



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11080.732817/2014-28
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.073 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2017
Matéria Classificação Fiscal
Recorrente RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ARGUMENTO ADICIONAL. LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONFIGURADO.

A decisão de primeira instância tem sua amplitude delimitada no debate entre a impugnação e o lançamento, razão pela qual pode conter, em relação ao lançamento original, argumentos adicionais no intuito de reforçar o posicionamento do julgador ou de rebater as razões de defesa relevantes da impugnante. Tanto é assim que há previsão no processo administrativo fiscal de apresentação de prova após a impugnação que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16, § 4º, "c" do Decreto nº 70.235/72). O recurso voluntário é o instrumento adequado para a contribuinte se contrapor aos fatos e fundamentos aduzidos na decisão recorrida.

A referência ao entendimento sobre classificação fiscal de órgão internacional é análoga à citação de algum precedente na jurisprudência para corroborar o raciocínio do juiz. O novo argumento utilizado na decisão recorrida não representou qualquer agravamento da exigência inicial, nem tampouco inovação ou alteração da fundamentação do lançamento, não havendo que se falar em nulidade por cerceamento de direito de defesa da recorrente ou por ofensa ao contraditório.

CRITÉRIO JURÍDICO. ALTERAÇÃO. PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. ART. 146 DO CTN. LESÃO NÃO CONFIGURADA.

A ausência de autuações anteriores para reclassificação fiscal dos produtos vendidos pela contribuinte não impede a fiscalização de fazê-lo em momento oportuno em relação a outros fatos geradores, mediante regular procedimento fiscal, com atendimento às normas atinentes à espécie, não havendo que se falar em lesão ao art. 146 do CTN.

Eventuais procedimentos fiscais anteriores efetuados em face da contribuinte e seus atos decorrentes (lançamento ou decisão motivada de não lançar) não podem ser estendidos para períodos posteriores, eis que estão vinculados aos fins para os quais foram instaurados. A ação fiscal não pode ser dissociada dos fatos ocorridos naquele período fiscalizado e da matéria sob investigação, além disso veicula posicionamento específico de um ou mais agentes administrativos, inclusive sujeito a reforma pelos órgãos julgadores, no caso de resultar em lançamento.

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

Os denominados "kits" para produção de bebidas no estabelecimento do comprador, por não serem misturados, não podem ser classificados como uma única preparação sob o código NCM/SH 2106.90.10 - "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas", devendo ser classificados individualmente, por cada componente.

A classificação de produtos não misturados sob um único código de preparação somente é autorizada quando haja previsão nos textos das posições e das notas de seção e de capítulo ou nas respectivas notas explicativas ou regras gerais do Sistema Harmonizado, o que não ocorre no caso das preparações a que se referem o código NCM/SH 2106.90.10.

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

Recurso voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Carlos Augusto Daniel Neto, Thais de Laurentiis Galkowicz e Maysa de Sá Pittondo Deligne. A preliminar suscitada pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto no procedimento de elaboração do laudo técnico não foi acatada pelo Colegiado, na qual ficaram vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto apresentou Declaração de Voto, a qual foi lida no julgamento. Esteve presente ao julgamento o Dr. Igor Mauler Santiago, OAB/SP nº 249.340, advogado da recorrente, e o Dr. Pedro Augusto Junger Cestari, Procurador da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de

Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da **Delegacia de Julgamento em Belém** que julgou improcedente a impugnação da contribuinte, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

MERCADORIAS. CLASSIFICAÇÃO. FABRICAÇÃO INDUSTRIAL DE BEBIDAS.

Consoante art. 16 do Decreto n. 4.544, de 2002 (Regulamento do IPI), reproduzido pelo art. 16 do Decreto n. 7.212, de 2010, atualmente em vigência, a classificação de mercadorias, no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), é realizada com o emprego das seis Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), como também das duas Regras Gerais Complementares (RGC) e das Notas Complementares (NC). Assim, a classificação fiscal de determinado produto é inicialmente levada a efeito em conformidade com o texto da posição e das notas que lhe digam respeito. Uma vez classificado na posição mais adequada, passa-se a classificar o produto na subposição de 1o nível (5o dígito) e, dentro desta, na subposição de 2o nível (6o dígito). O sétimo e oitavo dígitos referem-se a desdobramentos atribuídos no âmbito do MERCOSUL. À luz da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), aprovada pelo Decreto n. 6.006, de 2006, e alterações seguintes, para efeito da classificação de componentes individuais destinados à fabricação industrial de bebidas, incorreto considerá-los como se mercadoria única fosse, em vista da futura preparação que eventualmente vierem a originar após deixarem a esfera da contribuinte, no lugar de individualmente atribuir a cada qual de precitados integrantes os códigos apropriados, atraindo, em consequência, as alíquotas correspondentes a título de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins. Ter por concentrado o que concentrado não é, se prática comercial configura, não encontra amparo em sede jurídica no que respeita à classificação de mercadorias. Inexiste norma a fazer nascer a ficção jurídica almejada, a par de obstáculo semântico que impede seja chamado de preparação o que não decorre de um processo de preparo, mistura, processamento, transformação, etc.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

PERÍCIA. INQUISITÓRIA. NATUREZA. PROCEDIMENTO. REQUISITOS.

A perícia levada a efeito no curso do procedimento de fiscalização, porque na qualidade de inquisitória inerente ao referido procedimento, antecede eventual fase litigiosa, na qual inserida a perícia mencionada no art. 16, IV, do Decreto n. 70.235, de 1972, e as garantias processuais a tal fase afetas.

Pode, assim, ocorrer, inclusive, sem a participação da contribuinte, contanto que, por certo, sejam os resultados franqueados à interessada quando da formalização e conseqüente ciência da pretensão, reunindo a impugnante plenas condições de exercer o direito de defesa. Por outro lado, com fundamento no art. 16, §1o, do mesmo Decreto, considera-se não formulado o pedido de perícia que deixa de atender a requisito previsto no inciso IV do referido artigo, qual seja, formulação dos quesitos referentes aos exames desejados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

MORATÓRIA. CONTROVÉRSIA. RELAÇÃO. AUSÊNCIA.

Moratória corresponde à prorrogação, pelo credor, do prazo para pagamento da dívida, ao devedor. Enquanto modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, consiste simplesmente na prorrogação do prazo para pagamento do precitado crédito. Não guarda relação, portanto, com a controvérsia relativa à classificação fiscal, à luz da TIPI, de produtos utilizados em preparações para elaboração de bebidas, e as conseqüentes repercussões no que concerne à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pelo que inaplicável a incidência, à espécie, do art. 155, II, do CTN, de modo a se dispensar, ante suposta ausência de dolo, penalidades eventualmente impostas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em face da contribuinte foi lavrado auto de infração para a exigência de PIS/Pasep e Cofins, nos montantes totais de R\$ 214.926.158,78 e de R\$ 991.966.886,79, respectivamente, incluídos tributos, multa proporcional e juros de mora calculados até dezembro de 2014.

Consta na Introdução do Termo de Verificação Fiscal a descrição da controvérsia da classificação fiscal dos produtos industrializados pela contribuinte, nos seguintes termos:

I- Introdução

A empresa industrializa produtos destinados à fabricação de refrigerantes da posição 22.02 da TIPI. Tais produtos são constituídos de até seis componentes, sendo que cada componente saiu do estabelecimento industrial em embalagem individual.

Nas notas fiscais de saída emitidas até março de 2009, em geral Recofarma identificou estes produtos como “concentrados contendo kits”, formados por “partes”. A partir de abril de 2009, mês em que o estabelecimento passou a emitir notas fiscais eletrônicas, em geral os produtos passaram a ser identificados somente como “concentrados” da marca da bebida a que se destinam.

Observe-se que as fábricas de bebidas do Sistema Coca-Cola chamam de “concentrado” as matérias-primas e os produtos intermediários do concentrado como se fosse o próprio concentrado. Como será demonstrado neste relatório, o emprego desse termo é tecnicamente incorreto, e seu uso reflete apenas a prática comercial da Recofarma.

A fiscalizada entende que os kits para bebidas que ela vende para as fábricas/ engarrafadoras do sistema Coca-Cola se classificam no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

Esse código é próprio para “Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”.

A classificação correta na tabela de incidência do IPI (Tipi) é imprescindível para a determinação das alíquotas aplicáveis das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins porque a lei que determina redução à alíquota zero de ambas contribuições, a qual o contribuinte faz uso de forma incorreta, prevê essa redução sobre a receita com vendas no mercado interno de produtos classificados no Ex 01 do código 2106.90.10 da Tipi (art.28, Lei 10.865/2004).

Assim, ao longo deste Relatório, a fiscalização demonstrará que a classificação utilizada pela fiscalizada está incorreta o que resulta na aplicação indevida de alíquota zero, para fins de tributação das contribuições para o PIS e Cofins sobre as receitas auferidas no mercado interno com a venda de tais produtos.

Concluiu a fiscalização que "nenhum dos produtos comercializados por Recofarma se enquadra no Ex 1 da NCM 2106.90.10, ficando caracterizado o erro na classificação fiscal utilizada", o que resultou na exigência relativa às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, objeto do presente processo

O entendimento da fiscalização baseou-se, conforme síntese por ela mesma efetuada, nos seguintes pontos:

a) A fiscalizada alega que seu produto é uma “preparação alimentícia”, devendo ser classificada no Ex 1 da NCM 2106.90.10, código próprio para preparações compostas não alcoólicas. Entretanto, de acordo com os dicionários, a palavra “preparação” aplica-se a algo que esteja preparado, pronto. Da mesma forma, a Nomenclatura do Sistema Harmonizado emprega o termo “Preparação” como uma mercadoria pronta para uso. Não é o caso do “concentrado” vendido por Recofarma, pois este é um conjunto de ingredientes, cada uma na sua embalagem individual, que não estão misturados e não estão prontos para uso.

b) Recofarma afirma que não pode misturar as partes dos kits por limitações técnicas, e defende que para fins de classificação fiscal seja considerada a realidade econômica e mercadológica. Esta fiscalização não discute a veracidade da afirmação de que ocorreriam reações químicas indesejadas caso a mistura acontecesse no estabelecimento de Recofarma. Entretanto, tal fato é irrelevante para definição de classificação fiscal de mercadorias. E nem poderia existir regra neste sentido, pois não haveria como se avaliar a realidade econômica e mercadológica de cada contribuinte. Além disto, a existência de limitações técnicas é um aspecto que pode variar conforme o surgimento de

avanços tecnológicos ou a localização geográfica dos estabelecimentos, o que é incompatível com a estabilidade e uniformidade que deve existir na classificação fiscal das mercadorias.

c) Não corresponde à realidade a afirmação da fiscalizada de que os componentes dos kits não poderiam ser vendidos separadamente. No caso, por exemplo, do “Concentrado Sprite”, composto por quatro partes, nada, além de questões meramente comerciais, impediria que Recofarma industrializasse uma das partes, e três diferentes empresas vendessem cada uma das demais partes (apenas uma das embalagens individuais contém o aroma do produto, onde está o chamado segredo industrial). Mesmo dentro da estrutura atual adotada por Recofarma, poderiam, por exemplo, ocorrer problemas com o conteúdo de um único componente de kit durante o transporte até o destinatário, hipótese em que não haveria impedimento de natureza físico-química para que Recofarma fornecesse ao engarrafador apenas a parte faltante.

d) As regras de classificação de mercadorias são obedecidas internacionalmente. A Alfândega dos Estados Unidos analisou o enquadramento de um conjunto de produtos alimentícios vendidos em uma mesma caixa de transporte, cujos ingredientes são embalados individualmente (se misturados pelo vendedor, ocorreria sua deterioração). Tais componentes são transformados em um produto único pelos destinatários. Decidiu-se que os diversos componentes do produto analisado são classificáveis separadamente (foi anexada ao presente processo a tradução juramentada da referida decisão).

e) A possibilidade de classificação como uma mercadoria única de kits e de partes vendidas em embalagens individuais só existe nos casos específicos previstos nas Regras 2 a) e 3 b) do Sistema Harmonizado. Entretanto, como a própria empresa reconheceu, as Regras 2 a) e 3 b) não se aplicam a seus produtos.

f) A primeira parte da Regra 2 a) faz referência a “artigos” mesmo incompletos ou inacabados. Tais produtos devem apresentar as características essenciais do artigo completo ou acabado, e não devem servir para outra finalidade que não seja a de se tornarem o produto completo ou acabado cujas características eles apresentam. Entretanto, os componentes dos kits comercializados por Recofarma apresentam suas próprias características individuais, sendo que várias deles podem ser utilizadas na elaboração de outros produtos da indústria de alimentos e fármacos. Nenhuma das partes dos kits apresenta as características essenciais da bebida a ser comercializada (ver também item “i”, abaixo).

g) As Notas Explicativas determinam que o enquadramento de mercadorias na segunda parte da Regra 2 a), que trata de um artigo apresentado desmontado ou por montar, é possível apenas quando sejam necessárias simples operações de montagem, por meio de porcas, parafusos, soldagem, rebiteagem, etc. Evidentemente, não é o caso dos kits da fiscalizada.

h) A Regra 3 b) abrange mercadorias apresentadas em sortidos para a satisfação de uma necessidade específica ou exercício de uma atividade determinada, desde que acondicionadas para venda a varejo. Os kits da fiscalizada, porém, não podem ser vendidos diretamente aos consumidores. De qualquer maneira, não haveria como enquadrar os produtos da empresa nesta

Regra, pois as Notas Explicativas excluem expressamente os kits para bebidas do campo de aplicação da regra 3 b).

*i) Face ao exposto, cada componente dos kits comercializados pela fiscalizada deve ser classificado individualmente. Os componentes de valor mais significativo (aqueles que contém ingrediente fundamental no aroma e/ou no sabor da bebida) devem ser classificados no código NCM 2106.90.10 (“Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”), cujas alíquotas de PIS/Pasep e Cofins **são diferentes de zero**. Tais componentes não se enquadram no Ex 01 do referido código, pois o extrato concentrado, por ser uma preparação composta, deve conter o extrato vegetal de sua origem e todos os demais aditivos necessários, a fim de apresentar, quando diluído, as mesmas características de identidade presentes na bebida elaborada a partir dele.*

A contribuinte apresentou impugnação, mediante a qual alegou, em síntese, que as alegações alinhadas pelas autoridades fiscais não guardariam pertinência quanto à classificação tarifária do concentrado, e que, ordinariamente, os produtos industrializados seriam compostos por diferentes insumos, o que não lhes impediria a caracterização como um produto individualizado, sujeito à classificação própria. Apresentou seus pedidos ao final da peça impugnatória, nestes termos:

7 CONCLUSÃO E PEDIDOS

7.1 Quanto à Classificação Tarifária

7.1.1 - Às alegações da Requerente, baseadas na lei e nas Regras NESH (item 5.2), não se podem opor, como quer a autuante, nem a primária confusão entre matéria-prima e produto intermediário, frequente no relatório, nem tampouco a estapafúrdia comparação da preparação alimentícia com motores que necessitem de combustível (sic!). Muito menos pela equiparação de tais preparações de destinação específica à fabricação de produtos decorrentes de fórmulas próprias, registradas e controladas pelas autoridades sanitárias, com artigos destinados à formação de sanduíches.

7.1.2 - A tese da Requerente é corroborada por laudos emitidos pelo CETEA/IPAL, órgão oficial especializado, laudos estes anexados a esta impugnação (v. itens 5.3.13 e 5.3.14 e ANEXO V).

7.1.2 - Resta demonstrada nesta impugnação a absoluta falta de fundamentação legal para a glosa da classificação tarifária dos concentrados da Requerente na posição 2106.90.10, ex 01 da TIPI, em face de sua homogeneidade comprovada, inclusive, pela coleta de amostras e seu exame pelo Laboratório Falcão Bauer, razão porque se requer seja o auto de infração julgado improcedente, anulando-se a penalidade por ele imposta.

7.1.3 - A se pretender opor à Requerente ilações que lhe sejam contrárias, supostamente extraídas do laudo do Laboratório Falcão Bauer, como se faz no Anexo 1 ao auto ora contestado (fls. 17/58 e seguintes), impõe-se que a decisão nelas não se

apoie, sob pena de nulidade, em face do cerceamento de defesa relatado no item 5.3.2 desta impugnação. Para eventual utilização de tais ilações, impor-se-á a realização de nova coleta de amostras e nova perícia, a ser realizada de acordo com o disposto no art. 18 do Decreto 70.235/72, hipótese em que a Impugnante desde logo indica como sua perita à Sra. Maria Stefania Rose da Silva Rodrigues, brasileira, casada, RG 1230857, CPF 861268654-72, CQR 14300031, CFQ 022894, residente à Av. Domingos Jorge Velho 371, Manaus/AM, ao tempo e, que protesta pela apresentação de quesitos específicos, se e quando determinada esta diligência.

7.1.4 - Espera-se e requer-se, assim, o desprovinimento da autuação quanto a este ponto.

7.2 - Quanto à Alíquota Zero do PIS e da COFINS

7.2.1 - Acatado o pedido referente à classificação tarifária, cairá conseqüentemente a glosa do benefício referente ao PIS e à COFINS.

7.2.2 - Se assim não for, no entanto, a Requerente pleiteia, pelo menos, a aplicação do art. 155, II do CTN.

Os argumentos da impugnante não foram acolhidos pela Delegacia de Julgamento, com base, dentre outros, nos seguintes fundamentos:

i) Incontroverso que os produtos reunidos pela autuada sob o apelido de “concentrado” experimentam a sobredita preparação tão somente por ocasião da elaboração das bebidas em apreço, quando já deixaram a esfera da contribuinte. Permanecem, até então, ocupando, cada qual dos itens mencionados, sua individual embalagem, ao arpejo de qualquer espécie de mistura e ainda distantes, portanto, da condição de pronto para uso. E não se mostra relevante, para efeito da classificação fiscal buscada pelas autoridades fazendárias, naturalmente, eventual alteração de sabor e perda de propriedades essenciais caso a mistura se desse de forma antecipada, ou seja, nas dependências do estabelecimento industrial da contribuinte.

ii) A Regra 2.a) e a Regra 3.b), que mais se aproximam do intento de conferir única classificação fiscal à reunião levada a efeito pela fiscalizada, igualmente, acrescente-se, não socorrem à impugnante. Os ditos “concentrados”, quando da saída decorrente da venda pela contribuinte realizada, simplesmente não ostentam as características essenciais do artigo completo ou acabado, servindo, inquestionavelmente, no campo das possibilidades, aos mais diversos fins; além do que não se tratam de artigo desmontado ou por montar, para serem classificados pela Regra 2.a. Também com relação à Regra 3.b), a Nota Explicativa XI dispõe: “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”.

iii) O Centro de Tecnologia de Embalagem (CETEA), responsável pelos relatórios das fls. 588/597), à obvidade, não detém competência legal para promover, em caráter que se pretende terminativo, a classificação fiscal de mercadorias, atribuição sim do ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Ademais, não se parte da classificação adotada pela contribuinte em busca de interpretação apta a justificá-la, e sim da realidade atinente aos produtos alinhados no presente trabalho de forma a corretamente classificá-los no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Considerar o “concentrado” como já constituindo mistura formada pelos seus componentes é ficção sem qualquer esteio no regramento posto.

iv) No propósito de fulminar qualquer dúvida remanescente quanto ao correto entendimento adotado pelas autoridades fiscais diante da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), recorre-se à análise levada a efeito pelo Conselho de Cooperação Aduaneira por ocasião da edição da precitada nota

explicativa, a qual evidencia que os componentes individuais destinados à fabricação industrial de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados a cada um deles, não como uma mercadoria única.

A contribuinte foi cientificada do Acórdão de primeira instância pessoalmente, por intermédio de seu representante legal, em 05/01/2016, tendo apresentado o recurso voluntário em 03/02/2016, alegando, em síntese:

2. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

- A empresa tem invocado a NESH XI à RGI/SH 3, que qualifica como mercadoria única o concentrado para a fabricação industrial de bebida, embora formado por componentes diversos, acondicionados em separado e apresentados em conjunto (numa única ou em várias embalagens), desde que em proporções fixas. A autuação nada contrapõe a essa tese, recorrendo à manobra de repelir a aplicação da Regra 3, que a Recorrente nunca pleiteou, com arrimo justamente na Nota, com isso fugindo à discussão do conteúdo desta última.

- Foi só na decisão recorrida que algum fundamento para afastar-se a Nota foi dado: os trabalhos, em 1985, do Comitê de Nomenclatura e do Comitê Interino de Sistema Harmonizado do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), hoje Organização Mundial da Aduanas (OMA). Nítida, portanto, a improcedência da escusa sintomaticamente antecipada pela decisão recorrida, no sentido de que invocação dos trabalhos da OMA visaria apenas a "corroborar entendimento adotado pelas autoridades fiscais e exaustivamente fundamentado no decorrer do termo de verificação fiscal", de sorte que "não inova nas razões, muito menos se revela capaz de ensejar qualquer prejuízo" à Recorrente.

- A interpretação da Nota XI e o debate sobre a sua relevância para o caso não foram tratadas numa única linha - e muito menos "exaustivamente" - no Relatório de Ação Fiscal ou nos seus Anexos. A inovação nos motivos do lançamento é inequívoca, assim como o prejuízo para o contribuinte, que não teve como se defender do fundamento que, ao cabo, veio a prevalecer. Gritante, portanto, a ofensa ao contraditório, que a Constituição estende ao processo administrativo (art. 5º, LV) e que a doutrina define como a oportunidade de participação na formação do convencimento do julgador. A consequência inevitável é a nulidade da decisão, na esteira do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72.

- A plenitude do princípio foi reconhecida no Novo CPC, em seu art. 10, cujo comando aplica-se ao processo tributário administrativo, seja por força do seu art. 15, seja porque é consequência direta do princípio constitucional, tanto que já se refletia na jurisprudência anterior do CARF.

3. RAZÕES PARA A REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA

3.1. Desnecessidade de registro dos kits da Recorrente no MAPA

- A Lei nº 8.918/94 (arts. 1º e 2º) e o Anexo ao Decreto nº 6.871/2009 (art. 7º) impõem o registro das bebidas junto ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. A definição de "**BEBIDA**", bem como de outros termos relevantes para o setor, é fornecida pelo art. 2º do mencionado regulamento. Os kits autuados qualificam-se como matéria-prima das bebidas (inciso IV), sendo cada uma de suas partes composta de diversos ingredientes (inciso V) e aditivos (inciso VII). Assim, qualquer que seja a sua classificação fiscal - 2106.90.10 Ex 01 ou outra -, dispensam registro no Ministério, o que invalida o raciocínio a **CONTRARIO SENSU** desenvolvido pela fiscalização (se não há registro no MAPA para produto com aquela classificação, é porque a Recorrente não o fabrica).

3.2. Relevância da destinação do produto na classificação fiscal. Inexistência de obstáculo semântico.

- Ao restringir a classificação fiscal a questões de natureza meramente semântica, as autoridades fazendárias violam as definições e aplicações do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH).

- O SH refere-se, precipuamente, à classificação de **MERCADORIAS**, assim entendidos produtos destinados à mercancia. Outra não pode ser a conclusão, se considerarmos que a tributação decorrente da aplicação de tal Sistema visa a alcançar o deslocamento interno e/ou internacional de mercadorias, através da identificação dos fatos geradores da incidência tributária (na hipótese de deslocamento interno, no Brasil, a tributação pelo IPI).

- Portanto, inaceitável e absurda a interpretação constante da decisão recorrida, no sentido de que as definições constantes do SH seriam hipóteses abstratas descoladas da realidade fática e mercantil vivenciada pelo contribuinte; no sentido de que razões de natureza mercantil ou físico-químicas não poderiam influenciar na classificação tarifária. A tese não se sustenta, como demonstram com rigor HÉLDER SILVA CHAVES, JOSÉ ANTÔNIO SCHÖNTAG e RICARDO JOSÉ DE SOUZA PINHEIRO, em parecer específico para o caso (doc. n° 02).

- Corroborando o entendimento da Recorrente, no sentido de que o SH privilegia o uso, a destinação e o valor comercial da mercadoria, o próprio Laudo emitido pelo Laboratório Falcão Bauer, de iniciativa da fiscalização e por ela utilizado para suportar o seu entendimento quanto à suposta classificação fiscal dos concentrados comercializados pela Recofarma. De fato, (i) a Fiscalização identificou e coletou, separadamente, os diferentes kits de concentrados produzidos pela Recorrente e (ii) o Laboratório emitiu laudo específico para cada um dos produtos resultantes da utilização dos referidos concentrados, o que não deixa margem a dúvidas quanto à sua individualização e específica destinação.

- A afirmação de que os kits não podem ser considerados "*PREPARAÇÕES*", por não estarem prontos para uso (isto é, por comporem-se de partes que, individualmente consideradas, não levam à produção da bebida - fls. 06 e 07 do Relatório de Ação Fiscal), merece dupla censura. Desde logo porque desconsidera o uso que lhes é próprio, que consiste justamente no terem as suas partes misturadas entre si e com outras substâncias, no estabelecimento do adquirente. Fixado este ponto, resta claro que os kits estão, sim, perfeitamente prontos para uso. Depois porque a própria autuação classifica no item 2106.90.10 - "*PREPARAÇÕES DOS TIPOS UTILIZADOS PARA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS*" - as partes 1, 2A, 2B e 3 do concentrado da Coca-Cola Light; a parte 3 do concentrado de Sprite Zero; e as partes 1 e 2 da Coca-Cola (fls. 14 do Relatório de Ação Fiscal).

- Ora, se o kit completo - cuja diluição leva à produção da bebida - não pode ser considerado uma "*PREPARAÇÃO*", como entender que o sejam algumas de suas partes isoladas, se nenhuma delas desemboca, *PER SE*, no produto final? O paradoxo só reforça a total falta de critério do lançamento e o artificialismo de suas premissas, arregimentadas a *POSTERIORI* unicamente para justificar a conclusão que se queria, desde o início, atingir. Nesse sentido é a precisa observação de ELLEN GRACIE NORTHFLEET, em parecer elaborado para a Recorrente (DOC. N° 03):

- Com efeito, os concentrados para a elaboração de bebidas da posição 22.02 da TIPI só existem sob a forma de kits, como atestam HÉLDER SILVA CHAVES, JOSÉ ANTÔNIO SCHÖNTAG e RICARDO JOSÉ DE SOUZA PINHEIRO no já referido parecer. A circunstância é também atestada pelo relatório do Comitê de Nomenclatura e do Comitê Interino de Sistema Harmonizado do CCA citado na decisão recorrida, onde se tratava de concentrados fabricados por diversos grupos empresariais (Fanta - Grupo Coca-Cola; Mirinda Laranja e Pepsi-Cola - Grupo Pepsico), sempre sob a forma de kits.

- Se é assim, a interpretação predicada pelo Fisco para o Ex 01 do código 2106.90.10 conduz nada menos do que à inutilidade do comando, que não se referiria a nenhum produto existente no mundo! Noutras palavras, a interpretação das autoridades fiscais torna inaplicável o art. 28, VII, da Lei n° 10.865/2004, fazendo *TABULA RASA* da política industrial soberanamente instituída pelo legislador.

3.3. Autorização normativa para a classificação unificada: a interpretação da NESH XI à RGI/SH 3

- A redução feita pela autuação, e mantida pela DRJ, das partes de um concentrado (já pronto) a meros ingredientes de um concentrado (ainda por produzir-se) ofende também a legislação.

- Anote-se, de saída, que a prática da Recorrente de classificar os seus produtos de forma unificada não encontra obstáculo nos arts. 13, §4º, 30 e 31, do Anexo ao Decreto nº 6.871/2009. O primeiro nada diz sobre a apresentação em kits. Apenas dispõe que, feita a diluição (do concentrado unificado ou, sendo o caso, de todas as partes que o compõem), a mistura resultante deve ter as mesmas características da bebida final. E isso ocorre no caso da Recorrente. Os outros regulam os concentrados líquidos para refrigerantes, mas não afirmam que este é o único estado físico em que o produto pode vir - vale dizer, não negam o caráter de concentrado aos produtos compostos de partes líquidas e partes sólidas.

- Mais do que isso, a classificação tradicionalmente adotada pela Recorrente tem respaldo expresso no Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias. A RGI/SH 3 disciplina a classificação de produtos misturados ou compostos que possam, em tese, ser enquadrados em mais de uma posição. A respectiva NESH XI, embora afaste a incidência do comando, deixa fora de dúvida - ao falar em "*MERCADORIAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES*" - que os concentrados de bebidas são uma mercadoria única, ainda que apresentados em partes independentes (embaladas conjuntamente ou não), e sem qualquer exigência quanto ao estado físico de suas partes integrantes (sólido ou líquido).

- Afastada quanto aos concentrados a Regra 3, para a qual o leitor fora remetido pela Regra 2.b, volta-se a esta, que trata pela vez primeira dos produtos misturados ou compostos. Confira-se, então, a NESH X a este último comando: "X) Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1", a qual, por sua vez, determina: "Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das Posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas Posições e Notas, pelas Regras seguintes."

- Eis o texto do Ex 01 do Código 2106.90.10 da TIPI: "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."

- Claro, assim, que esta é a sua classificação correta, não importa se apresentados sob forma unificada ou em kits. Descabida, dessa forma, a pretensão à classificação isolada de cada uma de suas partes integrantes, a qual somente procederia se estas fossem vendidas em separado, com preços individualmente estabelecidos - o que, definitivamente, não ocorre aqui. Esta também a leitura de ELLEN GRACIE NORTHFLEET.

- As menções no Relatório Fiscal a uma capacidade de diluição de apenas 6,4 (fls. 10 e figuras 8 e 9 do Anexo 1) são equivocadas, pois miram o concentrado já diluído em solução aquosa pelo engarrafador, e não no estado em que sai da fábrica da Recorrente. Isso o que atesta o Relatório CETEA/ITAL 0024-2/14, juntado na impugnação, que teve por objetivo aferir a capacidade de diluição dos concentrados fornecidos pela Recorrente à Brasal Refrigerantes Ltda. (Fabricante Autorizado do Sistema Coca-Cola) através dos procedimentos operacionais padrão dessa empresa para fabricação das seguintes bebidas não-alcoólicas, entre outras: Coca-Cola; Sprite; Guaraná Kuat; Fanta Laranja. Em todos os casos, a conclusão do órgão técnico é clara: a capacidade de diluição dos concentrados comercializados pela Recorrente é superior a 10 partes da bebida final e, portanto, a classificação fiscal dos produtos por ela produzidas é 21.06.90.10 - ex 01.

- O Conselho Superior da SUFRAMA define de forma expressa os produtos da Recorrente como Concentrados para Bebidas Não Alcoólicas (Resolução CAS n° 298/2007; doc. n° 04). Mais do que isso, a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n° 08/98, que aprovou o *Processo Produtivo Básico para os Concentrados, Bases e Edulcorantes para Bebidas Não Alcoólicas*, entre outros produtos (invocada às fls. 21 do Anexo I ao Relatório de Ação Fiscal), prevê a homogeneização apenas "quando necessário", deixando claro que a venda em kits não prejudica a unicidade do produto (doe. n° 05, item 2.c).

- Assim, ao negar a classificação fiscal dos produtos comercializados pela recorrente é frustrar o incentivo fiscal e também violar a segurança jurídica.

3.4. Irrelevância dos trabalhos do Conselho de Cooperação Aduaneira

Os trabalhos do Comitê de Nomenclatura e do Comitê Interino de Sistema Harmonizado do CCA (hoje OMA) não representam interpretação autêntica. Ademais, a IN/RFB n° 1.459/2014 - tal a IN/RFB n° 873/2013, que a precedeu - torna vinculantes no Brasil apenas os pareceres do Comitê de Sistema Harmonizado da OMA traduzidos para o português e integrados em coletânea publicada no *site* da Receita Federal do Brasil na internet.

3.5. Sucessivamente: a classificação fiscal do concentrado para a fabricação de Coca-Cola.

A fiscalização classificou as duas únicas partes do concentrado para a fabricação de Coca-Cola no item 2106.90.10. Desse modo, ainda que por um absurdo raciocínio, inequivocamente contrário ao SH, devesse prevalecer a classificação em separado, combatida nos tópicos anteriores e ora aceita *ad argumentandum*, impor-se-ia o enquadramento de cada uma daquelas partes no Ex 01. Com efeito, verifica-se aqui a identidade exigida pela RFB entre o produto final - bebida - e cada uma das partes analisadas, pois todas são "*preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas*". E tal identidade é perfeita (correspondência biunívoca), já que na Coca-Cola não há nenhuma parte que seja enquadrada pela RFB em outro código.

3.6. Sucessivamente: incidência do art. 146 do CTN

- Há mais de 30 anos, os concentrados destinados à fabricação das bebidas não-alcoólicas do Sistema Coca-Cola são vendidos no Brasil sob a forma de kits, constituídos de partes, compondo uma única mercadoria com valor comercial único, passível de classificação fiscal. Só agora, na atuação aqui combatida e naquela de IPI lavrada no mesmo dia, se introduziu a classificação pulverizada dos kits, parte a parte. Trata-se, sem dúvida, de inovação no critério jurídico que o Fisco vinha consistentemente adotando na matéria *vis-à-vis* a Recofarma, a atrair, *ad argumentandum*, a regência do art. 146 do CTN.

- A conclusão é cristalina: os créditos devem ser extintos, mesmo que se conclua pelo acerto da classificação em separado, a qual só poderá ser oposta contra a Recorrente quanto aos fatos geradores ocorridos após a decisão administrativa final que rejeite os itens 3.2 a 3.4 supra.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

"Preliminar de nulidade da decisão recorrida"

Conforme se observa no Acórdão nº 01-32.397 - 3ª Turma da DRJ/BEL, de 28 de outubro de 2015, a reclassificação fiscal efetuada pela fiscalização foi mantida sob vários fundamentos, dentre eles, aqueles resumidos nos itens i) a iv) do relatório acima, em decisão devidamente motivada, sem qualquer cerceamento de direito de defesa à recorrente.

Alega a recorrente que a utilização pelo julgador da DRJ dos trabalhos do Comitê de Nomenclatura e do Comitê Interino de Sistema Harmonizado do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), hoje Organização Mundial da Aduanas (OMA), representaria inovação nos motivos do lançamento e ofensa ao princípio do contraditório, cuja plenitude foi reconhecida no art. 10 do novo CPC.

No entanto, a utilização pelo julgador de argumentos adicionais para combater as alegações da então impugnante não implica necessariamente inovação no lançamento original. Tanto é assim que há previsão no processo administrativo fiscal de apresentação de prova após a impugnação que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16, § 4º, "c" do Decreto nº 70.235/72). A decisão de primeira instância tem sua amplitude delimitada no debate entre a impugnação e o lançamento, razão pela qual pode conter argumentos adicionais em relação ao lançamento para rebater as razões de defesa relevantes da impugnante.

No caso concreto, o julgador de primeira instância, após sustentar seu posicionamento no sentido do não cabimento da classificação fiscal pleiteada pela então impugnante, com argumentos já suficientes à compreensão de suas razões de decidir, acrescentou, a título de reforço na sua argumentação e no intuito de rebater as alegações da impugnante, a análise do Comitê de Nomenclatura e do Comitê Interino de Sistema Harmonizado do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), o que foi, inclusive, bem ressaltado na decisão recorrida, nos seguintes termos:

(...)

Ademais, veja-se, não se está, no âmbito do presente processo administrativo fiscal, em busca de interpretação capaz de considerar os chamados “concentrados” como mercadorias unitárias, mas da correta classificação dos produtos sob o abrigo de tal expressão, seja por intermédio de uma única classificação – a exemplo do que pretende a impugnante –, ou através da classificação de cada qual dos produtos envolvidos. É dizer, não se parte da classificação adotada pela contribuinte em busca de interpretação apta a justificá-la, e sim da realidade atinente aos produtos alinhados no presente trabalho de forma a corretamente classificá-los no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Considerar o “concentrado” como já constituindo mistura formada pelos seus componentes, consoante já anotado, é ficção sem qualquer esteio no regramento posto. Restaria, assim, aparentemente, desfazer o equívoco pela impugnante perpetrado quando da interpretação da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), segundo a qual referida regra não se aplicaria às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas.

E, para tanto, no propósito de fulminar qualquer dívida remanescente quanto ao correto entendimento adotado pelas autoridades fiscais diante da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), recorre-se à análise levada a efeito pelo Conselho de Cooperação Aduaneira por ocasião da edição da precitada nota explicativa, uma vez suscitada, ainda em 1985, a questão posta aqui.

A documentação em epígrafe, cuja juntada aos autos, na seqüência deste julgado, inclui a respectiva tradução juramentada, evidencia, sem qualquer margem à dúvida, que os componentes individuais destinados à fabricação industrial de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados a cada um deles, não como uma mercadoria única. Trata-se, simplesmente, da razão de ser da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), em nítida colisão com a tese que a impugnante pretende fazer prosperar.

E não se diga que este julgador extrapola seu mister ao trazer a lume aludido debate havido no âmbito do Conselho de Cooperação Aduaneira. Tal se deu, observe-se, tão apenas no intuito de corroborar entendimento adotado pelas autoridades fiscais – e exaustivamente fundamentado no decorrer do termo de verificação fiscal de fls. 346/364 – na materialização da pretensão fazendária. Não inova nas razões, muito menos se revela capaz de ensejar qualquer prejuízo à contribuinte.

(...)

A referência ao entendimento sobre classificação fiscal do órgão internacional pela DRJ, assim como a menção ao entendimento da Alfândega dos Estados Unidos pela fiscalização, é análoga a citação de algum precedente na jurisprudência para corroborar o raciocínio do julgador ou do agente administrativo na aplicação da lei ao caso concreto.

Com efeito, o novo argumento utilizado na decisão recorrida não representou qualquer agravamento da exigência inicial, nem tampouco inovação ou alteração da fundamentação do lançamento, não havendo que se falar em nulidade por cerceamento de direito de defesa da recorrente ou ofensa ao contraditório, cabendo lembrar que o recurso voluntário é o instrumento adequado para a contribuinte se contrapor aos fatos e fundamentos aduzidos na decisão recorrida.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida suscitada pela recorrente.

Do mérito

A controvérsia principal do processo reside na verificação se as mercadorias, vendidas pela contribuinte às fábricas/engarrafadoras de bebidas, teriam uma classificação fiscal única como um "kit" ou conjunto para uma finalidade específica, não obstante não estejam misturados num mesmo recipiente, em especial, se classificar-se-iam conjuntamente sob o código único de NCM/SH 2106.90.10 da TIPI - Ex 01, conforme pretende a recorrente:

NCM	Descrição
IV	Seção IV - PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES; BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOÓLICOS E VINAGRES; TABACO E SEUS SUCEDÂNEOS MANUFATURADOS
21	Preparações alimentícias diversas
21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.
2106.90	- Outras
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

No que concerne aos produtos (componentes ou "partes" dos denominados "kits" ou "concentrados") destinados à fabricação de refrigerantes, eles foram objeto de análise pericial para verificação das suas composições, mediante 20 Laudos Técnicos exarados pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer (fls. 295/326). Com base nos resultados dos Laudos Técnicos, a fiscalização efetuou a classificação fiscal dos produtos individualmente, nos seguintes termos:

Item	Código NCM
Kit sabor Coca-Cola Zero	
Parte 1	2106.90.10
Parte 2A	2106.90.10
Parte 2B	3302.10.00
Parte 1B	2916.31.21
Parte 1C	2918.15.00
Parte 3	2106.90.90
Kit sabor Coca-Cola	
Parte 1	2106.90.10
Parte 2	2106.90.10
Kit sabor Sprite Zero	
Parte 2	3302.10.00
Parte 1	2918.15.00
Parte 1B	2106.90.90
Parte 3	2106.90.90
Kit sabor Sprite	
Parte 2	3302.10.00
Parte 1	2918.14.00
Parte 1A	2116.31.21
Parte 1G	2916.19.11

Entendeu a fiscalização que os componentes de valor mais significativo dos denominados "kits" para fabricação de refrigerantes se classificariam no código NCM 2106.90.10, entretanto não se enquadrariam no Ex tarifário 01, o qual abrigaria apenas o extrato concentrado, assim considerado como uma preparação composta que deveria conter o extrato vegetal e todos os demais aditivos necessários para o refrigerante pronto após a diluição.

A classificação fiscal dos componentes dos "kits" para a fabricação de outras bebidas, que não os refrigerantes acima, não foram objeto de análise pericial, mas tiveram o mesmo tratamento pela fiscalização em face da identidade das informações fornecidas pela contribuinte.

Assim, a fiscalização concluiu que nenhum dos produtos comercializados pela Recofarma se enquadraria no Ex 01 da NCM 2106.90.10, de forma que a contribuinte não faria jus à redução a zero da alíquota do PIS/Pasep e Cofins incidente sobre a receita bruta decorrente de vendas no mercado interno.

Do relatório acima, podemos visualizar o problema, no âmbito do julgamento do recurso voluntário em dois questionamentos:

1º) A classificação fiscal dos componentes dos "kits" deve se dar individualmente, por cada componente do "kit"?

2º) Em caso afirmativo, algum componente do denominado "kit", reclassificado pela fiscalização no código NCM/SH 2106.90.10, poderia se enquadrar no Ex tarifário 01?

No que concerne ao 1º questionamento, a fiscalização sustentou que a classificação fiscal deveria ser realizada por componente do "kit", individualmente, com base nos seguintes fundamentos:

a) os produtos vendidos pela Recofarma são vários ingredientes, cada um na sua embalagem individual, que não estão misturados nem prontos para uso, não podendo formar uma única preparação;

b) o fato alegado pela contribuinte de não poder misturar os componentes dos "kits" por limitações técnicas é irrelevante para a definição da classificação fiscal das mercadorias;

c) os componentes dos "kits" podem, sim, ser vendidos separadamente, sendo que a Recofarma poderia, por exemplo, industrializar e vender somente a parte que contém o aroma do produto e o segredo industrial, e as demais partes poderiam ser vendidas às engarrafadoras por outras empresas; ou mesmo, por hipótese, poderia a Recofarma substituir algumas das partes faltantes eventualmente avariadas;

d) em situação semelhante, a Alfândega dos Estados Unidos decidiu da mesma forma, pela classificação fiscal dos produtos individualmente, os quais eram vendidos em uma mesma caixa de transporte, mas embalados individualmente (se misturados pelo vendedor, ocorreria sua deterioração), e eram depois transformados em um produto único pelos destinatários;

e) a possibilidade de classificação dos componentes dos denominados "kits" só existiria nos casos específicos previstos nas Regras 2 a) e 3 b) do Sistema Harmonizado, entretanto, como a própria empresa reconheceu, as Regras 2 a) e 3 b) não se aplicam a seus produtos;

Relativamente ao 2º questionamento, sustentou a fiscalização que os componentes de valor mais significativo, que contêm ingrediente fundamental no aroma e/ou no sabor da bebida, deveriam ser classificados no código NCM 2106.90.10 ("Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas")¹, porém, tais componentes "não se enquadram no

¹ Classificação da parte 1 [Termo de Verificação Fiscal]

Conforme Laudo de Análise nº 1266/2013-3.0 exarado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer "Trata-se de Preparação na forma de Solução Aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Cafeína, Ácido Fosfórico, alfa-Terpineno, Limoneno e beta-Terpineno, uma Preparação do tipo utilizada na elaboração de bebidas".

Ex 01 do referido código, pois o extrato concentrado, por ser uma preparação composta, deve conter o extrato vegetal de sua origem e todos os demais aditivos necessários, a fim de apresentar, quando diluído, as mesmas características de identidade presentes na bebida elaborada a partir dele".

Para chegar a essa conclusão para a Parte 1 do "kit" Coca-Cola, a fiscalização fundamentou-se nos seguintes pontos:

a) Segundo os textos dos Ex 01 e Ex 02, as preparações devem ser não alcoólicas, e devem se subsumir somente a “**extratos concentrados**” ou “**sabores concentrados**”. O **extrato concentrado**, por ser uma preparação composta, deve conter o extrato vegetal de sua origem e os todos os demais aditivos necessários (matérias de base classificadas em capítulos distintos), a fim de apresentar, quando diluído, as mesmas características de identidade presentes no refrigerante elaborado a partir dele. Esse entendimento é decorrente da leitura dos textos dos Ex 01 e Ex 02 combinados com a dicção dos arts. 13 e 30 do Decreto nº 6.871, de 04/06/2009. Já o **sabor concentrado** difere do anterior apenas em relação ao extrato. Neste caso o extrato do vegetal de origem é totalmente substituído por aromatizantes/saborizantes artificiais.

“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

Dada a ausência de uma posição mais específica, as preparações do gênero utilizadas na produção de bebidas refrigerantes classificam-se no escopo da posição 21.06, conforme esclarecem as Notas Explicativas dessa posição:

“Classificam-se especialmente aqui:

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

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

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

“Regra Geral Complementar Nº 1 – RGC-1 As Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro desse último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.”

*de até 10 partes da bebida para cada parte do **concentrado***
[negritos do TVF]

b) Em relação à concentração, não há dúvida de que as preparações compostas dessas exceções tarifárias devam ser concentradas, tanto que uma diferença fundamental entre o Ex 01 e o Ex 02 é a “**capacidade de diluição**”. No primeiro, esta é superior a 10 vezes, enquanto no segundo é igual ou menor do que 10 vezes. Como o legislador não emprega palavras inúteis ou desnecessárias, fica evidenciado que as mercadorias aí classificadas devem ser concentradas a fim de que posteriormente possam ser diluídas. Além disso, no próprio Ex ao final do texto há referência à preparação composta como **concentrado**.

c) A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25 de fevereiro de 1998, que estabelece o Projeto Produtivo Básico – PPB para os concentrados para elaboração de refrigerantes reza: “Art. 1º Estabelecer para os produtos EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS, **CONCENTRADOS**, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS E CORANTE CAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus, os seguintes.” Então, não há dúvidas acerca da obrigatoriedade das “Preparações compostas” do código NCM 2106.90.10 Ex 01 serem “concentrados”.

d) A Lei nº 8.918/1994 foi regulamentada pelo Decreto nº 2.314, de 4 de setembro de 1994, posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.871, de 4 de junho de 2009. Em ambos consta uma definição precisa em relação aos concentrados para bebidas, abaixo transcrita, na dicção do Regulamento vigente: “Art. 13 (...) § 4º O produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.”

e) O Regulamento Técnico para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade para Refrigerantes, Anexo à Portaria nº 544, de 16 de novembro de 1998, complementa os padrões de identidade e qualidade estabelecidos no Decreto nº 6.871/2009. Quando esse Regulamento aborda a Composição e Requisitos dos refrigerantes, estabelece como requisito: “As características sensoriais e físico-químicas deverão estar em consonância com a composição do produto”. Então, duas das características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal, e que o produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar, pelo Regulamento são: sensoriais e físico-químicas.

f) Segundo os Laudos de Análise do Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer se extrai que a parte 1 do “kit” quando diluída não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas do refrigerante Coca-Cola que por ventura viesse a ser elaborado a partir dela. O aroma, o sabor e a coloração – elementos das características sensoriais – seriam diferentes. Da mesma forma, as características físico-químicas não seriam iguais, principalmente pela alta concentração ácida da parte 1. Assim, clarifica-se o entendimento de que **a parte 1 não é um concentrado** por não se enquadrar nos textos descritivos do Ex 01. É apenas um dos componentes do concentrado, ou parte do concentrado. Se assim não fosse, a outra “parte” seria desnecessária.

g) Todo exposto acima relativo ao concentrado do código 2106.90.10 Ex 01, também é válido para o concentrado do código 2106.90.10 Ex 02. Tendo em vista que este último é utilizado nas máquinas Post Mix que elaboram no ato refrigerantes para venda em copos diretamente ao consumidor final, há no Decreto 6.871/2009 um tratamento específico dessa matéria, conforme se verifica nos seus arts. 29 e 30. Esse concentrado líquido usado em máquinas *Post Mix*² também não é produzido pela Recofarma, mas pela fábrica de

² As máquinas Post Mix, cujo nome numa tradução livre significa equipamento de mistura posterior, são comuns, por exemplo, em bares, restaurantes e similares, onde o refrigerante é vendido em copos. Na parte interna desses

refrigerantes. Observe-se que a Lei nº 8.918/1994, o Decreto nº 6.871/2009 e o Regulamento Técnico para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade para Refrigerantes Anexo à Portaria nº 544/1998, em momento algum distinguem os concentrados líquidos em função de sua capacidade de diluição. Assim, à luz da legislação específica sobre bebidas, os concentrados dos códigos NCM 2106.90.10 Ex 01 e NCM 2106.90.10 Ex 02 se submetem às mesmas regras. Entretanto, a Recofarma não possuiu registro no MAPA para o Ex 01. A conclusão é óbvia: não há necessidade de registro de um produto que ela não produz. Já as fábricas de refrigerantes do Sistema Coca-Cola produzem o concentrado classificado no Ex 02 e posteriormente o refrigerante e, e para ambos existe registro no MAPA.

h) Clarifica-se por diversas razões que o entendimento de que a Parte 1 não é “o concentrado” de que trata o Ex 01, mas apenas um dos componentes do concentrado, ou “parte do concentrado”. Se assim não fosse, a parte 2 seria desnecessária. A mistura das duas “partes” num único produto é que seria realmente o concentrado do refrigerante sabor Coca-Cola, mas essa mistura não é feita pela fiscalizada, conforme ela mesma assevera. Na realidade esse concentrado classificado no código NCM 2106.90.10 Ex 01 que teoricamente seria fabricado pela Recofarma nunca chega a existir de fato. Quando as “partes” do “Concentrado Coca-Cola” são processadas na fábrica de refrigerantes, o concentrado que resulta se classifica noutro código da NCM, o 2106.90.10 Ex 02.

i) Corroborando o entendimento acima esposado, nos quesitos nº 12 e 13, Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, por meio do Laudo de Análise nº 1266/2013-1.0, informou que o produto (Parte 1 do "kit" Coca-Cola) não pode ser descrito como um concentrado ou sabor concentrado.

Raciocínio semelhante foi adotado pela fiscalização para demonstrar o não enquadramento no Ex 01 dos demais componentes que puderam se classificar no código NCM 2106.90.10.

Dentro desse contexto, analisemos agora as alegações do recurso voluntário.

3. "RAZÕES PARA A REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA"

3.1. "Desnecessidade de registro dos kits da Recorrente no MAPA"

Alega a recorrente que os kits autuados qualificar-se-iam como matéria-prima das bebidas, sendo cada uma de suas partes composta de diversos ingredientes e aditivos. Assim, qualquer que seja a sua classificação fiscal - 2106.90.10 Ex 01 ou outra -, dispensam registro no Ministério, o que invalidaria o raciocínio a *contrario sensu* desenvolvido pela fiscalização (se não há registro no MAPA para produto com aquela classificação, é porque a Recorrente não o fabrica).

Na verdade, a inferência contida no Termo de Verificação Fiscal é no sentido de que os produtos vendidos pela Recofarma não poderiam ser os "concentrados" referidos nos Ex tarifários 01 e 02 do código NCM/SH 2106.90.10, pois se assim o fossem teriam de ter o correspondente registro no MAPA.

equipamentos estão conectados um cilindro ou bag onde está o concentrado líquido, um cilindro com gás carbônico e uma fonte de água potável. Os três componentes são misturados no momento de encher o copo.

Assim, a alegação da recorrente neste tópico não se contrapõe ao entendimento da fiscalização, pelo contrário, até o corrobora. Além do que, como resumido acima, a fiscalização teve outros fundamentos mais relevantes para o não enquadramento dos componentes do denominado "kit" no Ex 01 pela fiscalização.

Ora, se a recorrente entende que seus produtos qualificar-se-iam apenas como matéria-prima das bebidas, sendo cada uma de suas partes composta de diversos ingredientes e aditivos (e não os concentrados supostos na inferência da fiscalização), é também válida a interpretação da recorrente de que não caberia o registro no MAPA para os produtos que vende, mas isso em nada lhe favorece no presente processo.

3.2. "Relevância da destinação do produto na classificação fiscal. Inexistência de obstáculo semântico"

Não houve a alegada violação das definições e aplicações do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH).

Conforme definido nos arts. 16 e 17 do Regulamento do IPI, a classificação fiscal deve se dar na seguinte forma:

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

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

A Regra Geral de Interpretação nº 1 estabelece que: "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".

O que a fiscalização fez foi exatamente classificar "mercadorias", assim consideradas como os bens que foram objeto de venda pela Recofarma, no caso, cada "kit de concentrados" foi considerado como uma única mercadoria. Mas isso não quer definitivamente dizer que cada mercadoria ou "kit" devesse ser classificado num único código NCM/SH, o que só ocorreria, obviamente, se as normas da nomenclatura conduzissem a isso. Nessa esteira, também o uso ou destinação da mercadoria serão relevantes para a classificação de uma mercadoria somente quando essas normas atinentes assim o indiquem.

Com efeito, a fiscalização bem ressaltou que: "A empresa pode comercializar seus produtos da forma que considerar mais conveniente e dar a eles os nomes que julgar adequado. O que ela não pode fazer é exigir que a legislação se dobre as suas conveniências".

Quanto à individualização dos componentes dos "kits de concentrados" no Laudo Pericial, ela só foi feita porque eles já se encontravam separados, em embalagens individuais, na forma como eram vendidos pela recorrente e, logicamente, para auxiliar na verificação da correção ou incorreção da classificação fiscal adotada pela contribuinte para o conjunto, na posição NCM/SH 2106.90.10. É certo que o Laudo Pericial destina-se a solucionar as dúvidas da fiscalização na classificação e, no caso, uma delas era, até então, se a classificação se daria pelo "kit" como um todo ou individualmente, por componente.

É verdade que, como afirma a recorrente, as "preparações", na acepção do código NCM/SH 2106.90.10, não necessitam estarem prontas para uso, tanto que a fiscalização enquadrou nesse código uma das partes dos "kits", com base, especialmente, na Nota Explicativa (NESH) da posição 2106, a qual dispõe:

Classificam-se especialmente aqui:

[...]

*7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc. **Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida.** Em conseqüência, 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 freqüentemente 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) [da fiscalização]*

No entanto, não há a contradição apontada pela recorrente, vez que o que entende a fiscalização que deveria estar pronta para uso, seria a "preparação composta" a que se referem os Ex tarifários 01 e 02 do referido código, nos seguintes termos:

(...)

Os termos “preparações”, citados nos Ex 01 e Ex 02 devem ser entendidos como “produtos pronto para uso”, cuja origem advém de um processo de preparo. O significado da expressão “Preparações compostas” foi dissecado no RELATÓRIO DE AÇÃO FISCAL.

*A expressão “**Preparações compostas**”, significa dizer que as misturas devem obrigatoriamente ser o resultado da combinação de diversos ingredientes de base para o produto final, tais como extratos do Capítulo 13, conservantes e acidulantes do Capítulo 29, matérias odoríferas do Capítulo 31, etc.*

*Essas preparações devem ser não alcoólicas, e devem se subsumir somente a “**extratos concentrados**” ou “**sabores concentrados**”.*

O extrato concentrado, por ser uma preparação composta, deve conter o extrato vegetal de sua origem e os todos os demais aditivos necessários, a fim de apresentar, quando diluído, as mesmas características de identidade presentes no refrigerante elaborado a partir dele. Esse entendimento é decorrente dos textos dos Ex 01 e Ex 02 e da dicção dos arts. 13 e 30 do Decreto nº 6.871, de 04/06/2009.

Já o sabor concentrado difere do anterior apenas em relação ao extrato. Neste caso o extrato do vegetal de origem é totalmente substituído por aromatizantes/saborizantes artificiais.

(...)

Não há também nenhum paradoxo em se classificar alguns componentes do denominado "kit" no código 2106.90.10 (sem o enquadramento nos Ex tarifários) e não o fazer em relação a todo o "kit", eis que, não estando os componentes do "kit" misturados entre si, não poderiam ser considerados uma preparação única. Melhor dizendo, embora alguns dos produtos (componentes do "kit") possam ser classificados individualmente como uma preparação, rejeitou-se a tese da recorrente de que os vários componentes de um mesmo "kit" poderiam classificar-se como uma única preparação.

A tese da contribuinte de classificação do "kit" como uma preparação única não encontra abrigo nos textos das posições e das notas de seção e de capítulo ou nas respectivas Notas Explicativas (NESH), nem tampouco, conforme já reconhecido pela recorrente, nas Regras RGI/SH 2a e 3b.

3.3. "Autorização normativa para a classificação unificada: a interpretação da NESH XI à RGI/SH 3"

Alega a recorrente que RGI/SH 3 disciplina a classificação de produtos misturados ou compostos que poderiam, em tese, ser enquadrados em mais de uma posição, sendo que a respectiva NESH XI, embora afaste a incidência do comando, deixaria fora de dúvida - ao falar em "**MERCADORIAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES**" - que os concentrados de bebidas seriam uma mercadoria única, ainda que apresentados em partes independentes (embaladas conjuntamente ou não), e sem qualquer exigência quanto ao estado físico de suas partes integrantes (sólido ou líquido).

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

No entanto, essas alegações em nada favorecem a recorrente. Nunca se negou a existência no mundo concreto de "mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto". O que se rejeita, no presente caso, como já esclarecido, é a classificação dos "kits" num único código NCM de "preparação", e não a possibilidade de uma "mercadoria" ter vários componentes separados.

É verdade, como afirmado pela recorrente, que há exemplos, como os citados, de produtos não misturados que podem ser classificados conjuntamente, com uma única NCM, mas isso quando haja previsão nos textos das posições e das notas de seção e de capítulo ou nas respectivas notas explicativas ou regras gerais do SH, o que não ocorre no caso das preparações a que se referem o código NCM/SH 2106.90.10, objeto de estudo. Como regra geral, o conceito de preparação pressupõe a mistura dos ingredientes, ressaltando-se apenas os casos expressamente previstos nas notas e textos da nomenclatura.

Quanto à questão da capacidade de diluição apontada por outro órgão técnico, ela não seria suficiente para o enquadramento no Ex, seja porque não há sustentação nas normas de classificação para se classificar sob uma única preparação os componentes do referido "kit", seja porque da análise dos Laudos Periciais solicitados pela fiscalização neste processo, conclui-se que os componentes do "kit" não apresentam as mesmas características sensoriais e físico-químicas do refrigerante, não podendo ser considerados como um concentrado ou sabor concentrado a que se referem os Ex 01 e 02.

As definições do Conselho Superior da SUFRAMA, no sentido de que seria prevista a homogeneização apenas quando necessário, não é nada relevante para a classificação fiscal dos referidos "kits", feita por Auditor-Fiscal no âmbito da sua competência, com observância das normas atinentes à espécie.

3.4. "Irrelevância dos trabalhos do Conselho de Cooperação Aduaneira"

Os trabalhos do Comitê de Nomenclatura e do Comitê Interino de Sistema Harmonizado do CCA (hoje OMA) representaram para o julgador de primeira instância, como dito no exame da preliminar acima, apenas um reforço na sua argumentação e, ainda que eventualmente não tivessem caráter vinculante, como alegado, não há como negar que se trata de um posicionamento importante em sentido desfavorável à tese da recorrente.

3.5. "Sucessivamente: a classificação fiscal do concentrado para a fabricação de Coca-Cola"

Não é assim tão inequívoca a tese da recorrente de que, no caso do "kit" para Coca-Cola, cujas duas únicas partes foram classificadas separadamente no código 2106.90.10, seria cabível o enquadramento no Ex 01, pois haveria a identidade perfeita com o refrigerante. Como já esclarecido, não há embasamento nas normas do sistema harmonizado ou da nomenclatura para a classificação do "kit", inclusive de Coca-Cola, como uma preparação única, de forma que não há como considerar as partes individuais do "kit" para fins de enquadramento no Ex 01, ainda que essas partes sejam individualmente classificadas no código 2106.90.10 e, como visto no início deste Voto, há vários fundamentos, com os quais concordo, para o não enquadramento dos componentes dos "kits" no Ex 01.

3.6. "Sucessivamente: incidência do art. 146 do CTN"

Alega a recorrente que a presente autuação teria acarretado lesão ao art. 146 do CTN, aduzindo que, há mais de 30 anos vende os ditos concentrados sob a forma de kits, mas só agora a fiscalização teria introduzido a "classificação pulverizada dos kits".

Dispõe o art. 146 do CTN sobre a modificação nos critérios jurídicos no lançamento, nos seguintes termos:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Sobre a interpretação de tal dispositivo, bem esclarece Ricardo Lodi Ribeiro³, que "Se a Administração identifica como correta uma determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração do seu posicionamento. Porém, em nome da proteção legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já realizados".

Em meu entendimento, para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar. Não se cogita, obviamente, a impossibilidade de o Fisco mudar os critérios jurídicos adotados pelo próprio contribuinte na atividade prévia do sujeito passivo do lançamento por homologação.

Como a recorrente não especifica no recurso voluntário qual teria sido o ato administrativo anterior emitido com posicionamento divergente do presente lançamento, pelo contexto de suas alegações, entende-se que a recorrente esteja se referindo à ausência de autuações anteriores para reclassificação fiscal dos denominados "kits". No entanto, o art. 146 do CTN não abriga a tese da recorrente, o que representaria uma verdadeira mordada à fiscalização.

Com bem expressou o Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto sobre o tema, no seu voto no Acórdão nº 1401-001.649– 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 8 de junho de 2016, "Se vingar esse entendimento da Recorrente, passa-se um atestado de onisciência para a fiscalização, ou seja, ela é obrigada a encontrar toda irregularidade existente na empresa, pois senão, nos anos seguintes, mesmo que detectado essa irregularidade o fiscal não poderia mais autuar, sob o fundamento de que estaria mudando o critério jurídico".

Eventuais procedimentos fiscais anteriores efetuados em face da contribuinte e seus atos decorrentes (lançamento ou decisão motivada de não lançar) não podem ser estendidos para períodos posteriores, eis que estão vinculados aos fins para os quais foram instaurados. O procedimento fiscal não pode ser dissociado dos fatos ocorridos naquele período fiscalizado e da matéria sob investigação, além de veicular posicionamento específico de um ou mais agentes administrativos, inclusive sujeito a reforma pelos órgãos julgadores, no caso de resultar lançamento, por exemplo.

Por essas razões não pode prosperar a alegação da recorrente de alteração dos critérios jurídicos adotados no lançamento a que se refere o art. 146 do CTN.

Tampouco socorreria a recorrente o art. 146 do CTN em relação ao esclarecimento dado em 10/05/85 pelo Superintendente da Receita Federal no Rio de Janeiro, por ordem do Secretário da Receita Federal, juntado posteriormente em Memoriais, eis que não dispõe especificamente sobre os denominados "kits" para a fabricação de refrigerantes, de que trata o presente processo, mas somente das preparações consideradas individualmente, ou seja, o referido entendimento não aborda a tese da recorrente de classificação do "kit" como uma preparação única, que poderia eventualmente lhe servir no presente processo para o enquadramento Ex 01 do código NCM/SH 2106.90.10 para a aplicação da alíquota zero para o PIS/Cofins pretendida.⁴

³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. RDDT nº 145, out/07, p. 99.

⁴ Note-se que, em relação ao "kit" sabor Coca-Cola, todas as suas duas partes foram classificadas individualmente no código NCM/SH 2106.90.10, de acordo com o antigo entendimento trazido pela recorrente em Memoriais, embora não tenha sido aqui aceita a sua tese de que as duas partes não misturadas deveriam se classificar como uma preparação única. Dessa forma, sem a classificação sob único código, não há também o enquadramento do Ex

Também o Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia⁵, trazido em Memoriais, que trata de questões atinentes a "unicidade da mercadoria e capacidade de diluição", em nada altera o debate efetuado acima em face dos argumentos da recorrente aduzidos no recurso voluntário, que concluiu pela impossibilidade de classificação das partes dos "kits" como uma única NCM/SH em interpretação das normas e regras vigentes de classificação fiscal aplicáveis à espécie.

Cabe mencionar que este Colegiado enfrentou recentemente a mesma questão de classificação fiscal no processo nº 11080.727433/2015-74, no interesse da Vonpar Refrescos S.A., que compra os referidos produtos da recorrente, sob o Acórdão nº 3402-003.802 (Redator Designado: Waldir Navarro Bezerra e Relator: Carlos Augusto Daniel Neto), de 26 de janeiro de 2017, tendo decidido, por voto de qualidade, em sentido desfavorável à tese da ora recorrente, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

IPI. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento.

Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso.

IPI. CRÉDITO. PRODUTOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM)). DECISÃO JUDICIAL COISA JULGADA.

A autoridade administrativa está adstrita a aplicar exatamente o comando determinado pelo Poder Judiciário, sem qualquer margem de discricionariedade.

ZFM. INSUMOS. CRÉDITO FICTO DO ART. 6º DO DECRETO-LEI Nº 1.435/75. ISENÇÃO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

01 pretendido pela recorrente para a alíquota zero do PIS/Pasep e Cofins, eis que as partes separadas não se adequam à descrição do ex tarifário.

⁵ Art. 30. [Decreto nº 70.235/72] Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

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

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

(...)

A aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima aproveitamento de créditos de IPI. No art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental. Não se tratando os insumos de matérias-primas agrícolas e/ou extrativas vegetais de produção regional, não há direito ao creditamento ficto.

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.

SUFRAMA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DA MERCADORIA.

Nos atos de sua competência, a SUFRAMA pode tratar os kits como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de Classificação Fiscal da mercadoria. (enquadramento na TIPI).

MULTA DE OFÍCIO. INEFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. PREVISÃO EM LEI. EXIGÊNCIA.

É cabível a exigência de penalidade, nos casos em que não se discute o direito ao crédito de IPI oriundo de insumos isentos, pois a empresa possui decisão judicial sobre o assunto. Os valores objeto de discussão abrangem exclusivamente o aproveitamento indevido de créditos por erro na alíquota de cálculo, prescrita pelo art. 569 do RIPI/2010, com espeque no art. 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 13 da Lei 11.448, de 15/06/2007, assunto em relação ao qual inexistente jurisprudência administrativa.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A literalidade do artigo 61, caput e §3º da Lei n. 9.430, de 1996, separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas. Assim falta previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela RFB.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Peço vênia à Ilustre Conselheira Relatora para expor aqui as razões de minha divergência em relação ao seu voto, bem como os subsídios fáticos e jurídicos pelos quais entendo dever ser provido integralmente o Recurso Voluntário do Contribuinte.

Em apertadíssima síntese fática, apenas para fins de contextualização, a presente autuação é relativa às contribuições para o PIS e Cofins relativos a 01/2010 - 12/2013, por desqualificação da situação fática da hipótese de alíquota zero prevista no artigo 28, VI da Lei nº 10.865/2004, bem como a aplicação da multa de 75% prevista no artigo 44, I da Lei nº 9.430/96.

A autoridade fiscalizadora traz a síntese dos fundamentos da autuação em seu relatório fiscal, fls. 360-362:

a) A fiscalizada alega que seu produto é uma “preparação alimentícia”, devendo ser classificada no Ex 1 da NCM 2106.90.10, código próprio para preparações compostas não alcoólicas. Entretanto, de acordo com os dicionários, a palavra “preparação” aplica-se a algo que esteja preparado, pronto. Da mesma forma, a Nomenclatura do Sistema Harmonizado emprega o termo “Preparação” como uma mercadoria pronta para uso. Não é o caso do “concentrado” vendido por Recofarma, pois este é um conjunto de ingredientes, cada uma na sua embalagem individual, que não estão misturados e não estão prontos para uso.

b) Recofarma afirma que não pode misturar as partes dos kits por limitações técnicas, e defende que para fins de classificação fiscal seja considerada a realidade econômica e mercadológica. Esta fiscalização não discute a veracidade da afirmação de que ocorreriam reações químicas indesejadas caso a mistura acontecesse no estabelecimento de Recofarma. Entretanto, tal fato é irrelevante para definição de classificação fiscal de mercadorias. E nem poderia existir regra neste sentido, pois não haveria como se avaliar a realidade econômica e mercadológica de cada contribuinte. Além disto, a existência de limitações técnicas é um aspecto que pode variar conforme o surgimento de avanços tecnológicos ou a localização geográfica dos estabelecimentos, o que é incompatível com a estabilidade e uniformidade que deve existir na classificação fiscal das mercadorias.

c) Não corresponde à realidade a afirmação da fiscalizada de que os componentes dos kits não poderiam ser vendidos separadamente. No caso, por exemplo, do “Concentrado Sprite”, composto por quatro partes, nada, além de questões meramente comerciais, impediria que Recofarma industrializasse uma das partes, e três diferentes empresas vendessem cada uma das demais partes (apenas uma das embalagens individuais contém o aroma do produto, onde está o chamado segredo industrial). Mesmo dentro da estrutura atual adotada por Recofarma, poderiam, por exemplo, ocorrer problemas com o conteúdo de um único componente de kit durante o transporte até o destinatário, hipótese em que não haveria impedimento de natureza físico-química para que Recofarma fornecesse ao engarrafador apenas a parte faltante.

d) As regras de classificação de mercadorias são obedecidas internacionalmente. A Alfândega dos Estados Unidos analisou o enquadramento de um conjunto de produtos alimentícios vendidos em uma mesma caixa de transporte, cujos ingredientes são embalados individualmente (se misturados pelo vendedor, ocorreria sua deterioração). Tais componentes são transformados em um produto único pelos destinatários. Decidiu-se que os diversos componentes do produto analisado são classificáveis separadamente (foi anexada ao presente processo a tradução juramentada da referida decisão).

e) A possibilidade de classificação como uma mercadoria única de kits e de partes vendidas em embalagens individuais só existe nos casos específicos previstos nas Regras 2 a) e 3 b) do Sistema Harmonizado. Entretanto, como a própria empresa reconheceu, as Regras 2 a) e 3 b) não se aplicam a seus produtos.

f) A primeira parte da Regra 2 a) faz referência a “artigos” mesmo incompletos ou inacabados. Tais produtos devem apresentar as características essenciais do artigo completo ou acabado, e não devem servir para outra finalidade que não seja a de se tornarem o produto completo ou acabado cujas características eles apresentam. Entretanto, os componentes dos kits comercializados por Recofarma apresentam suas próprias características individuais, sendo que várias deles podem ser utilizadas na elaboração de outros produtos da indústria de alimentos e fármacos. Nenhuma das partes dos kits apresenta as características essenciais da bebida a ser comercializada (ver também item “i”, abaixo).

g) As Notas Explicativas determinam que o enquadramento de mercadorias na segunda parte da Regra 2 a), que trata de um artigo apresentado desmontado ou por montar, é possível apenas quando sejam necessárias simples operações de montagem, por meio de porcas, parafusos, soldagem, rebiteagem, etc. Evidentemente, não é o caso dos kits da fiscalizada.

h) A Regra 3 b) abrange mercadorias apresentadas em sortidos para a satisfação de uma necessidade específica ou exercício de uma atividade determinada, desde que acondicionadas para venda a varejo. Os kits da fiscalizada, porém, não podem ser vendidos diretamente aos consumidores. De qualquer maneira, não haveria como enquadrar os produtos da empresa nesta Regra, pois as Notas Explicativas excluem expressamente os kits para bebidas do campo de aplicação da regra 3 b).

i) Face ao exposto, cada componente dos kits comercializados pela fiscalizada deve ser classificado individualmente. Os componentes de valor mais significativo (aqueles que contém ingrediente fundamental no aroma e/ou no sabor da bebida) devem ser classificados no código NCM 2106.90.10 (“Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”), cujas alíquotas de PIS/Pasep e Cofins **são diferentes de zero**. Tais componentes não se enquadram no Ex 01 do referido código, pois o extrato concentrado, por ser uma preparação composta, deve conter o extrato vegetal de sua origem e todos os demais aditivos necessários, a fim de apresentar, quando diluído, as mesmas características de identidade presentes na bebida elaborada a partir dele.

Em sua Impugnação, a Contribuinte alegou o seguinte:

i) O fato de diversos produtos ("kit") estarem separados não impede que os mesmos sejam tratados, pela legislação, como um único produto (o "concentrado"), visto que a separação se justifica por razões sanitárias e de preservação químico-biológica do concentrado até o seu transporte às engarrafadoras.

ii) Reconhecendo que as Regras Gerais de Interpretação 2 a) e 3 b) não se aplicam ao caso, menciona a Nota Explicativa XI da RGI 3 para concluir que a Nota faz explícita referência 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"*. À luz da NE XI da RGI 3 fica claro que os componentes do concentrado não são tratados como mercadorias autônomas, ainda que para afastar a aplicação daquela regra ao caso.

iii) Inaplicabilidade da consulta formulada por autoridade estrangeira por não se tratar de situação sequer semelhante.

iv) Aponta nulidade do laudo pericial sob o seguinte fundamento: a Notificação GRALT nº 033/2013 foi expressa em determinar que a perita indicada pela Recorrente deveria *"acompanhar a diligência solicitada pela Alfândega da Receita Federal em Manaus"* (fl.), ao passo que a Notificação GRALT nº 025/2013 convocou a perita da Recorrente para *"acompanhar a diligência"* - todavia, ao comparecer na data e horário marcados, a perita foi informada que a perícia já fora realizada, sem seu acompanhamento, e que o laudo estaria pronto. Em razão disso, aponta a nulidade da perícia por ofensa ao artigo 18, §1º do Decreto 70.235/72 e por cerceamento do direito de defesa.

v) Alega o direito da recorrente à alíquota zero para PIS/Cofins.

Por sua vez, a decisão da DRJ utilizou os seguintes fundamentos para negar provimento à Impugnação:

i) O voto replica integralmente os fundamentos "e, f, g, h" listados acima, no relatório fiscal, especialmente para afirmar que a NE XI da Regra 3 b) afasta a aplicação dessa regra ao caso em tela.

ii) Afirma que a CETEA não tem competência legal para promover a classificação fiscal de mercadorias, afastando valor probatório aos pareceres juntados.

iii) Juntas aos autos, como fundamento de seu voto, trabalhos preparatórios do Conselho de Cooperação Aduaneira (fls. 346/364) que estaria supostamente relacionado à criação da nota explicativa XI à Regra 3.b).

iv) Quanto à alegação de violação ao devido processo legal e ao direito de defesa, consubstanciado na negativa da participação da perita da Recorrente, notificada pela RFB para tal mister, afirma que não procederá, em razão da natureza inquisitorial do procedimento fiscal.

v) Manutenção da multa por falta de recolhimento, sem qualificadoras.

Irresignada, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário onde alega, em síntese:

i) Nulidade da decisão recorrida, por não ter enfrentado o argumento levantado pelo Recorrente, já que desde o início a empresa tem afirmado que entende não se subsumir às RGI's 2.a) e 3.b), mas afirmado expressamente que a proibição versada na NE XI da Regra 3 traz a descrição dos elementos do kit como componentes de mercadoria e não como mercadorias autônomas.

ii) Desnecessidade de registro dos kits da Recorrente no MAPA.

iii) Relevância da destinação do produto na classificação fiscal.

iv) Autorização normativa para a classificação unificada a partir da interpretação da NE XI à RGI/SH 3.

v) Irrelevância dos trabalhos preparatórios do Conselho de Cooperação Aduaneira.

vi) Sucessivamente: a classificação fiscal do concentrado para a fabricação da coca cola, que é composto de duas únicas partes do concentrado, ambas sendo preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas.

vii) Incidência do artigo 146 do CTN.

I) Preliminarmente

a) Da nulidade do procedimento fiscal por inobservância de regra expressa do artigo 813 e 814 do Decreto nº 6.759/09.

A atividade fiscalizatória na seara tributária tem um estatuto jurídico estritamente balizado pelas normas jurídicas, reduzindo-se ao máximo a discricionariedade do agente público. Tal dado é tão relevante que o legislador achou por bem incluir tal característica já no próprio conceito de tributo, presente no artigo 3º do Código Tributário

Nacional, ao consignar que sua cobrança se daria mediante "*atividade administrativa plenamente vinculada*".

Nesse sentido, foi mais enfático ainda o artigo 142 do mesmo Código:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Com isso, afastam-se inequivocamente os juízos de conveniência da Administração diante da existência de um regramento específico relativo ao procedimento administrativo de lançamento (o que precede o ato de lançamento).

Dentro do procedimento fiscal que originou a presente autuação, entendeu por bem o fiscal responsável em solicitar perícia para identificação das mercadorias vendidas pela Recorrente, competência e regramento previstos nos artigos 813 e 814 do Decreto 6.759/2009, *verbis*:

Art.813. A perícia para identificação e quantificação de mercadoria importada ou a exportar, bem como a avaliação de equipamentos de segurança e sistemas informatizados, e a emissão de laudos periciais sobre o estado e o valor residual de bens, será proporcionada:

I- pelos laboratórios da Secretaria da Receita Federal do Brasil;

II- por órgãos ou entidades da administração pública; ou III- por entidades privadas e técnicos, especializados, previamente credenciados.

Parágrafo-único. A Secretaria da Receita Federal do Brasil expedirá ato normativo em que:

I- regulará o processo de credenciamento dos órgãos, das entidades e dos técnicos a que se referem os incisos II e III do caput; e

II- estabelecerá o responsável, o valor e a forma de retribuição pelos serviços prestados.

Art.814. Para fins de acompanhamento da perícia referida no art. 813, a pessoa que comprove legítimo interesse no caso poderá utilizar assistência técnica.

Parágrafo-único. O assistente técnico será indicado livremente, sendo sua remuneração estabelecida em contrato.

Frise-se, inclusive, que consta na fundamentação da realização da perícia menção específica ao fundamento na Instrução Normativa RFB nº 1.020/2010, que veio a regulamentar a perícia do artigo 813 do Decreto retrocitado.

Pois bem. O artigo seguinte traz regra específica de participação de um assistente técnico em nome de pessoa que possua legítimo interesse no deslinde da perícia, autorizando expressamente esse acompanhamento. E tal prescrição se justifica legitimamente pela importância do papel do assistente técnico na realização de perícia, como relata Gilberto Melo:

Ao perito assistente cabe diligenciar criteriosamente no sentido de verificar as diferentes hipóteses de abordagem da matéria técnica objeto da prova pericial, tentando fazer com que o perito nomeado pelo juízo perceba as diferentes interpretações da matéria fática sob estudo, para que não seja o seu cliente prejudicado com visões unilaterais, distorcidas da realidade ou que não sejam suficientemente abrangentes para dar ao juiz da causa subsídios amplos para o esclarecimento da matéria fática sob exame. (Acesso no sítio virtual: <http://gilbertomelo.com.br/o-papel-do-perito-assistente-tecnico/> em 20/04/2017)

Conforme a Notificação GRALT nº 25/2013, órgão da RFB, direcionada ao Laboratório Falcão Bauer, havia determinação específica de que a perícia deveria ser acompanhada pela assistente técnica indicada pela Recorrente, ora fiscalizada, a Sra. Maria Stefania Rose da Silva Rodrigues, conforme documento de fl. 749:

interessado. à LAB 592/2013 Manaus. A perícia em questão deverá ser acompanhada pela Sra. Maria Stefania Rose da Silva Rodrigues, telefone (92) 2125.7518, em dia e hora a ser agendado entre as partes.

Da mesma forma, através da Notificação GRALT nº 33/2013, notificou a assistente técnica para que agendasse a data e horário para acompanhamento da realização da diligência solicitada pela fiscalização, conforme fl. 750. Ao comparecer à sede do laboratório na data e horário, a perita indicada pela Recorrente como assistência técnica foi informada de que a perícia já fora realizada - sem o seu acompanhamento - e que o laudo já estaria pronto, não podendo ser exibido a ela.

Ora, indicado pela Recorrente um perito para atuar como assistente técnico na realização da perícia, a fiscalização e o laboratório eram **obrigados** a realizar esse ato sob acompanhamento, conforme expressamente determinado pelo artigo 814 do Decreto 6.759/09, de observância cogente tanto pela fiscalização, no momento do procedimento, quanto por este CARF, para fins de análise da validade da autuação.

Repita-se, para que fique absolutamente patente a violação da regra: "Art.814. Para fins de acompanhamento da perícia referida no art. 813, a pessoa que comprove legítimo interesse no caso poderá utilizar assistência técnica.". Não há, aí, qualquer espaço para conveniência e oportunidade da Administração em franquear ou não ao contribuinte o direito de acompanhamento da perícia pelo assistente técnico por ele indicado.

Ao analisar tal argumento, a DRJ rechaçou-o de forma apressada sob fundamento de que o procedimento fiscal seria *inquisitorial*. Tal argumento apenas reforça a nulidade da perícia realizada, visto que a Inquisição Medieval (de onde originou-se o sentido do termo usado pela decisão recorrida), apesar de trazer a iniciativa de investigação às autoridades eclesiásticas, teve o mérito inovar com a construção de um procedimento, com ritos próprios, que deveria ser observado - incluindo aí um processo penal dialético e com direito de defesa - como condição de validade do provimento decisório final. Ao se afastar o

preconceito do senso comum com a expressão, e com um apuro histórico, verifica-se esta nuance extremamente relevante ao caso em tela.

Assim, por inquisitorial que é, o procedimento fiscal deve observar regras - como a versada no artigo 814 do Decreto 6.759/09 - como condição *sine qua non* da validade de seus atos. Em não observando regra expressa acerca da produção de prova pericial, e negando direito de acompanhamento da perícia ao assistente técnico indicado pela Recorrente, há que se reconhecer a nulidade de tal prova produzida pela fiscalização.

Mais do que isso, ao negar a participação da Recorrente - através de seu assistente - na realização da perícia, operou-se inequívoco cerceamento ao direito de defesa e ofensa direta ao devido processo legal procedimental. Nesse sentido é a lição de eméritos processualistas Luiz Wambier, Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart:

*“O art. 431-A [...] determina que as partes sejam cientificadas da data e local designados pelo juiz ou indicados pelo perito para início das diligências. **Explicita-se, assim, a necessidade de observância da garantia constitucional do contraditório durante a produção da prova pericial (e não só por ocasião da apresentação de seus resultados)** – (WAMBIER, Luiz Rodrigues. Curso avançado de Processo Civil, 5ª ed., vol. 1, pp. 491/492)*

*A perícia só tem início com a intimação prévia das partes da data e local em que os trabalhos são iniciados (art. 431-A do CPC, introduzido pela Lei 10.358/01). **A medida tem o objetivo de permitir a adequada participação das partes (e dos assistentes técnicos) no desenvolvimento da prova pericial.**” (MARINONI. ARENHART. “Manual do Processo de Conhecimento”, 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 374)*

Ademais, abundam precedentes de todos os Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais consignando a nulidade da realização de prova pericial sem intimação do assistente técnico indicado pela parte interessada no resultado dessa prova. Ora, intimar a respeito de uma data para que, ao comparecer, descobrir que a perícia já foi realizada, é o mesmo que não intimar. É como se, ao invés de não convidar alguém para o aniversário, efetivamente o convidasse, mas informasse um horário no qual a festa já estivesse encerrada.

O cerceamento do direito de defesa é causa específica de nulidade no procedimento administrativo tributário federal, nos termos do artigo 59, II do Decreto 70.235/72, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

É preciso atentar ao estatuto jurídico da declaração de nulidade de atos do procedimento administrativo, visto que, nos termos do §1º do artigo 59 do Decreto 70.235/72, ela só prejudicará atos posteriores que dependam ou sejam consequência do ato nulo.

No caso em tela, nos parece acima de qualquer dúvida a nulidade da perícia realizada pelo Laboratório Falcão Bauer por dois motivos: i) não permitiu o acompanhamento da realização da perícia pelo assistente técnico indicado pela Recorrente, nos termos do art. 814 do Decreto 6.759/09; e ii) cerceamento do direito de defesa. Resta saber se a nulidade dessa prova prejudica a autuação.

No relatório fiscal, em fl. 359, aduziu a fiscalização que:

O resultado da análise pericial consta de Laudos Técnicos exarados pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, anexados nas folhas 295 a 326 deste processo.

Com base nos dados constantes dos Laudos Técnicos acima citados, esta fiscalização efetuou a classificação fiscal dos componentes dos kits analisados . Pelos motivos expostos no Anexo 1 deste Relatório, concluiu-se que os componentes destes kits se enquadram nos códigos NCM relacionados na tabela a seguir:

Como se vê claramente da motivação da autuação, a classificação fiscal das mercadorias da Recorrente, ponto fulcral da presente autuação, foi realizada com base na perícia ferida de nulidade. Assim sendo, não há como se preservar o auto de infração, visto que seus pilares estão juridicamente rotos.

Frise-se, por fim, que conquanto tal matéria não tenha sido veiculada no Recurso Voluntário, trata-se de nulidade procedimental e, portanto, reconhecível de ofício.

Portanto, voto por reconhecer a nulidade da perícia realizada pelo Laboratório Falcão Bauer, de fls. 295-326, por ofensa ao art. 814 do Decreto 6.759/09 e ao art. 59, II do Decreto 70.235/72. Por ser decorrência direta deste ato, reconheço a nulidade integral da autuação fiscal.

b) Nulidade da autuação por ofensa ao artigo 146 do CTN

Primeiramente gostaria de consignar que me manifestei sobre essa matéria anteriormente, no Acórdão CARF nº 3402-003.802, no sentido de que a alteração de critério jurídico vedada pelo artigo 146 do CTN somente ocorreria após a realização do lançamento tributário.

Todavia, tendo a oportunidade de me debruçar com maior vagar sobre a matéria, refleti sobre os argumentos e entendo que não adotei, à época, a melhor interpretação para aquele dispositivo.

Diz o artigo 146:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício

do lançamento **somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.**

Ao falar-se em modificação, está-se a pressupor a existência de algo anterior que será alterado, ou seja, no contexto do dispositivo, haveria o **critério jurídico original** e o **critério jurídico modificado**. A questão central para desatar a compreensão desse dispositivo é qual a base sob a que repousa o critério jurídico original.

Antes de abordá-la, há que se frisar também que o artigo 146 traz uma limitação objetiva ao poder fiscalizador, vinculando a Administração ao critério original para todos os fatos geradores anteriores à introdução da modificação, em relação a um mesmo contribuinte. É dizer, o novo critério somente poderá ser aplicado a um contribuinte a partir do momento que ele tenha ciência de que esta será a nova "regra do jogo".

Parece-me que a expressão "*critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento*" induz, em uma leitura apressada, a entender que a restrição se daria no bojo de um único procedimento administrativo, como regra relativa a revisão de lançamento. Todavia, tal leitura resta infirmada a partir do momento que o artigo restringe expressamente a limitação a um mesmo sujeito passivo - ora, ***fosse essa alteração dentro de um lançamento já realizado, não haveria por quê restringir o seu alcance a um único contribuinte, pois ela já seria ab ovo restrita ao contribuinte daquele lançamento.***

A própria redação do dispositivo deixa em claras nuvens a erronia de se considerar o artigo 146 como restrição à revisão de lançamento.

Mais ainda, ***não faz sentido em se falar em alteração de critério jurídico dentro de um mesmo lançamento tributário, em face do artigo 149***, que traz as hipóteses expressas de revisão de ofício do lançamento, não havendo, em seu rol exaustivo, qualquer hipótese de revisão por alteração no critério jurídico.

Como pode o artigo 146 se referir a uma revisão do critério jurídico adotado pelo fiscal, se o artigo 149 não incluiu tal possibilidade como hipótese de alteração do lançamento? Não faz sentido. A ideia de uma modificação de critério jurídico dentro de um lançamento resta afetada pela própria ausência de autorização legal para tanto.

Ao condicionar a limitação à introdução da modificação de critério jurídico (é dizer, à ciência do sujeito passivo), verifica-se que não se está falando de uma alteração dentro do próprio lançamento, como cuidamos de infirmar acima, mas sim de uma alteração do critério jurídico tomada, por determinado contribuinte, como o utilizado pela fiscalização.

Com esse esclarecimento, observa-se que o **critério original** não tem origem em um determinado ato de lançamento, mas possui uma base normativa autônoma. Parece-nos que a leitura do artigo 146 se esclarece à partir da sua compreensão conjunta ao artigo 100 do Código Tributário, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Em primeiro lugar, salta aos olhos que o artigo 100, II é expressamente mencionado no corpo do artigo 146, ao apontar a decisão administrativa como causa da alteração de critério jurídico, o que indica, a meu ver, que caminhamos na direção correta para a compreensão deste comando legal. É absolutamente claro que no caso de uma decisão administrativa com eficácia vinculante que estabeleça novos critérios jurídicos, eles somente valerão para fatos geradores posteriores à sua publicação, que implicaria na ciência dos contribuintes.

Quanto aos incisos I e IV, parece-me que o artigo 146 não precisa abarcá-los, visto que enquanto normas gerais e abstratas não gozam de retroatividade fora das hipóteses do artigo 106 do Código Tributário Nacional, se aplicando também apenas aos fatos geradores posteriores à sua introdução. A tônica parece restar sobre o inciso III do artigo 100, que trata como normas complementares as práticas observadas reiteradamente pelas autoridades administrativas.

Ao aplicar reiteradamente um critério jurídico em relação a determinado contribuinte, verifica-se que há a consolidação de uma norma complementar que vincula a Administração àquela interpretação ou critério, perante aquele sujeito passivo. É a partir daí que se tem um critério original passível da modificação tratada pelo artigo 146 do CTN.

Nesse sentido é a lição de Luciano Amaro:

"(...) esse dispositivo expressa mais do que a mera inalterabilidade do lançamento por mudança de critério jurídico, na medida em que, repita-se, estende a inalterabilidade do critério para todos os fatos geradores já ocorridos, mesmo que ainda não tenham sido objeto de lançamento. (...)

O dispositivo é severo com o Fisco, ao proibir que, em determinado lançamento, ele passe a adotar novo critério (em relação ao mesmo sujeito passivo), uma vez que isso implicaria mudança de critério quanto a fato gerador ocorrido antes da introdução do novo critério... O Fisco deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-lo nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros (em relação a sujeito passivo que, no passado, tenha tido obrigação lançada por outro critério)." (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.354)

O exemplo do celibato eclesiástico talvez esclareça o que pretendo dizer.

Do nascimento da Igreja Católica até o século XII não havia qualquer exigência de celibato para sacerdotes da Igreja, com registro inclusive de papas casados. Entretanto, com os *Concílios de Latrão* alterou-se a interpretação que era dada às Sagradas Escrituras passando-se a sustentar que o clero deveria se abster do casamento. E como ficaram os sacerdotes casados à época do Concílio? Em razão da alteração do entendimento, a regra passou a ser exigida apenas aos novos candidatos ao sacerdócio.

O caso em tela está sujeito ao mesmo raciocínio: a utilização reiterada de um critério jurídico que encampava a classificação fiscal adotada pelo contribuinte cristalizou uma

expectativa jurídica que foi rompida com a adoção de uma nova interpretação das regras classificatórias. Aplicar essa nova interpretação aos fatos geradores não decaídos em relação à data em que o contribuinte tomou ciência desse novo entendimento seria, ao fim e ao cabo, uma ilegítima retroação da aplicação do novo critério, o que é expressamente vedado pelo artigo 146 do CTN.

O próprio artigo 150, III, "a" da Constituição Federal, ao vedar a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, encampa esse entendimento à partir do momento que se constata que os textos legais são vagos e ambíguos, sujeitos a mais de um sentido possível, na maioria das vezes. Assim, da mesma forma que não se pode retroagir a lei sobre fatos geradores anteriores a ela, tampouco pode retroagir uma nova interpretação dessa lei para atingir fatos geradores ocorridos durante período em que a fiscalização utilizava pacificamente outro critério jurídico - seria desrespeito à norma complementar decorrente da prática reiterada da administração.

Nesse sentido, calha mencionar o fato da jurisprudência pátria sufragar tal entendimento:

“Recurso Especial. Mandado de segurança. PIS e COFINS. Suspensão de incidência. Obrigatoriedade. Art. 146 do CTN. Mudança de critério jurídico. Inaplicabilidade a fatos pretéritos. Erro de direito.

1. É obrigatória a 'suspensão de incidência do PIS e da COFINS' a partir da IN SRF nº 660/06, na hipótese prevista no art. 9º, III, c/c o art. 8º, §1º, III, da Lei nº 10.925/2004.

2. A inobservância dos procedimentos previstos na IN SRF 660/06 não leva à presunção de incidência das contribuições para efeito de eventual direito a creditamento.

3. Entendimento adotado pela administração tributária somente após a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 58/SRF, de 25/11/2008. Até essa data, por equivocada valoração jurídica dos fatos, reconhece-se a prática de erro de direito.

4. A orientação firmada na SCI nº 58/SRF aplica-se apenas às situações cujos fatos geradores ocorreram após 25/11/2008, proibida a retroatividade – art. 146 do CTN.

5. Recurso especial parcialmente provido.” (STJ, 2ª Turma, REsp. nº 1.233.389/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 18.12.2013)

“Tributário. Aduaneiro. Importação. Mudança de critério legal. Art. 146 do CTN. Segurança jurídica.

1. O proceder da autora foi determinado formalmente por um critério de interpretação do Fisco que depois passou a ser considerado pelo próprio Fisco como ilegal.

2. Por força do art. 146 do CTN, a exigência fiscal ora combatida, por óbvio é ilegal, uma vez que foi o próprio Fisco quem expressamente exigiu a mudança de critério adotado pela autora em importação anterior.

3. A mudança de critério legal de interpretação adotada pelo Fisco, consoante estabelece o artigo 146 do CTN, ainda mais no caso de o Fisco compelir o contribuinte a agir de uma maneira, que, depois, passou a considerar ilegal, somente vincula o contribuinte para os fatos geradores ocorridos depois daquela mudança.

4. Em um sistema tributário absolutamente caótico, confuso e inflacionado normativamente, é absolutamente lógico e necessário o disposto no artigo 146 do CTN, na medida em que fica, por esse dispositivo, preservado o postulado da segurança jurídica, ao se exigir da administração tributária um proceder que permita ao contribuinte tomar conhecimento sobre os critérios que deverá observar nas suas condutas correlatas às obrigações tributárias principais e acessórias, previstas no cipoal da legislação tributária.” (TRF da 4ª Região, Apelação Cível nº 2008.72.01.0015054/SC, Rel. Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK, DJ 13.01.2011)

“Tributário. Consulta fiscal. Mudança de critério jurídico. Erro de direito. Art. 146 do CTN. Dever de lealdade e proteção à confiança da relação jurídico tributária. Irretroatividade. Inaplicabilidade a fatos geradores pretéritos. Art. 48, § 12, da Lei 9.430/96. Possibilidade de alteração de entendimento a fatos geradores posteriores.

1. A normatividade do art. 146 do CTN conecta-se com o princípio da irretroatividade, vinculando a administração ao critério jurídico existente à época do fato gerador, tanto para a revisão de lançamento, quanto para o lançamento de ofício. Oferecendo a interpretação oficial sobre a matéria, a Administração não poderia aplicar o novo critério adotado na consulta fiscal nos fatos geradores pretéritos, em razão do dever de lealdade e da relação de confiança que norteia a relação jurídico-tributária.

2. O novo entendimento exarado em consulta fiscal, que resulta em alteração de entendimento emitido anteriormente, tem aplicação tão somente aos fatos posteriores à ciência do contribuinte acerca do mesmo. O art. 48, § 12, da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre a possibilidade de mudança da solução da consulta, relativamente a fatos geradores posteriores.” (TRF da 4ª Região, Apelação REO nº 500206176.2010.404.7005/PR, Rel. Des.

Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, j. 21.05.2014)

Desse modo, constatando-se que se trata da primeira ocasião, em mais de 30 anos, em que a RFB alterou seu entendimento jurídico sobre a classificação fiscal para autuar a

Recorrente, com notificação do mesmo em 22/12/2014, esse novo critério somente poderá ser aplicado a partir desta data, nos termos do artigo 146 do CTN.

Assim, voto por reconhecer a inaplicabilidade do critério utilizado na presente autuação aos fatos geradores anteriores a 22/12/2014, afastando-a.

c) Nulidade da decisão recorrida por ausência de enfrentamento de argumento autônomo suscitado na Impugnação.

É de se ressaltar também evidente nulidade da decisão proferida pela DRJ em razão de não ter enfrentado fundamento autônomo da impugnação, que seria, *per si*, suficiente para refutar a autuação.

Questão idêntica foi julgada por este E. Colegiado em Novembro de 2016, no **Acórdão CARF nº 3402-003.465**, oportunidade em que se declarou a anulação da decisão de primeira instância, remetendo-se o processo à DRJ para que fosse proferida nova decisão, analisando, de forma específica, o fundamento que deixara de ser enfrentado. A decisão foi assim ementada:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI
Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2011*

*NULIDADE DE DECISÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.
FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ANALISADO. PROCEDÊNCIA DO RECURSO*

É nula, por ausência de motivação, a decisão que deixa de analisar um dos fundamentos invocados pelo contribuinte em sua impugnação e que, de forma autônoma, é capaz de infirmar a conclusão alcançada pelo órgão julgador na parte dispositiva do julgado.

Preliminarmente ao enfrentamento da omissão da decisão da DRJ, me fio aqui na precisa lição do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que naquele acórdão consignou:

(i) A motivação das decisões de caráter judicativo

9. Como é sabido, as decisões proferidas pela instância administrativa, assim como ocorre na instância judicial, devem necessariamente ser motivadas, sob pena de nulidade. A respeito da motivação das decisões proferidas no âmbito do processo administrativo federal, convém destacar o disposto no art. 31 do Decreto n. 70.235/72⁶, bem como os artigos 2º e 50, ambos da lei n. 9.784/99⁷⁻⁸.

⁶ "Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências."

⁷ "Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência."

⁸ "Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...).

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)."

10. Em verdade, as aludidas normas convergem - e nem poderia ser diferente - para o disposto no art. 93, inciso IX da Constituição Federal, que estabelece que todas as decisões devem ser fundamentadas, sob pena de nulidade⁹.

11. Ainda a respeito da motivação, convém também sublinhar o disposto no art. 458, inciso II do Código de Processo Civil de 1973¹⁰ (vigente à época em que proferido acórdão atacado) e que agora se encontra revigorado pelo disposto no art. 489 do novo Codex¹¹.

12. Assim, toda e qualquer decisão proferida no âmbito de processo administrativo federal deve ser fundamentada, ou seja, deve ser justificada em concreto pelo julgador. Com isto o princípio assegura não só a transparência da atividade judiciária, mas também viabiliza que se exercite o adequado controle de todas e quaisquer decisões jurisdicionais¹². E, quando se fala em controle das decisões de caráter judicativo por meio da sua motivação, se faz menção não só a um controle exterior ao processo, mas em especial a um controle interno, o que se dá pela ideia de recorribilidade¹³.

13. O que se quer dizer, portanto, é que a existência de motivação de uma determinada decisão é que viabiliza (não apenas sob uma perspectiva formal, mas especialmente de modo substancial) o acesso efetivo às instâncias recursais mediante a interposição do recurso cabível. Em contrapartida, decisão imotivada (sem fundamento) é o mesmo que negar acesso ao grau recursal ou reduzi-lo à uma questão exclusivamente de forma, isso sem falar na própria supressão de instância.

14. Não obstante, ainda quando se fala em decisão motivada, exige-se também que a motivação seja completa, sem omitir pontos cuja solução pudesse conduzir o juiz a concluir diferentemente¹⁴. Assim, sempre que a sentença seja repartida em

⁹ A citada regra constitucional é alçada ao "status" de cláusula pétrea, não sendo passível de alteração sequer por Emenda Constitucional, nos termos do art. 60, § 4º, inciso IV da Magna Lex.

¹⁰ "Art. 458. São requisitos essenciais da sentença:

(...);

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

(...)."

¹¹ "Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento."

¹² "in" BUENO, Cássio Scarpinella. p. 165.

¹³ Portanto, o princípio da motivação é um instrumento "que se põe a serviço da já trabalhada ideia de recorribilidade – só é possível recorrer, convenhamos, de decisão judicial cujos fundamentos sejam conhecidos, permitindo-se, assim, o controle da atividade jurisdicional." (CONRADO, Paulo César. Introdução à teoria geral do processo civil. 2ª. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 71-72).

¹⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel. "Instituições de direito processual civil (vol. I)". 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. P. 249.

capítulos, cada um consistindo no julgamento de uma pretensão, todos eles devem ser precedidos de uma motivação que justifique a conclusão assumida pelo juiz¹⁵.

15. O que se quer dizer, portanto, é que a decisão deve fundamentar o acolhimento ou a rejeição de cada um dos pedidos e, conseqüentemente, de cada uma das correlatas causas de pedir próximas expostas ao longo da lide. Caso um mesmo pedido e, conseqüentemente, a mesma causa de pedir próxima correlata tenha mais de um fundamento, basta a adesão ou rejeição de um deles para que a decisão seja motivada. O que não se admite, em contrapartida, é que um determinado pedido e a sua correlata causa de pedir próxima fiquem sem qualquer resolução.

Cabe analisar, agora, o caso em tela.

Em sua Impugnação, especialmente em fls. 557 e ss., o Contribuinte **reconheceu expressamente** que as Regras Gerais de Interpretação 2.a) e 3.b) não se aplicariam seu caso, como de resto o fez durante todo o procedimento fiscal, fato este reconhecido pelo fiscal no seu relatório, em fl. 356:

Existem, porém, regras que permitem que um kit ou um conjunto de artigos por montar sejam enquadrados em uma classificação única: são as Regra 2 a) e 3 b) do Sistema Harmonizado.

Entretanto, a própria fiscalizada reconheceu que estas regras não se aplicam a seus produtos: no documento de 04/02/2014 (fls.130/147), afirmou que os concentrados destinados à fabricação de bebidas estão excluídos do campo de aplicação da regra 3 b) do Sistema Harmonizado e no documento de 16/07/2014 (fls.185/189), confirmou que a Regra 2 a) do Sistema Harmonizado também não serve de base para seu entendimento de que os kit se constituem em uma mercadoria única para fins de classificação fiscal.

De qualquer maneira, esta fiscalização analisa as Regras 2 a) e 3 b) do sistema Harmonizado:

Se verifica claramente que o longo arrazoado sobre o conteúdo das Regras Gerais de Interpretação nº 2 e 3, presente no relatório fiscal, foi feita por mera liberalidade do auditor, mas sem qualquer vínculo com o presente caso.

Pois bem, retornando ao argumento desenvolvido pelo Contribuinte em sua Impugnação, verifica-se que o mesmo reconhece expressamente que a Nota Explicativa XI da RGI 3 exclui as mercadorias vendidas pela RECOFARMA do âmbito de aplicação daquela regra. O que lhe interessa, para fins de argumento, é **o conteúdo conceitual dessa NE XI**. É o que se vê em fls. 556-557:

5.2.3 – Em primeiro lugar, considere-se o conteúdo conceitual dessa NE XI. Destaque-se, no caso, a explícita referência feita aos concentrados produzidos

¹⁵ "Op. cit. Loc. cit."

pela Impugnante, considerando-os como destinados à fabricação industrial de bebidas.

5.2.4 – Destaque-se agora o seguinte trecho: “... **mercadorias** constituídas por diferentes **componentes** acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, em proporções fixas...”. A RGI não poderia ser mais clara: ela nos diz que os concentrados **são mercadorias** e, portanto, são unidades sujeitas à classificação fiscal, e com a particularidade de serem **constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente**. Não poderia haver uma descrição mais exata do concentrado produzido pela Impugnante.

5.2.5 – À luz da NE XI da RGI 3 fica claro, então, o erro cometido pelos Auditores da Receita, pois trataram como sendo mercadorias o que a RGI considera como componentes de uma mercadoria, no caso, os componentes do concentrado produzido pela Impugnante. Isso significa que é o concentrado que deve ser objeto de classificação fiscal, pois ele é a mercadoria. Isso será feito a partir de agora, considerando o conteúdo normativo da NE XI da RGI.

5.2.6 – Do ponto de vista normativo, a NE XI nos diz que a Regra 3 não se aplica às mercadorias produzidas pela Impugnante. Ou seja, o concentrado tem de ser considerado como uma mercadoria unitária e fora da RGI 3. A única interpretação possível que atende a essas duas condições é considerá-lo, no estado em que é vendido, como já constituindo uma mistura formada pelos seus componentes. Essa interpretação nos conduz à NE X da RGI 2, cuja parte final dispõe que

Repita-se: não há qualquer dúvida, sequer é posta em questão, quanto a aplicação da NE XI para excluir as mercadorias da Recorrente da RGI 3 - o afastamento é literal. O fundamento do contribuinte é outro: afirma que a NE XI, ainda que impeça a classificação dos kits para a fabricação de bebidas segundo a RGI 3, define-os de forma clara como mercadorias únicas, formadas por componentes diversos (partes), que são acondicionados em separado e apresentados em conjunto (numa única ou em várias embalagens), e em proporções fixas.

O referido dispositivo deixa claro ao tratar de "mercadorias constituídas por diferentes componentes" que os kits de concentrado devem ser tratados como uma única mercadoria, pelo que pugna pela aplicação da RGI 1, o que implicaria na classificação de todos os componentes em uma única posição, correspondente àquela unidade mercadológica reconhecida - implicitamente - na NE XI da RGI 3.

Pois bem, neste ponto resta absolutamente claro que a argumentação do Recorrente passa ao largo da aplicação das RGIs 2 e 3, tampouco da NE XI da RGI 3. Vejamos agora os fundamentos da decisão recorrida:

A Regra 2.a) e a Regra 3.b), acima reproduzidas, que mais se aproximam do intento de conferir única classificação fiscal à reunião levada a efeito pela fiscalizada, igualmente, acrescente-se, não socorrem à impugnante.

A título de artigo incompleto ou inacabado, ressalte-se, entende-se aquele produto alvo de interrupção do processo produtivo em dado ponto do referido processo. Os artigos, em consequência, consoante expresso por meio da Regra 2.a), apresentam, no estado em que se encontram, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Tal regra abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

Os ditos “concentrados”, todavia, quando da saída decorrente da venda pela contribuinte realizada, simplesmente não ostentam as características essenciais do artigo completo ou acabado, servindo, inquestionavelmente, no campo das possibilidades, aos mais diversos fins. A “Parte 3” do “Concentrado Coca-Cola Zero” bem ilustra o que se acaba de afirmar, pois, enquanto preparação à base de acessulfame de potássio, aspartame e benzoato de sódio, na forma sólida, constitui preparação adoçante passível de uso nos mais diversos segmentos da indústria alimentícia, não apenas na de bebidas, conforme laudo técnico expedido pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer (fl. 398), objeto de controvérsia a ser resolvida posteriormente.

A classificação não pode restar, como já explicitado, ao sabor do destino que a contribuinte confere à mercadoria, de maneira que seja classificado no Ex 1 da NCM 2106.90.10 quando vendido para engarrafadores de bebidas, e em código distinto quando vendido como adoçante para fabricantes de outro produto da indústria alimentícia.

No que respeita ao artigo desmontado ou por montar a que se refere a Regra 2.a), “Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebitagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem”, conforme Nota Explicativa ao Sistema Harmonizado (NESH) VII à regra em destaque.

À evidência, não se trata dos produtos objeto das venda da interessada.

Já com relação à Regra 3.b), a Nota Explicativa XI dispõe: “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”.

Neste passo, de se sublinhar a equivocada interpretação pela impugnante emprestada à supramencionada Nota Explicativa XI à Regra 3.b). Para a interessada, os “concentrados” por ela produzidos teriam sido contemplados pela referida a fim de evidenciar que os mesmos seriam mercadorias e, como tais, unidades sujeitas à classificação fiscal, com a particularidade de serem constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente.

E se a RGI n. 3 não se aplicaria às mercadorias produzidas pela autuada, a única interpretação possível a considerar o concentrado como unitária mercadoria, alega, seria tê-lo como já constituindo mistura formada pelos seus componentes. A interpretação conduziria à NE X a RGI n. 2, cuja parte final disporia que “Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1”.

Aplicar a RGI n. 1, sustenta, importaria classificar a mercadoria na posição 21.06 e, sucessivamente, no código 2106.90.10 – Ex 01. A corroborar as conclusões da autuada, restariam anexados o laudo CETEA A130-1/13 e o relatório CETEA 24-2/14.

Desde já, frise-se que o Centro de Tecnologia de Embalagem (CETEA), responsável pelos aludidos relatórios (fls. 588/597), à obviedade, não detém competência legal para

promover, em caráter que se pretende terminativo, a classificação fiscal de mercadorias, atribuição sim do ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme facilmente se depreende da legislação tributária.

Ademais, veja-se, não se está, no âmbito do presente processo administrativo fiscal, em busca de interpretação capaz de considerar os chamados “concentrados” como mercadorias unitárias, mas da correta classificação dos produtos sob o abrigo de tal expressão, seja por intermédio de uma única classificação – a exemplo do que pretende a impugnante –, ou através da classificação de cada qual dos produtos envolvidos. É dizer, não se parte da classificação adotada pela contribuinte em busca de interpretação apta a justificá-la, e sim da realidade atinente aos produtos alinhados no presente trabalho de forma a corretamente classificá-los no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Considerar o “concentrado” como já constituindo mistura formada pelos seus componentes, consoante já anotado, é ficção sem qualquer esteio no regramento posto. Restaria, assim, aparentemente, desfazer o equívoco pela impugnante perpetrado quando da interpretação da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), segundo a qual referida regra não se aplicaria às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas.

E, para tanto, no propósito de fulminar qualquer dúvida remanescente quanto ao correto entendimento adotado pelas autoridades fiscais diante da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), recorre-se à análise levada a efeito pelo Conselho de Cooperação Aduaneira por ocasião da edição da precitada nota explicativa, uma vez suscitada, ainda em 1985, a questão posta aqui.

Como se verifica da literalidade dos trechos grifados, o argumento da decisão da DRJ foi no sentido de que a NE XI da RGI 3 excluiria a aplicação deste às mercadorias vendidas pela Recorrente - afirmando que estaria assim "*desfazendo um equívoco pela impugnante perpretado*". Ora, como se vê da Impugnação e do Relatório Fiscal, citados acima, esse equívoco - de pretender aplicar a Regra 3.b ao presente caso - nunca existiu.

O argumento da Recorrente se baseava na distinção entre componentes e unidade mercadológica, implícita na redação da NE XI da RGI 3, e que por razões de uniformidade e coerência geraria implicações quando da classificação das mercadorias pela RGI 1 - **ponto este que não foi enfrentado, sequer tangencialmente, pela decisão recorrida.**

Corroborá o equívoco do relator da DRJ quanto às razões do Contribuinte (ou uma má-compreensão do que foi arguido) o fato do mesmo juntar aos autos cópia traduzida dos trabalhos preparatórios do Conselho de Cooperação Aduaneira relativos à NE XI da RGI 3, para afirmar que aquela nota pretendia excluir da Regra 3 os preparados para refrigerantes.

Como se costuma dizer no colóquio, a DRJ "choveu no molhado", apenas reiterando o que foi dito desde o início, ainda no procedimento fiscalizatório, sem enfrentar o ponto efetivamente colocado na Impugnação.

Em rigor, a decisão recorrida estaria em um metafórico Estreito de Messina, navegando rumo a um inevitável e fatal encontro com Cila **ou** Caribdis. Digo isto pois vejo o seguinte raciocínio como inescapável, em termos lógicos:

i) caso se reconheça - como me parece absolutamente claro - que a decisão recorrida errou ao analisar um ponto que sequer estava em discussão (aplicação da NE XI da RGI 3 ao caso), a consequência é o reconhecimento de omissão quanto à análise de um argumento autônomo e fundamental da impugnação, o que acarretaria sua nulidade; ou

ii) caso se reconheça que a aplicação da NE XI da RGI 3 é o que pretende o Recorrente - a despeito da própria fiscalização reconhecer o contrário - há que se conceder que o argumento das trabalhos preparatórios do Conselho de Cooperação Aduaneira (inclusive anexados ao processo sem que haja qualquer previsão legal para tanto) seriam um fundamento novo a favor da "tese" do relator, que não fora veiculado nem pela autuação, nem pela impugnação, que ofenderia expressamente o artigo 10 do NCPC, aplicável ao PAF por força do artigo 15 daquele mesmo código, *verbis*:

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

Fundamentando-se a decisão em argumento novo, certamente o direito de defesa do Recorrente terá sido prejudicado, pois não se permitiu um contraditório perante a DRJ sobre aquele argumento, em clara incidência do artigo 59, II do Decreto 70.235/72.

Mais do que isso: ***a motivação é vinculante nos atos administrativos***. O procedimento fiscal gira em torno dos fatos apontados e da motivação declarada para a imputação jurídica na autuação - essas são as balizas da discussão - de modo que, inovando-se o fundamento se estaria, indiretamente, inovando na autuação.

São alternativas excludentes e exaustivas: ou uma, ou outra. Parece-me, todavia, que trata-se de um caso de omissão da decisão da DRJ, que no afã de reproduzir os fundamentos do relatório fiscal, olvidou da efetiva problemática instaurada pela Impugnação.

É de solar clareza a confusão do Colegiado *a quo*, pelo que me permito complementar o raciocínio aqui esgrimido com as razões da melhor técnica da lavra do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, no acórdão citado anteriormente:

21. Resta, entretanto, a análise da causa de pedir próxima remanescente e que, por si só, i.e., de forma autônoma, tem o condão de afastar a pretensão fiscal em apreço: [...].

22. Por se tratar de fundamento autônomo, referida causa de pedir deve ser objeto de tratamento específico da decisão recorrida, sob pena de nulidade, sendo este também o entendimento da mais abalizada doutrina, aqui representada pelas lições de Gabriel Lacerda Troianelli¹⁶:

"(...) Provocado pelos fatos e argumentos apresentados pelo contribuinte, o julgador administrativo deverá apreciá-los, **a todos**, em sua decisão. Caso contrário, tal decisão será total ou parcialmente desmotivada, e, portanto, nula. (...)

Assim sendo, se responde que: a motivação na decisão do julgador administrativo consiste no exposto exame dos fatos e argumentos invocados pelo contribuinte. (grifos nosso)."

[...]

24. Em última ratio, as considerações aqui tecidas estão em compasso com o disposto na Súmula 283 do STF, que assim prevê:

"É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos êles."

¹⁶ "in" "Processo Administrativo Fiscal". São Paulo: Dialética. 5º volume. p. 74.

25. Da mesma forma que um recurso não é admitido quando deixa de se opor a um fundamento capaz de, por si só, sustentar a decisão atacada, também não pode ser considerada motivada aquela decisão que deixa de analisar um motivo trazido por uma das partes litigantes e que, autonomamente, é suficiente para infirmar a parte dispositiva da decisão. Aliás, neste exato sentido é o disposto no art. 489, § 1º, inciso IV do NCPC, in verbis:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

26. Tratando do assunto, Fredie Didier Junior, Paula Sarno Braga e Rafael Alexandria de Oliveira assim professam:

"Se a decisão não analisa todos os fundamentos da **tese** derrotada, seja ela invocada pelo autor ou pelo réu, será inválida por falta de fundamentação.(...) essa decisão contraria a garantia do contraditório, vista sob a perspectiva substancial, e não observa a regra da motivação da decisão"¹⁷.

Diante disso, tenho plena convicção de que a r. decisão recorrida é nula, por carecer de motivação em relação ao fundamento desenvolvido pelo contribuinte, e que diz respeito à necessidade de observância dos conceitos empregados na NE XI da RGI 3, quando da classificação da mercadoria pela RGI 1.

Assim, voto para dar provimento ao recurso voluntário interposto pela Recorrente, no sentido de reconhecer a nulidade da decisão emitida, devendo o órgão julgador veicular nova decisão para enfrentar, de forma específica, o fundamento que fora detalhado no presente voto e invocado pelo contribuinte em sua impugnação.

II) Do mérito: A classificação fiscal dos "kits de concentrado para preparo de refrigerantes"

O cerne da autuação fiscal consiste na afirmação de a classificação fiscal adotada pelo contribuinte (Ex 01 do código 2106.90.10) estaria equivocada, pois "preparações" deve ser entendida apenas como produtos prontos para uso, razão pela qual a Recorrente não faria jus ao benefício da alíquota zero de PIS e Cofins previsto na legislação retromencionada.

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988). Um dos compromissos assumidos como Parte Contratante dessa Convenção (art. 3º) consiste em **aplicar as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, sem aditamentos nem modificações**, bem como todas as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição e a não modificar a estrutura das Seções, dos Capítulos, das posições ou das subposições.

¹⁷ "in" " Curso de direito processual civil - vol. 02.". 10a. ed. Salvador: Jus Podivm, 20115. p. 337.

De acordo com os arts. 16 e 17 do RIPI/2002 (art. 10 da Lei 4.502/1964), a classificação deverá ser feita de acordo com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (IN RFB 807/2008), constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado.

Os fundamentos são resumidos pelo fiscal nas fls. 26-27 desta acórdão.

Em síntese, pode-se dizer que a fiscalização se baseou em um dos sentidos lexicais do verbete "preparação" e partiu do pressuposto de que "preparação" seria apenas a *mistura já homogeneizada e passível de diluição*, diferentemente dos ingredientes que compõem o "concentrado" vendido pela Recorrente.

Primeiramente, a fiscalização afirma que o Laudo exarado pelo laboratório Falcão Bauer (fls.295-326) - cuja patente nulidade já foi apontada anteriormente - confirmaria de forma inequívoca que a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte está errada. Todavia, uma simples análise do documento atesta exatamente o contrário, como será demonstrado abaixo, apresentando-se o resultado por amostragem:

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

9) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 2

Conclusão

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

10) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1

Conclusão

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

11) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1A

Conclusão

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

12) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1G

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

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

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

Pontua então uma de suas premissas inadequadas a meu ver: "*a utilização dos produtos do kit e a realidade mercadológica, incluindo as limitações técnicas de transporte*

daquele produto seriam irrelevantes para fins de classificação fiscal". Tal ponto foi corroborado pela decisão recorrida em fls. 774:

“E não se mostra relevante, para efeito da classificação fiscal buscada pelas autoridades fazendárias, naturalmente, eventual alteração de sabor e perda de propriedades essenciais caso a mistura se desse de forma antecipada, ou seja, nas dependências do estabelecimento industrial da contribuinte. Reconhecer a procedências das razões alinhadas neste sentido não se comunica com a aludida classificação, operação que, de se convir, não fica à mercê das variantes que dado segmento, e o aparato tecnológico ou comercial a ele inerentes, emprestam às mercadorias de que se valem, em prejuízo da universalização da classificação buscada pelo Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.” (fls. 774 da decisão recorrida)

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

2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02 , com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22 , com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado

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

O Parecer juntado pela Recorrente, de lavra dos expertos Helder Silva Chaves, José Antônio Schöntag e Ricardo José de Souza, possui tópico específico para demonstrar o patente equívoco na premissa adotada pela fiscalização e pela decisão recorrida:

A suscetibilidade de ser comprado e vendido é o que caracteriza mercadoria. Assim, para que um produto possa ser considerado mercadoria é necessário que tenha determinados atributos ou características, sejam elas físico-químicas ou de natureza funcional, tecnológica, utilitária, forma de apresentação, etc., que o tornem susceptível de ser comprado e vendido, de ser negociado, enfim. São essas características que motivam a compra e venda de determinada mercadoria e por elas (características) o produto é conhecido.

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

"35.06 Colas e outros adesivos preparados, não especificados nem compreendidos noutras posições; produtos de qualquer espécie utilizados como colas ou adesivos, acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, com peso líquido não superior a 1kg.

Esta posição compreende:

A) Este grupo compreende as colas e outros adesivos, preparados da parte B) abaixo, bem como outros produtos de qualquer natureza utilizados como colas e outros adesivos, **desde que** sejam acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, em embalagens cujo conteúdo não pese mais do que 1 kg.

Estas embalagens para venda a retalho são, em geral, frascos ou potes de vidro, latas ou bisnagas metálicas, caixas de cartão, sacos de papel, etc.; podem mesmo consistir, por exemplo, numa simples tira de papel envolvendo uma plaqueta de cola de ossos. Às vezes, junta-se um pincel, de tipo apropriado, às colas ou adesivos prontos para o uso e apresentados em frascos, em potes ou em latas; neste caso, o pincel segue o regime das colas ou adesivos e classifica-se nesta posição.

Os produtos que possam empregar-se com outras finalidades além de como colas ou adesivos (a dextrina ou a metilcelulose granulada, por exemplo) só se classificam nesta posição quando a sua embalagem para venda a retalho contenha dizeres indicando que tais produtos se vendem como colas ou adesivos."

Outro exemplo: as tesouras se classificam normalmente na Posição 82.13, mas se o formato de determinado tipo de tesoura indicar que se destina a uso médico, ela passa a classificar-se na posição 90.18, onde se encontram, de forma geral, os instrumentos para usos médicos.

Nos exemplos citados, como se vê, não é importante somente as características físico-químicas da mercadoria, mas como ela, mercadoria, é apresentada para ser vendida, qual a motivação que busca o consumidor ao comprar tal produto.

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

As considerações transcritas acima são incontestáveis, restando trivial que o Sistema Harmonizado privilegia a destinação da mercadoria e o papel comercial que a mesma exercerá, sobre o simples dado de sua constituição físico-química, especialmente para fins de classificação.

Vejamos o que a NESH tem a dizer a respeito da posição 2106, indicada pelo Contribuinte:

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

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

É dizer, os diversos componentes que fazem parte do "kit" nada mais são do que um **Preparado Sólido**, apto a ser diluído para a produção de refrigerantes. Os diversos componentes serão, para todos os efeitos, **tratados como uma única mercadoria**. Esse é o cerne do principal argumento da Recorrente, cujo enfrentamento deixou de ocorrer no âmbito da DRJ - como já demonstrado anteriormente.

Parte-se da NE XI à RGI/SH 3, que traz exceção expressa à aplicação da regra 3 de interpretação do SH às preparações produzidas pela Recorrente:

*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.***

Em momento algum fiscal ou a Recorrente pretenderam que tal NE se aplicasse ao caso em tela - pelo contrário, sempre consignaram concordância com a exclusão expressa das mercadorias em análise do âmbito da RGI 3, diferentemente do que foi abordado pela decisão recorrida.

A consolidação das Notas Explicativas, realizada pela **IN RFB 807/2008** está sujeita às regras técnicas de consolidação, versadas no artigo 13, §2º da Lei Complementar 95/1998, especialmente o seu inciso VIII, que traz regra de **homogeneização terminológica do texto**, além das regras de clareza e precisão do artigo 11, I, "a" e II, "b" da mesma lei:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

I - para a obtenção de clareza:

a) usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;

II - para a obtenção de precisão:

a) articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma;

b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;

Portanto, é decorrência necessária desses dispositivos que haja uma unidade conceitual dentro de um determinado regramento, isto é, que as palavras e expressões sejam utilizadas de forma constante.

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

Não há qualquer contradição - senão meramente aparente - com a RGI/SH 2.b, que trata da classificação de produtos misturados ou artigos compostos, remetendo expressamente à Regra 3, *verbis*:

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

referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

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

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

Em razão disso, a metarregra interpretativa a ser aplicada passa a ser a RGI 1, com o respaldo das Notas Explicativas mencionadas acima. Ora, como a referência feita ao "kit concentrado" foi construída sobre o contraste entre "**mercadoria**" e "**componentes**", resta claro que, ao excluí-lo da aplicação da RGI 3, o legislador tratou as partes do kit como componentes de uma única mercadoria, autorizando o Contribuinte a tratá-la como uma unidade, constituída por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), e em proporções fixas.

Em seu voto, a Ilustre Relatora afirmou:

Nunca se negou a existência no mundo concreto de "mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto". O que se rejeita, no presente caso, como já esclarecido, é a classificação dos "kits" num único código NCM de "preparação", e não a possibilidade de uma "mercadoria" ter vários componentes separados.

Ora, data vênua, é preciso lembrar que a NCM é utilizada para a **classificação de mercadorias, e não de componentes de mercadorias**. Ou seja, a partir do momento que a própria legislação contrasta **componentes e mercadorias**, para afirmar categoricamente que as partes do "kit concentrado" pertencem ao primeiro grupo, o que ele está implicitamente determinando é a impossibilidade dessas partes serem classificadas individualmente pois, repita-se, a NCM é utilizada para classificar mercadorias, e não seus componentes. A mercadoria é o "kit", com todas as suas partes, acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), e em proporções fixas.

Cabe frisar, inclusive, que a exclusão expressa da preparação da Recofarma do âmbito da RGI 3.b é eloquente, pois pressupõe que, inexistindo a NE XI, a mercadoria estaria a ela sujeita. Vejamos a NE VI, que traz o rol de produtos que estão sujeito à aplicação da RGI 3.b:

VI) Este segundo método de classificação visa unicamente:

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

De cara, verifica-se que não se trata de "obras", e tampouco é mercadoria para "venda a retalho", restando apenas a categorização como "**produtos misturados**".

Além disso, afirma categoricamente o auditor-fiscal que a existência ou não de limitações técnicas é irrelevante para enquadramento de produtos na Nomenclatura. Novamente, equivoca-se a fiscalização.

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

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

E prossegue no subitem 7:

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

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

Há uma preocupação expressa com uma limitação técnica, ao contrário do afirmado pela autoridade fiscalizadora. Isso não implica dizer que o auditor necessite pesquisar a realidade econômica e mercadológica para definir a classificação fiscal de todas as

mercadorias, mas apenas daquelas cujas disposições do NCM-SH e a respectiva NESH tragam expressas a relevância da destinação e a pertinência na consideração da limitação técnica.

No caso em tela, a preocupação da Nota Explicativa tem fundamento claro. Vejamos a foto que consta no relatório fiscal em fl.369:



Nessa foto, conforme explica a própria fiscalização, estão quatro kits sabor Sprite, retirados das caixas de papelão. Com cada kit, é possível a diluição em aproximadamente 3.000 litros de xarope, que serão diluídos em 16.000 litros de refrigerante. Ou seja, nessa foto temos aproximadamente o suficiente para produção de 12 mil litros de xarope e 56.000 litros de refrigerante, somados os 4 kits.

Para se ter uma noção, esse volume de xarope seria o suficiente para encher uma piscina de 12 mil litros, semelhante a esta da foto abaixo:



Fica evidente, pois, o que o subitem 7 da NE à Posição 2106 quer dizer ao falar de *transportes desnecessários de grandes quantidades de água*. Ora, ao invés de se transportar um volume de mercadoria manejável até mesmo por uma só pessoa e que cabe sobre uma mesa, a empresa seria obrigada a transportar uma considerável "piscina de xarope" cada vez que vendesse a sua mercadoria para alguma engarrafadora no Brasil.

Assim, contrariamente ao que a fiscalização assumiu por correto, o dispositivo é sensível às limitações técnicas de transporte a que estão sujeitas as preparações e os kits para produção de refrigerante. A NE deixa claro que a posição é pensada especificamente para as preparações sólidas que compõem os kits.

E mais, vejamos o subitem 12:

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

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

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

Portanto, resta claro pela leitura das notas explicativas e da legislação de regência que:

i) o fato do kit envolver partes sólidas e líquidas que sofreram diluição ou dissolução posteriormente no estabelecimento da adquirente não desnatura a sua natureza de "preparação".

ii) o fato do kit ser destinado a uma empresa que produz refrigerantes é relevante para a classificação de tal mercadoria no Ex 01 da posição 2106.90.10.

iii) os sólidos presentes no kit são produtos de conservação e ácido cítrico, todos expressamente mencionados como partes integrantes das preparações, podendo ser misturados posteriormente aos extratos, no momento da diluição.

Minha convicção pessoal é de que a questão estaria definitivamente sepultada já neste ponto, pela leitura minimamente atenciosa da NESH, mas devemos prosseguir na análise do longo arrazoado fiscal.

E mais, não deve causar qualquer espécie tal situação. Situação análoga é presente na classificação dos produtos químicos importados em "kits" para, após mistura, comporem os explosivos classificados na Posição 36.02 (Seção VI) do SH - nesse caso, ainda que não se apresentem prontos para a utilização, se classificam na Posição por determinação da Nota 3 da Seção VI:

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

a) Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio reacondicionamento;

b) Apresentados ao mesmo tempo;

c) Reconhecíveis, dada a sua natureza ou quantidades respectivas, como complementares uns dos outros.

Um segundo exemplo igualmente análogo ao caso em tela diz respeito à Posição "21.03 - Preparações para molhos e molhos preparados; condimentos e temperos compostos; farinha de mostarda e mostarda preparada". Consta na **Coletânea de Pareceres da**

OMA, editado pela RFB em 2014, o enquadramento de um produto composto na posição 2103.90.

Trata-se de produto apresentado em oito frascos de vidro, contando cada frasco duas preparações diferentes, e cujos **componentes** poderiam ser classificados em pelo menos seis diferentes códigos do NCM - caso fossem **mercadorias**. Nesse caso, a OMA entendeu que deveriam ser classificados como uma única mercadoria sob dois fundamentos: 1) existência de uma determinada finalidade para reunir os diversos componentes; e 2) existência de uma posição na nomenclatura do SH cuja designação faz referência a preparações que resultem daqueles componentes.

Ora, esses mesmos fundamentos estão presentes no caso da mercadoria vendida pela Recorrente: 1) eles tem uma única finalidade que é serem dissolvidos para a produção de refrigerantes, mantidas inclusive as proporções fixas; e 2) a posição 2106.90.10 faz referência expressa a preparações para produção de refrigerantes, e a NE XI da RGI 3 diz expressamente que as partes do kit serão tratados como componentes de uma só mercadoria.

Ubi eadem ratio ibi eadem dispositio!

Onde houver as mesmas razões e fundamentos, devem haver também as mesmas prescrições e disposições - trata-se de um princípio geral do Direito, corolário da igualdade e da coerência na interpretação e aplicação da legislação.

Tratam-se de critérios que só aclaram (ainda que por analogia) ainda mais os parâmetros que devem ser considerados para a classificação dos kits de concentrados, os quais são nitidamente destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas, em utilização conjunta, enviados simultaneamente (kits) e em proporção e quantidades suficientes para a produção dos concentrados a serem diluídos.

Em seguida, o fiscal recorre a classificações fiscais do *U.S. Customs and Border Protection*, órgão aduaneiro dos Estados Unidos responsável pela classificação de mercadorias, para sustentar que os produtos de um kit devem ser considerados individualmente.

Como se verifica no documento, o produto importado era um kit com um número exato de panquecas, hambúrgueres de salsicha e/ou de ovo para a feitura de doze sanduíches, além de embalagens e etiquetas para o sanduíche pronto. O Fiscal responsável pelo parecer acerca da questão entendeu que como as partes vinham separadas, deveriam receber suas classificações próprias, porque passariam por um processo de **montagem**.

Todavia, parece que o auditor responsável pela lavratura deste auto de infração "**esqueceu**" de citar o seguinte trecho do parecer estrangeiro:

This Rule does not apply to goods consisting of separately packed constituents put up together, whether or not in a common packaging, in fixed proportions for the industrial manufacture of, for example, beverages

Na tradução juramentada, anexa ao TVF:

Esta Regra não se aplica a produtos que consistam de constitutivos embalados separadamente, dispostos conjuntamente, seja em embalagem comum ou não, em proporções fixas para a fabricação industrial de, por exemplo, bebidas./

Convenientemente, o fiscal colheu do parecer apenas o que lhe interessava, esquecendo de mencionar a exceção expressamente feita pelo autor do mesmo, na interpretação das regras de classificação fiscal.

Ele tenta, insistentemente, induzir à ideia de que a Recorrente pretende aplicar aos kits as regras de classificação a produtos sujeitos a montagem (como foi feito com o caso dos sanduíches), a despeito de nada ter a ver tal classificação com o caso em tela, no qual envolve mera diluição dos componentes - tratamento este expressamente previsto nas Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado.

A insistência do fiscal em justificar o injustificável fica clara com a profusão desordenada de portarias e dispositivos que cita, onde o termo "concentrado" está presente, mas que em nada tem a ver com classificação fiscal. O fato do "kit" envolver diversos produtos que serão reunidos no estabelecimento da Recorrente não altera o fato de que a legislação aduaneira determina que a sua classificação deverá ser na posição 2106.90.10, no Ex 01.

Mais ainda, recorre à Lei nº 8918/1994 e ao Decreto 6.871/2009 para afirmar que o fato dos "kits de concentrados" não terem registro no MAPA (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento) desqualificaria o mesmo como "Preparados líquidos ou sólidos para bebidas".

Ora, a mencionada lei exige o registro de **bebidas** junto ao MAPA. Inclusive o regulamento veiculado pelo Decreto nº 6.871/09 traz uma expressa definição da mesma, para estes fins:

Art.2º Para os fins deste Regulamento, considera-se:

I-estabelecimento de bebida: o espaço delimitado que compreende o local e a área que o circunda, onde se efetiva conjunto de operações e processos, que tem como finalidade a obtenção de bebida, assim como o armazenamento e transporte desta e suas matérias-primas;

II-bebida: o produto de origem vegetal industrializado, destinado à ingestão humana em estado líquido, sem finalidade medicamentosa ou terapêutica;

III - também bebida: a polpa de fruta, o xarope sem finalidade medicamentosa ou terapêutica, os preparados sólidos e líquidos para bebida, a soda e os fermentados alcoólicos de origem animal, os destilados alcoólicos de origem animal e as bebidas elaboradas com a mistura de substâncias de origem vegetal e animal;

IV-matéria-prima: todo produto ou substância de origem vegetal, animal ou mineral que, para ser utilizado na composição da bebida, necessita de tratamento e transformação, em conjunto ou separadamente;

V-ingrediente: toda substância, incluídos os aditivos, empregada na fabricação ou preparação de bebidas e que

esteja presente no produto final, em sua forma original ou modificada:

VI-composição: a especificação qualitativa e quantitativa da matéria-prima e dos ingredientes empregados na fabricação ou preparação da bebida;

VII-aditivo: qualquer ingrediente adicionado intencionalmente à bebida, sem propósito de nutrir, com o objetivo de conservar ou modificar as características físicas, químicas, biológicas ou sensoriais, durante a produção, elaboração, padronização, engarrafamento, envasamento, armazenagem, transporte ou manipulação;

Entendeu o fiscal que o "kit de concentrado" se enquadraria nos "preparados sólidos e líquidos", equiparados a bebida pelo inciso II, pois tais preparados são aqueles produtos destinados ao consumidor ou varejista, para preparação de refrigerante nas máquinas em que a venda ocorre diretamente nos copos (máquinas *Post Mix*), através da adição de água à mistura - é o que deixa claro os artigos 27 a 29 do Decreto, *verbis*:

Art.29.Preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante é o produto que contiver suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionado de água potável para o seu consumo, com ou sem açúcares.

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

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

Se verifica com clareza que se tratam de preparações absolutamente diferentes. O "kit de concentrado" é vendido à indústria que produz o refrigerante, e qualifica-se como um conjunto de matérias-primas e aditivos, conforme expressamente acatados pela Nota Explicativa B, relativa à classificação 2106.90 da NESH, já mencionada anteriormente.

O que se verifica, pois, é a utilização por parte do fiscal, de uma terminologia eminentemente técnica para induzir à **falsa ideia** de que os preparados de que trata o inc. III do art. 2º do Decreto 6871/09 seriam a mesma coisa das preparações da Posição 2106.90.10 do NCM-SH.

Por fim, para a mais absoluta surpresa deste julgador, a decisão *a quo* não apenas **inovou** na argumentação trazida por extenso TVF, como também **anexou** documentos novos ao processo!

O documento anexo, por si, sequer deveria ser conhecido por este colegiado, por se tratar de "prova" (apenas em um sentido largamente lato) nova, produzida por sujeito incompetente para tanto e sem que fosse oportunizada o direito de defesa do contribuinte a seu respeito, em sede de Impugnação.

Apenas por amor à argumentação, e por um dever de retidão, irei demonstrar que, ainda que considerado, tal documento em nada altera o desfecho do raciocínio alinhavado neste voto.

A decisão recorrida, ao invocar os trabalhos preparatórios da CCA (atual OMA), que estiveram por trás da redação da NESH XI à RGI/SH 3, não está se socorrendo de interpretação autêntica! Já descrevemos o que é a interpretação autêntica em outras oportunidades, pelo que reproduzimos abaixo algumas dessas considerações:

*Em primeiro lugar, falar em lei interpretativa é falar em interpretação autêntica, que é aquela praticada através de toda lei ou disposição legislativa cujo conteúdo consista na determinação do significado de uma ou mais disposições legislativas anteriores (GUASTINI, Ricardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011. P.81).*

(...)

O caráter "autêntico" é dado a qualquer interpretação decorrente do próprio sujeito que tenha produzido o texto a ser interpretado - seria como se Machado de Assis subscrevesse carta em que confirmasse a traição de Capitu, que deveria ser tomada com a interpretação autêntica da obra "Dom Casmurro".

*Naturalmente que ao falarmos de Direito, especialmente Direito Tributário, cujas principais regras são produzidas por um Parlamento, fica evidente o caráter ficcional dessa autenticidade (Cf. PUGIOTTO, Andrea. *La legge interpretativa e i suoi giudici*. Milano: Giuffrè, 2003. P.125-127) - de modo que a subjetividade do legislador se revela como uma noção meramente metafórica, para não dizer ideológica, diante da possibilidade de composições absolutamente distintas desse órgão emitirem leis interpretativas. Isso demanda que substituamos o pressuposto da identidade do autor ou do órgão para a identidade de função (legislativa), que liga a força normativa dos dois atos, lei interpretada e lei interpretativa - se prestando a justificar a interpretação autêntica.*

Portanto, a interpretação autêntica decorre de um ato legislativo de mesma natureza e hierarquia, veiculado pelo sujeito detentor da mesma função, com o objetivo de aclarar dispositivo anteriormente veiculado.

Como a própria decisão coloca "*O documento anexado consiste em interpretação autêntica, que decorre da análise realizada pela CCA para fins de formalização do item XI da Nota Explicativa da Regra 3 b*" - trata-se, pois, de documento que representa trabalhos preparatórios, anteriores à redação da Nota Explicativa em comento.

Salta aos olhos a impossibilidade de um trabalho preparatório ser tratado como interpretação autêntica.

Em primeiro lugar, não possui natureza normativa, por não veicular qualquer comando vinculante, e sequer se qualifica como norma jurídica, para fins de hierarquização em um sistema graduado verticalmente.

Em segundo lugar, o trabalho preparatório é **anterior** à Nota Explicativa, de modo que não poderia ser interpretação autêntica de algo que sequer existe ainda.

Como qualquer ato comunicativo, a norma jurídica de desprende de seu autor no momento que é exarada, da mesma forma que a vontade do legislador e o sentido objetivo da lei não podem se confundir. Quando muito, os trabalhos preparatórios servem para auxiliar na interpretação dos dispositivos legais, em caso de dúvida, mas nunca contra a sua própria literalidade, nem para lhe agravar o conteúdo - essa é a lição clássica de Karl Engisch no seu *Einführung in das juristsche Denken*, ao enfrentar o embate entre as escolas objetivistas e subjetivistas de interpretação.

A justificação subjacente a uma determinada norma pode, sim, ser utilizada para identificar casos de sobreinclusão e subinclusão normativa aptos a serem sanados por meio de analogia ou pela técnica de dissociação no momento da aplicação, mas nunca para fins de ampliar o alcance de regras restritivas, como em matéria tributária e penal.

Prosseguindo, cabe ressaltar que diversos pareceres do CCA foram internalizados e tornados vinculantes por meio de Instruções Normativas, e disponibilizados no site da RFB, mas que em nenhum deles consta o documento apresentado pelo julgador *a quo*.

Portanto, tais atas de reuniões não são e nem podem ser tratadas como pareceres oficiais daquela organização, mas como registros históricos dos debates, tampouco tendo sido oficialmente introduzidos no sistema jurídico nacional. É dizer, nem *soft law* chegam a ser, porque nem *Direito* são.

Desse modo, deve-se afastar de pronto o argumento levantado pela decisão *a quo* pelos seguintes motivos: I) o julgador de 1ª instância não pode juntar novos documentos ao processo; II) não foi oportunizado à Recorrente o direito de se manifestar sobre esse documento na impugnação; c) trata-se de inovação à fundamentação da autuação; d) o documento juntado não possui qualquer valor normativo, não tendo sido publicado oficialmente como parecer, tampouco internalizado no Direito Brasileiro.

Fica clara a improcedência dos argumentos esgrimidos na autuação e na decisão *a quo*.

Se todos os argumentos a respeito da correção da classificação fiscal ainda não forem suficientes para construir **materialmente** o convencimento dos demais membros do Colegiado, cabe ressaltar aqui **razões formais para a adoção da classificação dos kits na Posição 2106.90.10**: a existência de laudo técnico elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) que, por força do artigo 30 do Decreto 70.235/72, deverá ser adotado nos aspectos técnicos de sua competência. Senão vejamos:

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

"**As substâncias componentes das partes acima identificadas (kit de concentrado) devem ser apresentadas em quantidades e proporções fixas entre si para manter as características essenciais do produto Coca-cola.** A necessidade

de manter as proporções fixas entre si foi comprovada pelos testes realizados no laboratório de Controle de Qualidade da Recofarma em Manaus e que foram acompanhados pela equipe técnica do INT." (Resposta ao quesito 5)

"O Kit da preparação da Recofarma sob análise, fornecido em IBCs e bombonas, **não possui outra destinação que não seja a elaboração da bebida, neste caso, o refrigerante Coca-cola, pois o kit da preparação da Recofarma é vendido especificamente para os fabricantes da Coca-cola como mercadoria única, que só podem utilizar seu conteúdo de forma total** ou seja, a formulação é fechada e a composição e qualidade da bebida só é garantida mediante sua utilização total seguindo sistematicamente a receita determinada, garantindo a padronização da bebida em todas as fábricas." (Resposta ao quesito 7)

"Tanto a parte A como a parte B são preparações compostas, ou seja, preparações formadas por mais de um componente. Quimicamente, existem preparações simples e compostas. Uma preparação simples é um único composto diluído em solução. Portanto **a parte A e B são preparações líquidas constituídas de mais de um componente formando uma preparação composta assim como kit (parte A e B) é o resultado de duas preparações compostas**" (Resposta ao quesito 11)

"Conforme descrito nos quesitos anteriores, **a mercadoria vendida pela Recofarma é uma única mercadoria formada por duas partes, com capacidade de diluição muito superior a 10 partes da bebida final Coca-cola.** A capacidade de diluição total do concentrado para a bebida final é superior a 350 vezes." (Resposta ao quesito 12)

É bem verdade que o laudo não pode se manifestar sobre a classificação fiscal do produto - tanto que não o fez expressamente -, mas este Colegiado está adstrito à observância de suas conclusões de ordem técnica. E as posições versadas no laudo vão de encontro a algumas assunções realizadas pela fiscalização, servindo para infirmá-las, minando a base de motivação da já frágil autuação. Vejamos:

I) *"note-se que os kits vendidos pela Recofarma, embora comercialmente sejam definidos como uma mercadoria única chamada de "concentrado", para fins de classificação fiscal jamais poderiam ser enquadrados como tal."* (fl. 353). Verifica-se, ao contrário, que a resposta ao quesito 12 é categórica ao afirmar que as partes do kit configuram componentes de uma única mercadoria. Portanto, para todos os efeitos técnicos, o conjunto das partes deve ser visto por esse colegiado como uma única mercadoria, sujeita a classificação pela RGI 1.

II) *"Mesmo dentro da estrutura atual adotada por Recofarma, é possível imaginar situações em que a empresa classificaria individualmente uma parte: por exemplo, caso efetue a remessa de kits para um cliente, e posteriormente apenas uma das partes seja objeto de furto ou deterioração. Neste caso, o procedimento normal seria a empresa fazer uma nova remessa contendo apenas a parte faltante."*

Em primeiro lugar, tal afirmação não encontra qualquer fundamento na autuação, se tratando de mera **suposição** do fiscal. Quando questionada sobre o procedimento assumido nessas hipóteses (fl. 256), a Recofarma informou que *"na hipótese de furto ou deterioração de uma das partes do kit, citada pela fiscalização, o Fabricante é obrigado a destruir o restante do concentrado e a Recofarma, a vender um novo concentrado."* Ignorou-se, no caso, completamente os esclarecimentos da Recorrente, para em seguida adotar uma posição desprovida de fundamento fático.

Em segundo lugar, a resposta ao quesito 7 veio a corroborar as informações prestadas pela Recorrente, justificando a destruição do concentrado, sob fundamento de que as engarrafadoras **"só podem utilizar seu conteúdo de forma total ou seja, a formulação é fechada e a composição e qualidade da bebida só é garantida mediante sua utilização total seguindo sistematicamente a receita determinada"**.

Em terceiro lugar, a resposta ao quesito 11 deixou claro que o conjunto das partes que compõem o kit são, tecnicamente, uma **preparação** composta.

Se verifica, pois, que: a) tecnicamente o kit de concentrado deve ser tratado como uma única mercadoria e como uma preparação, por força do artigo 30 do Decreto 70.235/72; e b) os fundamentos técnicos utilizados pela fiscal foram todos rechaçados pelo parecer técnico, razão pela qual não vejo outra possibilidade de classificação da mesma senão na posição 2106.90.10, como corretamente realizado pela Recorrente.

Diante de todo o exposto, reconheço a procedência do mérito do pleito da Recorrente, dando-lhe provimento integral.

III) Da inadequação da sanção aplicada.

A presente autuação englobou, além das contribuições sociais para o PIS e a Cofins entendidas como devidas pela fiscalização, a multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, I da Lei nº 9.430/96.

Entretanto, diante das especialíssimas circunstâncias do caso concreto, é patente a inadequação da sanção que se pretende aplicar, pelo que a mesma deve ser afastada, *de ofício*, com fundamento no artigo 65 da Lei nº 9.784/99, *verbis*:

Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.

Explico-me com mais vagar adiante.

Em primeiro lugar, não há que causar espécie a existência de uma *cláusula de equidade* no bojo da legislação que rege todo o processo administrativo federal. Tal disposição já existe há muito na Lei nº 8.112/90, especificamente em seu artigo 174, mas com escopo restrito ao processo disciplinar:

Art.174.O processo disciplinar poderá ser revisto, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando se aduzirem fatos novos ou circunstâncias suscetíveis de justificar a inocência do punido ou a inadequação da penalidade aplicada.

O que a Lei nº 9.784/99 fez, na esteira do princípio da razoabilidade consignado na literalidade de seu artigo 2º, foi estender uma cláusula de equidade aplicável aos processos disciplinares de servidores públicos para todos que estejam sujeitos a processo administrativo que aplique algum tipo de sanção.

Não se inovou, mas se estendeu - por óbvias razões de igualdade - a consideração das circunstâncias específicas do caso concreto a todos os processos administrativos que apliquem sanções. Trata-se da positivação de uma **cláusula de equidade** condicionada à demonstração de uma peculiaridade do caso concreto que justifique a inadequação da sanção, para fins de aplicação de razoabilidade nas decisões administrativas.

O Professor Humberto Ávila bem define no que consiste a razoabilidade:

A razoabilidade é utilizada como critério que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral. (ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. São Paulo: Malheiros, 2010, p.425).

A noção de razoabilidade e a sua aplicabilidade ao Direito Tributário Sancionador vai na mesma mão da evolução do pensamento jurídico após a segunda metade do século XX, com uma retomada do *logos* prático aristotélico, especialmente com a retomada da tópica em Viehweg (*Topik und Jurisprudenz*), com a consciência da necessidade de correção da justiça legal, diante de algumas questões de ordem prática que exigiam mais do que a generalidade da lei, pela riqueza de elementos pertinentes que o legislador não tinha como considerar aprioristicamente no texto legislado.

Mais ainda, o preceito do artigo 65 da Lei nº 9.784/99 se encontra em fina harmonia com o artigo 108, §2º (*§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.*), haja vista que o dispositivo veda a utilização da equidade apenas em relação aos tributos devidos, mas não quanto às multas e outras sanções tributárias - não vislumbramos qualquer incompatibilidade entre eles, mas, pelo contrário, uma redundância na indicação da relevância do postulado da razoabilidade na aplicação da leis tributárias sancionatórias (nesse sentido, SILVA, Paulo Roberto Coimbra. ***Direito Tributário Sancionador***. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 301, e SCHOUERI, Luís Eduardo. ***Direito Tributário***, 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.845).

Frise-se, inclusive, a existência de precedentes no Superior Tribunal de Justiça reconhecendo a inaplicabilidade da sanção de 100% por razões de equidade, a exemplo do REsp 494.080, da relatoria do saudoso Min. Teori Albino Zavascki, no qual foi aplicado o artigo 108, §2º, diante da boa-fé comprovada do contribuinte, nos seguintes termos:

Deve ser confirmado, no entanto, à luz da doutrina antes citada, o julgamento por equidade realizado pelo Tribunal de origem, que, **analisando as circunstâncias de fato do caso, reconheceu a boa-fé da impetrante**, ao formular consulta ao Consulado, mantendo, com isso, a exigência do pagamento do tributo, mas dispensando-a da multa imposta. (*grifo nosso*)

No mesmo sentido, refiro aqui ao REsp 699.700/RS, de relatoria da Min. Francisco Falcão, e no AgRg no REsp 1.129.805/PR, de relatoria do Min. Benedito Gonçalves, assim ementados:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. EQUÍVOCO NO PREENCHIMENTO DO FORMULÁRIO DE AJUSTE SIMPLIFICADO. ART. 136 DO CTN. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO AGENTE. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE E INEXISTÊNCIA DE DANO OU DE INTENÇÃO DE O PROVOCAR RECONHECIDAS

PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. JULGAMENTO BALIZADO PELA EQUIDADE E PELO PRINCÍPIO IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE. AFASTAMENTO DA MULTA.

I - Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do in dubio pro contribuinte. Precedente: REsp nº 494.080/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/11/2004. II - In casu, o Colegiado a quo, além de expressamente haver reconhecido a boa-fé do contribuinte, sinalizou a inexistência de qualquer dano ao Erário ou mesmo de intenção de o provocar, perfazendo-se, assim, suporte fático-jurídico suficiente a se fazerem aplicar os temperamentos de interpretação da norma tributária antes referidos. (...) (REsp 699.700/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2005, DJ 03/10/2005, p. 140)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. ARTIGO 108, IV, DO CTN. APLICAÇÃO DA EQUIDADE PARA EXCLUSÃO DE MULTA. RECONHECIMENTO POR PARTE DO ÓRGÃO JULGADOR A QUO DA BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE E DA AUSÊNCIA DE DOLO NA CONDUTA. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA BOA-FÉ. REVISÃO DO JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. PRECEDENTES. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 7 E 83 DO STJ. (...)

2. A Corte de origem afastou a multa correspondente a 60% sobre o creditamento irregular de ICMS prevista na legislação estadual paranaense (art. 55, § 1º, III, "a", da Lei 11.580/96). E assim o fez com fundamento na equidade, diante das circunstâncias fáticas do caso concreto (inexistência de dolo contribuinte e aplicação dos princípios da proporcionalidade e da boa-fé). (AgRg no REsp 1129805/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/05/2011, DJe 13/05/2011)

Como se vê, a jurisprudência do STJ tem levado em conta a boa-fé do contribuinte para fins de aplicação da equidade para dispensa de multas, diante de circunstâncias específicas do caso concreto.

E não se argumente, eventualmente, que o artigo 136 do Código Tributário tornaria a responsabilidade tributária por infrações objetiva. Vejamos seu teor:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A responsabilidade independente, certamente, da presença de um elemento doloso para configurar a responsabilidade, salvo nas hipóteses em que o dolo seja elemento do próprio tipo penal, por opção do legislador. Explica a melhor exegese deste dispositivo Schoueri:

Com efeito, o artigo 136 constitui importante variação da disciplina do Direito Tributário Penal, em relação ao Direito Penal. Neste, nos termos do parágrafo único do artigo 18 do Código Penal, "salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente".

Em síntese: se para o Direito Penal Tributário, a forma culposa é exceção, devendo vir expressamente prevista em lei, na matéria tributária penal a regra é a infração meramente culposa, não se exigindo a presença do dolo, exceto se a lei assim o previr.

Não tem cabimento, por outro lado, imposição de penalidade se que sequer se evidencie a culpa do agente. Ao contrário, viu-se acima que até mesmo o Princípio da Pessoalidade da Pena foi absorvido pelo Direito Tributário Penal. Inexistindo culpa ou dolo, não surge a pretensão punitiva do Estado, pelo mero fato de que não há o que punir. (Direito Tributário, 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.859-860)

A mesma interpretação é dada, também, por Luciano Amaro, ao consignar:

"Quando cometo uma infração por engano, um erro material que não dependeu da minha vontade, que pode ter decorrido da minha imperícia, da minha negligência, mas não decorreu da minha intenção, a coisa parece que muda um pouco de figura. O Código não está aqui dizendo que todos podem ser punidos independentemente de culpa. Ele está dizendo que a aplicação penal independe de intenção, o que libera o Fisco de obter a prova diabólica de que, em cada situação de infração fiscal, o indivíduo queria mesmo descumprir a lei. O Fisco não precisa fazer essa prova." (Direito Tributário Brasileiro, São Paulo: Saraiva, 2003, p.)

O que o artigo 136 dispensa para as infrações tributárias é a presença de dolo, invertendo assim a lógica do Direito Penal, no âmbito sancionador tributário, mas sem que se possa, propriamente, falar em responsabilidade objetiva - alivia-se, por razões de implementação das sanções tributárias e praticidade dessa imputação, a necessidade de comprovação da intenção do agente, mas daí a implicar na punição independente de prova ou não da existência de algum grau de culpa, há um salto lógico não comportado pelo artigo 136 do CTN.

Em rigor, falar em responsabilidade objetiva para fins de imputação de norma sancionatória de natureza punitiva configura um evidente desconhecimento do surgimento dessa teoria de responsabilização. Cabe aqui um breve adendo.

As teorias sobre a responsabilidade objetiva despontaram na necessidade de reparar os danos sofridos pelos empregados, com o desenvolvimento industrial e tecnológico ocorrido na Europa durante o século XVIII e XIX, especialmente em razão das dificuldades existentes no processo de demonstração de intenção da empresa por conta dos danos ocorridos.

Foi da lavra de civilistas consagrados, como Victor Mataja, na Alemanha, e Josserand e Saleilles, na França, o desenvolvimento dos fundamentos teóricos da responsabilidade objetiva. Mataja, especificamente, escreveu preciosa monografia datada de 1888 (*Das Recht des Schadensersatzes vom Standpunkte der Nationalökonomie* - "O Direito da Responsabilidade Civil sob o ponto de vista da economia política"), na qual trata dos efeitos de incentivo na legislação de responsabilidade civil e antecipando as discussões tratadas no âmbito da escola do Law and Economics, que foram a base da consolidação da chamada "teoria do risco", no século XX.

Salleilles escreveu, em 1897, trabalho em que abordava a desnecessidade de comprovação de culpa para reparação dos danos sofridos por empregados decorrentes de acidentes de trabalho (*Les Accident de Travail et la Responsabilité Civile*), incluindo a responsabilidade civil nos riscos da atividade, sob fundamento de que por tirar proveito dela, a empresa deveria arcar com o danos cuja causa material tenha sido essa atividade (LIMA, Alvino. *Culpa e Risco*. São Paulo: RT, 1960, p.122).

Até esse momento, a teoria preponderante para fundamentar a responsabilidade objetiva é a do **risco-proveito**, que vincula o benefício econômico à responsabilidade civil. Todavia, a existência de diversas outras hipóteses de criação de riscos desvinculados à atividade empresarial demandou um desenvolvimento nessa fundamentação, evoluindo-se para a **teoria do risco-criado**. O exemplo do dano decorrente de acidente de trânsito ilustra bem essa transição - visto que existem acidentes que não decorrem de dolo nem de culpa: o motorista só poderia ser responsabilizado, dentro da teoria do risco-proveito, se ele dirigisse profissionalmente, nunca a lazer, ao passo que com a teoria do risco-criado a responsabilidade decorreria do risco inerente a guiar um automóvel (Cf. MÁRIO, Caio. *Responsabilidade Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.285).

A teoria do risco, eventualmente, sofreu críticas e foi substituída por uma **ideia de garantia**, relacionada a um direito à reparação dos danos sofridos. Isso é bem sintetizado por Facchini Neto nos seguintes termos:

O fato é que a teoria da responsabilidade civil comporta tanto a culpa como o risco. Um como o outro devem ser encarados não propriamente como fundamentos da responsabilidade civil, mas sim como meros processos técnicos de que se pode lançar mão para assegurar às vítimas o direito à reparação dos danos injustamente sofridos. Onde a teoria subjetiva não puder explicar e basear o direito a indenização, deve-se socorrer da teoria objetiva. Isto porque, numa sociedade realmente justa, todo dano deve ser reparado. (FACCHINI NETO, Eugênio. "Da responsabilidade civil no novo Código", in: SARLET, Ingo Wolfgang (org). O novo Código Civil e a Constituição. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2003. P.160-161)

Pois bem. Esse brevíssimo resumo dos fundamentos da responsabilidade objetiva deixa absolutamente claro que ela só tem cabimento quanto a **reparação ou indenização**, nunca para **punição**. E pode-se dizer ser acima de qualquer dúvida que as multas tributárias cobradas de ofício **não tem natureza indenizatória** - em rigor, as sanções tributárias tem duas funções: i) antes da sua aplicação, de desestimular o descumprimento de regras impositivas, e ii) após sua aplicação, de golpear (*colpire*) o autor do ilícito pelo comportamento que assumiu (DUS, Angelo. *Teoria Generale Dell'illecito Fiscale*. Milano: Giuffrè, 1957, p.19-20).

Isso deixa em evidência o contrassenso que é pugnar pela existência de uma responsabilidade objetiva no Direito Tributário Penal, independente de dolo ou culpa, em um sistema punitivo voltado a retribuição do descumprimento de regras tributárias pelo contribuinte.

Novamente, é preciso se ater ao que efetivamente diz o artigo 136 do CTN: *independe da intenção do agente*. Intenção é dolo, e não culpa - ao se excluir a necessidade de um, a exclusão do outro não é consequência, muito pelo contrário. A sistemática do próprio Código deixa claro que há relevância normativa para a boa-fé e a ausência de culpa do contribuinte, basta que se compulse, por exemplo, o artigo 172, II, *verbis*:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

Como se vê, o Código reconhece a possibilidade de extinção do crédito tributário nos casos em que aquele crédito decorreu de conduta na qual restou comprovado **erro ou ignorância excusável do sujeito passivo** - o que implica em um reenvio direto à teoria do erro de tipo no Direito Penal.

A teoria do erro, no âmbito do direito sancionador, assume papel de materialização do chamado *princípio da culpabilidade*. Dentre as espécies de erro, existem duas modalidades: o erro vencível (ou inexcusável) e o invencível (excusável). Este último será aquele que não puder ser evitado pela pessoa cuidadosa, mesmo que atue com todo o zelo, enquanto o primeiro será aquele que, com zelo, possa ser evitado (OLIVÉ, Juan Carlos Ferré et al. **Direito penal brasileiro: parte geral**, 2ªed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.340).

Diante do erro, o artigo 20 do Código Penal determina que "art. 20 - O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposo, se previsto em lei". Todavia, há que se relembrar, dos bancos da graduação jurídica, que o art. 18, II do mesmo código determina que a infração será culposa apenas "*quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia*". Ora, o erro excusável é aquele que, mesmo que o agente atue com toda a diligência devida, não é possível de ser evitado, o que implica dizer que tampouco há que se falar em culpa diante dessa espécie de erro.

É a lição de Zaffaroni e Nilo Batista: "*Quando o agente, empenhando a diligência cabível nas circunstâncias concretas, não tinha possibilidade de adquirir consciência sobre os elementos típicos objetivos, a ação será atípica quanto ao tipo doloso e quanto ao tipo culposo*" (ZAFFARONI, Eugenio. BATISTA, Nilo. **Direito Penal Brasileiro**, Volume II, tomo I. Rio de Janeiro: Revan, 2010, p.190).

Na seara punitiva, mesmo a tributária (ou melhor dizendo: especialmente na tributária, por força do artigo 136 do CTN), é preciso pelo menos a culpa para que haja a responsabilização do agente. Não estamos aqui pretendendo inovar de qualquer forma, mas apenas alinhavando a compreensão da legislação posta sob análise com a doutrina do Direito Sancionatório e, mais ainda, com a jurisprudência do STJ, a exemplo do REsp 777.732/MG, cuja ementa é absolutamente clara a este respeito:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. MULTA

APLICADA POR CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. AFASTAMENTO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. DISCUSSÃO ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ART. 136 DO CTN.

1. Não viola o art. 535 do CPC o acórdão que, mesmo sem se ter pronunciado sobre todos os temas trazidos pelas partes, manifestou-se de forma precisa sobre aqueles relevantes e aptos à formação da convicção do órgão julgador, resolvendo de modo integral o litígio.

2. Tratando-se de infração tributária, a sujeição à sanção correspondente impõe, em muitos casos, o questionamento acerca do elemento subjetivo, em virtude das normas contidas no art. 137 do CTN, e da própria ressalva prevista no art. 136. Assim, ao contrário do que sustenta a Fazenda Estadual, "não se tem consagrada de nenhum modo em nosso Direito positivo a responsabilidade objetiva enquanto sujeição à sanção-penalidade" (MACHADO, Hugo de Brito. "Comentários ao Código Tributário Nacional", Volume II, São Paulo: Atlas, 2004, pág. 620).

No mesmo sentido: REsp 494.080/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 16.11.2004; REsp 699.700/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 3.10.2005; REsp 278.324/SC, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 13.3.2006.

3. Recurso especial desprovido.

(REsp 777.732/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 20/08/2008)

No mesmo sentido é o REsp 743.839/SP, relatado pelo Min. Luiz Fux, de eloquente ementa:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. CRÉDITOS DE ICMS REFERENTES À SUBCONTRATAÇÃO DE FRETES, INCLUSIVE OS COM CLÁUSULA CIF. MULTA. AUSÊNCIA DE PROVA DE MÁ-FÉ, FALSIFICAÇÃO OU DE ADULTERAÇÃO. ERRO DE DIREITO CONFIGURADO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. JUROS MORATÓRIOS. ALEGAÇÃO DE SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. SÚMULA 7/STJ. (...)

6. A multa moratória distingue-se dos juros moratórios e a sua oscilação expressiva, como, in casu, de 200% (duzentos por cento) para 120% (cento e vinte por cento) recomenda, ao ângulo da Justiça Tributária, a aplicação da lei mais benéfica, que fixou o patamar inferior, com fulcro não só no artigo 106, II, do CTN, com também por concluir o juízo singular e o Tribunal local que o proceder do contribuinte "não revelou má-fé; não houve qualquer busca de ocultação de dados, tanto que os creditamentos foram feitos em seus livros contábeis, ensejando a glosa dos referidos creditamentos".

7. *Deveras, o erro de direito, assim inferido das conclusões do aresto recorrido, impede a aplicação acrítica do artigo 136, do CTN, porquanto, na atividade de concreção, o magistrado há de pautar a sua conclusão iluminado pela regra de hermenêutica do artigo 112, do CTN, verbis: "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação." 8.*

In casu, as circunstâncias materiais do fato exibição da escrita e erro de direito, acrescido da carência probatória, conduziram o Tribunal a quo a preconizar a minimização da multa.

9. Outrossim, a responsabilidade objetiva e gravosa, preconizada pelo recorrente, não encontra respaldo na justa aplicação do direito tributário, nem na doutrina sobre o tema, que leciona: "=> Culpa. "... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro.é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa. não existe infração da legislação tributária." (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 106/107)(...)

"Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escaparam a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar-se em responsabilidade." (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 2ª ed., Ed. Saraiva, 1998, p. 418)

11. Recurso especial conhecido e parcialmente provido para acolher o pedido de incidência dos juros moratórios. (REsp 743.839/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/11/2006, DJ 30/11/2006, p. 154)

E mais, **o próprio CARF** já reconheceu seja de forma **vinculante** - por súmula - como de forma **não vinculante** - pela sua jurisprudência, a impossibilidade de se responsabilizar objetivamente o contribuinte, sem qualquer traço de culpa.

Exemplo disso são as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais nos acórdãos CSRF/01.0.217 e CSRF/01-95.032, que afastaram a sanção por erro de preenchimento nos casos que o contribuinte foi induzido a erro pelo informe de rendimentos emitido pela fonte pagadora. A consolidação desse entendimento gerou a Súmula CARF nº 73 que diz:

Súmula CARF nº 73: Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

Compulsando os precedentes que originaram esta súmula e sua motivação, verifica-se claramente a assunção dos fundamentos apresentados acima, como se vê no Acórdão CSRF/04-00.409:

Não bastasse, a fonte pagadora, através do Ofício nº. 009/DG/342, de 25 de maio de 1998 (fls. 18/20), dirigido ao Ilmo. Sr. Secretário da Receita Federal, reconheceu que induziu o contribuinte a praticar o erro, perfeitamente escusável, no preenchimento de sua declaração, não se vislumbrando nenhum tipo de fraude ou sonegação, conforme se depreende de trecho da missiva:

Ora, fosse a responsabilidade objetiva, haveria que se penalizar o contribuinte independente da presença ou ausência de culpa - o que não se verifica na súmula apontada. Em rigor, não vejo óbices à aplicação dessa súmula ao presente caso, em vista de seus fundamentos determinantes serem universalizáveis, e não restritos apenas à hipótese da declaração inexata, sendo portanto aptos a fundamentar a decisão com base no artigo 489, §1º, V do CPC, *verbis*:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

Portanto, é que se afastar, por incabível no Direito Tributário brasileiro, a ideia de responsabilidade objetiva - despida de dolo ou culpa - pelas infrações, por ausência de fundamento legal para tanto, e pela circunstância da responsabilidade objetiva ser adequada à hipótese de reparação, mas não de punição, conforme jurisprudência do STJ e do CARF, bem como a melhor doutrina sobre a matéria.

Retomando o que dissemos acima, o artigo 108, §2º do CTN e o artigo 65 da Lei nº 9.784/99 determinam, dentro de uma perspectiva material e procedimental, respectivamente, a aplicação de equidade para o afastamento de sanções tributárias diante de peculiares circunstâncias do caso concreto.

É preciso, todavia, que se comprove que o presente caso traz ***circunstâncias relevantes*** que justifiquem a inadequação da sanção.

Em primeiro lugar, é preciso frisar que a adoção da classificação fiscal na posição 2106.90.10 para o "kit concentrado" não é recente, mas vem sendo adotada pela Recorrente há várias décadas, mais de 30 anos, sem que tivesse sido contestada de qualquer forma pela Receita Federal, ainda que a empresa tenha sofrido diversas fiscalizações, sem prejuízos das engarrafadoras que também estiveram sujeitas ao olho atento da RFB durante todo esse tempo.

A reiterada concordância com a classificação adotada pela Recorrente tem efeitos normativos expressos, atribuídos pelo artigo 100 do CTN, assumindo caráter de normas complementares, nos seguintes termos:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Ou seja, por si só, esse aval reiterado e prolongado temporalmente por décadas tem o condão de, autonomamente, excluir a multa de ofício cobrada.

Além disso, a concordância do órgão fiscalizador com a classificação adotada durante um período enorme e contínuo de tempo é condição apta a gerar uma **presunção material de correção** da classificação adotada, pois a Recorrente tomou como adequada, diante da ausência de qualquer resistência da fiscalização.

Em segundo lugar, é fato notório para todos deste Colegiado que centenas processos administrativos decorrentes de glosa de créditos de IPI das saídas isentas dos "kits concentrados" da Zona Franca de Manaus já foram julgados por este e por todas as demais turmas de julgamento da Terceira Seção do CARF. Em minha experiência e em consulta aos julgados de outras turmas, posso afirmar que em **nenhum** deles - sequer a título de *obiter dictum* - se questionou a correção da classificação fiscal daquelas mercadorias. Nunca foi posta qualquer dúvida sobre a sua adequação - ao contrário, sempre foi tomada como correta e como ponto de partida para outras discussões jurídicas.

E não se diga que a classificação era irrelevante para os casos mencionados, pois não era. O crédito glosado era calculado sobre a classificação fiscal efetuada na posição 2106.90.10, mas o motivo da glosa era a ausência de recolhimento na saída, e não o erro na classificação. Ou seja, tacitamente, sempre se acatou a classificação adotada.

Diante da existência de uma jurisprudência administrativa consolidada e pacificada que, da mesma forma que a fiscalização, avalia a classificação fiscal da recorrente também está sujeita a um regime jurídico específico, veiculado pelo artigo 926, §4º do CPC, *verbis*:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:(...)

§4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

É dizer, a ausência de qualquer contestação no âmbito contencioso administrativo em todas as vezes em que a referida classificação fiscal fez parte da autuação, ainda que indiretamente ou assumida como correta pela fiscalização, também contribui para o fortalecimento da **presunção material de correção** mencionada acima, em razão de uma consolidada e histórica jurisprudência não vinculante desse CARF, que constitui base de uma **confiança legítima** do contribuinte, tutelada pela legislação contra a modificação desse entendimento.

Em terceiro lugar, é de especial relevância o fato da Recorrente ter efetuado consulta acerca de classificação de mercadorias para a Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região, que foi respondida com base no **Telex-Circular SRRF nº 1325** de 10/05/1985 (fl. 1107), enviado por ordem do Secretário da Receita Federal, no qual se esclareceu que o "kit concentrado" (importado à época pela empresa) deveria ser classificado na posição 21.07.02.99 da antiga TAB (Tarifa Aduaneira do Brasil), que corresponde à atual posição 2106.90.10 na NCM. Vejamos:

DE ORDEM SENHOR SECRETARIO DA RECEITA FEDERAL VG ESCLARECO:

AS PREPARACOES PARA FABRICACAO DE COCA-COLA CLASSIFICAM-SE VG
PORTANTO VG NO CODIGO 21.07.02.99 DA TAB APROVADA PELA RESOLUCAO NR
00-0423/83 DA CPA VG QUANDO AINDA NAO ADICIONADAS AO XAROPE VG ''
SDS SERGIO SANTIAGO DA ROSA - SUPERINTENDENTE DA RECEITA FEDERAL NO
RIO DE JANEIRO - RJ

O Telex-Circular SRRF recebia, no passado, a alcunha de "Telex-lei", por se tratar de determinações do Secretário da Receita Federal que deveriam ser observadas por todos, com uma eficácia formalmente normativa, especialmente em razão da vinculação hierárquica do emissor sobre os auditores da RFB.

Tal determinação gera, no destinatário, não apenas uma expectativa formal acerca da atuação da fiscalização em razão da obediência ao provimento de superior hierárquico, mas também uma expectativa material sobre o a correção do conteúdo do provimento, especialmente por se tratar de matéria de classificação fiscal.

Quanto à expectativa formal, ela recebe guarida jurídica do artigo 100, I do CTN, ensejando o afastamento da multa por força do parágrafo único desse dispositivo:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Já a expectativa material em relação ao conteúdo do ato gera uma base de confiança acerca da correção da classificação que vinha sendo adotada, corroborando novamente a **presunção material de correção**, já apontada anteriormente.

Em quarto lugar, a alteração no entendimento da RFB ocorreu apenas recentemente, passando a fiscalização a cobrar o PIS e Cofins devidos com base na sua interpretação atual, sobre períodos anteriores, em que não havia qualquer indício ou evidência de que essa orientação seria alterada.

A circunstâncias apontadas acima deixam claro que: i) O Recorrente adotava a classificação atacada pela fiscalização com base em: a) anuência contínua da fiscalização; b) ausência de contestação na jurisprudência do CARF; e c) ato expresso por ordem do Secretário da Receita Federal determinando a classificação correta; ii) o Recorrente não tinha qualquer grau culpa na infração de ausência de recolhimento, por não haver qualquer grau de diligência que pudesse antever a alteração na orientação.

Diante disso, vislumbro **diversas causas autônomas** paralelamente para a exclusão das multas de ofício no presente caso:

I) A ocorrência de erro excusável ou invencível implica em ausência de culpa, impedindo a aplicação da multa prevista no artigo 44, I da Lei nº 9.430/96 em razão de atipicidade, na esteira dos fundamentos determinantes da Súmula CARF nº 73.

II) A reiterada anuência da fiscalização com a classificação constitui norma complementar, nos termos do art. 100, III do CTN, com o condão de excluir a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

III) A existência de uma determinação expressa e vinculante do chefe da Receita Federal configura ato normativo expedido por autoridade administrativa, que por força do art. 100, I do CTN implica a exclusão da imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

IV) A circunstâncias especialíssimas do caso concreto, que inclusive qualificam a ocorrência de erro excusável e a constatação de uma ampla e sólida base de confiança em razão da presunção material de correção que se construiu em torno da classificação fiscal, determinam a inadequação da sanção aplicada, pelo que ela deve ser afastada pela aplicação conjunta do artigo 108, §2º do CTN, cumulado com o artigo 65 da Lei nº 9.784/99.

Observe-se que as causas "II" e "III" tem efeitos mais amplos que as causas "I" e "IV", mas são argumentos que não são passíveis de serem conhecidos de ofício por este juízo.

Por outro lado, as causas "I" e "IV" são pacificamente aceitas como aplicáveis de ofício, o "I" por se tratar a atipicidade de questão de ordem pública, e a "IV" em razão de previsão expressa do art. 65 da Lei nº 9.784/99.

Frise-se que este Colegiado, mais de uma oportunidade, teve a sensibilidade de perceber as nuances dos casos concretos e aplicar - corretamente - a disposição do art. 108, §2º do CTN e o art. 65 da Lei nº 9784/99, ao constatar a inadequação da sanção que se pretendia aplicar.

Em composição praticamente idêntica, no julgamento do **Acórdão CARF nº 3402-002.882**, afastou a cobrança de multa por descumprimento de regime aduaneiro de *drawback-suspensão*, sob o argumento de que a quantidade de material que não foi industrializado e exportado seria "*desprezível*", constatando assim a inadequação da sanção aplicada.

Raciocínio semelhante foi esgrimido no **Acórdão CARF nº 3402-003.023**, onde afastou-se a desconsideração dos efeitos da denúncia espontânea, em razão da ausência de depósito da multa de mora por dois dias de atraso, de um crédito de 12 mil reais, pago

Processo nº 11080.732817/2014-28
Acórdão n.º **3402-004.073**

S3-C4T2
Fl. 1.152

integralmente, sob fundamento de razoabilidade e inadequação da sanção frente a finalidade do instituto da denúncia espontânea.

Portanto, ante o exposto, voto por reconhecer de ofício a atipicidade da conduta infracional imputada à Recorrente e, subsidiariamente, reconhecer a inadequação da sanção aplicada para afastá-la, nos termos dos arts. 108, §2º do CTN e art. 65 da Lei nº 9.784/99.

É como voto.

(Assinatura Digital)

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto