SPED FISCAL”; a classificação fiscal do kit procedida pela autoridade fiscal e confirmada pela decisão recorrida; tendo, ainda, afastado a reversão da glosa proposta pelo relator, de ofício, em relação a itens glosados com alíquota positiva, em virtude de o colegiado ter entendido que ocorreu uma manifestação extra petita.

Como relatora designada a redigir o voto vencedor, passo a esclarecer as razões de decidir abordadas pelo Colegiado.

### a) Lançamento do IPI não escriturado relativo ao batimento “SPED Nfe x SPED FISCAL”.

A discussão circunda a exigência de IPI sobre notas fiscais canceladas no SPED-EFD pela recorrente, mas não registradas no portal da NF-e (SPED-NFe), porque, segundo a recorrente, houve falha de comunicação junto à SEFAZ/MG.

Inconteste à necessidade de emissão de nota fiscal para efetivas a saída do produto. Igualmente, no que diz respeito ao cumprimento das exigências legais e normativas atinentes às vendas canceladas, o retorno de mercadoria ou devolução de vendas, a teor do art. 231 do RIPI/2010.

O referido Regulamento ainda demanda que o cancelamento da nota fiscal seja motivado a sua efetivação, a saber:

**Art. 404. Quando a nota fiscal for cancelada, conservar-se-ão todas as suas vias no bloco ou sanfona de formulários contínuos, com declaração dos motivos que determinaram o cancelamento e referência, se for o caso, ao novo documento emitido.**

Parágrafo único. Se copiada a nota, os assentamentos serão feitos no livro Copiador, arquivando-se todas as vias do documento cancelado.

À vista disso, apenas o cancelamento da nota fiscal no SPED, incluindo NF-e, é capaz de invalidar ou rescindir a operação de venda. Até então, a operação mantém-se válida, mesmo que tenha havido o cancelamento nos registros contábeis-fiscais, recaindo sobre a recorrente o ônus da prova vez que demonstrado pela fiscalização a efetiva operação de venda via SPED-NF-e.

Em sentido igual, reproduz-se o voto proferido no bojo o Acórdão n.º 3301-004.714, em que a unanimidade do Colegiado entendeu que as informações prestadas no SPED são provas legítimas da operação de venda para a apuração do IPI:

Vendas registradas no livro de saída como canceladas A fiscalização identificou operações declaradas como canceladas no livro de saídas, mas que constavam no SPED, como não canceladas. É o que registra o autuação:

Na coluna "débito do imposto" do livro de saídas não foi escriturado o valor do IPI destacado nas notas fiscais eletrônicas, tampouco foi escriturado o valor contábil ou o valor da base de cálculo, simplesmente era indicado no campo "Observações" a condição de "CANCELADA". Consultadas as referidas notas constatou-se que estas estão na condição de "NÃO CANCELADA".

Sobre o tema, assim se posiciona o acórdão de piso

[...] no âmbito da apreciação da impugnação, efetuou-se nova consulta para verificar, no SPED, a situação das notas fiscais. Conforme tela abaixo, as notas nunca foram canceladas:

Nº Nota	Chave NFe	Data Emiss	Data Entrad	Cancelada
10.271.35110161170114000174550010000102711910441		24/01/2011	24/01/2011	Não
10.319.35110161170114000174550010000103191811131		25/01/2011	25/01/2011	Não
10.323.35110161170114000174550010000103231630850		25/01/2011	25/01/2011	Não

A listagem acima é de parte das notas fiscais, mas todas elas estão na mesma situação.

A Interessada, por sua vez, apenas reafirmou que as operações teriam sido canceladas, mas, novamente, deixou de apresentar documentação que comprovasse as alegações.

Em recurso voluntário, a contribuinte afirma que:

17. As operações canceladas foram registradas no Livro de Saída do IPI, conforme se observa do referido documento juntado nos autos do processo administrativo.

18. O motivo do cancelamento das notas fiscais foi ausência de ocorrência de fato gerador, sendo que as vendas foram canceladas, ou seja, não ocorreram as operações tributadas.

19. No caso de notas fiscais eletrônicas, o procedimento de cancelamento fora devidamente realizado, sendo feita a comunicação e a anotação no livro de saída do IPI.

20. A fiscalização afirma que consultou as notas fiscais, contudo não apontou aonde fez a consulta, não trouxe detalhes da consulta e o momento, apenas afirmou que as notas fiscais estão na condição de não canceladas.

**Mais uma vez a contribuinte confirma o que a fiscalização identificou nos livros de saída, reafirmando o cancelamento das operações, mas não trouxe prova que desfizesse a informação obtida e confirmada no SPED. Poderia, a título de exemplo, ter trazido consulta das notas fiscais respectivas no SPED a confrontar a informação da autuação.**

Sobre o tema, argumenta ainda a recorrente que:

27. O mero apontamento de não cancelamento das notas fiscais não permite o agente fiscal constituir um fato jurídico tributado sem a devida prova.

28. Analisando essa questão, a DRJ busca salvar o lançamento atribuindo essa obrigação de prova aos contribuintes, quanto à correta emissão e guarda dos documentos fiscais.

**Não é assim. A informação do SPED faz prova contra a contribuinte, sendo seu ônus trazer prova em contrário, o que não ocorreu.**

Assim, nesse ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Portanto, não basta o cancelamento nos registros contábeis como fez a recorrente, sendo necessária a regularização no portal da NF-e para que a operação de venda seja considerada inválida ou rescindida.

De modo que mantem-se integralmente o lançamento neste tópico.

## **2. Classificação fiscal do kit de concentrado.**

A controvérsia envolve a classificação fiscal para a preparação composta para fabricação de bebidas poderem ser constituída de componentes acondicionados separadamente, tendo a recorrente apropriado créditos com base na alíquota correspondente ao Ex 01 do subitem 2106.90.10.

Como dito pelo i. Relator, embora vastamente debatido, o tema permanece indefinido, porquanto controvertido neste Tribunal Administrativo. Apesar disso, a corrente majoritária ao qual me filio, adota o posicionamento de que os componentes que formam o kit de concentrado devem ser classificados individualmente, visto que não são preparações compostas e que acondicionados separadamente, confira-se teor do Acórdão n.º 3201-010.139:

(...)

Inicialmente afastado o argumento de inovação jurídica, pelas razões já descritas na preliminar, bem como não há que se falar em necessidade de laudo, uma vez que restou demonstrado nos autos, pelo Relatório de Verificação Fiscal que a classificação fiscal adotada pela fiscalização foi realizada com base em diligências efetuadas junto a empresa e não em meras elucubrações. Sendo utilizadas provas devidamente colacionadas neste processo com a colaboração do próprio contribuinte.

No que se refere a correta classificação dos “kits” é importante destacar que a matéria principal trata do aproveitamento de crédito de IPI nas aquisições de kits de concentrado das empresas PEPSI e AROSUCO na produção de refrigerante.

A fiscalizada, apesar de não efetuar pagamento do IPI nas aquisições dos insumos fornecidos pela PEPSI e AROSUCO baseou-se no artigo 237 do RIPI/2010 para escriturar no livro Registro de Apuração do IPI créditos calculados mediante aplicação da alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10 sobre o valor dos kits que a partir de 01/10/2012, os produtos desse mesmo código/EX passaram a ser tributados à alíquota de 20% (Decreto n.º 7742, de 31/05/2012).

Sobre esse tema há precedente da turma (em outra formação) que por maioria, guardadas as divergências, sendo o assunto objeto de um rico debate neste colegiado, passo a discorrer sobre o voto vencedor nessa parte, da lavra do Ilustre Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, acórdão n.º 3201-005.424. Importante ressaltar que este processo administrativo n.º 10830-727.394/2017-84, decorreu das providências resultantes das verificações fiscais referentes ao 1º e 2º trimestre de 2013, ora da mesma autuada. Imperioso também dizer que este mesmo acórdão foi citado nos processos 10830.720.225/2018-02 e 10830.724.180/2018-37, ambos de minha relatoria, julgados recentemente na sessão de setembro/2022.

(...)

Encaminho meu voto no sentido de assentir com as conclusões da autoridade fiscal exarada ao longo da análise no tópico da classificação fiscal e passo, de forma resumida, a demonstrar os fundamentos daquela autoridade que

constatou que os kits de insumos para fabricação de bebidas pela AMBEV não se tratam de concentrados na acepção das Regras Gerais de Interpretação e Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

**Fundamento 1:** Os produtos que compõem o kit não são preparações compostas.

A explicação do que vem a ser o termo "preparações" na NCM/TIPI e NESH foi apresentada pela fiscalização a partir dos vários exemplos obtidos das Notas do Sistema Harmonizado, do que resulta que sempre se refere a uma mistura, que no caso "composta" trata-se de matérias de Capítulos distintos da NCM/TIPI.

Dessa forma, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a "preparações compostas", estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias, que se apresentam em corpo único. Ocorre que os componentes dos "KITS", isoladamente considerados, não podem ser identificados como um extrato ou sabor concentrado, não perfazendo, portanto, o conceito de mercadoria única, como indevidamente aduz a recorrente.

Ademais, o concentrado é o resultado final de uma das etapas de industrialização no estabelecimento da AMBEV no qual se adicionam várias outras matérias primas além dos kits de insumos.

**Fundamento 2:** Os produtos que compõem o kit não são extratos ou sabores concentrados e quando diluídos em água não resultam na bebida fabricada pela AMBEV.

Para efeito da legislação do MAPA que trata de bebidas, o produto concentrado ou o preparado líquido, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida/refrigerante. São as prescrições dos arts. 13 e 30 da Lei nº 8.918/1994, verbis:

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

[...]

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

[...]

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

Está correta a conclusão da fiscalização de que o concentrado deve conter todos os extratos e aditivos da bebida, o que permite que, quando diluído, apresente os mesmos padrões de identidade e qualidade do produto final. Isto porque a composição do kit que contenha o extrato e outros ingredientes, se diluído individualmente, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas do refrigerante que porventura viesse a ser elaborado a partir dele. O aroma, o sabor e a coloração (elementos das características sensoriais), bem como as características físico-químicas não

seriam iguais. Se assim não fosse, seriam desnecessárias as outras partes que compõem cada kit.

Portanto, conclui-se que um componente de kit para refrigerantes que contenha extrato e outros ingredientes, acondicionado em embalagem individual, não pode ser enquadrado em Ex do código 2106.90.10, pois isoladamente não apresenta as características de um extrato concentrado.

**Fundamento 3:** O processo de fabricação do refrigerante no estabelecimento da engarrafadora distingue a etapa na qual é produzido o concentrado classificado no EX 01 do código 2106.90.10.

A descrição do processo industrial no estabelecimento da recorrente revela a etapa exata em que se obtém o concentrado de refrigerante, que pode ser assim sintetizada:

- A mistura da água tratada com o açúcar é realizada dentro do estabelecimento do engarrafador com a obtenção do xarope simples;
- O xarope simples é enviado a outro equipamento no qual se mistura com os ingredientes que compõem o kit adquirido da Recofarma, obtendo-se o xarope composto, caracterizado como um concentrado;
- O xarope composto é destinado à linha de enchimento onde se realiza a diluição com água carbonatada e envazado para distribuição e consumo - o refrigerante pronto.
- Alternativamente, o xarope composto pode ser vendido para estabelecimentos equipados com máquinas Post Mix (conhecidos como máquinas de refrigerante) as quais adicionam ao concentrado a água, o gás carbônico e outras substâncias.

Com essa descrição demonstra-se que o extrato concentrado é um produto industrializado obtido no estabelecimento do engarrafador após os processos de transformação e adição dos ingredientes dos kits adquiridos da Arosuco/Pepsi. A possibilidade de diluição no próprio estabelecimento da recorrente ou nas máquinas Post Mix evidencia que se trata de um concentrado com capacidade de diluição em que se preserva as características do refrigerante fabricado, conforme definição legal.

Dessa forma, o concentrado que se classifica no EX 01 ou 02 do código TIPI 2106.90.10, somente obtido após etapas de industrialização no estabelecimento da AMBEV (engarrafadora), não corresponde aos componentes dos kits produzidos pela Arosuco/Pepsi, pois estes (kits) apenas é uma matéria-prima no processo de obtenção do concentrado. Ressalta-se que essa distinção entre componentes dos kits da Arosuco/Pepsi e o concentrado da engarrafadora se dá a nível de apresentação física, composição química, identificação nos termos da legislação do MAPA e, conseqüentemente, resulta em distintas classificações tarifárias na TIPI.

É irrazoável e ilógica a pretensão da recorrente de que a classificação do kit produzido pela Arosuco/Pepsi deva ser a do concentrado obtido no processo industrial da AMBEV pois a ele se destina como um dos insumos. Tal fundamento não encontra guarida nas regras de interpretação do SH e NESH.

**Fundamento 4:** A aplicação das Regras de Classificação do Sistema Harmonizado impede a atribuição dos kits no EX 01 do código 2106.90.10.

A Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”, conforme a Regra Geral Complementar (RGC) nº 1 e a RGC/TIPI-1.

Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do Sistema Harmonizado (SH) referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único.

Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente. O entendimento aplica-se ao kit comercializado pela Recofarma cuja classificação, erroneamente, é em EX d código 2106.90.10.

Neste ponto, por concordar com a desclassificação laborada pela fiscalização, transcrevo os principais argumentos do autuante para fundamentar a impossibilidade de classificação do kit produzido pela Recofarma no código pretendido.

(...)

**Fundamento 5:** Vinculação da administração tributária às normas internacionais que tratam de classificação fiscal e interpretação do SH

A autoridade fiscal demonstrou a sistemática de interpretação das regras de classificação no âmbito da Organização Mundial das Aduanas - OMA, e a sua internalização no ordenamento jurídico pátrio, por meio dos veículos legislativos próprios.

Dessa forma, não que se falar em em desconsiderar as deliberações do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) utilizadas como fundamento para a edição da Nota Explicativa XI da Regra 3b como alegado pela recorrente (fl. 4.247/4.248) que se tratava apenas um trabalho preparatório anterior à redação da referida Nota. não conferindo qualquer efeito vinculante.

Engana-se a recorrente. O regramento do RIPI/2010, em matéria de classificação fiscal e interpretação do conteúdo dos textos e notas de capítulos, posições e subposições determina em caráter vinculante ou como elemento subsidiário de caráter fundamental a observância das RGIs, RGC, Notas Complementares e NESH:

Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art.10).

(...)

Em arremate aos fundamentos apontados para infirmar a classificação defendida pela recorrente, o entendimento deste voto é que a classificação fiscal adotada pelo fornecedor dos kits de insumos é incorreta, não só pelo fato desses "concentrados" serem constituídos por vários componentes embalados individualmente e vendidos em conjunto, mas também pelo fato de que o "concentrado" só passa a existir depois que os componentes do kit são processados no estabelecimento industrial do adquirente. Aplicando a nota explicativa XI da RGI 3-B, está correta a fiscalização no sentido de que essa RGI expressamente no caso de fabricação de bebidas dispõe que "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."

Diante desta extensa e bem elaborada explicação acerca do processo de classificação, com a qual entendo por concordar, pois estou convencido que 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.

Outrossim, conforme bem destacado pelo acórdão a quo, deve ser observada a análise feita pelo Conselho de Cooperação Aduaneira, vejamos:

59. No propósito de fulminar qualquer dúvida quanto ao correto entendimento citada da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), recorre-se à análise levada a efeito pelo Conselho de Cooperação Aduaneira por ocasião da edição da mesma, uma vez suscitada, ainda em 1985, a questão posta aqui.

60. A documentação em epígrafe, que pode ser consultada nas fls. 158/210 do processo 11624.720043/2017-41 (cujos fundamentos, conforme já dito, foram aplicados ao presente conjunto de processos), inclui a respectiva tradução juramentada e evidencia, sem qualquer margem à dúvida, que os componentes individuais destinados à fabricação industrial de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados a cada um deles, não como uma mercadoria única. Trata-se, simplesmente, da razão de ser da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), em nítida colisão com a tese que a impugnante pretende fazer prosperar.

Por esses motivos não há reparos a serem feitos na reclassificação efetuada pela fiscalização. Por conseguinte, os produtos que compõem os kits estão submetidos à alíquota zero na operação de saída do estabelecimento fornecedor (PEPSI e AROSUCO), logo não há previsão legal para a apropriação de créditos do IPI, correta a glosa efetuada pela fiscalização.

A tese da recorrente já foi apreciada neste Órgão, cujos precedentes lhe são desfavoráveis. Por concordar com as razões de decidir postas no Acórdão nº 3301-005.324 de Relatoria da i. Conselheira Dra. Semíramis de Oliveira Duro, que adoto para solução da controvérsia (inciso II, §12 do art. 114 da Portaria MF nº 1.634/2023<sup>2</sup>):

---

<sup>2</sup> Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.  
[omissis]

### **Classificação fiscal dos “kits” de concentrados para preparação de bebidas**

A maior parte dos créditos incentivados do IPI, escriturados pela Recorrente, foram oriundos de “kits” contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de Pepsi-Cola Industrial da Amazônia e de Arosuco Aromas e Sucos, empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

Apesar de adquirir os kits com isenção do IPI, escriturou no livro Registro de Apuração do IPI créditos calculados mediante aplicação da alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10, que, até 30/09/2012, era de 27%, e após esta data passou a ser de 20%.

Conforme já tratado, os produtos fornecidos por Pepsi e Arosuco não geraram direito ao aproveitamento dos créditos na forma prevista no artigo 237 do RIPI/2010, salvo aqueles componentes elaborados com extrato de guaraná.

Assim, o erro de classificação é argumento subsidiário da fiscalização para a glosa dos créditos. Isso significa que ainda que houvesse o direito de aproveitamento de

créditos do IPI na forma prevista no artigo 237 do RIPI/2010, o creditamento é afastado, pois os kits fornecidos por Pepsi e Arosuco tem tributação a alíquota a zero, quando reclassificados. Os kits contendo concentrados para refrigerantes não seriam enquadrados no Ex 01 da subposição 2106.90.10 da NCM, e sim em outras posições, dentre as quais a posição 2106.90.10, tributadas pela alíquota zero e, portanto, não autorizariam o cálculo e a apropriação de créditos presumidos do IPI.

Os Kits são os seguintes:

#### **a) Arosuco:**

*(...) tais “kits” são compostos por duas partes.*

*A Parte A, no estado líquido, consiste da reunião de extratos, óleos essenciais, bases aromáticas, corantes, dentre outros itens, que, sendo enviados misturados, formam entre si uma preparação composta (...)*

*A Parte B, no estado sólido, por sua vez, é composta por sais, ácidos, conservadores químicos, dentre outros itens adicionados ao “kit” para melhorar-lhe “algumas das suas características (apresentação, conservação etc.)”, de forma a manter os padrões de qualidade que marcam a bebida que, ao final e a partir do “kit”, deverá ser produzida e envasada pela Impugnante em seus estabelecimentos industriais. Tais itens também consistem, individualmente considerados, em preparações compostas de mais de um material.*

---

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

**b) Pepsi-Cola:**

— "Kits" PEPSI COLA são compostos por duas partes líquidas, a primeira (A) contendo ácido e cafeína como principais ingredientes e a segunda (B), composta por aroma "sabor Pepsi" adicionado de extratos vegetais (baunilha, noz de cola, coco, canela etc), além de corantes, aromas, acidulantes, emulsificantes e outros aditivos. Ambas as partes, portanto, são preparações compostas.

— "Kits" GATORADE são compostos de partes líquida (A) e sólida (B). A primeira consiste no sabor, adicionado de emulsificantes, estabilizantes de

acidez e outros aditivos, misturados entre si. A segunda, por outro lado, consiste numa mistura homogênea de sais semelhantes à composição do suor humano, adicionada de outros sais, antioxidantes etc., que influenciam nas características físico-químicas da bebida a ser preparada.

— "Kits" LIPTON, composto por duas partes sólidas. Uma delas consistente na mistura do extrato concentrado de "chá" com sabores concentrados compostos e sucos desidratados, misturados entre si. Outra, consistente numa mistura de sais,

acidulantes, antioxidantes etc., que influenciarão nas características físico-químicas da bebida pronta.

A fiscalização descreve o processo de elaboração das bebidas e as constatações, nos seguintes termos:

13) No curso desta fiscalização, constatou-se que as chamadas "partes sólidas" dos kits fornecidos por Pepsi e Arosuco são formadas por diversos aditivos utilizados na indústria alimentícia, acondicionados em embalagem individual.

13.1 - Os ingredientes das "partes sólidas" variam conforme o fornecedor e a marca, podendo incluir substâncias como benzoato de sódio, sorbato de potássio, ácido cítrico, ácido tartárico, EDTA cálcio dissódico, corante amarelo crepúsculo, corante azul brilhante FCF, corante roxo, aspartame, acessulfame de potássio e citrato de sódio.

13.2 - Em geral, o conteúdo das embalagens individuais em questão passa somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento do fornecedor de Ambev.

13.3 - Como os ingredientes das "partes sólidas" não estão misturados, tal "parte" não se caracteriza como uma preparação composta, conforme conceitos a serem expostos neste Relatório.

14) Assim, os kits fornecidos por Pepsi e por Arosuco chegam aos estabelecimentos industriais de Ambev divididos em duas ou mais embalagens individuais.

14.1 - Pelo menos uma das embalagens contém ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada. No kit sabor Cola, o componente em questão contém extrato de noz de cola, aroma "sabor Pepsi", corante caramelo e outros ingredientes. No kit sabor guaraná, tal componente contém extrato vegetal de guaraná, aroma natural de guaraná e corante caramelo. Nos kits sabor laranja, limão, uva e tônica, o componente contém aroma natural.

14.2 - Pelo menos uma das embalagens contém ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes.

15) O processo produtivo dos refrigerantes nos estabelecimentos industriais de Ambev (exceto as bebidas sem açúcar) pode ser resumido da seguinte forma:

15.1 - Os componentes, recebidos dos fornecedores em embalagens individuais, são encaminhados a uma sala de estocagem.

15.2 - A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, alimenta um equipamento conhecido como "dissolvedor", onde é adicionado açúcar, insumo que não faz parte dos kits oriundos de Manaus. Desta maneira, é obtido o

---

xarope simples, que é enviado para equipamento conhecido como "tanque de xarope".

15.3 - O conteúdo de cada "parte" dos kits é inicialmente dissolvido em tanques específicos, e depois enviado para o tanque onde ocorre a mistura com o xarope simples. Com isto, é produzido o xarope composto.

15.4 - A operação industrial mencionada no parágrafo anterior é executada seguindo detalhadas especificações técnicas (para mais detalhes, ver tópico que trata de parecer apresentado por Ambev).

15.5 - O xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição. Por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada. Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida.

16) Em relação a refrigerantes sem açúcar, o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o "xarope simples".

16.1 - Na primeira etapa do processo industrial ocorre a diluição em água das "partes", resultando no "concentrado líquido".

16.2 - Na segunda etapa do processo industrial, o concentrado líquido é diluído em água carbonatada para obtenção do refrigerante.

16.3 - Observe-se que a empresa sempre emprega a expressão "xarope composto" para identificar o produto resultante da mistura das "partes" dos kits, inclusive quando se refere a bebidas sem açúcar. Para simplificar, neste Relatório também será adotada esta terminologia.

17) Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo final a produção de refrigerantes.

17.1 - Entretanto, em alguns estabelecimentos de Ambev, uma parte da produção de xarope composto é destinada a ser utilizada nas máquinas de Post Mix. Neste caso, a mistura com gás carbônico e a água não ocorre no engarrafador, mas na máquina localizada em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

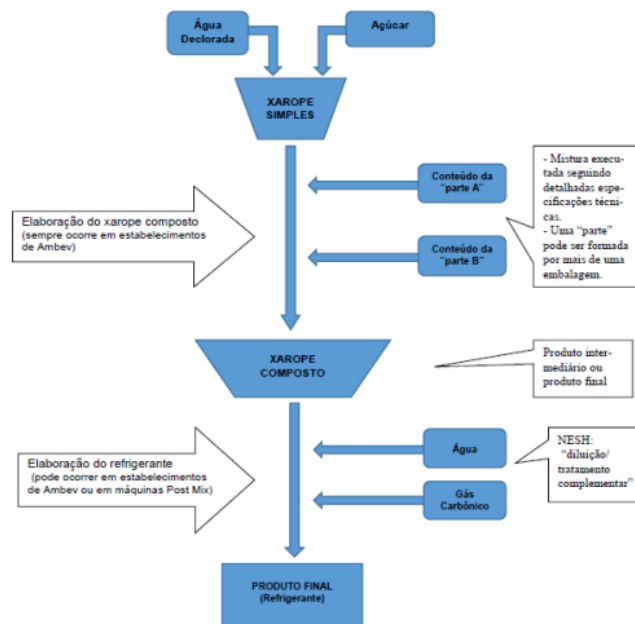
17.2 - Assim, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário (quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento de Ambev), como um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix).

17.3 - Não há diferenças no maquinário utilizado para produção do xarope composto. Qualquer que seja sua utilização, os dois tipos de xarope composto são bastante semelhantes, sendo que, quando há diferenças, elas não alteram a classificação fiscal do produto (no xarope para Post Mix sabor guaraná, é adicionado

antiespumante, aditivo que evita que ocorra formação de espuma no ato de encher o copo com o refrigerante).

18) O fluxograma da página a seguir resume o processo produtivo anteriormente relatado.

Fluxograma simplificado do processo de elaboração de refrigerantes



Em suma, o chamado “xarope simples” é obtido do aquecimento de açúcar cristal e refinado e da respectiva diluição em água. Há a mistura, no tanque de xarope, do conteúdo do “kit sólido”, com o “xarope simples”; depois, entra na mistura o “kit líquido”, dissolvido a frio. O “xarope composto” dá origem ao refrigerante propriamente dito, na linha de envase, mediante a diluição em água carbonatada; este também pode ser enviado em “bag in box” para outras filiais para emprego em máquinas de refrigerantes.

E, os “kits” não são remetidos em invólucros únicos, sendo que, na verdade, são formados por, no mínimo, dois componentes distintos, tais como: extratos vegetais (baunilha, noz de cola, canela etc), além de corantes, bases aromáticas, sais, acidulantes, emulsificantes e outros aditivos. Alguns desses componentes são líquidos, outros compostos por partes sólidas, sendo que estas, por não estarem misturadas, não se caracterizam como uma “preparação composta”, conforme adiante se demonstrará.

Por conseguinte, 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.

Os argumentos para a reclassificação foram os seguintes:

*II - CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE INGREDIENTES ACONDICIONADOS SEPARADAMENTE, CONFORME O SH, AS RGI e a NESH*

*19) A Regra Geral para Interpretação (RGI) n.º 1 prevê que a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e "Ex", conforme a Regra Geral Complementar (RGC) n.º 1 e a RGC/TIPI-1.*

*20) Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do Sistema Harmonizado (SH) referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único.*

*21) Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente.*

*22) Observe-se que a venda em conjunto de diversos insumos que terão a mesma finalidade é absolutamente comum entre fornecedores que atuam nos mais diferentes setores da indústria.*

*(...)*

24) A fiscalizada diz se basear na RGI 1 para classificar os kits no Ex 01 do código 2106.90.10.

24.1 - Entretanto, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. 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 (os conceitos destas palavras serão discutidos posteriormente).

24.2 - Também as Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os kits recebidos de Manaus possa ser classificado em código único.

25) Além das hipóteses previstas nos textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH, as Regras Gerais Interpretativas n.º 2 e n.º 3 referem-se a situações de exceção em que um conjunto de itens deve ser classificado em código único.

26) A RGI 2 a) abrange artigos que se apresentem desmontados ou por montar e que já possuam as características essenciais do artigo completo ou acabado.

26.1 - Por exemplo, os diversos componentes de uma bicicleta, quando vendidos desmontados, devem ser classificados no

código próprio para a bicicleta (produto final), e não em códigos próprios para cada parte da bicicleta.

26.2 - Entretanto, 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.

26.3 - Além disso, os insumos fornecidos por Pepsi e Arosuco 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.

27) Já a RGI 3 b) do Sistema Harmonizado trata de hipótese em que obras constituídas pela reunião de artigos diferentes e mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho devem ser classificadas como uma mercadoria única:

(...)

27.2 - Até mesmo produtos finais do setor alimentício destinados a venda a retalho poderiam ser classificados como mercadoria única por aplicação da RGI

3 b). Neste caso, porém, a classificação seria definida em função do artigo individual que confere a característica essencial do conjunto, e não com base nas características do conjunto inteiro (ou seja, para fins de classificação, jamais seria aceita a ficção de que todos os componentes de um sortido estão misturados, formando uma preparação única).

*preparação única.*

27.3 - *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):*

*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.*

28) *Desta maneira, 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.*

Aduz a Recorrente que a reclassificação dos “kits” na posição 2106.90.10 é equivocada e que a glosa correspondente é nula e improcedente, além de não ter sido precedida de qualquer laudo elaborado por profissional técnico habilitado. Acusa que a Fiscalização desconsiderou dados técnicos contidos no Relatório Técnico nº 000.130/17 elaborado pelo

Instituto Nacional de Tecnologia por meio da Fundação de Ciência, Aplicação e Tecnologia Especiais (FUNCATE).

Não lhe assiste razão, ao passo que o autuante analisou o referido Laudo, discorrendo sobre seu conteúdo no relatório fiscal:

#### ***Da necessidade de laudo técnico***

80) *Ambev alegou que a fiscalização não poderia ter apontado erro de alíquota sem amparo em laudo técnico que justificasse a nova classificação fiscal imputada de ofício.*

80.1 - *Na realidade, o laudo técnico é desnecessário, pois a divergência entre o Fisco e a empresa envolve somente matéria de direito, e não questões de fato.*

80.2 - *Basicamente, o que se discute no caso sob análise é se a legislação permite que kits contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, podem ser classificados como se fossem uma mercadoria única.*

80.3 - *Não há dúvidas de que no momento da ocorrência do fato gerador os kits são formados por preparações e ingredientes acondicionados individualmente.*

80.4 - *Observe-se que, quando uma autoridade julgadora determina a realização de perícia, aplica-se o § 1º do artigo 30 do Decreto nº 70.235/72, que diz que não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.*

*Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.*

*§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.*

*(...)*

***Do “relatório técnico” juntado por Ambev a processos administrativos que discutem a classificação dos kits***

*81) Em 24/04/2017, Ambev juntou a processos administrativos relativos a Autos de Infração do IPI lavrados em outros estabelecimentos da empresa (dentre eles, o processo n.º 10880-727.044/2015-61) um pedido para que fosse anexado parecer sobre os kits.*

*81.1 - Tal parecer foi elaborado pela Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção – DIEAP, que faz parte da*

---

*Fundação de Ciência, Aplicações e Tecnologia Espaciais – FUNCATE.*

*81.2 - Conforme Portaria Conjunta n.º 77/2016 (DOU de 20/09/2016) a FUNCATE foi autorizada, pelo período de 01 (um) ano, para atuar como fundação de apoio ao Instituto Nacional de Tecnologia - INT.*

*82) Esta fiscalização juntou referido parecer ao presente processo (Relatório Técnico 000.130/17, da Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção – DIEAP).*

*83) Inicialmente, o parecer descreveu o processo produtivo do estabelecimento de Ambev localizado em Jundiá e o do estabelecimento de Arosuco localizado em Manaus.*

*83.1 - Nesta parte, que envolve aspectos técnicos da área de competência do INT / FUNCATE, esta fiscalização, pelo menos nesta primeira análise, não observou pontos imprevistos.*

*83.2 - No que se refere ao processo de elaboração de refrigerantes por AmBev, a Divisão de Engenharia autora do parecer descreveu com mais detalhes aquilo que foi exposto por esta fiscalização no presente Relatório (ver o “fluxograma simplificado” e o texto anterior a ele).*

*83.3 - Assim, o parecer confirmou a complexidade do processo de fabricação do xarope composto (concentrado), como pode se observar nos trechos transcritos a seguir:*

*84) A descrição detalhada do processo produtivo do engarrafador torna ainda mais clara, se é que isto é possível, a falta de procedência do entendimento da empresa, que argumenta ser irrelevante para fins de classificação fiscal o fato de que os chamados “concentrados” correspondem a um conjunto de ingredientes apresentados separadamente.*

85) *Conclui-se que a análise técnica efetuada pela DIEAP sobre os ingredientes que compõem os insumos e sobre processos produtivos do fornecedor dos kits e do engarrafador apenas corroboram fatos e entendimentos já expostos pelo Fisco.*

86) *Os grandes equívocos do parecer surgem quando passa a se pronunciar sobre a classificação fiscal dos insumos analisados, em resposta a quesitos preparados por Ambev.*

87) *Por força do que dispõe o já transcrito § 1º do artigo 30 do Decreto n.º 70.235/72, a análise de classificação feita pelo parecer poderia ser completamente ignorada.*

88) *Entretanto, apenas para que não paire qualquer dúvida, o Fisco analisou os argumentos apresentados pela DIEAP, tendo verificado que o parecer cometeu erros primários na análise de classificação fiscal.*

89) *Assim, o texto apresentado mostrou a falta de conhecimento da matéria por parte da DIEAP, que tratou de assunto para o qual não tem competência.*

90) *Aliás, os próprios autores do parecer reconheceram o fato acima, tendo escrito que “a competência do enquadramento do produto é da Coordenação Geral do Sistema de Tributação ou das Superintendências Regionais da Receita Federal, do Ministério da Fazenda”.*

91) *O primeiro quesito formulado por Ambev foi o seguinte:*

*“1. Como podem ser definidas as preparações compostas para a elaboração das bebidas de que trata o “ex” 01 da subposição 2106.90.10 da TIPI?”.*

92) *Em resposta, o parecer simplesmente transcreveu a nota abaixo, integrante da NESH da posição 2106:*

*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.). O grifo é desta fiscalização.*

92.1 - *A DIEAP parece desconhecer que a NESH é uma norma internacional, e que as exceções tarifárias são criadas pela legislação brasileira.*

92.2 - *Não se pode conceituar bens que se classificam no Ex 01 do código 2106.90.10 com base em uma definição da NESH que abrange uma grande variedade de produtos classificados na posição 2106.*

92.3 - *Observe-se que, como mostra o trecho grifado, a Nota da NESH citada pelo parecer comprova que preparações são bens constituídos por uma mistura de ingredientes.*

93) *No segundo quesito, Ambev perguntou se “é correto afirmar que só estão compreendidas na descrição contida no*

*referido Ex os extratos concentrados ou sabores concentrados prontos e acabados, que estejam aptos para consumo final mediante simples adição de água”.*

*93.1 - No terceiro quesito, Ambev perguntou se “Estão compreendidos na descrição contida no referido Ex 01 os extratos concentrados ou sabores concentrados que contenham apenas parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizem uma determinada bebida”.*

*94) Para que o uso das palavras “prontos e acabados” e “consumo final” não venha a gerar interpretações equivocadas, esclareça-se que o entendimento exposto pelo Fisco é o de que os concentrados são bens que devem estar prontos para serem usados pelo adquirente na industrialização da bebida (ou na elaboração da bebida em processo não industrial, como o efetuado pelas máquinas Post Mix). Após a diluição do concentrado, é obtida uma bebida da posição 22.02, que é um produto pronto para consumo final.*

*95) Em sua resposta ao segundo e ao terceiro quesitos, o parecer cometeu o mesmo tipo de erro da resposta ao primeiro quesito, tendo procurado conceituar o código pretendido pela empresa com base em trechos de NESH da posição 21.06, trechos estes que se aplicam tanto a mercadorias do “caput” do código 2106.90.10 quanto a mercadorias do Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10.*

*95.1 - Esclareça-se desde já (o assunto será abordado posteriormente neste Relatório) que o Fisco apurou que vários componentes adquiridos por Ambev se classificam no “caput” do código 2106.90.10, estando abrangidos pela NESH da posição 2106, inclusive pela frase que diz que estas preparações contêm “parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizem uma determinada bebida”.*

*95.2 - O repetido equívoco de conceituar exceções tarifárias da TIPI unicamente com base na transcrição de definições da NESH demonstra bem a fragilidade do “relatório técnico” sob análise, na parte em que pretendeu analisar regras de classificação fiscal.*

*95.3 - Trata-se de equívoco idêntico ao cometido por Ambev, como será descrito no tópico “Análise da NESH da posição 21.06” deste Relatório, mostrando que a DIEAP, certamente por falta de conhecimento sobre a matéria, simplesmente aceitou argumentos que lhe foram apresentados pela empresa.*

*96) No quarto quesito, Ambev perguntou se os “conteúdos líquidos que integram, em bombonas, os kits de concentrados” podem ser considerados extratos ou sabores concentrados. No quinto quesito, Ambev repetiu a pergunta*

*do quesito anterior, agora em relação aos “sais e ácidos que integram os kits de concentrados”.*

*97) Difícil imaginar como a DIEAP poderia responder corretamente a estes quesitos, quando nos quesitos anteriores não teve condições de apresentar um conceito específico para concentrados.*

*97.1 - De fato, o parecer, de forma equivocada, concordou com entendimentos defendidos pela empresa.*

*97.2 - Na resposta aos quesitos 4 e 5, foram citadas características dos insumos em questão, sem que fosse indicado qualquer elemento que amparasse a conclusão de que eles podem ser identificados como extratos ou sabores concentrados.*

*97.3 - Por exemplo, na resposta ao quesito 5, o parecer relatou:*

*Os sais e ácidos que integram os kits para fabricação dos refrigerantes, são sabores concentrados e fazem parte, juntamente com os outros ingredientes, dos produtos que caracteristicamente contribuem para a determinação do sabor das bebidas conforme pode ser verificado na Tabela 1.*

*97.4 - É incontroverso que os sais e ácidos objeto do quesito, que incluem substâncias puras acondicionadas individualmente, são ingredientes indispensáveis dos concentrados produzidos pelo engarrafador, bem como das bebidas resultantes da diluição dos concentrados. Isto não é motivo para que, em vez de se usar códigos de classificação próprios para sais e ácidos acondicionados individualmente, os bens em questão sejam enquadrados pelo fabricante no código adequado para uma preparação composta que só se forma após a realização das operações de industrialização realizadas pelo adquirente.*

*97.5 - Observe-se que no quesito 4, que tratou de preparações líquidas, o parecer respondeu “Sim” à pergunta formulada por Ambev (se os bens “podem ser considerados preparações compostas”), fato reconhecido por esta fiscalização (reiterando-se que são preparações compostas enquadradas no “caput”, e não no Ex 01, do código 2106.90.10).*

*97.6 - Já no quesito 5, que tratou das chamadas partes sólidas, a DIEAP, provavelmente percebendo que seria absurdo demais manifestar concordância com o entendimento de que uma substância pura se constitui em uma “preparação composta”, não respondeu “Sim” à pergunta formulada por Ambev. De qualquer maneira, permanece o fato de que a DIEAP também neste quesito indicou que um código próprio para preparações compostas seria apropriado para uma substância adquirida em estado puro por Ambev, mostrando*

*mais uma vez sua falta de expertise na indicação do enquadramento de mercadorias no Sistema Harmonizado.*

*97.7 - Observe-se, ainda, que não é correto chamar os insumos recebidos de Manaus como “kits de concentrados”, pois não se pode considerar que o kit corresponde a vários concentrados (como a própria palavra indica, o concentrado corresponde ao produto na forma concentrada, não podendo se falar que há vários concentrados para a mesma bebida). Uma identificação correta seria a de “kits para fabricação de concentrados”.*

*98) Na resposta ao quesito 6, o parecer concordou com o entendimento da empresa de que os componentes líquidos, sais e ácidos que integram os kits possuem, tanto em conjunto quanto individualmente, capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida pronta para cada parte dos concentrados.*

*98.1 - Para chegar a tal conclusão, o parecer simplesmente fez uma relação entre o peso do insumo e o peso do produto final.*

*98.2 - Entretanto, a expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” não pode ser interpretada como o simples fato de um insumo ser objeto de diluição no processo de elaboração da bebida.*

---

*98.3 - Se fosse aceito o entendimento acima, qualquer ingrediente utilizado para elaboração de refrigerantes poderia ser identificado como o concentrado a que se refere o Ex 01 e do Ex 02 do código 2106.90.10, pois todos os ingredientes são objeto de diluição pelo engarrafador, inclusive matérias puras como benzoato de sódio e ácido cítrico, que se classificam em outras posições da Nomenclatura que não a 21.06, e que muitas empresas adquirem isoladamente de terceiros. Assim, pela interpretação dada por Ambev e aceita pelo parecer, todos os ingredientes de bebidas se classificariam nas exceções tarifárias do código 2106.90.10, e nenhum deles no “caput” do citado código, ou em outros códigos da Nomenclatura.*

*98.4 - Na realidade, a expressão “capacidade de diluição em partes da bebida” só pode ser aplicada ao concentrado, insumo que tem a capacidade de, por diluição, resultar na bebida. A citada expressão não pode ser aplicada a insumo que só resultará na bebida após a realização de uma série de operações de industrialização, sendo que a adição de água é apenas um dos procedimentos efetuados pelo engarrafador.*

*98.5 - O concentrado é uma preparação composta que contém todos os extratos e aditivos da bebida, o que faz com que sua capacidade de diluição seja determinada em função da quantidade de água que se deve adicionar para obter a*

*bebida (e não em função da quantidade de água e também de outros extratos e/ou aditivos).*

*98.6 - Observe-se que, embora Ambev siga exatamente a mesma fórmula para elaborar cada tipo de refrigerante, isto não é a regra no setor. Existem no mercado muitos fornecedores que vendem insumos para diferentes engarrafadores, e estes clientes podem usar fórmulas diferentes para obter bebidas semelhantes, mas não iguais. Tal fato mostra que, salvo por questões contratuais e comerciais, o fornecedor não teria como determinar com precisão a capacidade de diluição de um insumo que não contenha todos os extratos e aditivos, pois os ingredientes a serem adicionados dependem de decisão do cliente.*

*99) Por fim, cabe registrar que, apesar de pretender identificar a correta classificação de ingredientes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, o parecer elaborado pela DIEAP não fez uma única menção às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado e às respectivas notas explicativas, dentre elas o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b). Não se sabe se os autores desconhecem a existência desta legislação, ou se avaliam que ela é irrelevante. Em qualquer hipótese, mais uma vez fica demonstrada sua falta de conhecimento da matéria, pois os pontos citados devem se constituir no foco qualquer de análise que pretenda definir o enquadramento dos insumos em questão.*

Logo, a reclassificação fiscal das preparações recebidas dos fornecedores foi perfeitamente motivada pela autoridade fiscal autuante, com a exata subsunção dos fatos às normas tributárias que cuidam da classificação fiscal de mercadorias.

O voto condutor da decisão foi preciso na análise do inconformismo da Recorrente quanto à reclassificação e o deslinde da controvérsia, cujas razões adoto:

Assevera a impugnante que o trabalho da Fiscalização consistiu em demonstrar que os “kits” (extratos concentrados) adquiridos teriam sido classificados incorretamente, tendo em vista a nota explicativa XI da Regra 3 “b”, a qual prescreve que compostos individuais de bases para preparação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, na forma da RGI/SH 1.

Ademais, acusa que a Regra 3 “b” não se aplicaria ao caso e que, levando em conta a RGI/SH 1, as notas da posição 2106 são claras no sentido de que os “kits” contendo extratos ou sabores concentrados para preparação industrial de bebidas estão nela compreendidos, sendo correta a classificação adotada, no caso, o Ex 01 da posição 2106.9010 da NCM, visto que é mais específico e voltado justamente às “preparações compostas” (mais de uma substância) não alcoólicas, utilizadas “para elaboração” de refrigerantes/refrescos da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

(...)

O impugnante apoiando-se na RGI/SH 1, defende que as notas da posição 2106 são claras no sentido de que os “kits” contendo extratos ou sabores concentrados para preparação industrial de bebidas estariam nela compreendidos, ainda que necessitem de um processo industrial complementar ou da adição de outros ingredientes, para se tornarem aptos ao consumo. Assevera que o Ex 01 é mais específico, sendo voltado justamente às preparações compostas (mais de uma substância):

21.06	<b>Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.</b>
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas
2106.90	- Outras
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

Arrematando, o defendente argumenta que a NESH da posição 21.06 determina que se enquadrem no conceito de “preparações compostas” todas as substâncias formadas por um conjunto de ingredientes que lhes confirmam uma propriedade aromática passível de determinar, isoladamente ou mediante combinação com outras substâncias, o sabor característico da bebida.

Consoante apresentado, é incontroversa a utilização da RGI/SH 1. Todavia, cumpre examinar se os insumos fornecidos pela Pepsi e Arosuco são preparações simples ou compostas. Pois bem, sempre que a NCM ou a NESH se referem a preparações, fica claro que estão tratando de uma mistura. A palavra “preparação” denota produto aprontado para uso ou serviço sem ulterior manipulação ou transformação. É possível testificar tal assertiva, por exemplo, nas seguintes passagens da TIPI, referentes a gêneros alimentícios:

*Nota de Subposição n° 3 da posição 2104:*

*3.- Na aceção da posição 21.04, consideram-se "preparações alimentícias compostas homogeneizadas" as preparações constituídas por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas (...)*

*Itens 13, 14 e 15 da NESH da posição 21.06:*

*13) As misturas de extrato de ginseng com outras substâncias (por exemplo, lactose ou glicose) utilizadas para preparação de "chá" ou de outra bebida à base de ginseng.*

*14) Os produtos constituídos por uma mistura de plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de espécies diferentes, ou*

---

*por plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de uma ou de diversas espécies misturadas com outras substâncias (...)*

*15) As misturas constituídas por plantas, partes de plantas, sementes ou frutas (inteiras, cortadas, trituradas ou pulverizadas) de espécies incluídas em diferentes Capítulos (...)*

Ocorre, todavia, que os “kits” para preparo de bebidas não são produtos misturados, são formados por componentes acondicionados de forma individual. Essas preparações simples somente adquirem todas as características de preparações compostas (xarope final) após a mistura de extratos ou sabores com o xarope simples (sais dissolvidos em água declorada) realizada no âmbito do estabelecimento industrial da Ambev. Ao tratar especificamente da elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, a NESH menciona a adição de ingredientes como acidulantes, conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais:

*Classificam-se especialmente aqui:[...]*

*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.*

Ao usar o verbo “adicionar”, obviamente que a NESH está se referindo ao processo industrial onde ocorre a mistura dos ingredientes citados, e não a sua remessa em conjunto. Assim, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias, e não de uma preparação formada por diversas partes individuais.

Com efeito, extrai-se dos autos que os componentes dos “concentrados” ou “kits” são recebidos acondicionados de modo estanque, com características muito distintas: aromas (na fase líquida, em bombonas) e sais (na fase sólida, em sacos acomodados em caixas de papelão). Ou seja, o que se tem na realidade são preparações individuais que, dentro do estabelecimento de Ambev, devem ser misturadas a outras preparações individuais e a substâncias puras, além de açúcar e água. A necessidade de adição de preparações e substâncias puras faz com que a operação realizada sobre os bens fornecidos por Pepsi e Arosuco não possa ser considerada como um simples tratamento complementar, a que alude o item 12 da NESH:

*“Item 12 “Estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar.”*

Conclui-se, assim, que as preparações aludidas no Ex 01 do código 2106.90.10 devem estar prontas para uso por quem irá elaborar bebidas a partir delas, o que não é, como exposto, a hipótese dos “kits” examinados.

Demonstrada a inadequação da classificação dos “kits” no Ex 01 da posição 2106.90.10, reproduz-se, seguir, as conclusões da Fiscalização sobre a classificação, item a item, dos insumos adquiridos:

*“139) Conclui-se que, dentre os componentes de kits fornecidos por Pepsi e de Arosuco, aqueles que contêm extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada devem ser classificados no subitem 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 subitem 2106.90.10, pois isoladamente ela não apresenta as características de um extrato concentrado.*

*140) Além do componente acima analisado, os kits são formados por pelo menos uma outra embalagem que contém ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia. Alguns destes ingredientes são comercializados já misturados pelo fornecedor.*

*140.1 - Por aplicação da 1ª Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI-1/SH, as “Preparações alimentícias diversas” classificam-se no Capítulo 21.*

*140.2 - Como não se verifica uma posição específica que trate das preparações em questão, resta a posição 21.06, que trata das “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”.*

*140.3 - Verifica-se da estrutura da posição 21.06, que a mesma se desdobra em apenas duas subposições, estando a subposição 2106.10 reservada aos “Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas”, enquanto a subposição 2106.90 é reservada a “outras” preparações. Assim, a preparação em análise deve ser enquadrada na subposição 2106.90.*

*140.4 - 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 código 2106.90.10, nem se enquadra nos códigos 2106.90.21 até 2106.90.60, lhe resta o item residual “Outras” do código 2106.90.90.*

*140.5 - Face ao exposto, as preparações sob análise (mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia) devem ser classificadas no código residual 2106.90.90, reservado às “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, tributado à alíquota zero do IPI.*

*141) Outras “partes” de kit são compostas por diversas embalagens individuais, em geral contendo uma substância pura, como benzoato de sódio, sorbato de potássio e ácido cítrico.*

*141.1 - No caso dos componentes de kits que correspondem a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deve ser utilizado o*

---

*código adequado para a respectiva matéria. Com base nas informações disponíveis, os seguintes códigos deveriam ser aplicados:*

*141.2 - O código 2916.31.21, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente benzoato de sódio.*

*141.3 - O código 2916.19.11, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente sorbato de potássio.*

*141.4 - O código 2918.12.00, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente ácido tartárico.*

*141.5 - O código 2918.14.00, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente ácido cítrico.*

*141.6 - O código 2918.15.00, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente citrato de sódio.*

*141.7 - O código 2922.49.20, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente EDTA Cálcio Dissódico.*

*141.8 - O código 2924.29.91, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente aspartame.*

*141.9 - O código 2934.99.99, tributado à alíquota zero, é próprio para embalagens contendo exclusivamente acessulfame de potássio.*

*142) No caso de preparações próprias para colorir alimentos, deve ser utilizado o código 3204.19.13, tributado à alíquota zero.”*

No mesmo sentido, é imperioso transcrever o excelente voto do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, em processo da mesma Recorrente, n.º 10830.725247/201516, acórdão n.º 3402-004.988, julg. 21 de março de 2018:

#### 10. Da Classificação Fiscal dos “kits” adquiridos junto à PEPSI e à AROSUCO.

Aduz a Recorrente que ainda que superadas as questões acima colocadas, não poderia prevalecer a glosa de créditos atinentes aos “kits” oriundos da PEPSI e da AROSUCO ao fundamento de que teria sido equivocada a sua classificação no item 2106.90.10, “Ex. 01”, da TIPI/NCM/SH, pois: (i) a glosa com esse fundamento é nula, por carecer de motivação fática; e, no mérito, (ii) é improcedente. Por outro giro, para o Fisco (fiscalização e DRJ), os “kits” recebidos da PEPSI e da AROSUCO, não poderiam ser classificados no NCM 2106.90.10, “Ex. 01”, pelos seguintes motivos:

(a) não poderem ser tratados como um só produto classificado na referida posição, diante das RGI/SH (IN 807/08) n.ºs 2(a) e 3(b) e da respectiva Nota Explicativa (XI), no sentido de que ela “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”; e (b) não constituírem “preparações compostas para fabricação de refrigerantes”, já que estas suporiam “mercadoria pronta para uso pelo adquirente”, prévio “processamento, de transformação, podendo ser uma simples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado como cozimento”, não sendo esse o caso dos “kits”, já que é o adquirente, e não o fornecedor, que realiza tal processamento (diluição e gaseificação).

12. Da Reclassificação Fiscal adotada pelo Fisco Laudo técnico. Motivação, acervo probatório.

Também afirma a Recorrente que deve ser reconhecida a nulidade da reclassificação fiscal promovida, uma vez que as razões apontadas pela fiscalização e pela DRJ para a glosa dos créditos presumidos relativos às mercadorias oriundas da ZFM (art. 6º do DL 1.435/75), foi o erro na classificação fiscal dos “kits” para a fabricação de bebidas no NCM 2106.90.10, “Ex. 01”, na qualidade de “preparações compostas”.

Da reclassificação procedida pelo Fisco, decorreu que as alíquotas do IPI aplicáveis seriam zero, o que resultaria a inexistência de créditos passíveis de apropriação.

Alega que além de partir de premissas equivocadas, o suposto “erro” não foi comprovado pelo Fisco, o que implica a nulidade do trabalho fiscal calcado neste fundamento.

Para que seja válido, todo ato administrativo depende dos seguintes fatores:

(a) da indicação dos motivos de fato (circunstância do mundo real que serve de suporte ao ato) e de direito (previsão legal abstrata de uma situação fática que justifica o ato) que autorizam a sua prática; e

(b) da demonstração da perfeita correlação entre um e outro (subsunção do fato descrito à norma na qual se fundamenta o ato).

Afirma que para que fosse possível afastar a classificação dos componentes dos “kits” na NCM 2106.90.10, “Ex. 01”, não bastaria demonstrar (o que nem sequer foi feito) que eles não correspondem a “concentrados”. Também seria necessário comprovar (o que também não foi feito) que nenhum dos elementos dos “kits” se enquadra no conceito de sabores para a fabricação de bebidas.

Pois bem.

Como bem ressaltado na Manifestação da PGFN, cabe destacar que os documentos apresentados (Laudo/Parecer do INT), não são elementos essenciais do lançamento ou das razões de decidir, não influenciando no deslinde da presente controvérsia.

(...)

Portanto, nos termos acima destacados, resta claro que ao contrário do que entendeu a Recorrente, a discussão sobre a Classificação fiscal dos kits, a princípio, não se mostra relevante, visto que não é o ponto nodal da lide, mas um argumento de reforço apresentado pela fiscalização.

Verifica-se também que do pronunciamento da DRJ esse posicionamento é perfeitamente detectado.

(...)

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

Mesmo considerando o entendimento acima exposto, porém levando-se em conta as alegações efetuadas no recurso e ainda pelo conhecimento da Petição apensada aos autos (Laudo/Parecer do INT), essa matéria também será analisada junto com os tópicos seguintes. No entanto, há que se deixar claro que ao contrário do alegado pela Recorrente, não houve violação ao art. 142 do CTN e ao princípio da verdade material (necessidade de Laudo), uma vez que restou demonstrado nos autos que a classificação fiscal adotada pela fiscalização foi realizada com base em diligências efetuadas junto a empresa e não em meras elucubrações. A classificação indicada pelo Fisco foi alicerçada no exame da legislação que rege a matéria e em provas devidamente colacionadas neste processo.

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

13. Dos Insumos adquiridos (PEPSI e AROSUCO), tributados à alíquota zero de IPI.

Aduz a Recorrente em seu recurso que tanto a Fiscalização como a DRJ sustentaram que, mesmo que os insumos para fabricação de bebidas fornecidos pela PEPSI e pela AROSUCO preenchessem os requisitos constantes do DL nº 1.435/75, não existiriam créditos presumidos do imposto a serem apropriados “como se devido fosse”. Isso porque os mesmos não estariam classificados o código NCM n. 2601.90.10, “Ex. 01”, mas em outros códigos, todos com alíquotas zero de IPI, de modo que eventual crédito na respectiva aquisição também seria correspondente a zero.

No Relatório de Fiscalização resta demonstrado que está errado o enquadramento dos concentrados ou “kits”, fornecidos pela PEPSI-COLA ou

AROSUCO, no "Ex 01" do código 2106.90.10, pelo fato de eles não se caracterizarem como preparações compostas. A descrição do Ex 01 diz:

"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"

Ou seja, consta dos autos que a AMBEV, entende que o concentrado é uma preparação composta, ou seja, uma mercadoria única, já pronta para seu uso. Objetivando comprovar isso, em 25/04/2017, anexou aos autos o PARECER (Relatório Técnico nº 000.130/17), que foi elaborado por Engenheira Mecânica do INT Instituto Nacional de Tecnologia, conforme Petição de fls. 8.425/8.459.

Afirma que os produtos que a PEPSI ou a AROSUCO chamam de "concentrado" ou "kit" são na realidade conjuntos de matérias-primas e produtos intermediários, que saíram dos seus estabelecimentos embalados separadamente, em bombonas, ou sacos, na forma líquida (lavouras ou aromas) ou sólida (sais). Na verdade o concentrado apenas é produzido já na etapa de fabricação dos refrigerantes ou do Gatorade, nas linhas de produção da AMBEV, quando o xarope simples, previamente obtido pela adição dos sais à água, são adicionados os aromas (flavours), quando, aí sim, é obtido concentrado.

#### 14. Da (correta) Classificação Fiscal das Mercadorias adquiridas

Aduz a Recorrente que a acusação fiscal é manifestamente improcedente, "(...) pois a Fiscalização e a DRJ fizeram tabula rasa da RGI/SH nº 1, regra basilar que antecede e prevalece sobre as demais RGIs e é explícita no sentido de que a classificação de uma mercadoria é "determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas".

Essa questão já foi enfrentada por este Colegiado em caso semelhante. É que se observa do voto vencedor elaborado no Acórdão nº 3402-003.803, da lavra deste Conselheiro. Naquela oportunidade, por maioria de votos, esta Turma julgadora afastou as pretensões da Recorrente, nos termos que adoto a seguir, momento que faço algumas adaptações ao presente caso concreto.

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

A Recorrente entende que diferentes ingredientes, integrantes de conjunto comercializado em embalagens individuais, deveriam ser enquadrados sob código de classificação destinado à "Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado" (2106.90.10 – Ex 1).

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

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

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

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

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

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

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

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

#### 2106.90.10 - Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

Ex 02 Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado Ressalta-se que a alíquota da citada exceção tarifária era de 27% até 30/09/2012, passando a ser de 20% a partir de 01/10/2012. Entretanto, diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de “kits para fabricação de bebidas”, não se caracterizam como uma mercadoria única.

(...)

#### 16. Do enquadramento no “Ex 01” do código 2106.90.10

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

Para que uma mercadoria se classifique no “Ex 01” do código 2106.90.10, deve apresentar as seguintes características: (a) Que seja uma preparação composta; (b) Que não seja alcoólica; (c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado; (d) Que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02, (e) Que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

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

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

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

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

A Lei n.º 8.918/1994, mandamento válido para qualquer bebida, foi regulamentada pelo Decreto n.º 2.314/1994, posteriormente revogado pelo Decreto n.º 6.871/2009. A seguir, estão transcritos artigos do Regulamento vigente que tratam de concentrados:

A Lei n.º 8.918/1994, mandamento válido para qualquer bebida, foi regulamentada pelo Decreto n.º 2.314/1994, posteriormente revogado pelo Decreto n.º 6.871/2009. A seguir, estão transcritos artigos do Regulamento vigente que tratam de concentrados:

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

[...].

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

(...)

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

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

Para tanto, a Solução de Consulta SRRF02/DIANA n.º 5/2010, de 20/05/2010, ratificada pela Informação COANA/CECLAM n.º 8/2015, de

12/03/2015, classificou da seguinte maneira os componentes de kit para preparação de bebida refrigerante, sabor laranja:

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

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

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

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

Observe-se que a Solução de Consulta, publicada no Diário Oficial da União de 04/06/2010, foi o primeiro e único ato vinculante da Administração Tributária que definiu a classificação fiscal de "kits" para fabricação de bebidas. Constatasse no caso, que os componentes mais importantes dos "kits para fabricação de bebidas" são aqueles que contêm extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada (por exemplo, componentes que contenham extrato de cola ou extrato de guaraná), devendo ser classificados no código 2106.90.10, como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota do IPI é zero.

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

Essa preparação, não se classifica no "Ex 01" do código 2106.90.10, pois, conforme já explicado, a embalagem individual não contém todos os ingredientes necessários para caracterizar um produto chamado de "concentrado". A impossibilidade de classificação no "Ex 01" do código 2106.90.10, decorre do fato de que no momento da ocorrência do fato gerador os componentes não estão misturados, e sim acondicionados em embalagens individuais.

Desta forma, conforme posicionamento adotado no Auto de Infração, correto pelos seus próprios fundamentos, que convergem com o entendimento adotado pela CCA e do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), com o objetivo de uniformizar o tratamento de produtos em idêntica situação, adota-se a classificação individual dos produtos que compõem os

"kits para refrigerantes", como proposto no Relatório da Fiscalização, a partir dos procedimentos realizados no curso da ação fiscal.

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

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

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

Por conseguinte, os kits estão submetidos à alíquota zero na operação de saída do estabelecimento fornecedor (Pepsi e Arosuco), logo não há previsão legal para a apropriação de créditos do IPI, correta a glosa efetuada pela fiscalização.

A classificação fiscal adotada pela fiscalização deve, portanto, ser mantida.

### **3. Da reversão da glosa proposta pelo relator, de ofício.**

Por derradeiro, o i. Relator ao apreciar de forma individualizada os itens que compõem o kit, restabelece de ofício, os créditos correspondentes aos produtos classificados no código 3302.10.00.

A análise parte do resultado do trabalho fiscal consubstanciado no Termo de Verificação Fiscal, cuja matéria sequer foi ventilada pela recorrente, como bem destaco no voto vencido que se colaciona "*Restando vencido no presente tópico, cumpre destacar que, apesar da recorrente não contestar especificamente a classificação adotada de forma individualizada pela autuação acerca das partes que compõe os kits, restringindo sua defesa no entendimento de que devem ser classificados como um produto só, parece-me existir um equívoco na glosa integral dos créditos relativos à aquisição dos kits, que merece ser reformado.*". (grifos nossos)

Com a devida venia, o tema não comporta exame *ex-officio* já que versa matéria de ordem pública, a exemplo da prescrição e decadência (Súmula nº 83 do STJ), ou aplicação de penalidade (inciso VI, do Parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784/99), que podem ser arguidos a qualquer tempo pelo interessado, até mesmo de ofício.

Logo, eventual inércia pelo interessado, implica em preclusão consumativa (art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72), como ventilado pelo STJ no Resp nº 2.075.284/SP, veja-se:

(...)

Convém esclarecer que a preclusão consiste na perda de uma faculdade processual no bojo dos mesmos autos (endoprocessual), seja, em linhas gerais, pelo decurso do prazo (preclusão temporal); pela prática de um ato processual incompatível com outro (preclusão lógica); ou pela realização do ato processual antecedente, impedindo a sua repetição ou complementação posterior (preclusão consumativa).

A mencionada faculdade processual, salienta-se, é exercida pelas partes por intermédio dos atos processuais, os quais, ao serem praticados, "produzem

imediatamente a constituição, modificação ou extinção de direitos processuais", nos termos do art. 200 do CPC/2015, o que, na visão de Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero, representa "a regra da eficácia imediata dos atos processuais das partes, cujos corolários são: i) a desnecessidade de qualquer ato judicial ulterior para outorgar-lhe eficácia e ii) a adoção da regra da preclusão consumativa" (Novo curso de direito processual civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum, volume II – 2ª ed. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 118). Sob a perspectiva da preclusão consumativa, vale citar, por exemplo, o art. 507 do CPC/2015, que dispõe ser vedado à parte discutir no curso do processo as questões já decididas a respeito das quais se operou a preclusão.

Por outro lado, em relação à preclusão temporal, estabelece o art. 223, caput, do CPC/2015 que, findo o prazo, extingue-se o direito de praticar o ato processual ou de emendá-lo.

A par das disposições legais dos arts. 200 e 223 do CPC/2015, Luiz Dellore, comentando o art. 507 do CPC/2015, aponta uma possível antinomia entre aqueles primeiros dispositivos legais, de modo a se questionar se o Código de Processo Civil de 2015 teria mantido ou não a preclusão consumativa, sobretudo à vista do mencionado art. 223, que assenta ser o decurso do prazo a causa extintiva do direito da parte de praticar o ato processual ou de emendá-lo – preclusão temporal – (Processo de conhecimento e cumprimento de sentença: comentários ao CPC de 2015 – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 653-654).

Conclui o mencionado autor em sentido positivo, reconhecendo a manutenção da preclusão consumativa pela nova sistemática processual introduzida pela Lei n. 13.105/2015 (Código de Processo Civil de 2015), porquanto expressamente prevista pela lei, a exemplo do art. 494 do CPC/2015, bem como em virtude da necessidade de se interpretar sistematicamente o art. 223 do CPC/2015, de forma que, "onde houver previsão de emenda após a apresentação do ato processual [...], afastase a preclusão consumativa. Onde não houver essa previsão específica, segue existindo a preclusão consumativa" (2016, p. 654).

Relativamente à temática, Flávio Renato Correia de Almeida, comentando o art. 223 do CPC/2015, destaca interessante discussão, aplicável ao caso em comento, sobre a possibilidade de a parte corrigir ou complementar o ato processual já praticado, quando ainda não decorrido o prazo respectivo. Conclui que "a norma nova afasta de vez qualquer discussão acerca do tema, ao afirmar que não apenas está vedada a prática, mas também a emenda do ato já praticado, confirmando aquilo que a doutrina propunha e a jurisprudência já consolidara. Praticado o ato, ocorre a preclusão consumativa" (Código de processo civil comentado – coordenação geral José Sebastião Fagundes Cunha – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 451-452).

Trazendo a discussão para o âmbito dos recursos, o inovador parágrafo único do art. 932 do CPC/2015 mitiga o rigorismo da preclusão consumativa, em observância ao princípio da primazia do julgamento de mérito, consignando que, "antes de considerar inadmissível o recurso, o relator concederá o prazo de 5 (cinco) dias ao recorrente para que seja sanado vício ou complementada a documentação exigível".

A esse respeito, o Plenário deste Tribunal Superior, na sessão de 2 de março de 2016, aprovou o Enunciado Administrativo n. 6, segundo o qual, "nos recursos tempestivos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016), somente será concedido o prazo previsto no art. 932, parágrafo único, c/c o art. 1.029, § 3º, do novo CPC, para que a parte sane vício estritamente formal" (sem grifo no original).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem se pautado nessa orientação, esclarecendo que, ante a possibilidade de regularização apenas de vício

estritamente formal, é vedada à parte recorrente a complementação da fundamentação do recurso já interposto.

(...)

**(RECURSO ESPECIAL Nº 2075284 – SP, RELATOR MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, JULGADO: 08/08/2023)**

Nesse sentido, demonstrado que o fundamento para concessão do crédito está pautado em assunto que não está sob litígio, e com fins de evitar decisão *extra petita*, a maioria do Colegiado decide pela manutenção da glosa.

Diante dos fundamentos, foi decidido pela maioria, 1) manter o lançamento do IPI não escriturado relativo ao batimento “SPED Nfe x SPED FISCAL”; 2) manter a classificação fiscal do kit procedida pela autoridade fiscal e confirmada pela decisão recorrida; e, 3) afastar a reversão da glosa proposta pelo relator, de ofício, em relação a itens glosados com alíquota positiva.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Sabrina Coutinho Barbosa