



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



**Processo nº** 10980.724074/2018-30  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-007.107 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de novembro de 2019  
**Recorrente** RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/11/2016

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

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

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Morais Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

**Relatório**

Adoto o relatório da decisão recorrida, que bem sintetiza os detalhes do litígio:

1. Trata-se de crédito tributário lançado em Autos de Infração, fls. 02 a 129, lavrados em 23/08/2018, no montante de R\$ 887.789.251,04 (oitocentos e oitenta e sete milhões, setecentos e oitenta e nove mil, duzentos e cinquenta e um reais e quatro centavos), assim distribuído: (...)

2. Ciência dos Autos de Infração em 29/08/2018, AR-Postal à fl. 477.

3. Impugnação apresentada em 28.09.2018, fls. 492 a 894.

4. Arrolamento de bens e direitos no Processo Administrativo n.º 10980.725936/2017-61.

5. Cuida-se neste processo de crédito tributário constituído de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS sobre receita auferida com a venda de componentes para fabricação de refrigerantes, cuja classificação fiscal a Autoridade Tributária diverge da adotada pelo Contribuinte.

6. Estabelecida no Polo Industrial de Manaus, a RECOFARMA produz e fornece, com exclusividade, para os mercados do Brasil e de outros países sul-americanos produtores das bebidas com a marca Coca-Cola, o produto comercialmente conhecido como “concentrado”.

7. Relata o Termo de Verificação Fiscal: “A exigência de crédito tributário constituída neste processo administrativo decorre da classificação fiscal incorreta dos ‘concentrados’ no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI)” [...] a qual daria ao produto a redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS prevista no inciso VII do art. 28 da Lei n.º 10.865/2004, incluído pela Lei n.º 11.196/2005.

8. Prossegue: “No entanto, o que a fiscalizada designa ‘concentrado’ não é um produto apresentado em corpo único, mas sim um conjunto de componentes acondicionados separadamente, cada qual em sua embalagem individual. Esses componentes são fornecidos na forma de kits aos fabricantes (engarrafadores) licenciados para que, a partir deles, sejam produzidos os refrigerantes do portfólio da Coca-Cola.”

9. A mesma matéria ora objeto do presente lançamento, é também tratada no Processo Administrativo Fiscal – PAF n.º 11080.732817/2014-28, que cuida do período de apuração entre janeiro/2010 a dezembro/2013. Relativamente àquela autuação, sucederam-se: (i) Acórdão n.º 01-32.397 (fls. 213 a 233) da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA mantendo integralmente o crédito tributário apurado, (ii) Acórdão n.º 3402-004.073 (fls. 307 a 317) exarado em 26/04/2017 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 234 a 306) negando o recurso voluntário, (iii) rejeição aos embargos de declaração contra o Acórdão n.º 3402-004.073 em face da manifesta improcedência das alegações (fls. 307 a 317) em 10/10/2017; e (iv) em 25/04/2018, a inadmissibilidade do recurso especial de divergência interposto pela RECOFARMA (fls. 318 a 329).

### **DO LANÇAMENTO**

10. Relata a Autoridade Fiscal que no procedimento fiscal precedente foram coletadas amostras de alguns dos principais kits fornecidos pela RECOFARMA:

Coca-Cola Zero, Sprite e Sprite Zero, as quais foram submetidas à perícia no Laboratório de Análises Falcão Bauer.

11. Descreve o processo produtivo dos refrigerantes da marca Coca-Cola, e os itens que compõem o “kit” chamado pela empresa de “concentrado”, acrescenta imagens ilustrativas das formas de apresentação dos itens do “kit”, menciona o seu potencial produtivo.

12. Tece comentários acerca da classificação fiscal com base na **Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)** em que se apoia a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), à época aprovada pelo Decreto n.º 7.660/2011. Explica que a NCM, por sua vez, se vale do **Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias**, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), que consiste em um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições, que abrange:

**Nomenclatura:** 21 seções, com 96 capítulos divididos em posições e subposições. Inclui Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição. posições e subposições. A cada um dos desdobramentos são atribuídos códigos numéricos;

**Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI)** em número de seis.

**Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH):** fornecem explicações sobre as Regras Gerais e as Notas, estabelecem o alcance das posições e das subposições. Contêm as descrições técnicas das mercadorias e as indicações práticas internacionalmente aceitas quanto à classificação e à identificação das mercadorias. São a interpretação oficial do Sistema Harmonizado em nível internacional.

**Regras Gerais Complementares (RGC):** a primeira delas utilizada para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente.

**Regra Geral Complementar da TIPI (RGC/TIPI):** utilizada para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o “Ex” aplicável.

13. Afirma que a RECOFARMA indevidamente adota, nos kits para bebidas que ela vende para as fábricas/engarrafadoras do sistema Coca-Cola, a classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI:

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

*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.*

14. Que esse código é próprio para “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. É que a “preparação composta” a que de fato se refere o Ex 01 do código 2106.90.10 deve conter o extrato vegetal de sua origem e todos os demais aditivos

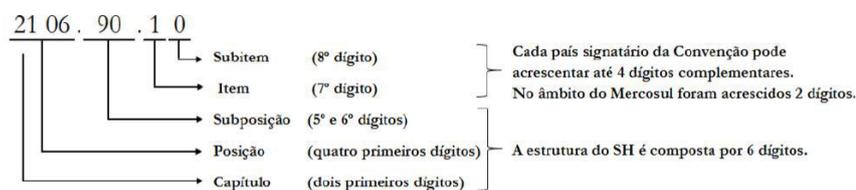
necessários, a fim de apresentar, quando diluída, as mesmas características de identidade presentes na bebida elaborada a partir dela.

15. Assim resume a contenda: (g.o.)

*(...) a principal questão a ser enfrentada é se a classificação fiscal dos “concentrados” se dá pelo kit como um todo (procedimento adotado pela fiscalizada) ou individualizadamente, por componente.*

16. Para o deslinde da questão, apresenta fundamentação a partir das regras definidas pelo Sistema Harmonizado para a classificação de componentes acondicionados separadamente:

*A estrutura de codificação da Nomenclatura Comum do Mercosul (baseada no SH) encontra-se exemplificada no diagrama a seguir.*



*A Regra Geral de Interpretação nº 1 do Sistema Harmonizado determina que a classificação seja determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, devendo-se recorrer às demais RGI apenas quando não sejam contrárias àqueles textos.*

*A RGI 6, por seu turno, define a classificação nas subposições de uma mesma posição, o que é feito, mutatis mutandis, pelas RGI precedentes (ou seja, inicialmente prevalecem os textos dessas subposições e das respectivas Notas).*

*De acordo com a RGC 1 e a RGC/TIPI, o mesmo critério deve ser empregado para determinação dos itens, subitens e, quando for o caso, do “Ex” aplicável.*

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

[...]

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

**RGC 1:** As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

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

*Portanto, para efeitos legais, a regra capital do Sistema Harmonizado conduz à observância: do texto das posições e das Notas de Seção e de Capítulo (para definição da posição); do texto das subposições de uma mesma posição e das respectivas Notas de subposição (para definição das subposições de 1º e 2º nível); do texto dos itens e subitens de uma mesma subposição de 2º nível (para definição do item e subitem); e, finalmente, do texto do "Ex", este somente quando cabível (ou seja, algumas mercadorias não são classificadas em qualquer exceção tarifária da TIPI). As demais regras de classificação somente são aplicáveis caso não sejam contrárias aos textos ora mencionados.*

*Pois bem. Salvo poucas exceções, os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo do Sistema Harmonizado referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Por isso, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada mercadoria que compõe o conjunto deve ser classificada individualizadamente, cada qual em seu próprio código. Registre-se que a venda em conjunto de diferentes insumos que terão a mesma finalidade é absolutamente comum entre fornecedores que atuam nos mais diferentes setores da indústria.*

17. Acrescenta que somente excepcionalmente, o Sistema Harmonizado prevê situações em que diferentes produtos sejam classificados sob código único quando apresentados em sortidos ou estejam acondicionados em conjunto para venda a retalho. Não sendo este o caso do "concentrado" da RECOFARMA, pois que:

- o texto da RGI 1 combinado com a RGC/TIPI, não faz referência à possibilidade de apresentação de componentes diversos em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 do código 2106.90.10 emprega as expressões "preparações", "extratos concentrados" e "capacidade de diluição", que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único. E:

*[...] no que é aplicável aos produtos do Capítulo 21 da Nomenclatura, têm-se as Notas da Seção IV (que compreende os Capítulos 16 a 24) e do próprio Capítulo 2125. Nenhuma dessas Notas faz qualquer menção à possibilidade de um conjunto de artigos individuais, tal como os kits fornecidos pela RECOFARMA, ser classificado em código único.*

*Afastada, portanto, a hipótese de os componentes dos kits serem classificados como produto único pela aplicação da RGI 1.*

18. Afasta também a possibilidade da 'RGI 2 a)' amparar qualquer pretensão da RECOFARMA no sentido da desnecessidade de a "preparação composta" estar pronta para uso pelos fabricantes (engarrafadores) para elaboração de bebidas a que se refere o texto do Ex 01 do código 2106.90.10, tendo em vista que os itens III e IX das correspondentes Notas Explicativas afirmam o seguinte: "[...] esta parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos destas Seções". Outrossim, o item VII menciona que a referida regra deve ser empregada a artigos montados com o uso de parafusos, cavilhas, porcas, etc. ou por meio de rebiteagem ou soldagem; porquanto, ratifica a impossibilidade de sua aplicação a insumos do segmento alimentício: (g.o.)

*Tendo em vista a impossibilidade de aplicação da RGI 2 a), não devem ser classificadas no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI as preparações que não estão prontas para que, a partir delas, sejam elaboradas as bebidas mediante diluição.*

19. Quanto à eventual intenção da RECOFARMA de enquadrar a hipótese na ‘**RGI 3 b)**’, a Autoridade Fiscal também rechaça, argumentando que segundo essa regra, desde que atendidos todos os requisitos legais, a classificação pode ser definida em função do artigo individual que confere a característica essencial do conjunto, mas jamais com base nas características do conjunto inteiro. “*Ou seja, para fins de classificação, jamais é admitida a ficção de que todos os ingredientes de um sortido estão misturados.*”

20. Por fim, toda a matéria considera fulminada com a inclusão do item XI às Notas Explicativas da ‘**RGI 3 b)**’, abaixo *in verbis*, à qual a RECOFARMA tenta dar uma interpretação peculiar no recurso voluntário apresentado no PAF n.º 11080.732817/2014-28, ampliando o conteúdo da expressão “mercadoria”, como se esta quisesse significar o “concentrado” que fabrica, que, a despeito de poder ser referido como mercadoria pela praxe comercial, na medida em que é um conjunto vendido, essa referência não se estende à interpretação do Sistema Harmonizado (SH), mormente quanto expressamente contrária ao que nele está escrito:

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.

21. Reporta-se ainda à decisão do **Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA)**, abaixo *in verbis*, que deu origem ao item XI acima transcrito:

EMENDA À NOTA EXPLICATIVA À REGRA GERAL INTERPRETATIVA 3(b) RELATIVA ÀS BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES IMPORTADOS CONJUNTAMENTE EM PROPORÇÕES FIXAS EM UMA REMESSA.

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

**2. Os Comitês concordaram com que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.** Os Comitês também concordaram em incorporar o conteúdo da decisão na Nota Explicativa da Regra Interpretativa 3(b), como um exemplo da não aplicação desta Regra e solicitaram que o Secretariado submetesse uma proposta para exame pelo Grupo de Trabalho Conjunto em sua sessão de março de 1986 [...].

22. Conclui (fl. 61):

*Para fins de determinação da classificação fiscal, o item XI das Notas Explicativas da RGI 3 b) não poderia ser mais direto e explícito: os kits para fabricação industrial de bebidas, constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, não podem considerados como mercadoria única. E pouco importa que sejam assim reconhecidos comercialmente.*

23. Trata ainda de outros pontos que considera evidências de que o produto da RECOFARMA não pode ter classificação única conjunta. São eles:

- o conceito de ‘preparação’ está sempre ligado a mistura; cita: Nota n.º 3 do Capítulo 21, que trata das preparações alimentícias classificadas na posição 21.04, no item X das Notas Explicativas da RGI 2 b), item 7 das Notas Explicativas da posição 21.06, do Sistema Harmonizado, itens 13, 14 e 15 das Notas Explicativas da posição 21.06 da NESH, Os “kits” da RECOFARMA não formam uma mistura:

(i) São formados por um conjunto de insumos acondicionados em embalagens individuais, sendo que pelo menos uma contém uma “preparação composta”.

(ii) Pelas informações disponíveis, nenhum componente dos kits contém mistura de matérias classificadas no mesmo Capítulo da Nomenclatura, inexistindo assim “preparações simples”.

(iii) Nem todos componentes individuais se caracterizam como “preparações”, haja vista algumas embalagens conterem matéria pura.

*E como demonstrado à exaustão, os kits fornecidos pela RECOFARMA contêm apenas produtos intermediários, apresentados separadamente, a partir dos quais é obtida, após a realização de outras etapas do processo produtivo, todas realizadas nos estabelecimentos dos fabricantes, uma preparação composta distinta, comercialmente conhecida como xarope[...]*

*Então, se algum produto é passível de enquadramento em “Ex” do código 2106.90.10 da TIPI, este é o que Sistema Coca-Cola denomina de xarope, pois é a partir da sua diluição que se obtêm os refrigerantes. (g.o.)*

Obs.: será composta a preparação quando as matérias misturadas se classificam em Capítulos distintos.

- a expressão ‘tratamento complementar’ que a RECOFARMA sugere comportar as operações que são realizadas no fabricante, na tentativa de alinhar seu produto com o disposto nas NESH 7 e 12 à posição 21.06 do SH, não tem o alcance que o Contribuinte lhe quer emprestar. No caso, “[...] **para resultar na bebida, não basta diluir a preparação em água ou submetê-la a um ‘tratamento complementar’; é indispensável a realização de uma quantidade significativa de operações industriais, algumas delas complexas, as quais não podem ser ignoradas para fins de enquadramento fiscal.**”. “A complexidade dessas operações industriais é atestada nos itens 8 a 24 do Relatório Técnico n.º 000.127/17 (fls. 332 a 339), elaborado por iniciativa da própria fiscalizada[...].”

- o conceito de ‘extrato concentrado’, expressão presente nas duas exceções tarifárias (“Ex”) no âmbito do código 2106.90.10, é corretamente compreendido por todos os fabricantes (engarrafadores) do Sistema Coca-Cola, que classificam no Ex 02 do código 2106.90.10 a preparação utilizada nas máquinas de *post mix* (equipamentos frequentemente utilizados em restaurantes e bares), comercialmente denominada como xarope, somente obtida após a realização de outras etapas do processo produtivo, todas nos estabelecimentos dos fabricantes. Veja-se o art. 5º, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e as conclusões do TVF:

Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI)

Art. 5º Não se considera industrialização:

[...]

II - o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor (Decreto-Lei n.º 1.686, de 26 de junho de 1979, art. 5.º, § 2.º).

Conclusões do TVF (fl 78):

*Ora, não é minimamente razoável admitir que sejam classificados da mesma maneira produtos com características tão distintas quanto são os kits de componentes fornecidos pela RECOFARMA e o xarope utilizado nas máquinas post mix. Apenas este é um “extrato concentrado” a partir do qual pode-se obter a bebida mediante diluição (nesse caso, há também o “tratamento complementar” correspondente à adição de gás carbônico), razão pela qual o xarope (e apenas ele) é passível de enquadramento no código 2106.90.10 - Ex 02 da TIPI.*

- o verdadeiro ‘concentrado’ do Sistema Coca-Cola e a sua relação com a capacidade de diluição, que distingue as exceções tarifárias Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI:

*Então, é errado afirmar que o refrigerante Coca-Cola é elaborado com a utilização de dois concentrados. Na verdade, a bebida é elaborada com a utilização de diversos ingredientes, mas um único “extrato concentrado”, qual seja, o xarope composto produzido pelos fabricantes (engarrafadores).*

[...]

*Em termos químicos, a expressão “capacidade de diluição superior (ou inferior) a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado” corresponde a um método de expressão da concentração que relaciona a quantidade de soluto (concentrado) e a quantidade da solução resultante de sua diluição (bebida).*

*Os conceitos anteriormente apresentados mostram que é incorreto alegar que a diluição referida nos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 abrangeria (além do acréscimo de líquido a fim de diminuir a concentração) também a adição de ingredientes diversos, em operações realizadas em qualquer etapa do processo produtivo.*

*A adição de ingredientes (por exemplo: conservantes, acidulantes e suco de frutas) ao “extrato concentrado” não tem a finalidade de reduzir a concentração da preparação; portanto, essa operação não corresponde a uma diluição. Trata-se de uma operação de industrialização de razoável complexidade, realizada em diferentes etapas. (fl. 80)*

- os conceitos segundo a legislação técnica brasileira (Lei n.º 8.918/1994 dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas), Regulamentação pelo Decreto n.º 6.871/2009:

CAPÍTULO VII  
DA PADRONIZAÇÃO DAS BEBIDAS

## Seção I

## Das Disposições Preliminares

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.

Parágrafo único. O preparado líquido para refrigerante, quando adicionado de açúcares, deverá ter a designação adotada, acrescido à sua denominação.

Acrescenta e conclui a Autoridade Fiscal (fl. 83):

*O Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) editou o Regulamento Técnico para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade para refrescos e refrigerantes, Anexo à Portaria nº 544, de 16 de novembro de 1998, a fim de complementar os padrões de identidade e qualidade estabelecidos no Decreto nº 6.871/2009.*

*Quando o Regulamento Técnico do MAPA aborda a Composição e Requisitos das bebidas, estabelece como requisito: “As características sensoriais e físico-químicas deverão estar em consonância com a composição do produto”.*

[...]

*Pois bem. Se observados os dispositivos regulamentares aqui expostos, chega-se novamente à conclusão de que os kits fornecidos pela RECOFARMA não se enquadram no conceito técnico de concentrados para elaboração de bebidas. Isso porque quaisquer dos seus componentes, se diluídos individualizadamente, não apresentariam as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida final. O aroma, o sabor e a coloração (elementos das características sensoriais), bem como as características físico-químicas, certamente não seriam os mesmos.*

24. Passa então à análise do Relatório Técnico que a RECOFARMA juntou ao litígio instaurado no PAF 11080,732817/2014-28 - Relatório Técnico nº 000.127/17 (fls. 330 a 360), por ela mesmo encomendado e elaborado pela Divisão de Engenharia de Avaliações e de Produção (DIEAP) do Instituto Nacional de Tecnologia (INT).

- primeiro, a Autoridade Fiscal pontua que é defeso ao Instituto Nacional de Tecnologia se imiscuir na classificação fiscal; *ex vi* do Decreto nº 70.235/1972:

*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.*

- em segundo lugar, adverte que o referido Instituto, ao atuar como uma espécie de assistente técnico de quem o contratou, se afastou do seu mister legalmente atribuído que é a de órgão técnico independente, auxiliar das autoridades julgadoras. “De acordo com o art. 6º, VI, do Regimento Interno do Instituto Nacional de Tecnologia<sup>49</sup>, compete-lhe ‘executar a atribuição legal na função de órgão pericial técnico independente, de acordo com o prescrito no Decreto nº 70. 235, de 6 de março de 1972’.”.

- em seguida observa que compete à autoridade julgadora determinar de ofício ou a requerimento do contribuinte diligências e perícias, logo, o referido documento se qualifica como “razões e provas que possuir” nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972. (...)

- alerta, ainda, que não há amparo legal para que o Instituto Nacional de Tecnologia elabore laudo ou parecer por iniciativa dos sujeitos passivos, sem pronunciamento da autoridade julgadora “e, pior, sem que tenha sido oportunizado à outra parte do processo formular seus próprios quesitos”; lógica também presente nos arts. 464, 465 e 470 do Código de Processo Civil, Lei n.º 13.105/2015.

- especificamente com relação ao conteúdo do Relatório, informa que os técnicos visitaram duas plantas industriais da RECOFARMA; em Manaus e no Rio de Janeiro. Descreve a elaboração dos “kits” e o processo de fabricação do refrigerante no fabricante/engarrafador;

- a complexidade do processo descrito de industrialização do xarope composto realizado pelo fabricante da bebida confirma que as operações realizadas dentro do estabelecimento do engarrafador não podem ser consideradas como um mero “tratamento complementar”;

- também não se trata de basear a classificação no fato de os componentes do kit poderem, ou não, ser previamente misturados no estabelecimento da RECOFARMA; trata-se sim, de reconhecer que as características do produto final só se apresentarão após a realização de vários estágios seguintes da cadeia produtiva, todos realizados no estabelecimento industrial de outra empresa; circunstância essa, sim, relevante para determinar a classificação fiscal pertinente.

- Ademais:

*Não bastasse isso, pode-se afirmar que o Relatório Técnico n.º 000.127/17 é de cabal improcedência, pois desafia parecer da autoridade máxima em matéria de classificação fiscal, que é o Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas, órgão colegiado que reúne os maiores especialistas de todo mundo sobre o assunto. Como visto no tópico 7.2.2 deste Termo de Verificação Fiscal, o Comitê já analisou as bases de bebidas tais como as que aqui se cuida, tendo concluído que cada um de seus componentes deve ser classificado separadamente.*

*Então, ao contrário do que arremata o Relatório Técnico do INT na resposta ao quesito n.º 12 (fl. 360), os componentes do kit para fabricação de Coca-Cola não formam uma “mercadoria única” para fins de determinação da classificação fiscal.*

25. Da perícia conduzida, nos termos do Decreto n.º 70.235/1972, durante o PAF 11080.732817/2014-28, designada ao Laboratório de Análises Falcão resultaram os laudos técnicos acostados nesses autos (fl. 32):

*(...) obtidos do processo n.º 11080.732817/2014-28 há laudos técnicos elaborados pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer (fls. 181 a 212), para os quais faz-se constar, desde já, terem sido transladados mediante autenticação eletrônica certificada no aplicativo e-processo, o que lhes atribui eficácia nos termos do art. 30, § 3º, do Decreto n.º 70.235/1972, com a redação dada pela Lei n.º 9.532/1997. A fiscalizada acompanhou as análises de que resultaram os laudos técnicos tendo, inclusive, formulado seus próprios quesitos.*

26. Os Laudos de Análise n.º 1266/2013-1.0 e n.º 1266/2013-2.0 evidenciam que os itens que compõem o “kit” têm características químicas próprias, e, se misturados, não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal. Conclui, inclusive, em relação a dois dos itens estudados, que estes, não podem ser misturados no estabelecimento da RECOFARMA, sob pena de ocorrerem reações químicas indesejadas, como formação de sólidos insolúveis que remanesceriam na bebida final, além de resultar em uma bebida com odor e sabor diferentes do desejado.

27. Após descrição técnica de itens componentes dos “kits” tomados por amostra (Coca-Cola, Coca-Cola Zero, Sprite e Sprite Zero), a conclusão da perícia é que dentre estes, há (item 7.6 do TVF, fls. 89 a 117):

- item que se classifica no código 2106.90.10, como uma “preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, entretanto, não se enquadram no Ex 01 como pretende a fiscalizada;

- item que se classifica no código 2106.90.90;

- item composto exclusivamente de sorbato de potássio, e classificado no código 2916.19.11;

- item composto exclusivamente de benzoato de sódio, e classificado no código 2916.31.21;

- item composto exclusivamente de ácido cítrico, e classificado no código 2918.14.00;

- item composto exclusivamente de citrato de sódio, e classificado no código 2918.15.00;

- item classificado no código 3302.10.00, sequer integrante do Capítulo 21.

28. Ressalta que no portfólio do Sistema Coca-Cola há outras espécies de bebidas não alcoólicas como chás, néctares, sucos e bebidas esportivas. Todavia, com relação aos componentes fornecidos para elaboração dessas outras bebidas, afirma o TVF, regra geral, a RECOFARMA, de forma acertada, não tem aplicado a alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS para as vendas no mercado interno. Lembrando que “o art. 28, inciso VII, da Lei n.º 10.865/2004, estabelece uma condicionante adicional para a redução a zero das alíquotas, qual seja, a preparação deve ser destinada à elaboração de alguma das seguintes bebidas: água, refrigerante ou cerveja sem álcool”.(fl. 115).

29. A reclassificação é “corroborada, inclusive, por parecer exarado pela autoridade máxima em matéria de classificação fiscal: o Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas, órgão colegiado que reúne os maiores especialistas de todo mundo sobre o assunto.” (fl. 31)

30. Nem todos os “kits” produzidos pela RECOFARMA foram objeto da amostra periciada (não fosse assim, não seria amostra); não obstante foram analisados os “kits” empregados na elaboração dos refrigerantes Coca-Cola, Coca-Cola Zero, Sprite e Sprite Zero, que representam 77,89% da receita de venda de “concentrados” indevidamente submetidas a alíquota zero das Contribuições.

31. Relativamente aos itens não periciados, assim relata o Termo de Verificação Fiscal, fls. 116/117:

- em resposta apresentada durante a diligência promovida pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 2ª Região Fiscal (TDPF-Diligência n.º 0200100-2016-00091-5), a RECOFARMA **confirmou que “*todos os concentrados (sic) comercializados pela Recofarma são apresentados na forma de ‘kits’*”** (vide respostas aos itens 3 e 4 da diligência - fls. 369/370).

- durante a mesma diligência, em atendimento a solicitação de informações sobre os componentes de cada kit (exceto os já periciados), de forma a possibilitar a identificação da correta classificação fiscal, a RECOFARMA “(...) foi recalcitrante na prestação das informações (fls. 370 a 373), tendo se limitado a apresentar a relação acostada às fls. 377 a 400”, na qual, afirma a Autoridade Fiscal: “*Pode-se verificar que, invariavelmente, os kits são constituídos de dois ou mais componentes (e isso se aplica, inclusive, aos demais produtos do portfólio da Coca-Cola que não são refrigerantes). Cada um desses componentes é identificado com terminologia do tipo “P1”, “P2”, “P1B”, “P2A”, “P2B”, etc.”*

- reentimada, a RECOFARMA “[...] **negou-se a detalhar o conteúdo dos demais componentes não submetidos à perícia sob argumentos como ‘não pode ser obrigada a renunciar ao seu entendimento ou a fazer prova contra as suas próprias convicções’** ou “a sua convicção [da fiscalizada] de que o kit é um produto único, sendo descabida qualquer consideração isolada de suas diferentes partes”. “(fl. 409).”

- a conclusão então extraída pela fiscalização foi:

*Independentemente de quais sejam os enquadramentos fiscais específicos (sobre o que, repita-se, a fiscalizada não viabilizou a verificação) **revela-se inequívoco que nenhum dos componentes dos kits empregados na elaboração das bebidas é classificado no Ex 01 do código 2106.90.10. Seja porque não devem ser considerados como mercadoria única para fins de classificação fiscal; seja porque a partir de cada componente, individualizadamente, não se pode obter a bebida final mediante simples diluição em água (e, conforme o caso, outro tratamento complementar, como adição de açúcar e/ou gás carbônico).***

32. Descrita a infração, apresentados os fundamentos legais da autuação, o TVF cuida dos cálculos (*quantum* a lançar). Para tanto observa:

- a RECOFARMA está instalada na Zona Franca de Manaus e tem projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA;

- de acordo com as notas fiscais eletrônicas emitidas no período (2014 a 2016), todos os 16 adquirentes dos kits sob alíquota zero das Contribuições foram tributados pelo lucro real, se declarando, sem exceção, sob o regime de apuração de incidência exclusiva no regime não-cumulativo do PIS/Pasep e COFINS.

33. Assim, foram aplicadas as disposições do art. 2º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, com a redação da Lei n.º 10.996, de 2004: (...)

34. Disposições semelhantes encontram-se no art. 2º, § 5º da Lei n.º 10.833/2003, para a COFINS.

35. A base de cálculo foi obtida a partir dos registros M400 e M410 das EFD-Contribuições, valores, mês a mês, das “*operações tributáveis à alíquota zero*”

informados pela fiscalizada, os quais foram confrontados com as notas fiscais eletrônicas relacionadas no arquivo “alíquota\_zero.xls”, deste trabalho concluindo a fiscalização:

*Com exceção de março/2015, os valores escriturados pela fiscalizada na EFD Contribuições como “operações tributáveis à alíquota zero” correspondem exatamente às receitas auferidas, mês a mês, com as vendas das mercadorias relacionadas no arquivo “alíquota\_zero.xls”.*

36. Em nota de rodapé 61, consta:

*Dados da EFD-Contribuições de março/2015. Valor das operações tributáveis à alíquota zero: R\$ 4.836.448,62. Valor das operações tributadas às alíquotas diferenciadas de 0,65% e 3%: R\$ 458.415.214,76.*

37. A diferença foi imputada pela RECOFARMA a erro na importação das notas fiscais para a EFD Contribuições, pretendendo esta retificar a escrituração, entretanto, a Autoridade Fiscal considerou não caber retificadora, posto que corretas as informações prestadas no arquivo processado.

38. Por outro lado, foi observado que em março/2015 a RECOFARMA computou “ajustes de redução” descritos como “Estorno Venda: 2106.90.10”, o que equivale dizer que a base de cálculo das Contribuições (à alíquota total de 3,65%) foi diminuída em R\$ 411.670.145,47, valor que “representa justamente a diferença obtida entre: (i) a totalização dos itens de mercadorias obtidos das notas fiscais eletrônicas, quando aplicados os mesmos critérios de seleção adotados para os demais períodos de apuração; e (ii) o valor das “operações tributáveis à alíquota zero” informados pela fiscalizada na EFD-Contribuições do período. Ou seja: R\$ 416.506.594,09 – R\$ 4.836.448,62 = R\$ 411.670.145,47”. reduzindo o PIS/Pasep e a COFINS a recolher no período em R\$ 2.675.855,95 e R\$ 12.350.104,36, respectivamente.

39. A Tabela 3, às fls. 121/122, demonstra os “**Valores das ‘operações tributáveis à alíquota zero’ informados nas EFD-Contribuições**”.

40. A Tabela 4, às fls. 122/123, traz a “**Relação dos tipos de kits indevidamente tributados à alíquota zero**”.

41. A Tabela 5, às fls. 124/125, traz a “**Apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a venda dos componentes dos kits (em R\$)**”, onde do Valor das operações indevidamente tributadas à alíquota zero são subtraídas as Receitas de *royalties* que foram submetidas à incidência das alíquotas básicas do regime não-cumulativo (total de 9,25%), no PAF nº 10980.724073/2018-95.

42. Observa o TVF que quando o critério de arbitramento dos *royalties* resultou em valor tributado no PAF nº 10980.724073/2018-95 maior que o total das operações tributadas a alíquota zero, a diferença negativa foi (12/2015) compensada para fins de determinação da base de cálculo do período de apuração subsequente à luz do disposto no art. 22, § 2º, do Decreto nº 4.524/2002, ou (12/2016) restou sem lançamento no período.

43. Quanto a possíveis créditos, consta no TVF:

*Outra informação obtida das EFD-Contribuições apresentadas pela fiscalizada diz respeito à inexistência de eventuais saldos de créditos passíveis de serem utilizados.*

44. Documentos apresentados pela fiscalizada no DDA n.º 10070.000807/0617-06.

45. A multa de ofício aplicada foi de 75% (setenta e cinco por cento).

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

(...)

48. Descreve sua atividade econômica e o produto que fabrica.

49. Menciona que do mesmo TDPF encontram-se autuados sob o PAF n.º 10980.724073/2018-95 Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS, relativos ao mesmo período, de 2014 a 2016, sobre matéria fática distinta, lá descrita como um planejamento tributário abusivo envolvendo sobrepreço do “concentrado” que produz e comercializa.

50. No mérito do presente lançamento, a Impugnante entende que o Decreto n.º 6.871/09 não serve como prova adicional da infração apontada – *“embora dispense a necessidade de registro dos concentrados no MAPA, exige que esses, quando diluídos, devem resultar em produto que preserve as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal (Itens 7.4.5 e 7.4.6), o que seria supostamente desatendido pelos produtos da Impugnante”* – porque:

*1) É correta a classificação fiscal praticada pela Impugnante (2106.90.10, Ex. 01), tendo em vista a relevância da destinação do produto, e não da forma de seu acondicionamento ou das características isoladas de seus componentes, na classificação fiscal das mercadorias;*

*2) Há robusto suporte normativo para a classificação fiscal adotada pela Impugnante sob seus produtos, conforme a correta interpretação das NESH;*

*3) Para a interpretação da NESH XI à RGI/SH 3.b. são irrelevantes os trabalhos do Conselho de Cooperação Aduaneira, invocados no Termo de Verificação Fiscal, para o caso concreto, pois não têm força normativa;*

*4) É incoerente a conduta da Fazenda Nacional ao contradizer outros órgãos federais competentes na qualificação fática (INT3) e jurídica (SUFRAMA4) dos kits;*

*5) A unicidade da mercadoria foi amparada por laudo técnico de órgão federal qualificado para aferir as características técnicas do produto e do processo produtivo – O Instituto Nacional de Tecnologia (INT). Tal unicidade confirma a correta classificação fiscal utilizada pela Impugnante (2106.90.10, ex. 01) (doc. n.º 03)*

51. Acrescenta que a classificação fiscal não pode abstrair a praxe comercial, a unicidade comercial dos “kits” vendidos e a destinação da mercadoria. Ampara-se no parecer elaborado por HELDER SILVA CHAVES, JOSÉ ANTÔNIO SCHÖNTAG e RICARDO JOSÉ DE SOUZA PINHEIRO, para o processo administrativo n.º 11080.732817/2014-28, (doc. n.º 04 anexo à Impugnação) aqui também citado no Termo de Verificação Fiscal – TVF.

52. Destaca do referido parecer (doc. n.º 04) trechos que entende reforçarem sua tese, v.g. :

*Por exemplo: as NESH à Posição 35.06, onde estão classificados adesivos e colas, deixam evidente a importância da destinação, da motivação que o produto desperta em quem o adquire:[...]*

*Assim também o Capítulo 28 que, de forma geral, compreende os produtos químicos inorgânicos puros, isolados, não misturados. Esses produtos são aqui classificados de acordo com sua constituição química, mas se a função de alguns desses produtos o caracteriza melhor, do ponto de vista merceológico, do que sua constituição química, e se essa função está especificada noutro Capítulo do SH, esse produto se classifica neste Capítulo e não no Capítulo 28. Destaca-se excerto da NESH do Capítulo 28:[...]*

***Resta claro que o SH privilegia o uso, a destinação da mercadoria, o valor comercial desta em detrimento da sua constituição físico-química.***

53. Entende que a tese dos Autos de Infração pretende que houvesse dispositivo específico “que direcione a classificação fiscal dos kits fornecidos pela RECOFARMA para uma classificação única”, e considera impensável esperar “que o Sistema Harmonizado possuísse regras ad hoc para o modelo de negócios específico da Impugnante”:

*Do mesmo modo, não se pode admitir que, contrariando a sistemática geral do Sistema Harmonizado, seja adotada interpretação ad hoc de suas regras tão somente para descartar a destinação comercial como critério para a classificação fiscal no caso da Impugnante. Seria completamente anti-isonômico e imoral que, por discordâncias quanto aos efeitos fiscais atribuídos pela lei ao caso concreto, fossem eles afastados pela via imprópria do lançamento.*

54. Refuta também a ideia, que entende amparar a tese fiscalizatória, de que o modo de acondicionamento para transporte seja fator relevante para determinar a classificação fiscal, “como se os concentrados, ainda que comercializados como uma única mercadoria, somente pudessem ser classificados como tal se fossem acondicionados em embalagem comum.”.

55. Afirma que o transporte individualizado dos componentes do concentrado se dá por razões exclusivamente técnicas, como consta no laudo do INT, documento que considera apto a atestar a classificação fiscal que adotou, e que juntou ao PAF 11080.732817/2014-28:

*[...]atesta a relevância dessa forma de acondicionamento para a preservação das características físico-químicas do produto (doc. n.º 03, cit.) [...]*

56. Reproduz do laudo INT mencionado as respostas aos quesitos que formulou de n.º 01, 05, 07, 11 e 12, que, em resumo, conclui que:

- as substâncias componentes das partes dos “kits” se misturadas no próprio estabelecimento industrial da RECOFARMA provocam reações químicas indesejadas e mudanças físico-químicas da mistura, formando produtos finais não conformes;

- os “kits” devem apresentar componentes em quantidades e proporções fixas para manter as características essenciais do produto Coca-Cola;

- os “kits” de preparação da RECOFARMA são vendidos especificamente para os fabricantes da Coca-Cola como mercadoria única e somente podem ser utilizados de forma total (formulação fechada);

- tanto a parte A como a parte B são preparações compostas, no sentido de que contêm mais de um componente em solução, e conseqüentemente, o “kit” também o é;

- a mercadoria vendida pela RECOFARMA é uma única mercadoria formada por duas partes, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida final Coca-Cola.

57. Em nota de pé 5, destaca que a decisão a favor da tese da Fazenda Pública no Acórdão do CARF sobre a mesma matéria no PAF 11080.732817/2014-28 se processou pelo voto de qualidade, o que revela o “*caráter controverso das razões que fundamentam o lançamento*”.

58. Afirma que o Regulamento do IPI estabelece que a forma de acondicionamento não gera efeitos fiscais quando for determinada por exigências estritamente técnicas, sendo este o caso presente, em que o acondicionamento em compartimentos separados se dá justamente para que se preserve a essência do conjunto. Cuida aqui do art. 3º, inciso II, da Lei nº 4.502/64 e art. 6º, incisos I e II e § 2º, do Decreto nº 7.212/10.

59. Discorda que os “kits” não estejam prontos para “*o uso que lhes é próprio*” e que este uso consiste justamente “*em terem as suas partes misturadas entre si e com outras substâncias*” no estabelecimento do fabricante/engarrafador.

60. E como entender que o “kit” completo não é uma preparação, se “*a própria autuação classifica no item 2106.90.10 – ‘Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas’ – as partes 1, 2A, 2B e 3 do concentrado da Coca-Cola Light; a parte 3 do concentrado de Sprite Zero; e as partes 1 e 2 da Coca-Cola (item 7.6 do Relatório de Ação Fiscal)*”.

61. Traz aos autos (doc. nº 5) parecer que solicitou da ex-ministra do STF Ellen Gracie Northfleet referente ao PAF 11080.732817/2014-28, do qual destaca em transcrito o parágrafo 99, para alegar “*falta de critério do lançamento e o artificialismo de suas premissas, arregimentadas a posteriori unicamente para justificar a conclusão que se queria, desde o início, atingir*”. (fl. 500)

62. Argui que a classificação fiscal adotada nos Autos de Infração desconsiderou que as partes do conjunto ou “kit” não podem ser vendidas separadamente e que a presunção do Fisco “*conduziria à equivocada conclusão de que o produto do Ex 01 nunca chega a existir*”, não obstante “*a capacidade de diluição do produto vendido pela Impugnante*” ser “*muito superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado*”. E também:

*E que não se diga, como tenta afirmar a fiscalização, que nessa classificação fiscal caberiam as preparações prontas para o consumo final (como o refresco em pó, por exemplo) e não para o consumo industrial, pois se assim o fosse, não faria sentido a exigência de que fosse destinado a elaboração de produto do capítulo 22 da TIPI, já que, para o consumo final, não há necessidade de classificação fiscal do produto.*

63. Reconhece que o “kit”, precisa passar por um “*tratamento complementar (mistura) e não só por mera diluição*” para produzir a bebida, mas que essa circunstância se enquadra na previsão da NE 12 ao código 2106, que transcreve, e

interpreta para concluir que: “a necessidade de tratamento complementar, como a simples mistura dos itens, é desimportante para a classificação fiscal”:

*Em resumo: (i) a preparação não perde tal natureza pelo fato de sofrer, no adquirente, tratamento complementar diverso da simples diluição em água, como a mistura de suas partes em meio aquoso e a adição dos ingredientes faltantes para a obtenção do produto a ser destinado ao mercado consumidor; e (ii) a preparação, que não pode ser consumida como bebida final, não precisa conter a totalidade dos ingredientes desta, podendo conter apenas parte deles.*

64. Assim como no parecer jurista (doc. 05), a Impugnante reporta-se à **NESH XI da RGI/SH 3** com o objetivo de caracterizar o “kit” como mercadoria, não obstante reconheça que a referida Nota tenha por finalidade precípua excluir o produto da regra interpretativa nº 3, fato que considera irrelevante, “pois essa só se destina aos conflitos de interpretação gerados pela aplicação da Regra 2. Aliás, a NESH X afasta explicitamente as preparações compostas também da Regra 2”. Enquanto a Regra 1, determina a aplicação supletiva das regras subsequentes, priorizando os textos das posições e das notas de seção e capítulo.

65. Afirma que o concentrado respeita os arts. 13§ 4º, 30 e 31 do Anexo ao Decreto nº 6.871/2009 pois ao diluir os componentes do “kit”, a mistura resultante tem as mesmas características da bebida final. E acrescenta que esse Decreto somente se aplica às bebidas enquanto produto final para o consumidor.

66. Conclui assim, amparada nos pareceres que junta, que “os concentrados de bebidas são inequivocamente mencionados no Código 2106.90.10 Ex 01 (no caso da Impugnante, em razão da capacidade de diluição de seus concentrados) e Ex 02 da TIPT” ainda que acondicionados separadamente.

67. Em outra linha argumentativa, a Impugnante considera irrelevantes os trabalhos do Conselho de Cooperação Aduaneira, que não reconhece como “autoridade máxima em matéria de classificação fiscal” e que os estudos preparatórios do Comitê de Nomenclatura e do Comitê Interino de Sistema Harmonizado do CCA, não detêm a interpretação autêntica **NESH XI à RGI/SH 3.b**. Cópia doutrina que atribui “exageros” no apreço aos Trabalhos Preparatórios os quais não têm caráter vinculante, como têm os pareceres do Comitê de Sistema Harmonizado da OMA, não existindo entre esses algum que trate da matéria aqui debatida.

68. Menciona parecer da OMA sobre a classificação fiscal de um “kit” com oito frascos de temperos diversos que concluiu por aplicar-se ao caso a das RGI 1, 2b), 3b) e 6.

69. Alega que o Acórdão CARF 3301-003.005 convalidou a classificação que adotou.

70. Que a decisão 287/85 em Processo de Consulta nº **10.768-026.294/85-90 formulada pela Coca-Cola Indústrias S.A – CCIL, definiu o código 21.07.02.99**, que hoje corresponderia ao 2106.90.10, no Ex 01.

71. Que a Resolução CAS nº 298/2007 da SUFRAMA definiu seus produtos como “concentrados para bebidas não alcoólicas”, e não os segregou por ingredientes.

72. E que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, que aprovou o Processo Produtivo Básico para os Concentrados, Bases e Edulcorantes para Bebidas Não Alcoólicas, entre outros produtos, prevê a homogeneização (mistura prévia)

somente “quando necessário”, deixando claro que a venda em kits não prejudica a unicidade do produto (doc. nº10)..

73. Considera que a alteração da alíquota do produto na classificação fiscal 2106.90.10 Ex 01 de 20% para 4% (Decreto nº 9.394/18 que alterou a TIPI) é uma forma “implícita” de o Governo Federal reconhecer que este é efetivamente o código que deve ser atribuído aos “kits”. Não fora assim, “*seria altamente prejudicial à própria União, por anular o esforço de reduzir os créditos fictos de IPI e pelo risco de descumprimento da política de responsabilidade fiscal*”.

74. Sendo assim, embora reconhecendo que o benefício na legislação do PIS/COFINS não se vincula à competência da SUFRAMA (Decreto nº 7.139/10), reclama incoerência da União, tendo em vista que ao aplicar a alíquota global de 3,65% a autuação “*presta reverência à autarquia, pois o percentual é autorizado apenas às empresas detentoras de projetos por ela aprovados (Decreto nº 5.310/2004, art. 3º, caput e inciso I).*”

75. Argumenta que o laudo do Laboratório Falcão Bauer é controverso, pois em nenhum momento a RFB apresenta quesito que tratem da unicidade da mercadoria, assumindo aprioristicamente as partes como mercadorias individualizadas; e por esta mesma razão, incomparável como o laudo do INT, que solicitou dentro da previsão do Decreto nº 96.929/88 (art. 2º, inc. VIII) que autoriza expressamente o INT a prestar esse serviço a terceiros; não vendo nisso mácula à independência técnica do órgão.

A 1ª Turma da DRJ/SDR, acórdão nº 15-46.290, negou provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/11/2016

INSUMOS. AUSÊNCIA DE MISTURA. “KIT” DESTINADO A PRODUÇÃO DE CONCENTRADO PARA BEBIDAS. COMPONENTES INDIVIDUALIZADOS. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

A regra especial para redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep e COFINS, alcança apenas a venda, no mercado interno, de preparações compostas não alcoólicas, classificadas no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, destinadas à elaboração de bebidas pelas pessoas jurídicas industriais dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 e no código 2106.90.10 Ex 02 (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante).

Não se constitui uma preparação composta o “kit” de componentes embalados individualmente que não podem ser montados ou misturados entre si sem perder as características que deve ter o produto final a que devam se integrar.

A pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, com projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da ZFM, tributada pelo lucro real, goza da alíquota diferenciada do **PIS/Pasep (0,65%)** prevista no art. 2º, § 4º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002, incluído pela Lei nº 10.996/2004, sobre as receitas decorrentes da venda de sua própria produção.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/11/2016

**MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.**

Devem ser estendidas ao lançamento da COFINS as conclusões aplicadas ao PIS, no tocante à matéria fática comum e sustentada nos mesmos elementos de prova, com fundamentos legais equivalentes, *mutatis mutandis*.

A pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, com projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da ZFM, tributada pelo lucro real, goza da alíquota diferenciada **da COFINS (3%)** prevista no art. 2º, § 5º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003, incluído pela Lei nº 10.996/2004, sobre as receitas decorrentes da venda de sua própria produção.

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/11/2016

**MERCADORIAS. CLASSIFICAÇÃO. PROCESSO INDUSTRIAL DE BEBIDAS.**

A classificação fiscal de determinado produto definida na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), obedece às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), às Regras Gerais Complementares (RGC) e às Notas Complementares (NC), previstas no Decreto que a aprovar, tomando por base o produto que dá saída em cada estabelecimento industrial.

Os produtos individualmente embalados, que compõem os "kits" para produção de concentrados e bebidas no estabelecimento do comprador, não atendem ao conceito de "preparações compostas" classificadas sob o código NCM/SH 2106.90.10 Ex 01 "Preparações compostas destinadas à elaboração de bebidas não alcoólicas", se na saída do fornecedor/vendedor, não guardam as condições que possibilitem ser montados ou misturados entre si sem perder as características do produto ao qual devam se integrar.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente ratifica todos os argumentos de sua impugnação, sintetizados nos seguintes tópicos:

(i) Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998, responsável por estabelecer a natureza técnica do concentrado industrializado pela Recorrente na Zona Franca de Manaus. O aparente desconhecimento da RFB acerca dessa norma ensejou o erro de premissa que sustenta todo o lançamento fiscal.

(ii) A simples correção do equívoco na premissa adotada pela RFB, que ampara todo o trabalho fiscal, demonstra a inexistência de incompatibilidade material entre o Parecer Técnico produzido pelo Laboratório Privado Falcão Bauer e o Laudo emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), vinculado em suas atribuições ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), pois as análises efetuadas recaíram sobre objetos distintos.

(iii) Do laudo do INT.

(iv) A correta classificação fiscal unificada dos kits vendidos pela Recorrente.

(v) Claro respaldo normativo para a classificação unificada: a correta interpretação da NESH XI à RGI/SH 3.b.

(vi) Da irrelevância dos trabalhos do Conselho de Cooperação Aduaneira.

(vii) Da incoerência da União: concordância de outros órgãos federais com a unicidade técnica e mercadológica dos produtos objeto de questionamento pela Fazenda Nacional.

(viii) A recentíssima jurisprudência deste eg. Carf em caso virtualmente análogo ao presente.

Ao final, requer a improcedência do auto de infração.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a fiscalização imputou à Recorrente a infração de ausência de recolhimento de PIS e COFINS sobre a receita auferida com a venda de componentes para fabricação de refrigerantes. Estabelecida no Polo Industrial de Manaus, produz e fornece, com exclusividade, para os mercados do Brasil e de outros países sul-americanos produtores das bebidas com a marca Coca-Cola, o produto **comercialmente** conhecido como “concentrado”.

A fiscalização afastou a classificação fiscal adotada pela Recorrente para os ‘concentrados’ no código 2106.90.10 - Ex 01 da TIPI, tendo esta posição a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, nos termos do inciso VII do art. 28 da Lei nº 10.865/2004:

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.

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:

(...)

VII – preparações compostas não alcoólicas, classificadas no código 2106.90.10 Ex 01 da Tipi, destinadas à elaboração de bebidas pelas pessoas jurídicas industriais dos produtos referidos no art. 49 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

A autoridade fiscal consignou:

*a fiscalizada designa ‘concentrado’ não é um produto apresentado em corpo único, mas sim um conjunto de componentes acondicionados separadamente, cada qual em sua embalagem individual. Esses componentes são fornecidos na forma de kits aos fabricantes (engarrafadores) licenciados para que, a partir deles, sejam produzidos os refrigerantes do portfólio da Coca-Cola.*

O produto vendido como “concentrado” é um “kit” contendo matérias-primas e produtos intermediários, para produção de bebidas após sucessivas etapas de fabricação realizadas no estabelecimento do adquirente/fabricante/engarrafador, e apresentado em um conjunto de componentes acondicionados separadamente (cada qual em sua embalagem individual):

Figura 4 – Componentes do kit para preparação do refrigerante Coca-Cola: “Parte 1” e “Parte 2”



Figura 6 – Componentes do kit para fabricação do refrigerante Sprite



Então, os itens líquidos e sólidos que compõem o “kit” sofrem processo de fabricação, quando adicionados, no estabelecimento do adquirente/fabricante/engarrafador, ao xarope simples (água + açúcar) ou apenas água, produzindo um xarope composto que pode ainda ser, ou não, misturado com suco de frutas, e que depois de dissolvido em água carbonatada chega à forma final da bebida, pronta para ser envasada e distribuída.

A autoridade fiscal afastou a classificação fiscal dos “concentrados” como se fossem um todo (procedimento adotado pela fiscalizada), para classificar cada item do “kit” individualmente. Isso porque o código adotado pela autuada:

(...) é próprio para “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. E que a “preparação composta” a que de fato se refere o Ex 01 do código 2106.90.10 deve conter o extrato vegetal de sua origem e todos os demais aditivos necessários, a fim de apresentar, quando diluída, as mesmas características de identidade presentes na bebida elaborada a partir dela.

Assim, como bem exposto pela decisão de piso:

110. Nesse aspecto, “tratamento complementar”, é bastante ilustrativa a Figura 3 do TVF, para demonstrar, mais que palavras, que a mistura dos itens do “kit” fornecido pela RECOFARMA entre si e mais o xarope simples, compõe uma etapa anterior ao “tratamento complementar”, aquele que inclusive pode ser realizado nas máquinas de refrigerante *post mix*, e que da simples mistura entre os itens do “kit” não se obtém nada parecido com a bebida final, razão pela qual não constitui a preparação composta de que tratam os EX 01 e 02 do código 2106.

111. Com efeito, a Figura 3 evidencia que o chamado “concentrado” constitui na verdade matérias-primas e produtos intermediários que por sua vez irão permitir a produção da real “preparação composta”. Assim, os produtos reunidos pela autuada somente se tornam aptos a participar da elaboração das bebidas na etapa posterior de fabricação, esta já realizada nos estabelecimentos dos adquirentes/fabricantes/engarrafadores, permanecendo, até este momento, individualizados, em nada se confundindo com uma mistura pronta para uso (preparação composta).

Figura 3 - Fluxograma simplificado do processo de fabricação do refrigerante Coca-Cola



Os Laudos de Análise n.º 1266/2013-1.0 e n.º 1266/2013-2.0 consignaram que os itens que compõem o “kit” têm características químicas próprias, e, se misturados, não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a

bebida na concentração normal. E que, se misturados no estabelecimento da RECOFARMA, podem ocorrer reações químicas indesejadas, como formação de sólidos insolúveis que remanesceriam na bebida final, além de resultar em uma bebida com odor e sabor diferentes do desejado.

Desse modo, com suporte nos Laudos de Análise, a fiscalização classificou individualmente os itens do Kit nos códigos:

- item que se classifica no código 2106.90.10, como uma “preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, entretanto, não no Ex 01;
- item que se classifica no código 2106.90.90;
- item composto exclusivamente de sorbato de potássio, e classificado no código 2916.19.11;
- item composto exclusivamente de benzoato de sódio, e classificado no código 2916.31.21;
- item composto exclusivamente de ácido cítrico, e classificado no código 2918.14.00;
- item composto exclusivamente de citrato de sódio, e classificado no código 2918.15.00;
- item classificado no código 3302.10.00, sequer integrante do Capítulo 21.

Ao reclassificar os produtos, tem-se que sobre as receitas da venda desses produtos no mercado interno incidem as alíquotas diferenciadas das contribuições previstas no art. 2º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002, e no art. 2º, § 5º, da Lei nº 10.833/2003:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 4º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, às alíquotas de: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

I - 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

a) na Zona Franca de Manaus; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

b) fora da Zona Franca de Manaus, que apure a Contribuição para o PIS/PASEP no regime de não-cumulatividade; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

II - 1,3% (um inteiro e três décimos por cento), no caso de venda efetuada a: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

- a) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido; (Incluído pela Lei n.º 10.996, de 2004)
- b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP; (Incluído pela Lei n.º 10.996, de 2004)
- c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – SIMPLES; e (Incluído pela Lei n.º 10.996, de 2004)
- d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal. (Incluído pela Lei n.º 10.996, de 2004)

Lei n.º 10.833/2003:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

§ 5º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo, às alíquotas de: (Incluído pela Lei n.º 10.996, de 2004)

I - 3% (três por cento), no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida: (Incluído pela Lei n.º 10.996, de 2004)

a) na Zona Franca de Manaus; e (Incluído pela Lei n.º 10.996, de 2004)

b) fora da Zona Franca de Manaus, que apure a COFINS no regime de não cumulatividade; (Incluído pela Lei n.º 10.996, de 2004)

II - 6% (seis por cento), no caso de venda efetuada a: (Incluído pela Lei n.º 10.996, de 2004)

a) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido; (Incluído pela Lei n.º 10.996, de 2004)

b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da COFINS; (Incluído pela Lei n.º 10.996, de 2004)

c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições - SIMPLES; e (Incluído pela Lei n.º 10.996, de 2004)

d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal. (Incluído pela Lei n.º 10.996, de 2004)

Em suma, são essas as premissas adotadas na análise da controvérsia.

Passo aos tópicos do recurso voluntário.

**(i) Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n.º 8, de 25.02.1998, responsável por estabelecer a natureza técnica do concentrado industrializado pela Recorrente na Zona Franca de Manaus. O aparente desconhecimento da RFB acerca dessa norma ensejou o erro de premissa que sustenta todo o lançamento fiscal.**

Aduz a Recorrente que a responsabilidade técnica pela definição da natureza do produto fabricado na Zona Franca de Manaus foi posta pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n.º 8, de 1998, a qual estabeleceu o Processo Produtivo Básico para os produtos “*concentrados, bases e edulcorantes para bebidas não alcoólicas*”:

“II - CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS

dosagem das matérias-primas;

b) mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas; e

c) **HOMOGENEIZAÇÃO, QUANDO NECESSÁRIO.**”

Dessa forma, o PPB para o produto “CONCENTRADO”, engloba dois tipos: Tipo 1: CONCENTRADO HOMOGENEIZADO e Tipo 2: CONCENTRADO NÃO HOMOGENEIZADO, sendo ambos tratados pela SUFRAMA sob o mesmo código de produto, 0653, conforme Portaria n.º 192/00, independentemente de estarem homogeneizados ou não. Logo, conclui a empresa que “*o fato de os componentes dos concentrados estarem, ou não, homogeneizados quando da sua saída do estabelecimento fabril do produtor não altera em nada a definição fática dos produtos, qual seja, a de que eles são CONCENTRADOS*”.

Defende que nos termos do art.100, I, do CTN, “para fins de classificação fiscal, a RFB deverá observar as normas interministeriais e da Suframa, que são os responsáveis pelas definições técnicas dos produtos produzidos na Zona Franca de Manaus, que foram objetos de PPBs aprovados”.

E conclui:

(...) percebe-se que a Recorrente efetua, sim, a mistura das matérias-primas; o que ela não faz é homogeneizar tais misturas porque, como visto, haveria um prejuízo à percepção da qualidade do produto fabricado, o que equivale a inutilizar por completo a sua mercadoria. Com efeito, considerando que a homogeneização não é tecnicamente exigida para que o produto se enquadre como um concentrado para bebidas, a ausência dessa característica não pode ser responsável pela alteração da classificação fiscal adotada pela empresa, o que evidencia o desacerto do trabalho fiscal.

Dispõe o art. 100, I do CTN que são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Entendo que não há erro de premissa no auto de infração, porquanto a SUFRAMA ao definir o produto elaborado pela Recofarma como “concentrado para refrigerantes”, na classificação fiscal deste produto pela NCM na posição 2106.90.10 Ex. 01, por meio da Portaria 8, de 1998, não vincula a administração tributária. Isso porque a SUFRAMA tem competência para a administração e concessão de incentivos fiscais no âmbito de sua área de atuação.

Entretanto, é da RFB a competência para a fiscalização do fiel cumprimento das condições delineadas pela citada Superintendência necessárias ao gozo da isenção e, principalmente, a competência para classificar cada produto especificamente nas regras de classificação fiscal, nos termos dos art. 142, 176 a 179 do CTN.

Logo, não têm as normas da SUFRAMA eficácia normativa atribuída por Lei em matéria de classificação fiscal.

**(ii) A simples correção do equívoco na premissa adotada pela RFB, que ampara todo o trabalho fiscal, demonstra a inexistência de incompatibilidade material entre o Parecer Técnico produzido pelo Laboratório Privado Falcão Bauer e o Laudo emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), vinculado em suas atribuições ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), pois as análises efetuadas recaíram sobre objetos distintos**

Para a empresa, partindo da premissa de que o produto analisado se trata efetivamente de concentrado, ainda que não homogeneizado –, não há incompatibilidade material entre o Parecer Técnico produzido pelo Laboratório Privado Falcão Bauer e o Laudo emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), vinculado em suas atribuições ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), pois as análises efetuadas recaíram sobre objetos distintos:

O Laboratório Privado Falcão Bauer analisou individualmente cada componente do concentrado fabricado pela Recorrente, a pedido da RFB que, pautada na equivocada premissa de que a ausência de homogeneização do concentrado conduziria à descaracterização desse produto enquanto tal (concentrado), almejava saber a composição química de cada uma das partes do bem, a fim de conferir-lhes classificação segregada – repita-se: tudo isso porque a RFB entendia, **sem considerar em sua análise a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998 (doc. nº 03, cit.)**, que o produto deixava de ser concentrado quando não era previamente homogeneizado pelo fabricante.

Diferentemente, tomando a unicidade como premissa, o INT fez a análise do todo, justamente porque a Recorrente – **pautada na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998 (doc. nº 03, cit.)** – não poderia solicitar a verificação individual de cada componente do concentrado, já que, pelos motivos amplamente expostos no tópico anterior, entende que sua classificação fiscal deve ocorrer em linha com o fato de que o concentrado é um produto único, mesmo quando não homogeneizado.

(...)

Em síntese, a diferença entre ambos os trabalhos (Falcão Bauer/RFB e INT/Recorrente) foi o ponto de partida: o INT considerou a premissa fática e juridicamente correta de que o concentrado é um produto único apesar de não homogeneizado, conforme a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998 (**doc. nº 03, cit.**); o Laboratório Privado Falcão Bauer, ao revés, dissecou cada parte do concentrado a pedido da RFB, **ignorando os fatos e o direito aplicáveis à espécie**. Por certo que, partindo de pontos diferentes, os trabalhos não chegariam a conclusões iguais. Vale lembrar, a propósito, que o relatório Falcão Bauer foi realizado à revelia da empresa, que teve seus pedidos de acompanhamento do processo e formulação de quesitos formalmente negados pela autoridade fiscalizadora.

Não há razão nos argumentos da empresa de que os “concentrados” têm a mesma natureza ainda que não homogeneizados, pois nenhum item dos “kits”, isoladamente considerado, pode ser identificado como um **extrato ou sabor concentrado**.

Os componentes dos kits são posteriormente levados a processo industrial no estabelecimento do comprador, que são os fabricantes licenciados do sistema, ou seja, os kits fornecidos pela Recofarma contêm apenas produtos intermediários, apresentados separadamente, a partir dos quais é obtida, após a realização de outras etapas do processo produtivo no engarrafador (industrialização realizada nos estabelecimentos dos fabricantes), **uma preparação composta distinta, comercialmente conhecida como xarope. Ressalte-se que a partir da diluição do xarope é que se chega aos refrigerantes:**

1º) A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, é misturada com açúcar, insumo que não faz parte dos kits fornecidos pela RECOFARMA.

Dessa maneira, é obtido o xarope simples (= água tratada + açúcar);

2º) O xarope simples e o conteúdo das embalagens que integram os kits são misturados entre si, em operações executadas seguindo detalhadas especificações técnicas. Para algumas marcas, também é adicionado suco de frutas recebido de terceiros. Após completada essa mistura, é obtido o **xarope composto** (= xarope simples + componentes dos kits fornecidos pela RECOFARMA);

3º) Na etapa seguinte, o xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua **diluição**. Por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, o xarope composto é dissolvido em água carbonatada.

(...)

Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo final a produção de refrigerantes. Entretanto, alguns fabricantes destinam parte do xarope composto para terceiros (bares, restaurantes, etc.), a fim de serem utilizados em máquinas de refrigerante *post mix*. Nesse caso, a mistura com gás carbônico e a água não é feita no estabelecimento do fabricante, mas na máquina utilizada pelo revendedor final.

Em suma, os kits comercializados pela Recofarma não são “concentrados”, já que não apresentam as características essenciais do produto completo ou acabado. E mais, da mistura dos itens do “kit” entre si não se obtém nada parecido com o xarope, tampouco com a bebida final. Os itens de cada Kit não representam as características específicas para elaboração de bebidas, ainda que sejam vendidas juntas e em proporções fixas.

Portanto, não há erro de premissa da fiscalização.

A “compatibilidade” entre os Laudos será tratada no item (iii).

### **(iii) Do laudo do INT**

Argumenta que o Laudo do INT atesta que a classificação fiscal deve ser voltada a apenas um produto individual: são as “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” – que é exatamente o texto do item 2106.90.10 Ex 01 da TIPI:

**“1.** É correto afirmar que as substâncias componentes das partes acima identificadas, se forem misturadas e/ou homogeneizadas no próprio estabelecimento industrial da Recofarma, provocam reações químicas capazes de alterar a durabilidade e outras características físico-químicas da mistura, tornando-a, em consequência, imprópria a emprego na produção de bebidas?

Sim. (...) Sendo assim, observou-se que a parte A e parte B quando misturadas e/ou homogeneizadas no próprio estabelecimento industrial da Recofarma, provocam reações químicas indesejadas e mudanças nas características físico-químicas da mistura, formando produtos finais não conformes, segundo os padrões de qualidade da Recofarma. A tabela 1 apresenta um resumo das principais diferenças observadas pela equipe técnica do INT.”

**5.** É correto afirmar que as substâncias componentes das partes acima identificadas, apresentadas em quantidades e proporções fixas entre si, são responsáveis pelas características essenciais dos produtos Coca-Cola?

Sim. As substâncias componentes das partes acima identificadas (kit de concentrado) devem ser apresentadas em quantidades e proporções fixas entre si para manter as características essenciais do produto Coca-Cola. A necessidade de manter as proporções fixas entre si foi comprovada pelos testes realizados no laboratório de Controle de Qualidade da Recofarma em Manaus e que foram acompanhados pela equipe técnica do INT. (...)

**7.** O kit da preparação da Recofarma analisado possui outra destinação conhecida que não seja a elaboração da bebida compreendida na classe das águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas?

Não. O kit da preparação da Recofarma sob análise, fornecido em IBCs ou bombonas, não possui outra destinação que não seja a elaboração da bebida, neste caso o refrigerante Coca-Cola, pois o kit da preparação da Recofarma é vendido especificamente para os fabricantes da Coca-Cola como mercadoria

única, que só podem utilizar seu conteúdo de forma total, ou seja, a formulação é fechada e a composição e qualidade da bebida só é garantida mediante sua total utilização seguindo sistematicamente a receita determinada, garantindo a padronização da bebida em todas as fábricas. (...)

**11.** É correto afirmar que as partes acima identificadas, consideradas em conjunto, independentemente de estarem misturadas e/ou homogeneizadas, formam uma preparação composta, do tipo extrato concentrado ou sabores concentrados, utilizado para a elaboração das bebidas da classe das águas, incluindo as águas minerais gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas?

Sim... Tanto a parte A como a parte B são preparações compostas, ou seja, preparações formadas por mais de um componente. Quimicamente, existem preparações simples e compostas. Uma preparação simples é um único composto diluído em solução. Já a preparação composta é formada por mais de um componente em solução. Portanto, a parte A e B são preparações compostas,

assim como o kit (parte A e B), por ser resultado de preparações compostas, também é uma preparação composta.

**12.** É correto afirmar que, não obstante as partes da preparação que compõem a base para a bebida Coca-Cola estarem dispostas separadamente, o conjunto compõe uma mercadoria – preparação composta para a elaboração de bebidas da classe das águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas, e com capacidade de diluição superior a 10 partes – acabada e pronta para utilização industrial pelo adquirente fabricante da bebida final, refrigerante?

Sim. Conforme descrito nos quesitos anteriores, a mercadoria vendida pela Recofarma é uma única mercadoria formada por duas partes, com capacidade de diluição muito superior a 10 partes da bebida final Coca-Cola. A capacidade de diluição total do concentrado para a bebida final é superior a 350 vezes. Quimicamente, tanto a parte A como a parte B, assim como o kit, são preparações compostas, ou seja, preparações formadas por mais de um componente, para serem utilizadas, em conjunto, nos fabricantes da Coca-Cola para produção do refrigerante.”

Não acolho tal pretensão. Explico.

O Laudo INT descreve tanto o processo de fabricação do refrigerante (ou seja, as etapas realizadas pelo engarrafador – itens 8 a 24) quanto o da elaboração dos componentes dos kits (realizada pela Recofarma – itens 25 a 32 do Relatório). Interpreto essa separação como validadora dos argumentos da fiscalização: elaborar o kit é diferente de produzir o xarope. Por sua vez, o xarope difere do refrigerante (bebida final). Logo, há que se distinguir a classificação fiscal de cada item do Kit, não adotando apenas uma, já que não se trata de “composto”.

Tal como a fiscalização, entendo que o Relatório Técnico validou a complexidade do processo de industrialização do xarope composto realizado pelo fabricante da bebida, que adquire os “kits” da Recofarma, confirmando a falta de identidade dos “kits” como “composto”. Por essa razão, se o “kit” for misturado no estabelecimento da Recofarma não se tem o xarope, que origina o produto final. É exatamente o que descreve a resposta ao quesito 1:

É correto afirmar que as substâncias componentes das partes acima identificadas, se forem misturadas e/ou homogeneizadas no próprio estabelecimento industrial da Recofarma, provocam reações químicas capazes de alterar a durabilidade e outras características físico-químicas da mistura, tornando-a, em consequência, imprópria a emprego na produção de bebidas?

Sim. (...) Sendo assim, observou-se que a parte A e parte B quando misturadas e/ou homogeneizadas no próprio estabelecimento industrial da Recofarma, provocam reações químicas indesejadas e mudanças nas características físico-químicas da mistura, formando produtos finais não conformes, segundos os padrões de qualidade da Recofarma. A tabela 1 apresenta um resumo das principais diferenças observadas pela equipe técnica do INT.”

Por isso, o quesito 2 aponta a necessidade de outro processo industrial (no engarrafador) para se atingir o xarope e, posteriormente, o produto final:

A parte A do kit apresenta como componente o ácido fosfórico que é o principal responsável pela degradação como observado nos testes acima descritos, tronando a mistura das duas partes no próprio estabelecimento industrial da Recofarma inapropriada. Somente durante a fabricação da bebida final com a adição de outro ingredientes como água (em grandes volumes), açúcar e CO<sub>2</sub> é que a parte A e a parte B devem ser misturadas para que não haja degradação do produto.

Ademais, é uma falácia o argumento de que o concentrado é o mesmo ainda que não homogeneizado, basta considerar a resposta do quesito 3:

3. É correto afirmar que a venda em partes separadas é indispensável, de forma a evitar prejuízos à qualidade da bebida final?

Resposta: Sim. O Kit de preparação da Recofarma apesar de ser formado por duas partes A e B apenas estão dispostas separadamente para evitar prejuízos à qualidade da bebida final, já que a mistura prévia provoca reações químicas indesejadas que alteram não só a durabilidade da mistura, como também altera as características físico-químicas e sensoriais importantes que caracterizam a bebida, fazendo com que sua utilização se torne inadequada e imprópria para a função a qual se destina que é a **produção de refrigerante**, pois esses parâmetros alteram a qualidade da bebida final obtida.

Os quesitos 5 e 7 não fazem parte da objeto de controvérsia dos autos.

O quesito 3 afirma que os “kits” não estão prontos para serem consumidos pelo consumidor final, confirmando que não se tratam de “concentrados”:

8. É correto afirmar que a preparação composta para a fabricação de refrigerantes, produzida e comercializada pela Recofarma, ainda que denominada comercialmente de “concentrado”, não se confunde com um “preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante”, conforme conceituado pelos arts. 29 e 30 do Decreto 6.871/09, tendo em vista que a primeira não se destina a consumidor final, mas à venda para fabricante, que deve seguir uma série de regras e etapas industriais para a fabricação da bebida final, enquanto o “preparado ou concentrado líquido” é produto já destinado à comercialização direta ao consumidor final, a quem cabe realizar apenas a diluição por ocasião do consumo?

Resposta: Sim. O Decreto 6.871/09 que dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas, em seu artigo 29 define “Preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante é o produto que contiver suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionado de água potável para o seu consumo, com ou sem açúcares” e completa no artigo 30 que “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.”

O produto sob análise ainda que denominado comercialmente de “concentrado”, não é um preparado líquido ou concentrado líquido, destinado à comercialização direta ao consumidor final ou a restaurantes, pois conforme observado durante as visitas técnicas essa preparação constituída de parte A e parte B saem em seus respectivos IBCs (figuras 2 e 3 deste Parecer) da Recofarma Manaus para as fábricas da Coca-Cola onde entrarão como matéria-prima principal no processo produtivo junto com a massa de açúcar, água de processo e CO<sub>2</sub>, seguindo as etapas da receita para obtenção do produto final, Coca-Cola, que será destinado à comercialização para o consumidor final.

Sendo assim, o produto sob análise não está pronto para ser consumido pelo consumidor final.

Quanto aos quesitos 10 a 12, eles voltam-se à aplicação das regras de classificação fiscal (p. ex.: quesitos 10 e 11), o que é vedado pelo art. 30, § 1º, do Decreto nº 70.235/1972.

Por sua vez, considerando o conteúdo dos Laudos do Falcão Bauer, entendo que estes procedem na temática quanto a classificação individualizada de cada componente que integra o kit (e-fls. 181 e seguintes):

Falcão Bauer		ALFÂNDEGA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DO PORTO DE SANTOS		Receita Federal LABANA	
Laboratório de Análises		Praça da República s/nº, Centro - Santos, SP - CEP: 11013-905 Contrato ALFISTS Nº08/2011 Serviços Técnicos Especializados de Apoio à Fiscalização Aduaneira			
<b>Laudo de Análise Nº.: 1266/2013-2.0</b>					
P. Exame Lab.: 592/MANAUS		Documento: DDE 2130418188/0		Data de entrada 23/05/2013	
Amostra: <b>CONCENTRADO/KIT SABOR COCA-COLA - PARTE 2</b>					
Procedência: ALF - Manaus			Repatrição: ALF - Manaus		
<b>Resultados das Análises</b>					
Aspecto:	líquido levemente viscoso castanho-escuro, com odor pungente				
Identificação por Infravermelho	positiva para Grupos Carbonilado e Hidroxilado; negativa para Alcool Etilico				
Identificação por Cromatografia Gasosa/Espectrometria de Massa	encontrados vários picos sendo identificados como Pineno, Limoneno, Terpineno e Terpinoleno				
Identificação por Cromatografia em Camada Delgada	positiva para Caramelo e componentes do Extrato de Noz de Cola; negativa para Cafeína e Sacarose				
Identificação por Cromatografia em Papel	positiva para Ácido Cítrico				
Miscibilidade - Água	miscível				
Teor de Não Voláteis (105°C/massa constante)	49,8 %				
Resíduo de Ignição (550°C/massa constante)	5,4 %				
pH:	4				
Identificação química positiva para: Água					
Identificação química negativa para: Fosfato					
<b>Conclusão</b>					
Trata-se de Preparação, na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Ácido Cítrico, Pineno, Limoneno, Terpineno e Terpinoleno.					
<b>Respostas aos Quesitos</b>					
1) A mercadoria apresenta-se na forma líquida.					
2) De acordo com análises realizadas o pH é 4.					
3) Não detectamos a presença de Cafeína.					
4) De acordo com análises realizadas foi detectado a presença de Caramelo.					
5) Não detectamos a presença de Alcool.					
6) De acordo com análises realizadas foi detectado a presença de Ácido Cítrico.					
7) Não detectamos a presença de Ácido Fosfórico.					
8) De acordo com análises realizadas foi detectado a presença de Pineno, Limoneno, Terpineno e Terpinoleno.					

Ao contrário da Recorrente, não vislumbro contradição nos laudos do Laboratório Falcão Bauer, os quais fornecem a composição de cada item do Kit para embasamento da reclassificação fiscal. Isso porque os laudos do Laboratório Falcão Bauer comprovam que os “kis” não podem ser descritos como um extrato ou sabor concentrado.

Por fim, não há nulidade do Laudo do Falcão Bauer, pois a Recorrente apresentou quesitos, conforme e-fl. 180.

#### (iv) A correta classificação fiscal unificada dos kits vendidos pela Recorrente

Insurge-se contra a classificação fiscal da fiscalização por considerá-la feita *“unicamente nas características objetivas da mercadoria, abstração feita de qualquer consideração referente à sua destinação no mercado – donde conclui ser irrelevante a unidade comercial dos concentrados vendidos pela Recorrente”*. Sustenta seus argumentos nos pareceres jurídicos de Helder Silva Chaves, José Antônio Schöntag e Ricardo José De Souza Pinheiro e, Ellen Gracie Northfleet.

Com o máximo respeito aos Juristas, entendo que a questão meritória técnica já fora tratada no tópico anterior, com a análise dos relatórios do INT e LABANA.

#### (v) Claro respaldo normativo para a classificação unificada: a correta interpretação da NESH XI à RGI/SH 3.b

Aqui sustenta a autuada, para justificar a sua classificação fiscal como correta, que:

Como visto, a premissa do Fisco é a de que o concentrado produzido e comercializado pela Recorrente não é uma mercadoria única, mas um conjunto de mercadorias distintas. A razão para tal tratamento é que, sendo vendido na forma de kit, para a produção das bebidas precisa passar por um tratamento complementar (mistura) e não só pela mera diluição.

Veja-se, contudo, o que diz a Nota Explicativa nº 12 ao código 21.06:

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

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

Ou seja, a necessidade de tratamento complementar, como a simples mistura dos itens, é desimportante para a classificação fiscal. Esclareça-se ainda que as preparações alimentícias produzidas pela Recofarma estão alinhadas com o disposto na nota nº 7 do mesmo item:

*“Classificam-se especialmente aqui:(...)”*

*7 – As preparações compostas, alcoólicas ou não, dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas. 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, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Como se apresentam, estas preparações **não se destinam a ser consumidas como bebidas**, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22. (...)”* (destacamos)

Em resumo: **(i)** a preparação não perde tal natureza pelo fato de sofrer, no adquirente, tratamento complementar diverso da simples diluição em água, como a mistura de suas partes em meio aquoso e a adição dos ingredientes faltantes para a obtenção do produto a ser destinado ao mercado consumidor; e **(ii)** a preparação, que não pode ser consumida como bebida final, não precisa conter a totalidade dos ingredientes desta, podendo conter apenas parte deles.

Como se não bastasse, frisa-se que a NESH XI da RGI/SH 3 (que disciplina a classificação de produtos misturados ou compostos que possam, em tese, ser enquadrados em mais de uma posição), reconhece explicitamente o caráter unívoco do concentrado, ainda que acondicionados separadamente para apresentação em conjunto. Veja-se novamente a redação da Nota:

*“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.”*

Embora a finalidade precípua da NESH seja excluir o produto da regra interpretativa nº 3, reconhece explicitamente que se trata de uma *“mercadoria(s) constituída(s) por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas”*.

Ou seja, ainda que acondicionados separadamente, desde que apresentados conjuntamente, tratam-se de componentes de uma mercadoria única (concentrados)

destinada à fabricação de bebidas e não de matérias primas isoladas que se destinam à fabricação dos próprios concentrados, como quer fazer crer o Fisco.

É irrelevante o fato de a NESH XI afastar a aplicação da Regra 3, pois essa só se destina aos conflitos de interpretação gerados pela aplicação da Regra 2. Aliás, a NESH X afasta explicitamente as preparações compostas também da Regra 2:

*“X) 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.”*

E a Regra 1, por sua vez, é transparente ao determinar a aplicação supletiva das regras subsequentes, priorizando a aplicação dos textos das posições e das notas de seção e de capítulo (como as notas 7 e 12, mencionadas acima):

*“Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para 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.”*

Logo, das exceções das Regras 2 e 3 e da aplicação da Regra 1 extrai-se que as preparações compostas para a produção industrial de bebidas – mesmo quando acondicionadas separadamente, desde que apresentadas conjuntamente – devem ser enquadradas sem dificuldades em um dos itens da própria TIPI, sem aposição de óbices interpretativos. Ora, os concentrados de bebidas são, inequivocamente, mencionados no Código 2106.90.10 Ex 01 (no caso da Recorrente, em razão da capacidade de diluição de seus concentrados) e Ex 02 da TIPI.

Discordo da classificação proposta pela empresa, porquanto a classificação deve se dar para cada item do “kit”, com suporte nos fundamentos que exponho a seguir.

Os “kits” são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido. Os itens de cada “kit” não representam as características específicas para elaboração de bebidas, ainda que sejam vendidas juntas e em proporções fixas. Dessa forma, os itens individuais do “kit” não se enquadram no conceito de preparação composta.

Ademais, os itens que integram o “kit” não são extratos ou sabores concentrados e quando diluídos em água não resultam na bebida.

A Regra Geral para Interpretação nº 1 prescreve 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”. E, salvo exceções expressas, a classificação parte de mercadorias apresentadas em corpo único.

Então, a RGI 1 não serve de suporte para classificar os kits na posição 2106.90.10 Ex.01, da NCM, porquanto os kits não são “concentrados”.

Ademais, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), constante da NESH, não permite que um conjunto de insumos destinados à fabricação de bebidas possa ser tratado como uma mercadoria única.

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.

Tem-se que os kits não se caracterizam como um extrato concentrado ou sabor concentrado com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, mantendo, quando diluído, as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal. Além disso, não é uma preparação, pois não está pronta para uso.

Nenhum item dos "kits", isoladamente considerado, pode ser identificado como um extrato ou sabor concentrado.

Não há capacidade de diluição em nenhum componente dos kits para fabricação de bebidas. Isso porque, se o conteúdo de cada item fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar.

Assim:

Para que ficasse caracterizado um produto como "concentrado", o conteúdo das diversas partes que compõem cada kit deveria estar reunido numa única parte, sem perder suas características fixadas nos padrões de identidade e quantidade após sua diluição, nos termos do art. 13 do Decreto 6.871/2009 que regulamenta a Lei nº 8.918/1994, e isto só é obtido em momento posterior do processo produtivo, quando estas partes dos Kits são misturadas, de acordo com especificações técnicas. Desta feita, este concentrado só surge quando o conteúdo das diversas partes que compõem cada kit é misturado, ou seja, por meio de um processo de industrialização (transformação) realizado depois da venda. (Acórdão 3301-005.546, Rel. Salvador Cândido Brandão Junior)

Por conseguinte, a reclassificação fiscal dos kits” foi perfeitamente motivada pela autoridade fiscal autuante, com a exata subsunção dos fatos às normas tributárias que cuidam da temática:

A fiscalizada aduz que a classificação por ela utilizada decorreria da combinação da RGI 1 com a RGC/TIPI. Portanto, seria decorrência do texto do Ex 01 do código 2106.90.10.

Todavia, esse texto não faz referência à possibilidade de apresentação de componentes diversos em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 do código 2106.90.10 emprega as expressões “preparações”, “extratos concentrados” e “capacidade de diluição”, que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único (o significado dessas expressões será analisado posteriormente, no tópico 7.4 deste Termo de Verificação).

(...)

Da mesma forma, no que é aplicável aos produtos do Capítulo 21 da Nomenclatura, têm-se as Notas da Seção IV (que compreende os Capítulos 16 a 24) e do próprio Capítulo 2125. Nenhuma dessas Notas faz qualquer menção à possibilidade de um conjunto de artigos individuais, tal como os kits fornecidos pela RECOFARMA, ser classificado em código único.

Afastada, portanto, a hipótese de os componentes dos kits serem classificados como produto único pela aplicação da RGI 1.

Não obstante serem admissíveis apenas quando não contrárias aos textos enumerados na RGI 1 (vide parte final da mesma), é salutar fazer menção às RGIs 2 e 3, pois estas tratam de outras situações em que, excepcionalmente, um conjunto de coisas deve ser classificado em código único.

A RECOFARMA defende a desnecessidade de estar pronta para uso pelos fabricantes (engarrafadores) a fim de que se caracterize a “preparação composta” para elaboração de bebidas a que se refere o texto do Ex 01 do código 2106.90.10. (...)

Por exemplo: pode-se dizer que os diversos componentes de uma bicicleta, quando vendidos desmontados, não estão prontos para uso. Mesmo assim, em função da RGI 2 a), esses componentes devem ser classificados no código próprio do artigo completo (ou seja, da bicicleta), e não em códigos de cada parte.

Porém, em geral, a RGI 2 a) não é destinada aos produtos do Capítulo 21 do SH (preparações alimentícias diversas). Tanto é assim que os itens III e IX das Notas Explicativas da RGI 2 a) afirmam o seguinte: “*Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, esta parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos destas Seções*”<sup>27</sup>.

O item VII das Notas Explicativas da RGI 2 a), por sua vez, ratifica a impossibilidade de sua aplicação a insumos do segmento alimentício, pois menciona que a referida regra deve ser empregada a artigos montados com o uso de parafusos, cavilhas, porcas, etc. ou por meio de rebiteagem ou soldagem.

#### **REGRA 2 a)**

##### **(Artigos apresentados desmontados ou por montar)**

[...]

VII) Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem.

Para este efeito, não se deve ter em conta a complexidade do método da montagem.

Todavia, os diferentes elementos não podem receber qualquer trabalho adicional para complementar a sua condição de produto acabado.

Ademais, os insumos fornecidos pela RECOFARMA não possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado referido no Ex 01 (qual seja: a “preparação composta” que, quando diluída, resulta na bebida) e vários componentes servem, inclusive, para outros fins que não seja o uso em bebidas (tema esse detalhado adiante, no tópico 7.6 deste Termo de Verificação).

**Tendo em vista a impossibilidade de aplicação da RGI 2 a), não devem ser classificadas no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI as preparações que não estão prontas para que, a partir delas, sejam elaboradas as bebidas mediante diluição.**

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.

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

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

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

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

A NESH cita como exemplo de sortidos cuja classificação pode ser determinada pela aplicação da RGI 3 b) 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 réguas.

Alguns produtos finais do setor alimentício destinados a venda a retalho até podem ser classificados como mercadoria única por aplicação da RGI 3 b), quando atendidos todos os requisitos legais. Nesse caso, porém, a classificação é 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 é admitida a ficção de que todos os ingredientes de um sortido estão misturados.

Não obstante, o mais importante é que **qualquer possibilidade de um kit contendo insumos destinados à fabricação de bebidas ser tratado como mercadoria única para determinação da classificação fiscal foi fulminada com a inclusão do item XI às Notas Explicativas da RGI 3 b)**:

#### **REGRA 3 b)**

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

(...)

Com a devida vênia aos pareceristas contratados pela fiscalizada para opinarem sobre a assunto, o fato de a NESH ter se referido aos kits como “mercadorias” – a partir do que tentam forçar a interpretação de que seus componentes seriam classificados como mercadoria única – decorre exclusivamente da **prática comercial** consagrada para esse tipo de produto.

Entretanto, a praxe comercial é irrelevante para determinação da classificação fiscal, especialmente quando conflitante com as regras do Sistema Harmonizado (o tema é abordado no tópico 7.3 deste Termo de Verificação).

**Para fins de determinação classificação fiscal**, o item XI das Notas Explicativas da RGI 3 b) não poderia ser mais direto e explícito: os kits para fabricação industrial de bebidas, constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, não podem considerados como mercadoria única. E pouco importa que sejam assim reconhecidos comercialmente.

Não bastasse isso, a **análise levada a cabo pelo Conselho de Cooperação Aduaneira** por ocasião da edição da precitada Nota Explicativa é de clareza solar no sentido de que **os componentes dos kits destinados à fabricação industrial de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados a cada um deles, e não como uma mercadoria única** (vide tópico 7.2.2 deste Termo de Verificação). Tal análise trata-se, simplesmente, da razão de ser do item XI das Notas Explicativas da RGI 3 b), fato esse que desautoriza impiedosamente a tese esposada pela fiscalizada.

Resumidamente tem-se o seguinte:

(i) Em função da inexistência nos textos (das posições e das Notas de Seção e de Capítulo) de previsão para que um conjunto de artigos individuais – como são os kits fornecidos pela RECOFARMA – possa ser classificado em código único; e

(ii) do fato de que a RGI 2 a) claramente não poder ser aplicada a preparações do setor alimentício;

Então: (iii) a única hipótese que poderia ser cogitada para amparar a classificação dos kits em código único seria a RGI 3 b). Todavia, essa possibilidade ficou completamente descartada mediante a inclusão do item XI às Notas Explicativas da RGI 3 b).

Enfim, sob qualquer perspectiva que se analise as regras do Sistema Harmonizado (e somente isso importa para classificação fiscal), nada roborava a prática adotada pela RECOFARMA de classificar sob código único os diferentes componentes que formam os kits para fabricação de refrigerantes.

***Ex positis*, cada componente dos kits fornecidos pela RECOFARMA deve ser classificado individualizadamente.**

No mesmo sentido, cite-se o acórdão n.º 3402004.073, proferido em processo da mesma Recorrente, n.º 11080.732817/2014-28, julg. 26/04/2017, Relatora Maria Aparecida Martins de Paula:

"KITS" PARA BEBIDAS. CLASSIFICAÇÃO INDIVIDUALIZADA. POR COMPONENTE.

Os denominados "kits" para produção de bebidas no estabelecimento do comprador, por não serem misturados, não podem ser classificados como uma única preparação sob o código NCM/SH 2106.90.10 - "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas", devendo ser classificados individualmente, por cada componente. A classificação de produtos não misturados sob um único código de preparação somente é autorizada quando haja previsão nos textos das posições e das notas de seção e de capítulo ou nas respectivas notas explicativas ou regras gerais do Sistema Harmonizado, o que não ocorre no caso das preparações a que se referem o código NCM/SH 2106.90.10.

Em face da classificação individualizada por componentes do denominado "kit" resta prejudicado o enquadramento no Ex tarifário 01 código NCM/SH 2106.90.10 pleiteado pela contribuinte, o que também não se revelou adequado para nenhuma das partes

componentes do "kit", conforme devidamente motivado pela fiscalização.  
Recurso voluntário negado

#### **(vi) Da irrelevância dos trabalhos do Conselho de Cooperação Aduaneira**

Esclarece que os trabalhos do Comitê de Nomenclatura e do Comitê Interino de Sistema Harmonizado do CCA nem de longe constituem interpretação autêntica da NESH XI à RGI/SH 3.b.

Contudo, observo que a interpretação dada pela fiscalização da NESH teve a interpretação conforme suas próprias regras e que a remissão à CCA foi um argumento subsidiário, ilustrativo, de reforço argumentativo:

Não bastasse isso, a **análise levada a cabo pelo Conselho de Cooperação Aduaneira** por ocasião da edição da precitada Nota Explicativa é de clareza solar no sentido de que **os componentes dos kits destinados à fabricação industrial de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados a cada um deles, e não como uma mercadoria única** (vide tópico 7.2.2 deste Termo de Verificação). Tal análise trata-se, simplesmente, da razão de ser do item XI das Notas Explicativas da RGI 3 b), fato esse que desautoriza impiedosamente a tese esposada pela fiscalizada.

#### **(vii) Da incoerência da União: concordância de outros órgãos federais com a unicidade técnica e mercadológica dos produtos objeto de questionamento pela Fazenda Nacional**

Retoma os argumentos do item i, ao afirmar que a RFB não pode invadir a competência do órgão responsável pela administração da Zona Franca de Manaus. Sustenta que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 tem a competência para dispor sobre as etapas de produção do produto comercializado na Zona Franca de Manaus, logo não cabe à RFB dizer que o produto não é algo que a norma ministerial e a Suframa já afirmaram categoricamente que ele é (o concentrado).

Como já tratado no início deste voto, não têm as normas da SUFRAMA eficácia normativa atribuída por Lei em matéria de classificação fiscal.

Quanto ao argumento de que a classificação dos produtos da Recorrente no item 2106.90.10 Ex 01 é atestada também no laudo do Centro de Tecnologia de Embalagem do Instituto de Tecnologia de Alimentos do Estado de São Paulo – CETEA-ITAL, ressalte-se novamente que Pareceres opinativos não têm o condão de vincular a Administração Tributária.

#### **(viii) A recentíssima jurisprudência deste eg. Carf em caso virtualmente análogo ao presente**

Sustenta a aplicação do acórdão nº 3301-005.698, da 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária/3ª Seção de Julgamento. Tal decisão consignou que casos envolvendo discussões sobre classificação fiscal exigem análise técnica, sobre a natureza, a composição e a constituição do produto. Dessa forma, os pareceres técnicos elaborados pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), do Ministério da Ciência e Tecnologia, devem ser observados pelas instâncias de julgamento administrativo, nos termos do art. 30 do Decreto nº 70.235/72 e do Parecer Normativo Cosit nº 6/2018.

Indubitavelmente, a reclassificação fiscal exige análise técnica da natureza, composição e constituição do produto, não basta apenas que a fiscalização apresente o seu entendimento sobre a descrição formulada pela importadora, mas sim incumbe-lhe o ônus da prova, cumprido através da apresentação de elementos técnicos que sustentem a classificação atribuída pela Administração, afastando aquela empregada pelo contribuinte.

Havendo litígio no que se refere à identificação do produto importado, deve haver, nos autos, elementos capazes de demonstrar a adequada reclassificação efetuada pela fiscalização, em contraposição ao código em que fora enquadrado pelo importador.

Nestes autos, tanto o Laudo do INT quanto os Laudos do LABANA foram considerados como suporte à reclassificação, a qual entendo procedente.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora