



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.724516/2020-62
ACÓRDÃO	9303-016.878 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 01/12/2018

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit” (concentrado para produção de 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 dos “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI, conforme jurisprudência pacífica, unânime e assentada desta Câmara Superior (v.g., Acórdãos 9303-015.632, 9303-015.638, 9303-016.081 e 9303-015.408).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 01/12/2018

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit” (concentrado para produção de 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 dos “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI, conforme jurisprudência pacífica, unânime e assentada desta Câmara Superior (v.g., Acórdãos 9303-015.632, 9303-015.638, 9303-016.081 e 9303-015.408).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-012.392**, de 23/03/2023 (fls. 2291 a 2306)¹, que, por **maioria de votos**, negou provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Laércio Cruz Uliana Junior e Juciléia de Souza Lima, que davam provimento ao Recurso Voluntário e as Conselheiras Sabrina Coutinho Barbosa e Semíramis de Oliveira Duro, que davam parcial provimento ao Recurso Voluntário para aplicação de ofício do Tema 69 de repercussão geral, tendo manifestado a intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração** para exigência de Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, lavrados em 15/09/2020, nos valores originais respectivos de R\$ 95.916.721,94 e R\$ 442.692.563,66 (já com a inclusão de juros de mora e multa de ofício de 75%).

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Narra a fiscalização que: (a) os “concentrados” vendidos pela RECOFARMA não são produtos apresentados em corpo único, mas conjuntos de componentes acondicionados separadamente e fornecidos aos fabricantes licenciados na forma de kits, e, apesar de ser indevida, para fins fiscais, a designação “concentrados”, foram assim mencionados, apenas por simplificação; e (b) o crédito tributário constituído de ofício 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), senão que os componentes dos kits devem ser classificados individualizadamente, constatação corroborada, inclusive, pela autoridade máxima em matéria de classificação fiscal: o Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas, órgão colegiado que reúne os maiores especialistas sobre o assunto.

E sua **impugnação** (fls. 635 a 678), defende o Contribuinte, em síntese, nulidade do lançamento, e que: (a) a classificação dos concentrados para produção de bebidas no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, sujeita a alíquota zero das contribuições, pois consiste em um conjunto comercialmente indivisível; (b) a classificação unitária sempre foi adotada independentemente de qualquer benefício fiscal e com a aplicação de alíquotas de IPI de até 40%; (c) o entendimento da aduana chilena é também pela classificação unitária, reconhecendo a necessidade de fornecimento em separado dos ingredientes para preservação da qualidade; (d) a Agência de Desenvolvimento da Amazônia, que assim qualificou o produto “(...) concentrado para bebidas não alcoólicas”; (e) há decisões favoráveis à tese da empresa, no CARF; (f) a destinação comercial da mercadoria é fundamental para sua classificação, mas a forma de acondicionamento não é relevante; (g) as duas únicas possibilidades de classificação do ‘kit’ seriam os Ex 01 e 02 da posição 2106.90.10, a depender da capacidade de diluição, de acordo com as regras de interpretação aplicáveis; e (h) subsidiariamente, haveria impossibilidade de aplicação de penalidades, juros e correção monetária em virtude do disposto no art. 76, II, “a”, “b” e “c”, da Lei nº 4.502/64 e no art. 100, I, II, e III, do CTN, por se entender que a classificação foi adotada com respaldo em atos formais do poder público.

No **julgamento administrativo de primeira instância**, a DRJ (fls. 1512 a 1550) manteve unanimemente o lançamento, sob os seguintes fundamentos: (a) 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); e (b) 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.

Em **recurso voluntário** (fls. 1558 a 1600), o Contribuinte reitera as razões originárias de defesa, destacando a existência de decisões do CARF em seu favor (Acórdão 3301-003.005, de 2016, e 3201-005.719, de 2019), e que teria sido nulo o acórdão recorrido, por se abster de

apreciar argumentos recursais ou apreciá-los de forma superficial, em ofensa constitucional, por desatendimento a processo de consulta (10.768-026.294/85-90) apreciado pela SRRF07, sustentando ainda competência concorrente entre SUFRAMA e RFB em matéria de classificação fiscal, e que seria correta a classificação adotada pela empresa, que teria sido endossada pelo Poder Público, e que os estudos preparatórios da OMA em classificação de mercadorias não são vinculantes.

No âmbito do CARF, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-012.392**, que decidiu, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Laércio Cruz Uliana Junior e Juciléia de Souza Lima, que davam provimento ao Recurso Voluntário, e as Conselheiras Sabrina Coutinho Barbosa e Semíramis de Oliveira Duro, que davam parcial provimento para aplicação de ofício do Tema 69 de repercussão geral. Em declaração de voto, a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro aclarou que o STF, no julgamento do RE nº 574.706/PR, sob a sistemática da Repercussão Geral - Tema nº 69, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS e fixou a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, e que, por ser a matéria de ordem pública, caberia exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, no caso.

O Contribuinte interpôs embargos de declaração, acusando a decisão de omissão em relação ao tema de ordem pública, omissão em relação a argumentos de defesa, e contradição quanto à atribuição da SUFRAMA, tendo sido os embargos rejeitados, conforme despacho de fls. 2367 a 2377.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificado do Acórdão nº **3301-012.392**, e da negativa de seguimento dos embargos, o **Contribuinte** interpôs, em 11/01/2023, **Recurso Especial**, apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (1) correta classificação fiscal dos concentrados para fabricação de bebidas classificadas na posição 22.02, comercializados na forma de kits, com suas partes acondicionadas separadamente segundo proporções fixas (colacionando como paradigmas os Acórdãos nº 3402-006.588 e 3402-009.778); e (2) necessidade de recálculo do *quantum debeatur* em razão do trânsito em julgado do RE nº 574.706/PR (Tema 69 do STF), bem como do MS nº 1000167-42.2017.4.01.3200, impetrado pela Recorrente (apresentando como paradigmas os Acórdãos nº 3201-010.140 e 3402-004.291).

Cotejando os arestos confrontados, chegou-se, no exame de admissibilidade monocrático, à conclusão de que haveria, entre eles, a similitude fática mínima para que se pudesse estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida, apenas e relação à matéria 1, prequestionada, analisando cada um dos oito pontos em que o recorrente entendeu haver dissídio interpretativo e, sobre a classificação, entendeu não configurada a divergência sobre a relevância da destinação, e a relevância de ausência de registro no MAPA e a desconsideração dos atos de emitidos pela SUFRAMA. Em relação aos demais itens,

especificamente relacionados à classificação da mercadoria, entendeu que os acórdãos indicados como paradigma (nº 3402-009.588 e 3402-009.778) decidiram com base em um contexto fático-probatório diverso do analisado no Acórdão recorrido, tendo o colegiado recorrido dedicado tópico específico ao cotejo dos laudos do INT, encomendado pelo recorrente, com o resultante da perícia elaborada pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer, que instruiu o TVF. As decisões indicadas como paradigma, no entanto, não contemplaram a mesma prova: o Acórdão nº 3402-009.778 pautou-se em relatórios emitidos pelo Centro de Tecnologia de Embalagem (CETEA/ITAL) e o Acórdão nº 3402-009.778 não contemplou laudo algum.

Apesar de concluir que tal discrepância probatória, em princípio, impediria que se atribuisse a diferença de resultados à alegada divergência interpretativa, entendeu-se que o que se pretende com o apelo é levar à CSRF a discussão a respeito tão somente da correta classificação fiscal dos concentrados para fabricação de bebidas classificadas na posição 22.02, comercializados na forma de *kits*, com suas partes acondicionadas separadamente segundo proporções fixas. E em se tratando de classificação fiscal, bastaria para a configuração do dissídio que, analisando o mesmo produto, diferentes colegiados tenham adotado classificações diferentes.

Assim, conclui o exame monocrático de admissibilidade que, a par da dispersiva segregação da matéria cometida pelo recorrente, é esse exatamente o caso que ora se examina: de um lado, a decisão recorrida endossa a classificação fiscal adotada pela Fiscalização, por entender que os tais “*kits*” não se constituem em uma preparação composta, mas sim em um conjunto de diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornarão efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em etapa de industrialização posterior, a ocorrer no estabelecimento do adquirente dos kits, razão pela qual seus componentes deverão ser classificados separadamente, cada um em seu código próprio; de outro, os paradigmas sufragam a classificação fiscal adotada pelo recorrente, ao entendimento de que os *kits* são efetivamente uma preparação composta não alcoólica para elaboração de bebida refrigerante, classificada no Ex 01 do Código NCM 2106.90.10.

Portanto, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara, de 01/03/2024, às fls. 2655 a 2667, a Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção de Julgamento do CARF **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, apenas em relação à divergência jurisprudencial (1), quanto à correta classificação fiscal dos concentrados para fabricação de bebidas classificadas na posição 22.02, comercializados na forma de kits, com suas partes acondicionadas separadamente segundo proporções fixas.

Cientificada do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda apresentou memorial (fls. 2687 a 2709 - aparentemente com teor de contrarrazões), defendendo o não conhecimento do recurso e a manutenção da decisão recorrida.

Em 29/11/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **3ª Câmara / 3ª Seção** do CARF. No memorial apresentado pela Fazenda Nacional, apesar de se demandar, ao final, o não conhecimento do recurso, não há razões recursais específicas para esse não conhecimento.

As únicas razões aparentemente suscitadas para eventual não conhecimento estão no próprio despacho monocrático de admissibilidade, que as supera, conforme se percebe às fls. 2665/2666:

“Por fim, quanto à classificação fiscal dos produtos vendidos pela Recofarma, os acórdãos indicados como paradigma nº 3402-009.588 e 3402-009.778 **decidiram com base em um contexto fático-probatório diverso do analisado no Acórdão recorrido**. Observe-se que o Colegiado recorrido dedicou tópico específico ao cotejo dos laudos do INT, encomendado pelo recorrente, com o resultante da perícia elaborada pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer, que instruiu o TVF. **As decisões indicadas como paradigma, no entanto, não contemplaram a mesma prova**. O Acórdão nº 3402-009.778 pautou-se em relatórios emitidos pelo Centro de Tecnologia de Embalagem (CETEA/ITAL) e o Acórdão nº 3402-009.778 não contemplou laudo algum.

Tal discrepância probatória, em princípio, impediria que se atribuisse a diferença de resultados à alegada divergência interpretativa. No entanto, a par da segregação da matéria feita pelo Recorrente, o que se pretende com apelo é levar à CSRF a **discussão a respeito tão somente da correta classificação fiscal dos concentrados para fabricação de bebidas classificadas na posição 22.02, comercializados na forma de kits, com suas partes acondicionadas separadamente segundo proporções fixas**. E em se tratando de classificação fiscal, basta para a configuração do dissídio que, **analisando o mesmo produto, diferentes colegiados tenham adotado classificações diferentes**. E, repito, a par da dispersiva segregação da matéria cometida pelo recorrente, é esse exatamente o caso que ora se examina: de um lado, a decisão recorrida endossa a classificação fiscal adotada pela Fiscalização, por entender que os tais “kits” não se constituem em uma preparação composta, mas sim em um conjunto de diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornarão efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em etapa de industrialização posterior, a ocorrer no estabelecimento do adquirente dos kits, razão pela qual seus componentes deverão ser classificado separadamente, cada um em seu

código próprio; de outro, os paradigmas sufragam a classificação fiscal adotada pelo recorrente, ao entendimento de que os kits são efetivamente uma preparação composta não alcoólica para elaboração de bebida refrigerante, classificada no Ex 01 do Código NCM 2106.90.10.

Divergência comprovada. “(grifo nosso)”

De fato, no que se refere à análise das Regras do Sistema Harmonizado, há clara divergência entre acórdão recorrido e paradigmas, e as partes não parecem divergir de que a mercadoria tratada nos diferentes processos é a mesma.

Esse aparente dilema foi bem compreendido, a nosso ver, no exame de admissibilidade: ou esse processo trata da mesma questão jurídica dos paradigmas, e o recurso deve ter seguimento, ou ele tem especificidades, que culminariam na ausência de similitude fática, impedindo o seguimento.

Convém, em adição, informar que o primeiro paradigma (Acórdão nº 3402-009.588), decidido pelo critério desempate presente no art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, foi unanimemente reformado por esta Câmara Superior, no Acórdão nº 9303-015.638, de 13/08/2024. Tendo em conta que o recurso especial foi interposto em 11/01/2023, entretanto, não se configura o óbice regimental previsto no art. 118, § 12, II do RICARF (“Não servirá como paradigma o acórdão: (...) II – que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado ou objeto de desistência ou renúncia do interessado na matéria que aproveitaria ao recorrente(...).”).

Por fim, em relação ao segundo paradigma (Acórdão nº 3402-009.778), igualmente decidido pelo hoje revogado critério de desempate presente no art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, cabe destacar que também foi reformado por esta Câmara Superior, no Acórdão nº 9303-015.185, de 15/05/2024.

Pelo exposto, ainda que não subsista mais nenhuma das decisões tomadas nos paradigmas, é preciso reconhecer que elas subsistiam no momento da interposição do recurso, e que efetivamente está caracterizada divergência em relação à classificação fiscal da mercadoria entre acórdãos paradigmas e acórdão recorrido, ao tempo do recurso.

Voto, portanto, pelo conhecimento do recurso.

Do Mérito

No mérito, o tema correta classificação fiscal dos concentrados para fabricação de bebidas classificadas na posição 22.02, comercializados na forma de kits, com suas partes acondicionadas separadamente segundo proporções fixas é conhecidíssimo deste colegiado uniformizador de jurisprudência, e nele se encontra pacificado, inclusive a reclamar a edição de Súmula. E já destacamos, até como condição para o conhecimento do recurso, que o presente processo não tem especificidades em relação à discussão jurídica travada nos demais.

O sujeito passivo da presente autuação, além de outros contribuintes que atuam na produção de bebidas, apresentaram a esta Câmara Superior, apenas em 2023/2024, em diversas ocasiões, o debate sobre a classificação de “kits” concentrados, basicamente com as mesmas razões jurídicas, sempre obtendo idêntica resposta, em processos relatados por diversos Conselheiros deste tribunal:

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA REFRIGERANTES. IPI. Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.” (**Acórdão 9303-015.185, Rel. Cons. Vinícius Guimarães, maioria, vencido o Conselheiro Alexandre Freitas Costa, sessão de 15/05/2024**) (SPAL Indústria Brasileira de Bebidas S.A., participaram ainda os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Denise Madalena Green e Liziane Angelotti Meira)

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.” (**Acórdão 9303-015.632, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 13/08/2024**) (SPAL Indústria Brasileira de Bebidas S.A., participaram ainda os Conselheiros Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda)

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.” (**Acórdão 9303-015.638, Rel. Cons. Gilson Macedo Rosenberg Filho, unânime, sessão de 13/08/2024**) (CIA MARANEHNSE de Refrigerantes, participaram ainda os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda)

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.” (Acórdão 9303-016.081, Rel. Cons. Tatiana Josefovicz Belisário, unânime, sessão de 09/10/2024) (NORSA Refrigerantes S.A., participaram ainda os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda)

Em 13 de junho de 2024 relatei processo referente à RECOFARMA Indústria do Amazonas LTDA, tratando exatamente do mesmo tema e da mesma mercadoria, emitindo voto que culminou no **Acórdão nº 9303-015.408**, unanimemente acolhido no colegiado.

“ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS Período de apuração: 01/11/2014 a 30/11/2016 CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.” (participaram do julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Liziane Angelotti Meira).

Naquela ocasião, estavam presentes basicamente os mesmos argumentos de defesa externados ao longo das etapas recursais deste processo. Até os paradigmas colacionados pelo Contribuinte foram os mesmos: Acórdãos nº 3402-009.588 e 3402-009.778.

Não há nada substancial de novo a agregar aos argumentos ali externados, que passo a reproduzir, com leves adaptações.

O tema da classificação fiscal daquilo que se designa por concentrados para fabricação de bebidas classificadas na posição 22.02 (da TIPI), comercializados na forma de “Kits”, com suas partes acondicionadas separadamente segundo proporções fixas”, produzido pela RECOFARMA, é recorrentemente debatido neste CARF, já não ensejando substancial divergência no seio dos colegiados desta 3ª Seção, a ponto de os únicos paradigmas encontrados pelo Contribuinte serem todo proferidos pela contingencial regra excepcional trazida pelo art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020.

De fato nem nos paradigmas houve entendimento majoritário dos colegiados em relação à classificação adotada pelo Contribuinte, e o tema já estaria, hoje, repita-se, a reclamar a edição de Súmula.

Os precedentes aqui citados derivam de decisão recentemente exarada por esta Câmara Superior, de relatoria do Cons. Vinícius Guimarães (Acórdão 9303-015.185, de 15/05/2024):

“Relator(a): VINICIUS GUIMARAES

Processo: 15504.725903/2017-50

Recorrente: FAZENDA NACIONAL e Interessado: SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

ACÓRDÃO 9303-015.185

Decisão: Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a classificação fiscal, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencido o Conselheiro Alexandre Freitas Costa**, que votou pela negativa de provimento. Fez sustentação oral pelo Contribuinte a advogada Dra. Luisa Amaral Ferreira Zibordi, OAB/RJ 136.219, e pela Fazenda Nacional a procuradora Dra. Maria Concília de Aragão Bastos.” *(grifo nosso)*

Assim, endossamos os argumentos externados no Acórdão 9303-015.185, de 15/05/2024, que reverte exatamente um dos paradigmas invocados pelo recorrente no presente processo (Acórdão nº 3402-009.778), a partir do texto da declaração de voto do Cons. Lázaro Antonio Souza Soares:

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Thais De Laurentiis Galkowicz, ousou dela discordar quanto à classificação fiscal dos “concentrados para refrigerantes”.

Inicialmente, importa contextualizar a discussão. O contribuinte, neste caso concreto, apura créditos de IPI sobre aquisições realizadas com isenção do IPI junto a seus fornecedores. Apesar das notas fiscais respectivas não conterem o destaque do IPI, em virtude da isenção, o contribuinte possui decisão judicial que lhe permite o chamado “crédito ficto de IPI”, ou seja, um direito a crédito de IPI apesar deste imposto não ter incidido na etapa anterior.

No creditamento comum, na apuração do chamado “crédito básico de IPI”, o contribuinte escritura no Livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) os valores do IPI destacados nas notas fiscais de aquisição de insumos. No creditamento ficto, o contribuinte precisa calcular o montante do seu crédito, uma vez que não há destaque nas notas fiscais.

Para calcular o montante do crédito a que faz jus, o contribuinte aplica sobre os valores discriminados na nota fiscal a alíquota de IPI correspondente a cada insumo que estiver adquirindo. Para obter tais alíquotas, deve verificar qual a

classificação fiscal de cada insumo adquirido e buscar, na TIPI, a alíquota atribuída para aquela classificação.

No entanto, nem sempre a busca pela classificação fiscal correta, e consequentemente a sua alíquota, é uma tarefa simples. Para tanto, o contribuinte precisa valer-se das Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NCM, bem como das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira, como determinam os arts. 15 a 17 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (Regulamento do IPI - RIPI/2010), que regulamentam a classificação fiscal dos produtos, com base legal na Lei nº 4.502/64:

TÍTULO III

DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

Art. 15. Os produtos estão distribuídos na TIPI por Seções, Capítulos, Subcapítulos, Posições, Subposições, Itens e Subitens (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

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

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

O contribuinte, no presente caso, adquiriu os seguintes produtos, conforme consta do Relatório de Ação Fiscal nº 02 (fls. 51/97):

III. Descrição dos kits fornecidos pela Recofarma

III.1. Características dos kits para fabricação de refrigerantes

38. Os kits fornecidos pela Recofarma 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.

(...)

III.3. Fotos de componentes de kits fornecidos pela Recofarma

50. As fotos a seguir mostram componentes do kit sabor Sprite retirados de caixas de papelão:

Parte 2



Parte 1, 1B



51. No período abrangido pela fiscalização, a fiscalizada recebeu kits sabor Coca-Cola formados por duas partes envasadas em contêiner “ABC”. Pelo seu volume e peso (1.237,5 Kg de produto cada), o manuseio dessas partes no interior do estabelecimento do engarrafador somente era possível de forma totalmente separada uma da outra. A foto a seguir mostra contêiner da “parte 2” do kit sabor Coca-Cola:



(...)

VII.2. Classificações próprias para componentes de kits fornecidos pela Recofarma

(...)

276. Conforme detalhado em Anexo a este Relatório denominado “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”, no caso de componente de kit fornecido pela Recofarma que corresponda a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deve ser utilizado o código adequado para a respectiva matéria:

- O código 2916.31.21, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de benzoato de sódio.
- O código 2916.19.11, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de sorbato de potássio.
- O código 2918.14.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de ácido cítrico.
- O código 2918.15.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de citrato de sódio.

277. As únicas “partes” tributadas a alíquotas positivas adquiridas pela fiscalizada são aquelas classificadas no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5% (a base para tal enquadramento consta do documento com o título “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”, integrante do presente processo).

278. Tais componentes, porém, não são elaborados com matéria-prima extrativa vegetal, não podendo gerar direito a crédito (ver “Relatório de Ação Fiscal nº 01”).

O recorrente classificou todos os produtos acondicionados separadamente como se fosse um produto único, na posição 2106.90.10, Ex. 01, cuja alíquota era de 27%. Fazendo incidir esta alíquota sobre o valor das suas aquisições isentas de IPI, o recorrente obteve o valor do crédito de IPI registrado em sua escrita fiscal.

A posição 2106.90.10, EX. 01, possui o seguinte texto na TIPI/2011:

TIPI - Capítulo 21 Preparações alimentícias diversas

21.06 Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

2106.90 Outras

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

Ex 02 – Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

A fiscalização entendeu que a classificação dos produtos adquiridos pelo recorrente deveria ser individualizada, uma vez que estes não se caracterizam como um “extrato concentrado ou sabor concentrado”, além de terem capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado sendo, em verdade, apenas “kits”, ou seja, ingredientes ou partes para produzir, já dentro das instalações do recorrente, os “concentrados”, sendo enviados pelo fornecedor acondicionados separadamente, apesar de apresentados em conjunto, sem sofrer qualquer processo de homogeneização. A fiscalização, ao realizar a classificação conforme exposto na Tabela acima, verificou que os produtos classificavam-se em posições cuja alíquota de IPI correspondente era zero, e dessa forma glosou os créditos do recorrente. Os arts. 10 a 12 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, que dispõe sobre o IPI (Imposto de Consumo, à época), determinam como se dará esta classificação:

CAPÍTULO III

Da Classificação dos Produtos

Art. 10. Na Tabela anexa, os produtos estão classificados em alíneas, capítulos, sub-capítulos, posições e incisos.

§ 1º O código numérico e o texto relativo aos capítulos e posições correspondem aos usados pela nomenclatura aprovada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas.

(...)

Art. 11. A classificação dos produtos nas alíneas, capítulos, sub-capítulos, posições e incisos da Tabela far-se-á de conformidade com as seguintes regras:

(...)

Art. 12. As Notas Explicativas da Nomenclatura referida no § 1º do artigo 10, atualizada até junho de 1966, constituem elementos de informação para a correta interpretação das Notas e do texto das Posições constantes da Tabela Anexa. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), versão luso-brasileira, foram aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27/01/1992, e alterações posteriores:

Art. 1º São aprovadas as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira, com sede em Bruxelas, Bélgica, na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, anexas a este Decreto.

Parágrafo único. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

Art. 2º As alterações introduzidas na Nomenclatura do Sistema Harmonizado e nas suas Notas Explicativas pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (Comitê do Sistema Harmonizado), devidamente traduzidas para a língua portuguesa pelo referido Grupo Binacional, serão aprovadas pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, ou autoridade a quem delegar tal atribuição.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988).

A Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”. As regras aplicáveis ao presente caso e as correspondentes notas explicativas são as seguintes:

REGRA 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.

NOTA EXPLICATIVA

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

(...)

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

(...)

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

(...)

REGRA 2

(...)

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

NOTA EXPLICATIVA

(...)

REGRA 2 b)

(Produtos misturados e artigos compostos)

X) A Regra 2 b) diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias. As posições às quais ela se refere são as que mencionam uma matéria determinada, por exemplo, a posição 05.07, marfim, e as que se referem

às obras de uma matéria determinada, por exemplo, a posição 45.03, artigos de cortiça. Deve notar-se que esta Regra só se aplica quando não contrariar os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo (por exemplo, posição 15.03 - ... óleo de banha de porco ... sem mistura).

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.

XI) O efeito desta Regra é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias. Também tem o efeito de ampliar o alcance das posições que mencionam as obras de determinada matéria, de modo a incluir naquelas posições as obras parcialmente constituídas por esta matéria.

XII) Contudo, esta Regra não amplia o alcance das posições a que se refere, a ponto de poder nelas incluir mercadorias que não satisfaçam, como exige a Regra 1, os dizeres dessas posições, como ocorre quando se adicionam outras matérias ou substâncias que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.

XIII) Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e as obras constituídas por duas ou mais matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3.

REGRA 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:

(...)

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.

(...)

NOTA EXPLICATIVA

(...)

REGRA 3 b)

VI) Este segundo método de classificação visa unicamente:

- 1) Os produtos misturados;
- 2) As obras compostas por matérias diferentes;
- 3) As obras constituídas pela reunião de artigos diferentes;
- 4) As mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho.

Esta Regra só se aplica se a Regra 3 a) for inoperante.

(...)

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

(...)

A expressão “venda a retalho” não inclui as vendas de mercadorias que se destinam a ser revendidas após a sua posterior fabricação, preparação ou reacondicionamento, ou após incorporação ulterior com ou noutras mercadorias.

Em consequência, a expressão “mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho” compreende apenas os sortidos que se destinam a ser vendidos ao utilizador final quando as mercadorias individuais se destinam a ser utilizadas em conjunto. Por exemplo, diferentes produtos alimentícios destinados a serem utilizados conjuntamente na preparação de um prato ou uma refeição, pronto-a-comer, embalados em conjunto e destinados ao consumo pelo comprador, constituem um “sortido acondicionado para venda a retalho”.

(...)

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

- camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;
- uma garrafa de bebida espirituosa da posição 22.08 e uma garrafa de vinho da posição 22.04.

No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada. Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

(...)

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

O recorrente afirma se basear na RGI 1 para classificar os kits na posição 2106.90.10 Ex.01, da NCM. Entretanto, a RGI 1 apenas especifica que a classificação deve ser determinada pelos textos das posições e das Notas de

Seção e de Capítulo, e não pelos títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos, os quais têm apenas valor indicativo. Esta é a primeira parte da regra. A segunda parte prevê que a classificação seja determinada de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente. Dentre os casos excepcionais em que o texto do SH traz a previsão de que produtos apresentados separadamente devem ser classificados em código único, destaco alguns:

Nota 3 à Seção VI (“produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas”):

3 - Os produtos apresentados em sortidos compostos de diversos elementos constitutivos distintos, classificáveis, no todo ou em parte, pela presente Seção e reconhecíveis como destinados, depois de misturados, a constituir um produto das Seções VI ou VII, devem classificar-se na posição correspondente a este último produto, desde que esses elementos constitutivos sejam:

- a) Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio reacondicionamento;
- b) Apresentados ao mesmo tempo;
- c) Reconhecíveis, dada a sua natureza ou quantidades respectivas, como complementares uns dos outros.

Nota 4 ao Capítulo 95 (“Brinquedos, jogos, artigos para divertimento ou para esporte; suas partes e acessório”):

Ressalvadas as disposições da Nota 1 acima, a posição 95.03 aplica-se também aos artigos desta posição combinados com um ou mais artigos que não possam ser considerados como sortidos na acepção da Regra Geral Interpretativa 3b) mas que, se apresentados separadamente, seriam classificados noutras posições, desde que esses artigos estejam acondicionados em conjunto para venda a retalho e que esta combinação apresente a característica essencial de brinquedos.

A questão decisiva para este caso é saber se as mercadorias em questão, os kits de preparações, devem ser classificadas como mercadoria única, ou se cada volume acondicionado separadamente deverá ter sua própria classificação, a qual será feita, obviamente, em qualquer dos casos, de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, como requer a RGI 1.

As Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os kits possa ser classificado em código único. Além das hipóteses previstas

nos textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas do SH, somente as RGI 2 e 3 referem-se a situações de exceção, em que um conjunto de itens deve ser classificado em código único.

A RGI 2 b) determina que a classificação dos produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3. A "RGI 2 b)" diz respeito, especificamente, às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e a sua Nota Explicativa X afirma que os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1.

O objetivo da "RGI 2 b)" é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias, como afirma a própria Nota XI. Contudo, a Nota XII deixa claro que esta Regra não amplia o alcance das posições a ponto de poder nelas incluir mercadorias nas quais se adicionam outras matérias que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.

Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3. A Nota Explicativa XIII é literal nesse sentido. Mesmo que a tese da recorrente sobre considerar todos as partes acondicionadas separadamente como mercadoria única fosse correta, ainda assim seria necessário valer-se da RGI 3, pois as "preparações" são misturas suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições.

Neste ponto, faz-se necessário comentar a alegação do recorrente de que existe uma posição específica para a mercadoria, a 2106.90.10 Ex. 01, sendo aplicável, automaticamente, a RGI 1.

De acordo com o texto da posição, e seguindo o que determina a RGI 1, 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.

Além disso, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras "preparação" e "concentrado", que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único.

A Fiscalização entendeu que os kits de concentrados não atenderiam às características "C" e "E". Logo, não poderiam ser classificadas na posição 2106.90.10 Ex. 01, nem mesmo sendo classificadas individualmente. Apresento, a seguir, uma análise destas características:

- Característica “C”, “que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado”

O art. 13, § 4º, c/c o art. 30, ambos do já citado Decreto nº 6.871/2009, especificam o que seja um extrato ou sabor concentrado:

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.

(...)

Seção II

Das Bebidas não-Alcoólicas

(...)

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.

Os kits de concentrados adquiridos pelo recorrente, quando e se diluídos, não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal. O Auditor-Fiscal identificou esse fato a partir da verificação do seu processo produtivo pois, conforme o seu fluxograma, constante do Relatório de Ação Fiscal nº 02, além de todas as partes que compõem os "kits" serem misturados somente dentro das instalações do recorrente, também a adição de água/xarope simples e de açúcar (ou de edulcorantes artificiais, no caso das bebidas "zero calorias") só ocorre nesse momento (fl. 58/59):

39. O processo produtivo dos refrigerantes (exceto as bebidas sem açúcar) pode ser resumido da seguinte forma:

40. A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, é misturada com açúcar, insumo que não faz parte dos kits oriundos de Manaus. Desta maneira, é obtido o xarope simples, que é enviado para outro equipamento.

41. O conteúdo de cada embalagem que integra o kit é separadamente colocado no tanque para onde foi enviado o xarope simples. O equipamento faz a mistura, resultando no xarope composto. Tal operação industrial é executada seguindo detalhadas especificações técnicas.

42. O xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição. Por se tratar de preparação destinada à produção de

refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada. Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida.

43. O processo produtivo das bebidas sem açúcar é semelhante. A diferença é que na operação de industrialização em que os componentes dos kits são misturados, o engarrafador adiciona apenas água (o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o “xarope simples”).

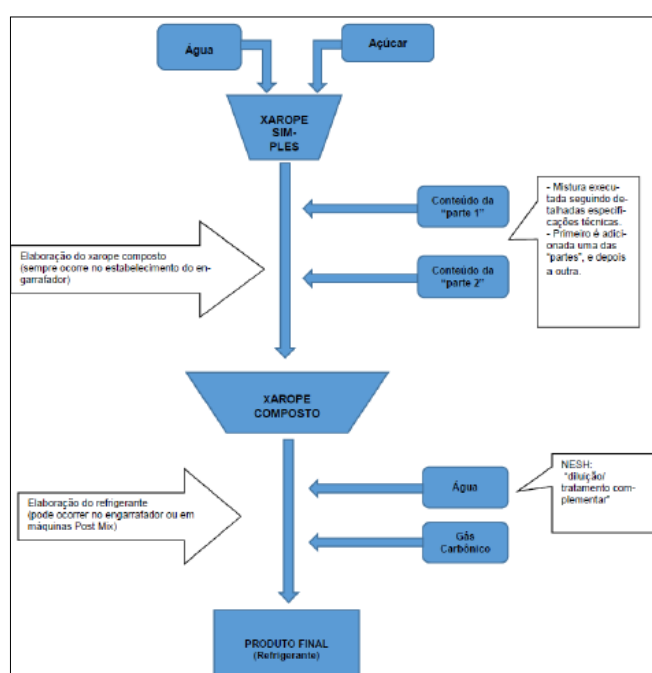
44. Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo final a produção de refrigerantes.

45. Entretanto, em alguns estabelecimentos engarrafadores, uma parte da produção de xarope composto é destinada para terceiros (normalmente, bares e restaurantes), a fim de ser utilizada em máquinas de Post Mix. Neste caso, a mistura com gás carbônico e a água não ocorre no engarrafador, mas na máquina.

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

47. Observe-se que não há diferenças no maquinário utilizado para produção do xarope composto. Qualquer que seja sua utilização, os dois tipos de xarope composto são bastante semelhantes, sendo que, quando há diferenças, elas não alteram a classificação fiscal do produto (em alguns xaropes para Post Mix, é adicionado antiespumante, aditivo que evita que ocorra formação de espuma no ato de encher o copo com o refrigerante).

48. No fluxograma simplificado a seguir, podem ser visualizadas as etapas do processo de elaboração do refrigerante Coca-Cola.



Como bem identificado no procedimento fiscal, a mistura do conteúdo dos componentes dos “kits/concentrados” fornecidos é uma etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador (no caso, o fiscalizado), em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, e caracteriza-se como a operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010:

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

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

Somente depois dessa etapa é que se forma uma preparação, conhecida como xarope composto. Nos termos do artigo 3º do RIPI/2010, a elaboração do xarope composto, quando destinado a receber tratamento adicional em etapa posterior do processo produtivo do Recorrente, é uma operação de transformação intermediária:

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

Em alguns estabelecimentos do Recorrente, além de produto intermediário, o xarope composto é também um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix).

De acordo com a legislação do IPI, qualquer mistura de ingredientes se caracteriza como uma operação de industrialização, independentemente de sua complexidade, e toda operação de transformação importa na obtenção de produto novo, com enquadramento diferente na TIPI.

Assim, embora o Recorrente se apresente como uma empresa engarrafadora, os seus estabelecimentos industriais executam dois processos distintos de industrialização:

- Primeiro são misturados os componentes dos chamados “kits/preparações”;
- Depois (exceto nos casos em que estes concentrados são destinados a detentores de máquinas “post-mix”) a preparação resultante da mistura é levada para outro equipamento, onde é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante.

Considerando que 100% dos chamados “kits/preparações”, fornecidos são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10, os “kits/preparações” não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de preparações destinado à industrialização de extratos concentrados.

Dessa forma, não há como se tratar as partes que integram os kits de preparações, mesmo em conjunto, como um “extrato ou sabor

concentrado", segundo o conceito especificado nos dispositivos citados. Para que ficasse caracterizado um produto chamado de "extrato concentrado", o conteúdo das diversas partes que compõem um kit deveria estar reunido numa única parte, fato que o próprio Recorrente não discute, tanto que criou a ficção de que para fins de classificação fiscal os kits formariam uma mercadoria única.

- Característica "e", "que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado"

Derivada do motivo acima identificado. Como os "kits" ainda não estão prontos para consumo após a simples diluição, por conta da necessidade da etapa de mistura de todos os componentes, além da introdução do açúcar e água/xarope simples para formar a preparação, sua capacidade de diluição não é superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Como determina o art. 13, § 4º, c/c o art. 30, ambos do Decreto nº 6.871/2009, o "kit", após ser diluído em, no mínimo, 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, deveria resultar em um produto "com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal", o que não ocorre, efetivamente. Assim, esta segunda característica, exigida pelo texto da posição 2106.90.10 Ex. 01, também não estaria atendida.

Claro está, portanto, que mesmo que se pudesse considerar todas as partes dos kits como uma mercadoria única, ainda assim não seria possível utilizar a RGI 1 para sua classificação direta na posição 2106.90.10 Ex. 01, pois a sua diluição não resultaria em um produto "com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal", tendo em vista a necessidade de adição água e de açúcar ou de edulcorantes artificiais, muito menos em um produto "com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado".

Realizada a análise da possibilidade de adequação dos "kits de preparações" à posição 2106.90.10 Ex. 01, pela aplicação da RGI 01, com conclusão negativa, volto à análise da aplicação das demais RGI's. Nesta etapa, é necessário avaliar a aplicabilidade da RGI 3 (específica para a classificação de produtos misturados ou artigos compostos), segundo a qual 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 de acordo com as regras 3a), 3b) ou 3c).

Para verificar se é possível determinar se alguma matéria confere ao produto a sua característica essencial, analisaremos as Notas Explicativas X e XI da RGI 3 b), as quais, a meu ver, põe uma pá de cal sobre toda a celeuma:

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preenchem, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como "apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho":

(...)

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

- camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;
- uma garrafa de bebida espirituosa da posição 22.08 e uma garrafa de vinho da posição 22.04.

No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada. Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

(...)

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.

Observe-se que, na Nota Explicativa X, são dados três exemplos de produtos vendidos em conjunto, porém acondicionados separadamente:

- 1) camarões, pasta de fígado, queijo, bacon em fatias e salsichas de coquetel, cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;
- 2) bebida espirituosa da posição 22.08 e vinho da posição 22.04, cada qual em sua respectiva garrafa; e
- 3) café solúvel, acondicionado em um frasco de vidro, com uma xícara de cerâmica e um pires de cerâmica, porém acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

A Nota afirma, de forma cristalina, que "No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada". Dessa forma, não pode ser classificado pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, ou seja, tratar algum destes três kits tomados por exemplos como uma mercadoria única e recebendo uma única classificação fiscal para todo o conjunto.

Além disso, a Nota Explicativa XI da RGI 3b) também não permite que mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, possa ser classificado pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, ou seja, tratado como uma mercadoria única.

Em relação à Nota Explicativa XI da RGI 3b) ainda há uma particularidade referente à análise levada a efeito pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) por ocasião da edição da precitada nota explicativa.

A Nota Explicativa XI da RGI 3b) foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira nos anos de 1985 e 1986, em

resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a classificação de produtos com as mesmas características dos "kits para fabricação de bebidas" objeto do presente processo.

O referido dispositivo teve por origem consultas sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas às dos insumos adquiridos pela recorrente, inclusive bases para elaboração de FANTA (marca produzida pelas empresas do grupo Coca-Cola) e de um refrigerante sabor Cola. Depois de uma demorada análise, o CCA decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente.

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

Tendo em vista a existência na NESH de determinação expressa não permitindo classificar em uma única posição da TIPI os componentes individuais dos "kits" contendo ingredientes para elaboração de bebidas, a classificação destas mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria. Logo, correto, neste aspecto, o entendimento da Autoridade Fiscal.

Do quanto exposto nesta “declaração de voto”, verifica-se que nenhum componente dos "kits de preparações", isoladamente considerado, pode ser identificado como um extrato ou sabor concentrado. Não se pode atribuir capacidade de diluição a nenhum componente dos kits para fabricação de bebidas. Se o conteúdo de qualquer embalagem individual fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar. Logo, também nesta classificação individual nenhum dos componentes dos "kits" poderia se enquadrar no Ex 01 da posição 2106.90.10.

O Auditor-Fiscal realizou a classificação das partes componentes dos kits em tópico específico. Tal matéria restou incontroversa nos autos, posto que o recorrente não contestou cada classificação isoladamente, mas tão somente a própria reclassificação em si, pugnando pela manutenção da classificação por ele mesmo proposta, no Ex. 01 da posição 2106.90.10.

No presente caso, assim como nos outros que comumente chegam a este colegiado, tratando da classificação fiscal do concentrado, a situação se repete.

Como consignado no acórdão recorrido, o produto vendido como ‘concentrado’ trata-se de 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).

Por isso, entendo como correta a interpretação dada pela Fiscalização, corroborada pelo Acórdão recorrido, no que concerne à “preparação composta” a que se referem os *Ex* tarifários 01 e 02 do código NCM 2106.90.10.

Verifica-se que no código NCM 2106.90.10 há dois *Ex* tarifários (exceções tarifárias):

i) “**Ex 01 - Preparações compostas**, não alcoólicas (**extratos concentrados ou sabores concentrados**), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do **concentrado**”, e ii) “**Ex 02 - Preparações compostas**, não alcoólicas (**extratos concentrados ou sabores concentrados**), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do **concentrado**”.

Esclareça-se que, os termos “preparações”, citados nos *Ex* 01 e *Ex* 02 devem ser entendidos como “produtos pronto para uso”, cuja origem advém de um processo de preparo.

Cabe observar ainda que a expressão “preparações compostas” implica que as misturas devem obrigatoriamente ser o resultado da combinação de diversos ingredientes de base para o produto final, tais como extratos do Capítulo 13, conservantes e acidulantes do Capítulo 29, matérias odoríferas do Capítulo 31 *etc.* Essas preparações devem ser não alcoólicas, e devem se subsumir somente a “extratos concentrados” ou “sabores concentrados”.

O ‘extrato concentrado’, por ser uma preparação composta, deve conter o extrato vegetal de sua origem e todos os demais aditivos necessários, a fim de apresentar, quando diluído, as mesmas características de identidade presentes no refrigerante elaborado a partir dele. Esse entendimento é decorrente dos textos dos *Ex* 01 e *Ex* 02 e da dicção dos arts. 13 e 30 do Decreto nº 6.871/2009. Já o sabor concentrado difere do anterior apenas em relação ao extrato. Neste caso o extrato do vegetal de origem é totalmente substituído por aromatizantes/saborizantes artificiais.

Assim, temos que 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.

No recurso, o Contribuinte defende a aplicação direta do RGI/SH 1, com autorização normativa prevista na NE XI à RGI/SH 3. Ou seja, entende que sua classificação fiscal está correta, independentemente se apresentados sob a forma unificada ou em ‘Kits’, sendo descabida a classificação isolada de cada uma de suas partes integrantes, pois os produtos não são vendidos em separado.

Entendemos que considerar o ‘concentrado’ como já constituindo mistura formada pelos seus componentes não encontra esteio no regimento das NESH. Cabe, assim, alertar para a incorreção de interpretação, por parte do Contribuinte, da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), segundo a qual referida regra não se aplicaria 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.

A Nota Explicativa XI à Regra 3.b) é clara: “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”. Perceba que a própria NE XI destaca que “não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes”, justamente a situação aqui tratada. Nessa linha, a Fiscalização afastou a classificação dos ‘Kits’ num único código NCM de “preparação”, o que não impede, diga-se, a possibilidade de uma mercadoria ter vários componentes separados.

Apesar de as partes individuais do ‘Kit’ utilizado para fabricação do refrigerante da Coca-Cola serem classificadas no código 2106.90.10, não há embasamento normativo do Sistema Harmonizado (SH) para fins de classificação de ‘Kit’ tendo em vista que, evidentemente, não há uma “preparação única”. A Fiscalização apresentou em seu Relatório diversos fundamentos, inclusive tratados no Acórdão da DRJ e no recorrido, que corroboram o não enquadramento dos ‘Kits’ no Ex 01.

O mesmo raciocínio deve se aplicar para o ‘concentrado’ do código 2106.90.10 - Ex 02, considerando que este é utilizado nas máquinas *Post Mix* que elaboram no ato refrigerantes para venda em copos diretamente ao consumidor final. Para tanto, há no Decreto nº 6.871/2009, um tratamento específico dessa matéria, conforme se verifica nos seus arts. 29 e 30. Esse concentrado líquido usado em máquinas *Post Mix* também não é produzido pela RECOFARMA, mas pela fábrica e engarrafadora de refrigerantes (licenciada) da Coca-Cola.

Como bem esclarecido ao longo do processo, os componentes dos ‘Kits’ são posteriormente levados a processo industrial no estabelecimento do comprador, que são os fabricantes licenciados do sistema Cola, 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 licenciados), **uma preparação composta distinta, comercialmente conhecida como Xarope. Ressalte-se que a partir da diluição do Xarope é que se chega aos refrigerantes.**

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 vendidos juntos e em proporções fixas. Ressalta-se que elaborar o ‘Kit’ é diferente de produzir o Xarope. Por sua vez, o Xarope difere do refrigerante, que é o produto final (bebida, refrigerante).

Logo, encontra-se correto o acórdão recorrido em consignar que há que se distinguir a classificação fiscal de cada item do ‘Kit’, não se adotando apenas uma classificação, já que não se trata de um produto “composto”, cabendo a negativa de provimento ao recurso.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer** do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan