



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.731867/2019-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-014.035 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2024
Recorrente AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2018

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

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

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO (PIS/COFINS)

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”. Os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15.03.2017 e o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE BEBIDAS.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2018

ALÍQUOTA ZERO. PREPARAÇÕES COMPOSTAS NÃO ALCOÓLICAS DESTINADAS A ELABORAÇÃO DE BEBIDAS. REFRIGERANTES, ENERGÉTICOS E CERVEJA SEM ÁLCOOL.

A redução a zero da alíquota da COFINS, prevista no art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008, alcança apenas a receita bruta decorrente da 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 referidos no art. 58-A da Lei nº 10.833/2003, os quais abrangem refrigerantes, cervejas sem álcool, repositores hidroeletrólitos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2018

ALÍQUOTA ZERO. PREPARAÇÕES COMPOSTAS NÃO ALCOÓLICAS DESTINADAS A ELABORAÇÃO DE BEBIDAS. REFRIGERANTES, ENERGÉTICOS E CERVEJA SEM ÁLCOOL.

A redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/PASEP, prevista no art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008, alcança apenas a receita bruta decorrente da 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 referidos no art. 58-A da Lei nº 10.833/2003, os quais abrangem refrigerantes, cervejas sem álcool, repositores hidroeletrólitos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, para manter a autuação sobre a infração relativa ao erro de classificação fiscal adotada pela recorrente. Vencidos a Conselheira Juciléia de Souza Lima (Relatora) e o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Júnior, que davam provimento integral ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira. Por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, (1) em obediência ao Tema nº 69/STF, para excluir da base de cálculo das contribuições o valor do ICMS destacado na nota fiscal de venda e (2) para que seja efetivada a exclusão dos valores lançados no período de apuração de 30/04/2015, que deveriam estar alocados na data do fato gerador de 30/04/2016, e, caso impossível a efetivação dessa alocação, sejam lavrados lançamentos complementares da Cofins e da contribuição ao PIS/Pasep. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689, de 2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laércio Cruz Uliana Junior, Juciléia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra a lavratura de Autos de Infração para constituição de crédito tributário correspondente a valores devidos pelo sujeito passivo acima identificado a título de Contribuição para o PIS/Pasep e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambos com incidência não cumulativa, referentes aos meses compreendidos no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2018.

Os valores totais apurados foram os seguintes:

	PIS/Pasep	COFINS
Contribuição	42.881.761,14	197.900.941,88
Juros de mora (calculados até dez/2019)	9.719.003,86	44.851.996,83
Multa proporcional	32.161.320,69	148.425.706,25
SUBTOTAL	84.762.085,69	391.178.644,96
TOTAL	475.940.730,65	

A Recorrente é controlada pela Ambev S/A. e tem como principal atividade o fornecimento de produtos comercialmente conhecidos como “concentrados” à sua controladora, que utiliza esses produtos na fabricação de bebidas não alcoólicas.

Segundo a fiscalização, o crédito tributário constituído no presente processo decorreria da classificação fiscal incorreta desses kits de “concentrados” no código 2106.90.10 – Ex 01 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), o que impossibilitaria a contribuinte de usufruir da redução de alíquota de PIS/COFINS consubstanciados em reduções, isenções e incidência de alíquota zero prevista no inciso VII do art. 28 da Lei nº 10.865/2004:

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; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Outro aspecto observado pela fiscalização foi o de que alguns dos “concentrados” fornecidos pela fiscalizada não eram destinados à elaboração das bebidas indicadas no art. 49 da Lei nº 10.833/2003, o que também impediria a aplicação da alíquota zero.

Por sua vez, alega a Recorrente que os concentrados para elaboração de refrigerante estão enquadrados no código 2106.90.10 EX 01, bem como, acosta laudo técnico (e-fls. 818). Ademais, afirma a Recorrente que os kits de “concentrados” fornecidos à AMBEV são classificados no código 2106.90.10 - Ex 01 da TIPI.

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.

Constituído o crédito, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente através do acórdão 06-69.916 proferido pela 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Curitiba/PR, assim ementado:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2018

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE BEBIDAS.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2018

ALÍQUOTA ZERO. PREPARAÇÕES COMPOSTAS NÃO ALCOÓLICAS DESTINADAS A ELABORAÇÃO DE BEBIDAS. REFRIGERANTES, ENERGÉTICOS E CERVEJA SEM ÁLCOOL.

A redução a zero da alíquota da COFINS, prevista no art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008, alcança apenas a receita bruta decorrente da 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 referidos no art. 58-A da Lei nº 10.833/2003, os quais abrangem refrigerantes, cervejas sem álcool, repositores hidroeletrólitos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. CUMPRIMENTO DE DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.

Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, o montante a ser excluído da base de cálculo da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher. Entendimento expresso na Solução de Consulta Interna COSIT nº 13/2018 e na Instrução Normativa RFB nº 1911/2019, ambos com efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2018

ALÍQUOTA ZERO. PREPARAÇÕES COMPOSTAS NÃO ALCOÓLICAS DESTINADAS A ELABORAÇÃO DE BEBIDAS. REFRIGERANTES, ENERGÉTICOS E CERVEJA SEM ÁLCOOL.

A redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/PASEP, prevista no art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008, alcança apenas a receita bruta decorrente da 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 referidos no art. 58-A da Lei nº 10.833/2003, os quais abrangem refrigerantes, cervejas sem álcool, repositores hidroeletrolíticos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. CUMPRIMENTO DE DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.

Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP, o montante a ser excluído da base de cálculo da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher. Entendimento expresso na Solução de Consulta Interna COSIT nº 13/2018 e na Instrução Normativa RFB nº 1911/2019, ambos com efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Contribuinte apresenta Recurso ao CARF, defendendo que as receitas da venda dos seus produtos estão sujeitas à alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS nos termos do art. 28, inciso VII, da Lei nº 10.865/2004, incluído pela Lei nº 11.196/2005, bem como, que atende a todos requisitos legais para usufruir do benefício fiscal, dentre eles: (1º) o produto deve ser classificado no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI; e (2º) o produto produzido se destina à elaboração das bebidas referidas no art. 49 da Lei nº 10.833/2003.

Em suma, é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora.

I- DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO

O Recurso Voluntário é tempestivo, bem como, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

I- DO MÉRITO

1.1- Da alegação de alteração de critério jurídico

Alega a Recorrente que, em pelo menos, em seis ocasiões anteriores à lavratura dos Autos de Infração em tela, os agentes fiscais analisaram especificamente as aquisições das preparações compostas para fabricação de refrigerante, glosando, em autos de infração lavrados

contra a Ambev, os créditos de IPI que foram por ela apropriados alegando apenas o não atendimento dos requisitos para fruição do benefício previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16.12.1975, no tocante àquelas aquisições.

Trata-se dos processos administrativos nº 13502.000533/2009-29, 13502.720329/2011-42, 10980.729815/2012-83 e 10480.721667/2015-32, nº 19311.720059/2013-65 e 19311.720022/2015-07, nos quais as autuações se pautaram, como dito, exclusivamente no pretenso descumprimento dos requisitos legais para o aproveitamento do crédito de IPI, previstos no art. 6º do Decreto nº 1.435/75, consolidado no art. 82, inciso III, do RIPI/2002, não questionando em momento algum a classificação fiscal dos concentrados, o que somente veio a ser feito apenas em janeiro de 2018 com a lavratura

Sendo assim, no entendimento da Recorrente, a lavratura dos presentes autos de infração, sob o argumento de que os concentrados para fabricação de refrigerante não poderiam ser classificados no código 2106.90.10 Ex 01, representa manifesta modificação de critério jurídico do lançamento.

Entretanto, entendo não assistir razão a Recorrente, pois em que pese a previsão do Art. 146 do CTN, não é o caso de alteração de critério jurídico, porque a fiscalização lavrou novo auto de infração sobre outro período, com fundamentos próprios e não propriamente novos fundamentos, de modo que não restou configurada a alteração de critério jurídico.

Registra-se que a SUFRAMA tem competência para administrar, identificar e autorizar os produtos sob seu regime, enquanto, cabe à Receita Federal fazer a classificação fiscal de produtos, e, se constatada a classificação incorreta, lhe cabe, em razão do princípio da auto-tutela, o poder-dever de realizar o lançamento nos moldes do Art 142 do CTN, sob pena do descumprimento de seu dever funcional.

Assim, afasto a preliminar arguida.

1.2- Da alegação de nulidade por erro no lançamento

A recorrente alega, na peça recursal, que houve nulidade por erro no lançamento, pois “os valores de PIS e COFINS relativos a abril de 2016, nos montantes de R\$ 577.675,46 (PIS) e R\$ 2.665.748,58 (COFINS), foram por equívoco lançados como sendo relativos a abril de 2015, e assim esta competência acabou sofrendo uma dupla exigência, ou seja, uma efetivamente relativa a abril de 2015, e outra relativa a abril de 2016, conforme abaixo se demonstra:”

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO
INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Incidência da alíquota básica do PIS/Pasep (1,65%) prevista no art. 2º, *caput*, da Lei nº 10.637/2002, sobre as vendas realizadas pelo estabelecimento situado em Barra Bonita/SP (CNPJ 03.134.910/0003-17).

Infração descrita no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/01/2015	525.549,15	75,00
28/02/2015	640.140,73	75,00
31/03/2015	547.451,73	75,00
30/04/2015	577.675,46	75,00
30/04/2015	688.375,54	75,00

Incidência da alíquota básica da COFINS (7,6%) prevista no art. 2º, *caput*, da Lei nº 10.833/2003, sobre as vendas realizadas pelo estabelecimento situado em Barra Bonita/SP (CNPJ 03.134.910/0003-17).

Infração descrita no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/01/2015	2.424.998,12	75,00
28/02/2015	2.953.342,31	75,00
31/03/2015	2.526.700,28	75,00
30/04/2015	2.665.748,58	75,00
30/04/2015	3.176.199,53	75,00

Assevera ainda a recorrente que “caso remotamente não seja acolhida a apontada nulidade, quando menos, impõe-se a correção do erro material apontado quanto à data do fato gerador ocorrido em abril de 2016 e lançado em abril de 2015, com seu consequente reflexo no termo inicial dos juros de mora cobrados”.

Na sustentação oral realizada na data de julgamento do recurso voluntário por esta turma, o patrono expressamente defendeu que seja determinada apenas a correção desse erro, frisando que se trata apenas da alocação feita de forma equivocada pela autoridade fiscal, estando os valores lançados corretos, bastando apenas a alocação na competência correta para que seja calculado corretamente os juros devidos.

Vale dizer, a recorrente tem pleno conhecimento de que os valores lançados estão corretos e pleiteou, notadamente na sustentação oral, a correção do período do lançamento desses valores (**R\$ 577.675,46** referente à **contribuição ao PIS/Pasep** e **R\$ 2.665.748,58** referente à **Cofins**) para cálculo correto dos juros.

Considerando o acima alegado pela recorrente, bem como a necessidade de correção, a inexistência de prejuízo à recorrente com o atendimento à correção solicitada por ela, e a observância aos princípios da eficiência e da economicidade, acolho a pretensão da recorrente, de sorte que os valores supracitados devem ser excluídos da data de **30/04/2015** e alocados na data **30/04/2016**, mantendo a multa de ofício aplicada sobre esses valores lançados (multa consistente em 75%) e os juros devidos a partir dessa última data (**30/04/2016**).

Caso não seja possível operacionalizar a supracitada alocação de valores lançados da Cofins e da contribuição ao PIS/Pasep, considerando que se trata de erro na formalização do lançamento, vale dizer, erro ao digitar a data de uma competência, impõe-se a exclusão desses valores, lançados de forma equivocada com a data de 30/04/2015, e a lavratura de autos de infração complementares, com a data correta de 30/04/2016, em razão de vício formal, no prazo disposto no art. 173, inciso II, do CTN – Código Tributário Nacional.

1.3- Da Classificação Fiscal

Entende a autoridade fiscal que a preparação adquirida pela Recorrente, fornecedora da AMBEV, deve ser classificada no NCM 2106.90.10 - Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas, por se tratar de um insumo utilizado para a produção interna do concentrado final NCM 2106.90.10 – Ex 01, Xarope Concentrado. Sendo assim, não caberia ao contribuinte usufruir do benefício fiscal da alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS nos termos do art. 28, inciso VII, da Lei nº 10.865/2004, incluído pela Lei nº 11.196/2005.

Para facilitar a compreensão da diferença entre os dois tipos enquadramento tarifários objeto da controvérsia, seguem transcritos os textos do código 2106.90.10 e dos Ex 01 e 02 do referido código, que tratam das “preparações compostas” para elaboração de bebidas da posição 22.02:

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** (grifos nossos).

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

Segundo a fiscalização, os citados “concentrados” foram incorretamente enquadrados como “*preparações compostas*” no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, quando deveriam ter sido classificados como “*preparações simples*”- o enquadramento correto dos referidos produtos seria no código 2106.90.10 da TIPI.

In loco, pôde a autoridade fiscal verificar que o tal preparado vem acondicionado em bombonas plásticas, sendo armazenado no almoxarifado da Recorrente, para, posteriormente ser encaminhado ao Setor de Xaroparia da fábrica. Por sua vez, no Setor de Xaroparia, a preparação adquirida da Amazônia, denominada pelo contribuinte como “Concentrado”, é adicionada a outros componentes, transformando-se num Xarope Concentrado, ao qual será adicionado água e, conforme o caso, gás carbônico, para ser envasado como refrigerante ou bebida mista (sem adição de CO2).

Daí, a etapa de produção do Xarope Concentrado equivale à produção de um concentrado final NCM 2106.90.10, com a adição do Xarope Simples (água em pequeno volume + açúcar ou edulcorante), adicionando-se a preparação adquirida de Manaus e outros ingredientes, tais como, conservantes e acidulantes, para posterior diluição com água na proporção requerida pela fórmula da bebida (superior a uma parte para dez) e acréscimo, se for o caso, de gás carbônico, obtendo-se o produto final, a bebida da posição 2202, tendo por destino o acondicionamento em vasilhames nas linhas de envase da empresa, apropriados para o consumidor final.

Esse novo preparado, denominado pela empresa como Xarope Concentrado, produzido na sua planta industrial, na realidade, seria a preparação concentrada final NCM 2106.90.10 – Ex 01, que será diluída em proporção superior a uma parte de concentrado para dez de água potável, para obtenção da bebida da posição 2202.

Melhor dizendo, os “concentrados” adquiridos pela Recorrente seriam insumos dissociados, vendidos de forma independente, sendo inclusive acondicionados de forma separada e que, somente após sua mistura gerariam o efetivo “concentrado” do refrigerante que poderia fazer jus à alíquota zero das contribuições.

A fiscalização, por sua vez, alega em síntese que não se trata de um concentrado, que é um produto intermediário e não um concentrado, visto que este deveria ser um produto pronto.

Basicamente, para a autoridade fiscal, o fato de o produto chegar no estabelecimento da Recorrente para ser misturado à fabricação do refrigerante (com acréscimo de outros ingredientes, tais como acidulantes e gás carbônico), esses produtos não poderiam ser considerados concentrados de preparação composta- prontos, mas insumos (“preparações simples”) que demandam ainda uma etapa industrial para a efetiva produção do concentrado.

Por sua vez, alega a Recorrente, que o fato de dois ou mais concentrados serem misturados para a preparação de determinado refresco não desnatura ou altera a sua natureza, uma vez que a separação dessas preparações em partes, líquidas e sólidas, visa apenas resguardar as suas propriedades físicas e químicas.

Neste ponto, entendo que assiste razão a Recorrente.

Em conformidade com o RIPI/2010, a classificação fiscal das mercadorias é adotada de acordo com um dos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) elencadas na TIPI Para a correta interpretação desses códigos, o Regulamento exige a observância das "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 (...) bem assim das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado" (art. 17, RIPI) A classificação fiscal das mercadorias é, portanto, uma atividade jurídica de avaliar a subsunção do fato à norma, pautada em dados técnicos concernentes à mercadoria.

Assim, para avaliar o enquadramento do produto no código correto da NCM, necessário se atentar para suas particularidades técnicas e seu correspondente enquadramento dentro da Convenção do Sistema Harmonizado (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição).

Esse caminho interpretativo deve ser observado pelos auditores fiscais quando da revisão da NCM adotada pelos contribuintes, julgado de relatoria do Conselheiro Dr. Rosaldo Trevisan, que consignou em sua ementa:

"Assunto: Classificação de Mercadorias

Data do fato gerador: 30/10/2000

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. FUNDAMENTO. SISTEMA HARMONIZADO (SH). NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL (NCM).

Qualquer discussão sobre classificação de mercadorias deve ser feita à luz da Convenção do SH (com suas Regras Gerais Interpretativas, Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição), se referente aos primeiros seis dígitos, e com base no acordado no âmbito do MERCOSUL em relação à NCM (Regras Gerais Complementares e Notas Complementares), no que se refere ao sétimo e ao oitavo dígitos).

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. LAUDO TÉCNICO. RECONHECIDA INSTITUIÇÃO. ACOLHIDA.

Solicitado pela recorrente laudo técnico complementar, por reconhecida instituição, buscando possibilitar a precisa identificação da função de um dos elementos que compõem a mercadoria que é objeto de contencioso sobre classificação, e aprovada a solicitação pelo colegiado julgador, legítima a acolhida dos resultados do laudo correspondente para a correta classificação da mercadoria. (...)" (Processo n.º 11128.006876/2003-09. Data da Sessão 26/09/2016. Relator Rosaldo Trevisan Acórdão n.º 3401-003.229. .

Neste sentido, observo que a Recorrente apresentou nos autos o Laudo Técnico nº 000.130.17, elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia- INT) nas e-fls. 818, no qual foi analisado o processo produtivo da Recorrente conforme colaciono abaixo:

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

R: Segundo a NESH – Notas do Sistema Harmonizado, as preparações compostas podem ser definidas como: "As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc) com substâncias alimentícias (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc)."

2. É correto afirmar que só estão compreendidas na descrição contida no referido Ex os extratos concentrados ou sabores concentrados prontos e acabados, que estejam aptos para consumo final mediante simples adição de água? Ou também estão compreendidos no referido Ex 01 os extratos concentrados ou sabores concentrados que ainda necessitem passar por processo industrial adicional para que o produto resultante se torne apto para consumo final, com ou sem a adição de água?

R: O referido Ex 01, trata de "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 de bebida para cada parte do concentrado", não apresentando descrição que os extratos concentrados ou sabores concentrados sejam indicados apenas para produtos prontos e acabados, que estejam aptos para consumo final mediante simples adição de água. O referido Ex também não menciona a forma de obtenção das bebidas, seja ela com ou sem processo industrial. A NESH no item 7) da posição 21.06 trata das "...preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc. Estas preparações **contêm a totalidade ou parte dos ingredientes** aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão **pode, geralmente**, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22." (grifo nosso). Como colocado em destaque, essas preparações podem ser obtidas pela simples diluição em água, mas não está excluída a possibilidade de passarem por um processo industrial, já que as mesmas podem não conter a totalidade dos ingredientes, segundo esta nota da NESH. Tal como se apresentam, estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, ou seja, na prática elas ainda necessitam passar por processo industrial adicional para que o produto resultante se torne apto para consumo final.

3. Estão compreendidos na descrição contida no referido Ex 01 os extratos concentrados ou sabores concentrados que contenham apenas parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida?

R: Sim. A descrição do 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 de bebida para cada parte do concentrado” compreende os sais e ácidos (insumos) que compõem a parte sólida dos kits, na medida em que estes são sabores concentrados e possuem funções específicas que interferem diretamente no sabor e características de cada bebida. Como reproduzido no quesito anterior o trecho da NESH esta posição inclui “diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc. Estas preparações contêm a **totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes** que caracterizam uma determinada bebida.”(grifo nosso).

4. Os conteúdos líquidos que integram, em bombonas, os kits de concentrados destinados à fabricação de bebidas podem ser considerados preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), na medida em que possuem aromas e/ou extratos utilizados na determinação do sabor das bebidas?

R: Sim. Os conteúdos líquidos que integram, em bombonas, os kits de concentrados utilizados pela Consulente são preparações compostas, cujas composições são obtidas através da mistura de extratos e bases de frutas diversas, (mix de frutas). Após concentração, tais preparações serão combinadas com outros elementos (por exemplo, caramelo) e solução diluente para obtenção do concentrado final utilizado na determinação do sabor das bebidas. Os aromas garantem as características da bebida, tornando-a única em relação ao sabor e odor. A forma de obtenção do conteúdo líquido que compõe os kits está descrita do parágrafo 41 ao parágrafo 45 deste Parecer.

5. Os sais e ácidos que integram os kits de concentrados destinados à fabricação de bebidas podem ser considerados preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), na medida em que contribuem para a determinação do sabor das bebidas?

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

Existe uma correlação de compostos químicos e os sabores². O sabor azedo é resultante da presença de íons H^+ , sendo proporcional à concentração hidrogeniônica e à solubilidade da substância². O sabor salgado é associado à presença de compostos inorgânicos ou iônicos de baixa massa molecular². O sabor amargo está associado a íons do sal de elevada massa molecular². O sabor doce é associado à presença de compostos poli-hidroxilados de baixa massa molecular, mas outros grupamentos químicos podem conferir sabor doce intenso

à substância². O sabor adstringente e meio amargo é típico de substâncias básicas ou alcalinas³

Durante a visita técnica a equipe do INT solicitou a Consulente que diluísse todos os componentes separadamente na proporção que são utilizados na bebida final, para que fosse feita a análise sensorial dos mesmos, segundo as orientações das normas específicas para análise sensorial. Os técnicos do INT perceberam o sabor de cada um dos produtos que estão apresentados na tabela abaixo.

Esses produtos são sabores concentrados na medida em que são necessárias diluições muito superiores a 10 vezes para se obter o produto pronto para ser consumido, conforme apresentado na Tabela 2 do quesito 6.

6. Os componentes líquidos, sais e ácidos que integram os kits de concentrados destinados à fabricação de bebidas possuem, tanto em conjunto quanto individualmente, capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida pronta, para cada parte dos concentrados?

R: Sim. Os componentes líquidos, sais e ácidos que integram os kits de concentrados destinados à fabricação de bebidas possuem, tanto em conjunto quanto individualmente, capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida pronta, para cada parte dos concentrados. A capacidade de diluição pode ser observada na última coluna da Tabela 2, obtida junto a Consulente e cujo processo foi acompanhado pela equipe técnica do INT. Ela apresenta a quantidade de cada matéria-prima inicial e o volume obtido após a diluição e obtenção do refrigerante pronto.

A Tabela 2 apresenta a coluna Concentrado correspondente às quantidades em kg dos componentes dos kits (partes) com o respectivo somatório, seguido do múltiplo mínimo (kit) a ser utilizado por receita, ou seja, quantidade mínima de kit a ser utilizado para obter cada um dos refrigerantes e a base unitária (kit) de cálculo para determinação do rendimento do produto e posterior cálculo do fator de diluição (rendimento do produto/ base unitária) para obtenção de rendimentos de produção.

Como é sabido, os Ex Tarifários possuem o fim social de desoneração, por redução temporária de alíquota, conforme pode ser verificado na doutrina brasileira, sobretudo, na Resolução Camex 66/2014.

E embora, tenha a autoridade fiscal concluído as exceções tarifárias do código 2106.90.10 tratam da forma concentrada de uma bebida da posição 22.02, devendo conter todos os seus extratos e aromas para que seja capaz de, por diluição, resultar na bebida a ser consumida”.

Ocorre que, além da capacidade de diluição ser superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, como atestou o Laudo Pericial, impera observar que os Itens A, B, 7 e 12 da NESH referente à Posição 21.06 (Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições), esclarece que o acréscimo de outros ingredientes aos concentrados não alteram o enquadramento na respectiva classificação fiscal. Vejamos:

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

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

(...)

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

preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

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

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

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

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

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

Estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar. Algumas preparações deste tipo servem para se adicionar a outras preparações alimentícias. (sem destaques no texto original)

Como atestado em perícia apresentada pela Contribuinte especificamente sobre o produto em análise, os concentrados são preparações alimentícias utilizadas para elaboração de bebidas não alcoólicas, atendendo ao Capítulo 21 e Posição 21.06 em razão dos itens B, 7) e 12). Por sua vez, como os concentrados não são de origem proteica, se enquadram na Subposição 2106.90 “Outras” – Subitem 2106.90.10 EX 01, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte deste concentrado.

Assim, faz sentido que os concentrados de refrigerantes sejam transportados em kits, que a meu ver, trata-se de condição formal que em nada altera a sua condição material, essencial, de ser um concentrado para refrigerantes.

Além disto, não faz sentido concluir que um concentrado, do que quer que seja, é um produto pronto para uso. O conceito de concentrado, por si, é algo que deve ser diluído em água ou qualquer outra substância

Outrossim, resta demonstrado que não há qualquer interesse da indústria em comercializar nenhum dos componentes do kit de forma separada, de modo que, resta evidente que o produto comercializado não é nenhum dos componentes do kit de forma separada, mas sim o concentrado.

Toda escrita fiscal e documentos das operações demonstram fielmente esta condição mercadológica.

Portanto, entendo não ter razão o Ilustre Auditor Fiscal ao lavrar a autuação pelas razões adotadas em Termo de Verificação Fiscal e ratificadas pelo Ilustre Julgador a quo, devendo ser mantida a classificação fiscal adotada pela Contribuinte- Código NCM 21.06.90.10 Ex 01, motivo pelo qual voto por reformar a decisão recorrida para exonerar o crédito tributário lançado, bem como, por afastar a multa de ofício e os juros incidente sobre as operações, em razão de não haver erro na classificação fiscal adotada pela Contribuinte.

1.3.1- Da cerveja sem álcool

No tocante a classificação da cerveja sem álcool, registra-se que a sua produção se inicia pela mistura de água, malte, lúpulo e alguns adjuntos em um cozinador de mosto, para após seguir para um tanque onde será realizada a etapa de dealcoolização, e justamente para que não se percam as características sensoriais e de sabor da cerveja são adicionados, após a filtração da bebida, os Kits ABI 6040 “C” e “AS”, seguindo após para envase, conforme descreveu a fiscalização:

“O processo produtivo da cerveja sem álcool, por sua vez, tem peculiaridades que merecerem ser abordadas. Conforme descrito pela fiscalização à fl. 772, as fases iniciais são bastante similares à produção da cerveja convencional (com álcool): inicia-se com o cozimento dos insumos, seguido pela maturação do líquido. Contudo, na etapa seguinte ocorre a dealcoolização, processo aplicado apenas na produção da cerveja sem álcool e cuja função é eliminar o álcool etanol. A dealcoolização acarreta a perda de propriedades sensoriais, essenciais para a formação do sabor da bebida. Por isso, na fase final é acrescido o kit ABI 6040C fornecido pela AROSUCO, a fim de que a cerveja sem álcool Brahma Chopp Zero apresente o sabor e as demais características conhecidas pelo consumidor.

Entretanto, segundo a Fiscalização, ratificada pelo entendimento do julgador de piso, o produto fornecido pela contribuinte, descrito nas notas fiscais como “KIT ABI 6040C”, não é propriamente um kit, mas uma preparação líquida única, constituída por aroma natural e corante caramelo. Pode-se então afirmar que o “concentrado” empregado na elaboração da cerveja sem álcool é apenas um aditivo finalizador da bebida, pois as características essenciais do produto são propiciadas por outros ingredientes não fornecidos pela AROSUCO, como malte, milho e lúpulo.”

Os Kit ABI 6040 “C” e “AS” são preparações compostas que também se revestem de todas as credenciais necessárias ao enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, com a particularidade, de que, diferentemente dos kits utilizados na elaboração de refrigerantes, os quais são compostos de uma parte líquida e de uma parte sólida (parte A e parte B), os Kit

ABI 6040 “C” e “AS” são constituídos apenas da parte líquida, ou seja, de uma preparação composta que contém aroma de malte e aroma de lúpulo, vendida em uma única bombona de 20L.

Assim, faz sentido que como preparação composta que contém aroma de malte e aroma de lúpulo, a meu ver, trata-se de condição formal que em nada altera a sua condição material, essencial, que, exatamente, por ser um concentrado, admite ser diluído em água ou qualquer outra substância.

Sendo assim, aqui por todas as razões expostas no tópico anterior, entendo que, de fato, que as características essenciais da cerveja sem álcool é dada pela utilização dos kits ABI 6040 “C” e “AS”, sendo que se ausentes estivessem, as cervejas, simplesmente, não poderiam ser produzidas, ou se assim fossem, não seriam cerveja sem álcool, mas qualquer outra bebida sem álcool.

Daí, entendo que a respeito das preparações compostas para a elaboração da cerveja sem álcool, denominados de Kit ABI 6040 “C” e “AS”, também se classificam no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

1.3.2- Dos kits destinados a elaboração de energéticos

No tocante aos kits destinados a elaboração de energéticos, entendeu a fiscalização que, além da impropriedade da classificação dos itens componentes desses kits no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, foi destacado que os mesmos não se destinam à elaboração dos produtos referidos no art. 49 da Lei nº 10.833/2003, o que seria, de acordo com a fiscalização, o segundo requisito para a redução da alíquota a zero.

A autoridade fiscal interpretou conjuntamente o art. 49 e seu parágrafo 1º, para concluir que a redução da alíquota a zero seria aplicável somente a produtos destinados à elaboração de refrigerantes e cervejas sem álcool, não alcançando, portanto, os produtos destinados à elaboração de energéticos.

Por muito bem descrever os fatos, adoto o acórdão recorrido, passando “in litteris” transcrevê-lo:

Ao efetuar esse raciocínio, a autoridade fiscal baseou-se na redação original do inciso VII do art. 28 da Lei nº 10.865/2004, incluído pela Lei nº 11.196/2005:

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; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Esse dispositivo fazia referência ao art. 49 da Lei nº 10.833/2003, cuja redação era a seguinte:

Art. 49. A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02 (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante), todos da TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.542, de 26 de dezembro de 2002, serão calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos, respectivamente, com a aplicação das alíquotas de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) e 11,9% (onze inteiros e nove décimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo, relativamente aos produtos classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, alcança, exclusivamente, água, refrigerante e cerveja sem álcool. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

A autoridade fiscal interpretou conjuntamente o art. 49 e seu parágrafo 1º, para concluir que a redução da alíquota a zero seria aplicável somente a produtos destinados à elaboração de refrigerantes e cervejas sem álcool, não alcançando, portanto, os produtos destinados à elaboração de energéticos.

Ocorre que a fiscalização deixou de observar que a redação do inciso VII da Lei nº 10.865/2004 sofreu alteração determinada pelo artigo 37 da Lei nº 11.727/2008. Em razão dessa alteração, no momento da ocorrência dos fatos geradores das contribuições discutidas no presente processo, o texto do dispositivo que prevê a redução da alíquota a zero era o seguinte:

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. 58-A da Lei no 10.833, de 29 de dezembro

de 2003; (Inciso com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008)

Como se vê, a referência que era feita ao art. 49 passou a ser ao art. 58-A da Lei nº 10.833/2003. Vejamos então o conteúdo desse dispositivo, bem como do art. 58-V, que tem função semelhante à que era exercida pelo parágrafo primeiro do art. 49:

Art. 58-A. A Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, a Cofins-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nos códigos 21.06.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, serão exigidos na forma dos arts. 58-B a 58-U desta Lei e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

*Art. 58-V. O disposto no art. 58-A desta Lei, em relação às posições 22.01 e 22.02 da Tipi, alcança, exclusivamente, água e refrigerantes, refrescos, cerveja sem álcool, repositores hidroeletrólitos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal **inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína**. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).*

(...)

O equívoco da autoridade fiscal ao utilizar a redação anterior do inciso VII do art. 28 da lei nº 10.865/2004 possivelmente decorreu do fato de que o texto legal disponível para consulta no site www.planalto.gov.br não está devidamente atualizado nesse ponto. Esse pode ter sido também o motivo pelo qual o contribuinte não mencionou a nova redação e desenvolveu sua argumentação com base no mesmo texto desatualizado citado pela autoridade fiscal.

*De qualquer forma, o fato é que de acordo com a redação vigente no momento de ocorrência dos fatos geradores, ou seja, de acordo com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008, a alíquota zero prevista no inciso VII do art. 28 da Lei nº 10.865/2004 passou a abranger não só os preparados compostos destinados à elaboração de refrigerantes e cerveja sem álcool, **mas também os destinados à elaboração de outras***

bebidas, tais como as bebidas energéticas e os compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína.

Da análise da descrição dos kits fornecidos pela Arosuco constante do Anexo Único do Termo de Verificação Fiscal (fls. 105-116), é possível concluir que o ingrediente principal das bebidas energéticas da linha Fusion é, em geral, a taurina, e, em alguns casos, a cafeína.

(...)

Portanto, conclui-se que é improcedente o argumento adicional apresentado pela fiscalização para justificar a não redução da alíquota a zero em relação às receitas auferidas com a venda dos kits de componentes destinados à elaboração da bebida Energy Fusion Drink.

Todavia, o lançamento das contribuições incidentes sobre essas receitas deve ser mantido em razão da impossibilidade de os referidos kits serem classificados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI (tema tratado nos tópicos anteriores do presente voto).

De fato, demonstrado o permissivo legal para concessão do benefício fiscal, e, reconhecida como correta a classificação fiscal do contribuinte para os energéticos- EX 01 do Código 2106.90.10, voto por dar provimento ao presente tópico recursal.

2- Do Recurso Extraordinário 574.706- Tema 69 do Supremo Tribunal Federal

Neste tópico, a controvérsia dos autos cinge-se a aplicação do julgado no Tema 69 do STF- a exclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e da COFINS.

Quanto do proferimento do acórdão recorrido, a decisão do “Pretório Excelso” no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, submetido à sistemática da repercussão geral, excluindo o ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, ainda não havia transitado em julgado, o entendimento adotado, o qual também era o mesmo adotado pela RFB, era o de que apenas o valor mensal de ICMS a recolher deve ser excluído da base de cálculo das contribuições.

Pois bem. O tema não merece maiores digressões.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, sob a sistemática da Repercussão Geral - julgamento do Tema nº 69, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais e fixou a seguinte tese:

"O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS".

O Supremo Tribunal Federal (STF) já concluiu o julgamento dos embargos de declaração opostos pela União Federal no Recurso Extraordinário nº 574.706 (Tema nº 69), que trata da exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Naquela ocasião, o Tribunal, por maioria, deu parcial provimento aos embargos de declaração, nos seguintes termos:

(i) “no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS “destacado”; e

(ii) “modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento”.

Sendo assim, ante o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706 (Tema nº 69) em repercussão geral, e, do Parecer SEI Nº 7698/2021/ME emitido pela PGFN, devidamente aprovado pelo DESPACHO Nº 246 - PGFN-ME, de 24 de maio de 2021.

2- Aplicação do artigo 62 do Regimento do RICARF

Nos termos do art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, o entendimento do STF é de observância obrigatória, de maneira que reconhece-se a possibilidade do direito de crédito sobre o ICMS incluído indevidamente na base de cálculo das contribuições sociais.

Posto isso, voto por dar provimento parcial ao presente tópico recursal para excluir o valor destacado do ICMS da base de cálculo da contribuição, determinando-se para que, na origem, seja reapurado os valores pleiteados pela Recorrente.

Por fim, por conhecer as preliminares arguidas no presente recurso, porém afastadas, e no seu mérito, voto por dar-lhe integral provimento para:

(i) manter a classificação fiscal adotada pela Contribuinte- Código NCM 21.06.90.10 Ex 01, para refrigerantes, cerveja sem álcool e energéticos, motivo pelo qual voto por reformar a decisão recorrida para exonerar o crédito tributário lançado, bem como, por afastar a multa de ofício e os juros incidente sobre as operações;

(ii) para excluir o valor destacado do ICMS da base de cálculo da contribuição, determinando-se para que, na origem, seja reapurado os valores pleiteados pela Recorrente;

(iii) e para que seja efetivada a exclusão dos valores lançados no período de apuração de 30/04/2015, que deveriam estar alocados na data do fato gerador de 30/04/2016, e, caso impossível a efetivação dessa alocação, sejam lavrados lançamentos complementares da Cofins e da contribuição ao PIS/Pasep.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima

Voto Vencedor

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, Redator Designado

A ilustre relatora deu integral provimento ao recurso voluntário para:

(i) manter a classificação fiscal adotada pela Contribuinte - Código NCM 21.06.90.10 Ex 01, para refrigerantes, cerveja sem álcool e energéticos, motivo pelo qual voto por reformar a decisão recorrida para exonerar o crédito tributário lançado, bem como, por afastar a multa de ofício e os juros incidente sobre as operações;

(ii) para excluir o valor destacado do ICMS da base de cálculo da contribuição, determinando-se para que, na origem, seja reapurado os valores pleiteados pela Recorrente;

(iii) e para que seja efetivada a exclusão dos valores lançados no período de apuração de 30/04/2015, que deveriam estar alocados na data do fato gerador de 30/04/2016, e, caso impossível a efetivação dessa alocação, sejam lavrados lançamentos complementares da Cofins e da contribuição ao PIS/Pasep.

Divirjo, com a devida vênia, da eminente relatora, no que diz respeito ao item “i”.

Com efeito, correto e bem fundamentado o entendimento constante do acórdão recorrido, às fls. 1523-1579, a respeito da classificação fiscal dos denominados Kits de componentes para fabricação de bebidas, no sentido de que não se trata de mercadoria única e, dessa forma, improcedente a classificação fiscal pretendida pela recorrente (2106.90.10 – Ex 01).

Sendo assim, alinho-me aos fundamentos da decisão recorrida e os adoto como razão de decidir. Segue a fundamentação apresentada pela DRJ:

Classificação fiscal dos kits de componentes para fabricação de bebidas – Impossibilidade de classificação como mercadoria única.

A alíquota zero que o contribuinte pretende ver aplicada às receitas auferidas com as vendas dos kits de componentes dos “concentrados” para fabricação de refrigerantes, energéticos e cerveja sem álcool está prevista no art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004:

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. 58-A da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003; (Inciso com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008)

Como se vê, a redução da alíquota a zero refere-se as preparações compostas não alcoólicas classificadas no código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados). Vejamos então o texto desse código:

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas
2106.90	- Outras
2106.90.10	Preparações do tipo utilizado 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

O trecho acima reproduzido é o que consta na tabela aprovada pelo Decreto nº 7.660/2011 (vigente até 2016), bem como na tabela aprovada pelo Decreto nº 8.950/2016 (vigente a partir de 2017).

Conforme restou muito bem explanado no Termo de Verificação Fiscal, a TIPI tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), a qual, por sua vez, vale-se do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH), desenvolvido e mantido pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), atualmente mais conhecido como Organização Mundial das Alfândegas (OMA).

O objetivo do Sistema Harmonizado e da Nomenclatura Comum do Mercosul é garantir a uniformidade dos enquadramentos das diferentes mercadorias nos diversos países que a eles se submetem. Aqui, cumpre ressaltar que a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias teve seu texto aprovado pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11/10/1988, e promulgado pelo Decreto nº 97.409, de 22/12/1998, sendo de aplicação obrigatória no País, nos termos dos artigos 96 e 98 do Código Tributário Nacional.

O enquadramento de produto em código de classificação fiscal deve ser feito pela autoridade fiscal à luz da legislação pertinente, a qual abrange as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), as Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC), nas Regras Gerais Complementares da TIPI (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

A regra básica do Sistema Harmonizado, consubstanciada na RGI nº 1, dispõe que a classificação da mercadoria tem como ponto de partida os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. As demais Regras de Interpretação são aplicadas, desde que não conflitem com os textos das referidas posições e notas:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:

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:

Essa regra aplica-se também, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e o subitem correspondente (Regra Geral Complementar – RGC nº 1), e, para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o “Ex” da TIPI aplicável (Regra Geral Complementar da TIPI – RGC/TIPI). Por isso, a autoridade fiscal analisou inicialmente a possibilidade de enquadramento dos kits de componentes para preparação de bebidas vendidos pela autuada diretamente no texto da posição 2106.90.10 - Ex 01 da TIPI e concluiu pela impossibilidade da classificação pretendida pelo contribuinte.

O posicionamento da autoridade fiscal mostra-se acertado porque os referidos kits, na forma em que são apresentados (com os diversos componentes acondicionados separadamente) não podem ser considerados uma “preparação composta”, nem um “extrato concentrado”. A aceção comum do termo preparação já indica que por tal deve se entender um produto resultante de uma mistura pronta para uso, o que não é o caso desses kits, cujos componentes são misturados apenas durante o processo de elaboração da bebida final, o que se dá apenas em momento posterior, no estabelecimento industrial da empresa adquirente.

Ademais sempre que a Nomenclatura do Sistema Harmonizado, as Regras Gerais de Interpretação - RGIs e as Notas Explicativas (NESH) se referem a preparações alimentícias, referem-se a algum tipo de mistura. Nesse sentido, vale aqui transcrever o trecho do Termo de Verificação no qual foram citados alguns exemplos de referências a “preparações”:

Como exemplo, vide a Nota nº 3 do Capítulo 21, que trata das preparações alimentícias classificadas na posição 21.04 da Nomenclatura:

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

O mesmo se vê na NESH, quando os itens 13, 14 e 15 das Notas Explicativas da posição 21.06 mencionam:

21.06 - Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

...

Classificam-se especialmente aqui:

...

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

14) Os produtos constituídos por uma mistura de plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de espécies diferentes, ou por plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de uma ou de diversas espécies misturadas com outras substâncias

...

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

Outro exemplo de que na aceção do Sistema Harmonizado as preparações são algum tipo de mistura é encontrada na parte final do item X das Notas Explicativas da RGI 2 (b): “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”.

Na mesma direção vem o item 7 das Notas Explicativas da posição 21.06. Ao tratar genericamente de vários tipos de preparações utilizadas na fabricação de bebidas, aponta que a elaboração das mesmas se dá mediante adição de ingredientes (acidulantes, conservantes e sucos de frutas) aos extratos vegetais.

Classificam-se especialmente aqui [na posição 21.06]: ...

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos (sumos) de frutas, etc. (...).

Ao empregar o verbo “adicionar”, obviamente a NESH está se referindo ao processo de elaboração (mistura dos ingredientes) a partir do qual se obtêm as “preparações compostas” da posição 21.06, de forma que não há como cogitar que elas possam ser tão somente o conjunto de componentes, cada qual apresentado isoladamente (ou seja, sem terem sido misturados).

Assim, pode-se afirmar que os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao se referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias.

De fato, as NESH não contêm nenhuma referência a alguma preparação alimentícia formada por partes não misturadas entre si.

Assim, é correto afirmar que o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ao se referir a “preparações compostas”, está tratando de produtos constituídos por uma mistura de diversas substâncias apresentadas em corpo único, o que não é o caso dos componentes dos kits produzidos pelo contribuinte, os quais, repita-se, são acondicionados em embalagens individuais (bombonas, no caso da parte líquida; sacos plásticos, no caso de cada um dos produtos integrantes das partes sólidas).

O fato de os componentes dos kits serem apresentados em proporções exatas para a fabricação de determinado volume da bebida que vai ser produzida pelo adquirente não autoriza que esses produtos sejam classificados como se fossem uma preparação única, ou seja, como se já estivessem misturados entre si. A ficção de considerar que se trata de um produto único pode até ser adotada pelas empresas no âmbito de suas relações comerciais (elaboração de contratos, definição de preços, etc.), mas para fins de classificação fiscal isso não é possível.

A legislação fiscal não permite que o enquadramento na TIPI seja determinado condicionalmente a cada caso, conforme a utilização que será dada pelos destinatários da mercadoria. Por isso, são irrelevantes as alegações de que “isoladamente, cada componente do Kit não tem qualquer utilidade para a Ambev” e de que não havia “qualquer razão logística ou econômica” para a comercialização dos itens de forma individualizada. O mesmo ocorre com as referências feitas pelo contribuinte à “qualidade diferenciada” dos produtos da Ambev e à essencialidade da forma dos kits para “garantir todas as características da bebida”.

Além disso, as afirmações feitas pelo contribuinte no sentido de que “a remessa transporte da parte sólida dos concentrados em embalagens individuais dentro de uma única caixa de papelão, e não misturados, tem o único propósito de preservar as propriedades físicas e químicas de cada uma dos componentes” e de que “não é viável transportar os concentrados em uma única solução já misturada, porque o produto sofreria reações químicas”, apenas confirmam que os diversos produtos que compõem o kit são coisa diversa do produto que resulta de sua mistura. Como essa mistura ocorre somente em momento posterior, no estabelecimento da empresa adquirente (Ambev), é inevitável concluir que o produto vendido pelo contribuinte não é uma preparação composta, nem um extrato concentrado.

Portanto, resta demonstrado que a autoridade fiscal agiu com acerto ao refutar a pretensão do contribuinte de que os kits poderiam ser enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 com base na aplicação da RGI 1 do Sistema Harmonizado. Por força dessa regra, a classificação dos produtos deve ser determinada precipuamente pelos textos das posições, subposições, itens, subitens e eventuais “Ex”, e, no caso, restou evidenciado que os conjuntos de componentes vendidos pela Arosuco não se coadunam com a mercadoria descrita no texto do referido Ex 01, o qual se refere a “preparação composta” e a “extrato concentrado”.

Após afastar o enquadramento pretendido pelo contribuinte sob o enfoque da RGI 1, a autoridade fiscal efetuou também a análise da classificação fiscal à luz da RGI 3 (b) do SH.

Essa análise mostrou-se necessária porque o contribuinte deu tratamento fiscal aos diversos componentes dos kits como se fossem uma só mercadoria e a RGI 3 (b) prevê algumas situações em que um conjunto de diferentes artigos deve ser classificado em um código único:

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.

Nesse ponto, também se mostra correta a conclusão da autoridade fiscal pela impossibilidade de se dar uma classificação única aos kits formados por diferentes componentes para fabricação de bebidas, haja vista o disposto no item XI da Nota Explicativa da RGI 3(b), a seguir transcrito:

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 efeito, essa Nota Explicativa cita, como exemplo das mercadorias que não estão sujeitas a classificação única prevista na RGI 3, justamente o tipo de produto vendido pelo contribuinte, o qual é formado por “diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), para a fabricação industrial de bebidas”. Ou seja, trata-se de Nota específica, em face da qual resta totalmente descartada a pretensão do contribuinte de ver os diversos produtos que integram o kit vendido à Ambev serem classificados como se fossem uma mercadoria única.

Em reforço a essa conclusão, cabe acrescentar que as deliberações do Conselho de Cooperação Aduaneira que resultaram na inclusão do referido item XI da Nota Explicativa da RGI 3(b) (documentos acostados às fls. 847-899) deixam claro que: i) o tema discutido foi exatamente se os

conjuntos de componentes de bases de determinadas bebidas³ deveriam ser classificados em uma única posição ou se tais componentes deveriam ser classificados em separado; ii) os dois comitês que colocaram esse tema em votação decidiram, por ampla maioria, que os componentes individuais devem ser classificados separadamente.

É importante destacar que as normas internacionais sobre classificação fiscal de mercadorias estabelecidas em tratados e convenções internalizados pelo Brasil têm caráter cogente no sistema jurídico pátrio. Nesse sentido, é salutar transcrever o seguinte trecho do já mencionado Parecer Normativo COSIT/RFB nº 06/2018:

I - Da obrigatoriedade do cumprimento das normas internacionais sobre o Sistema Harmonizado

3. O Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) é uma organização intergovernamental que iniciou seus trabalhos em 1953, tendo como um de seus objetivos facilitar as relações comerciais mediante adoção de um sistema universal que assegurasse que cada mercadoria somente correspondesse a uma única classificação. Em 1994, o CCA adotou o nome de trabalho informal de Organização Mundial das Aduanas (OMA).

4. O primeiro sistema de classificação fiscal de mercadorias criado pelo CCA foi a Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas (NAB) que, em 1976, teve seu nome alterado para Nomenclatura do Conselho de Cooperação Aduaneira (NCCA).

5. No Brasil, o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 (arts. 154 e 155), trouxe previsão de adoção da NAB, que passaria a constituir a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM). Finalmente, a NBM foi estabelecida por intermédio do Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971.

6. Em 1988, o CCA passou a adotar o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), que é utilizado até hoje e serve de base para as Nomenclaturas utilizadas pelos seus países-membros.

7. A classificação fiscal de mercadorias se fundamenta, conforme o caso, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC), nas Regras Gerais Complementares da TIPI (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). Além disso, são vinculantes as classificações das mercadorias contidas nos Pareceres da OMA, que são traduzidos e internalizados por ato do Secretário da Receita Federal do Brasil.

8. A respeito das NESH, que também são mantidas pela OMA, o Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, estabeleceu:

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.

Vide anotação no preâmbulo deste Parecer sobre a vigência destes artigos. O Decreto 435 não faz referência a esta Lei

9. No Brasil, o Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988, aprovou o texto da Convenção Internacional sobre o SH, tendo sido promulgado pelo Decreto nº 97.409, de 22 de dezembro de 1988, nos termos de seu art. 1º:

Art. 1º A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.

10. Conforme previsto no Tratado de Assunção², os Estados Partes do MERCOSUL adotaram, com base no SH, a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM).

11. Os Estados Partes do Mercosul resolveram criar aberturas para vários códigos do Sistema Harmonizado. Tais aberturas, compostas por textos e números, constituem os sétimo e oitavo dígitos de um código da NCM. Nas estruturas do SH (6 dígitos) e da NCM (8 dígitos), é utilizada a seguinte terminologia:

Posição: código com os 4 primeiros dígitos do SH

Capítulo: identificado em um código pelos 2 primeiros dígitos de uma posição do SH

Subposições: códigos com 5 ou 6 dígitos, do SH

Item: código com o 7º dígito, da NCM

Subitem: código com o 8º dígito, da NCM

12. A NCM serve de base para a Tarifa Externa Comum (TEC) e para a Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI). A TEC, composta das alíquotas do Imposto de Importação, também foi implantada pelos Estados Partes do MERCOSUL a partir de 1º de janeiro de 1995.

13. O art. 96 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), reza que a expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Importa ressaltar que, em função do disposto no art. 98 do CTN, os tratados e convenções internacionais sobre o SH e sobre a NCM são de aplicação obrigatória no País:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

14. Finalmente, para a determinação da classificação de determinado produto na Nomenclatura, além da legislação já citada, utilizam-se as Regras Gerais Complementares (RGC), com observância das Notas Complementares (NC).

Especificamente em relação às NESH, cumpre reiterar que o Decreto nº 435, de 27/01/1992, estabelece que as alterações nas Notas Explicativas introduzidas pelo Conselho de Cooperação

Aduaneira são aprovadas pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento ou por autoridade a quem for delegada tal atribuição.

Assim, com base na delegação de competência efetuada pela Portaria MF nº 91/1994, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 807, de 07/02/2008 (publicada no DOU em 7/02/2008), que aprovou o texto atualizado das NESH, devidamente traduzido para a língua portuguesa, com incorporação de todas as alterações até então efetuadas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA) em decorrência da Recomendação do Conselho de Cooperação Aduaneira de 26/07/2004, em vigor a partir de 01/01/2007.

A Instrução Normativa nº 807/2008 teve seus anexos alterados pelas Instruções Normativas RFB nºs 1072/2010 e 1260/2012 e ficou em vigor até fevereiro de 2018, quando foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1788, de 08/02/2018 (publicada no DOU de 14/02/2018), a qual aprovou a tradução para a língua portuguesa do texto consolidado das NESH, com incorporação de todas as alterações até então efetuadas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA) em decorrência das Recomendações do Conselho de Cooperação Aduaneira de 27/06/2014 e 11/06/2015, em vigor, respectivamente, a partir de 01/01/2017 e 01/01/2018.

O item XI da Nota Explicativa da RGI 3 (b), com a redação transcrita acima, consta tanto da versão aprovada pela Instrução Normativa nº 807/2008 (e alterações constantes das Instruções Normativas nº 1072/2010 e 1260/2012) como da versão aprovada pela Instrução Normativa RFB nº 1788/2018. Portanto, é certo que se trata de item da NESH constante dos textos aprovados por Instruções Normativas que estiveram em vigor durante todo o período de apuração das contribuições discutidas no presente processo (janeiro de 2015 a dezembro de 2018).

É importante salientar que a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) e das respectivas Notas Explicativas (NESH) é obrigatória para fins de classificação fiscal, inclusive em casos como o ora analisado, que envolve a análise sobre a possibilidade de enquadramento de determinado produto em uma exceção tarifária - “Ex”, pois assim dispõe a Regra Geral Complementar da TIPI (RGC/TIPI):

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

Portanto, é improcedente a alegação de que a autoridade fiscal teria desconsiderado “o Direito posto”. O que ocorreu foi justamente o contrário, pois o afastamento da classificação fiscal efetuada pelo contribuinte se deu com base nas regras jurídicas pertinentes à classificação fiscal (RGI 1 do SH; Item 1 da Nota Explicativa da RGI 3 (b) do SH; RGC/TIPI1). A autoridade fiscal não poderia se afastar do cumprimento dessas regras, sob pena de responsabilidade funcional, haja vista o caráter vinculado da atividade de lançamento (art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional).

Mostra-se também infundada a alegação de que a autoridade fiscal teria subvertido “a ordem de aplicação das regras de classificação das mercadorias” e justificado seu raciocínio a partir do item XI da Nota Explicativa da Regra 3 (b) “sem antes ter tomado o cuidado de verificar se a classificação dos concentrados se resolve pela aplicação das regras interpretativas anteriores”. Ora, da leitura do item 6.1.3 do Termo de Verificação Fiscal, depreende-se claramente que apenas após afastar a viabilidade da tese pela qual o contribuinte pretendia enquadrar seus produtos no Ex 01 do código 2106.90.10 com base na RGI 1 é que a autoridade fiscal se debruçou na análise da possibilidade de efetuar esse enquadramento com base na RGI 3 (b) do Sistema Harmonizado.

Por último, importa destacar a existência de diversas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF nas quais restou confirmada a impossibilidade de classificação dos kits de componentes para a fabricação de bebidas como se fosse uma mercadoria única. Por exemplo:

IPI. 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. (CARF - Acórdão nº 3402-003.802, de 26/01/2017 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária)

"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. (CARF - Acórdão nº 3402-004.073, de 26/04/2017 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária)

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. (CARF - Acórdão nº 3402-004.073, de 26/04/2017 - 3ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária)

Assim, afastada a possibilidade de os componentes dos kits vendidos pela Arosuco serem objeto de classificação fiscal única, resta analisar a classificação atribuída pela autoridade fiscal aos componentes individualizadamente.

Classificação fiscal dos componentes dos kits de “concentrados” – Impossibilidade de enquadramento no Ex 01 do 2106.90.10

No que tange à parte sólida dos kits, a autoridade fiscal bem observou que os componentes nem sequer são “preparações”, mas sim matérias puras, do que se conclui que nem se cogita a classificação dos mesmos na posição 2106. Trata-se de produtos cuja classificação fiscal se faz no Capítulo 29 da Nomenclatura (produtos químicos orgânicos). Quanto a esse ponto, o contribuinte não apresentou argumentos mais específicos em sua impugnação, sendo desnecessário tecer maiores considerações.

Já em relação à parte líquida, a autoridade lançadora entendeu que se trata de uma preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas, passível de classificação no código 2106.90.10, mas que não pode ser enquadrada no Ex 01. De acordo com o raciocínio empreendido pela fiscalização, essa parte líquida pode ser admitida como um produto incompleto ou inacabado daquele cuja classificação é feita no Ex 01, mas não apresenta as características essenciais desse artigo completo e acabado, pois não contém a integralidade dos componentes da preparação composta a

partir do qual são elaboradas as bebidas da posição 22.02 (refrigerantes, energéticos, cervejas sem álcool).

Assim, concluiu-se que a parte líquida dos kits não é passível de enquadramento no referido Ex 01, haja vista o disposto na parte inicial da RGI 2 (a), a seguir transcrita:

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

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

A meu ver, o entendimento da autoridade fiscal não merece qualquer reparo, pois a parte líquida do kit realmente está longe de ter as características essenciais da preparação composta prevista no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Para ser enquadrada nesse Ex 01 (e também no Ex 02 desse código), a preparação deve se constituir em um extrato concentrado quase pronto para consumo, ou seja, uma preparação composta que dependa, para resultar na bebida final, apenas de simples diluição em água ou tratamento complementar. E tal extrato concentrado, no caso dos refrigerantes e energéticos, só é obtido após a mistura da parte líquida com os componentes sólidos do kit e com o xarope simples, fato que só ocorre no estabelecimento industrial da empresa adquirente (Ambev).

O item 12 das Notas Explicativas referentes à posição 2106 da Nomenclatura do Sistema Harmonizado se refere especificamente a preparações compostas para fabricação de refrescos, refrigerantes e outras bebidas, e, após dar alguns exemplos, adverte que “estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar”:

21.06 - Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

2106.10 - Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas

2106.90 - Outras

(...)

Classificam-se especialmente aqui:

(...)

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

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

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

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

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

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

A parte líquida dos kits destinados à fabricação de refrigerantes e energéticos não se transforma na bebida final mediante simples diluição em água ou mediante simples tratamento complementar. Para a obtenção do extrato concentrado da bebida final, tanto a parte líquida como a parte sólida dos kits devem ser submetidos a procedimentos industriais complexos realizados no estabelecimento da empresa adquirente (Ambev). Conforme restou amplamente demonstrado pelas informações prestadas pelo próprio sujeito passivo e pelo Relatório Técnico elaborado pelo INT, a parte líquida tem de ser misturada aos demais componentes do kit e ao xarope simples (preparado à base de água e açúcar), com observância de rígidas diretrizes técnicas pela Ambev, para resultar no chamado “xarope composto”.

A complexidade dos procedimentos efetuados no estabelecimento da empresa adquirente é incompatível com a ideia de mero “tratamento complementar”, que deve ser entendido como aquele realizado logo após a “simples diluição de água” para consumo, a exemplo do acréscimo de dióxido de carbono. Não é sem razão que o item 12 da Nota Explicativa colocou o “tratamento complementar” logo em seguida à expressão “simples diluição em água”. Portanto, não prospera a alegação do contribuinte de que o tratamento complementar poderia ocorrer, para fins de classificação fiscal, em qualquer momento do processo produtivo. Assim, não há como acatar a tese de que todo o complexo procedimento ao qual os componentes dos kits são submetidos no estabelecimento da Ambev possa ser considerado um “tratamento complementar”.

Como bem observou a autoridade fiscal, o “xarope composto” (o qual, repita-se, é obtido mediante procedimentos industriais complexos no estabelecimento da empresa adquirente) é o produto que pode ser objeto do referido tratamento complementar, mediante simples adição de água e gás carbônico. Como visto, esse tratamento complementar pode ser feito: i) no próprio estabelecimento da Ambev, resultando na bebida acabada, pronta para envase; ii) ou em estabelecimentos que utilizam as denominadas máquinas post mix, na qual a adição de água e gás carbônico é feita no momento em que a bebida será servida ao consumidor final.

O produto denominado “xarope composto” - produzido no estabelecimento da Ambev - é um extrato concentrado que tem as mesmas características do refrigerante a ser fabricado, pois se transforma na bebida final após mero “tratamento complementar”. Consequentemente, esse “xarope composto” é passível, de enquadramento no código 2106.90.10 – Ex 01 ou Ex 02 (dependendo da capacidade de diluição). Isso deixa evidente a falta de razoabilidade e lógica para a classificação fiscal pretendida pelo contribuinte, pois não se pode admitir que os insumos (partes líquidas e sólidas dos kits de componentes para fabricação de refrigerantes vendidos pela Arosuco) tenham a classificação fiscal praticamente idêntica à do produto ao qual eles se destinam (xarope composto = concentrado obtido no processo industrial da empresa adquirente).

Quanto às referências feitas pela autoridade fiscal à Lei nº 8.918/94 e ao Decreto nº 6.871/2009 (que dispõem sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas), bem como à Portaria MAPA nº 544/98 (que fixa padrões de identidade e qualidade, para refresco, refrigerante, preparado ou concentrado líquido para refresco ou refrigerante, preparado sólido para refresco, xarope e chá pronto para o consumo), embora tais dispositivos não sejam relativos a classificação fiscal, constituem uma referência normativa a respeito do que se deve entender por “concentrados” de bebidas e corroboram o entendimento da

fiscalização de que para que um produto seja considerado um “concentrado” passível de enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 deve ter as mesmas características essenciais da bebida final.

No que se refere ao aspecto da capacidade de diluição, considero que, apesar de a autoridade fiscal tenha dedicado um item do Termo de Verificação para tratar da “capacidade de diluição do xarope composto”, em face do exposto até aqui afigura-se até mesmo descabido analisar tal aspecto em relação aos componentes dos kits vendidos pela Arosuco, haja vista que os componentes desses kits não resultam na bebida final após mera diluição em água ou tratamento complementar.

Por fim, diante do exposto acima, também se conclui pela impossibilidade de classificação das mercadorias denominadas Kit ABI 6040C, destinado à produção de cerveja sem álcool, no código 2106.90.10 – Ex 01. Embora se trate de um preparado composto apresentado na forma líquida, esse produto também não tem as características essenciais da bebida final e não se transforma na cerveja sem álcool mediante simples diluição em água ou tratamento complementar. Conforme restou bem demonstrado nos autos, os referidos kits são uma preparação constituída apenas por aroma natural e corante caramelo, enquanto é certo que a cerveja sem álcool Brahma Chopp Zero tem como elementos básicos outros ingredientes (malte, milho e lúpulo), os quais não fazem parte da preparação composta fornecida pela Arosuco.

Dessa forma, não se aplica a alíquota zero às receitas auferidas pela recorrente com a venda dos denominados Kits de componentes de “concentrados” para a fabricação de refrigerantes, energéticos e cerveja sem álcool, prevista no art. 28, VII, da Lei 10.865/2004.

Logo, não há reparo a ser feito no acórdão recorrido, de sorte que está correta a classificação fiscal efetuada pela autoridade fiscal e corroborada pela DRJ, por meio do acórdão recorrido, conforme os fundamentos acima reproduzidos, e, por conseguinte, correta a lavratura dos autos de infração para cobrança da Cofins e da contribuição ao PIS/Pasep sobre as vendas realizadas pelos estabelecimentos da recorrente localizados na Zona Franca de Manaus (ZFM) e sobre as vendas realizadas pelo estabelecimento situado fora da ZFM (Barra Bonita-SP).

Portanto, improcedente a classificação fiscal pretendida pela recorrente (2106.90.10 – Ex 01), razão pela qual nego provimento a esse capítulo do recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wagner Mota Momesso de Oliveira