



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.732960/2014-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3001-002.261 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 01 de dezembro de 2022  
**Recorrente** RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Data do fato gerador: 31/12/2013

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade da decisão recorrida por inovação quando a ocorre o enfrentamento dos próprios argumentos da trazidos pela Recorrente quando da apresentação da impugnação.

COMPETÊNCIA. SUFRAMA. RECEITA FEDERAL. FISCALIZAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não obstante as atribuições da Suframa na sua área de competência, é a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão, definir a classificação fiscal e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando das suas interpretações, inclusive para fins de verificação do benefício previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75.

"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.

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, por negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues que dava provimento para reverter a multa referente ao erro na classificação fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Marcelo da Costa Marques d'Oliveira, João José Schini Norbiato e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

**Relatório**

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão recorrida:

*Contra a interessada acima qualificada foi lavrado o auto de infração de fls. 487/489, relativo à multa prevista no art. 597 do Decreto n. 7.212, de 2010, regulamentador da cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no montante de R\$ 43,80, correspondente à dupla aplicação da multa no valor de R\$ 21,90, na precitada prevista, posto que supostamente constatadas duas infrações, quais sejam, “Utilização indevida da isenção prevista no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, e no art. 95, inciso III, do RIPI/2010” e “Erro na classificação fiscal utilizada”.*

*Consigna a autoridade fazendária no termo de verificação fiscal (fls. 321/360):*

- 1) Recofarma industrializa produtos destinados à fabricação de bebidas não alcoólicas da posição 22.02 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Tais produtos são constituídos de até seis componentes, sendo que cada componente saiu do estabelecimento industrial em embalagem individual.*
- 2) Nas notas fiscais de saída emitidas até março de 2009, em geral Recofarma identificou estes produtos como “concentrados contendo kits”, formados por “partes”.*

2.1 – 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.

3) A fiscalizada não destacou o IPI nas notas fiscais de saída, por entender que os produtos estariam isentos do IPI com base no artigo 69, inciso II, e artigo 82, inciso III, do RIPI/2002 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados instituído pelo Decreto n.º 4.544, de 26/12/2002, ou no artigo 81, inciso II, e artigo 95, inciso III, do RIPI/2010 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, instituído pelo Decreto n.º 7.212, de 15/06/2010.

3.1 – Entre abril de 2009 e fevereiro de 2013 a empresa não consignou nas notas fiscais informações sobre a existência de isenção do IPI para seus produtos, e entre março e dezembro de 2013 a empresa passou a citar isenção do IPI para seus produtos com base no Decreto n.º 2.637/98, Regulamento do IPI já revogado.

(...)

4) A fiscalizada entende que os kits para bebidas se classificam no Ex 01 do código 2106.90.10 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), 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”.

5.1 – 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 das empresas.

6) Em diligências e fiscalizações realizadas pela Receita Federal do Brasil em fabricantes de bebidas do Sistema Coca-Cola, constatou-se que estes aplicam a alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10 sobre os valores dos kits adquiridos de Recofarma, escriturando o resultado no livro Registro de Apuração do IPI como crédito do imposto. Em outras palavras, os fabricantes de bebidas creditam-se do valor referente ao IPI incidente sobre os kits como se o imposto fosse devido na origem.

7) Embora normalmente as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos sem pagamento de IPI não propiciem o aproveitamento desse imposto, existem casos excepcionais previstos em lei em que há direito ao crédito, como aquele previsto no artigo 237 do RIPI/2010 (artigo 175 do RIPI/2002):

(...)

7.1 - Assim, tratando-se de bens fabricados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, há na legislação do IPI uma espécie de incentivo na forma de créditos somente quando os produtos fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010 (artigo 82, inciso III, do RIPI/2002).

7.2 - Os bens que tenham saído da fábrica com a isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010 (artigo 69, inciso II, do RIPI/2002) não dão direito a crédito, por falta de previsão legal.

8) O direito à isenção prevista no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, e no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010 é condicionado ao atendimento dos seguintes requisitos:

a) Que o produto seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária.

- b) *Que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental.*
- c) *Que os projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa.*
- d) *Que o produto não seja o fumo do Capítulo 24 nem as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI.*

(...)

9) *Conforme exposto a seguir, verificou-se que a condição prevista na letra “a”, acima, foi atendida somente na elaboração dos kits para guaraná, em que é utilizado o extrato da semente de guaraná.*

9.1 – *Nas saídas dos demais kits para bebidas, Recofarma não poderia ter utilizado a citada isenção, em função de não ocorrer a utilização, em seu processo de industrialização, de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, requisito essencial previsto nos Regulamentos do IPI e no art. 6º do DL n.º 1435/75.*

(...)

12) *As respostas apresentadas pela empresa no curso da fiscalização mostram que Recofarma entende que a cana-de-açúcar seria a matéria-prima regional que justificaria a isenção para seus produtos (exceto no caso dos kits para guaraná).*

13) *Cana-de-açúcar é a matéria vegetal de onde se extrai a sacarose. Evidentemente, não se pode dizer que os produtos foram elaborados com cana-de-açúcar, como se esta planta fosse “matéria-prima agrícola e extrativa vegetal”.*

14) *A sacarose (açúcar) pode, dependendo do processo de industrialização sob análise, ser chamada de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal.*

15) *Entretanto, conforme será detalhado nos itens 16 até 18 a seguir, o açúcar não é matéria-prima no processo de industrialização da fiscalizada, pois “matérias-primas” são aqueles bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.*

15.1 - *O entendimento acima exposto foi confirmado no voto do exmo. Sr. Ministro Humberto Martins no REsp n.º 1263722 SC 2011/0154584-0 (STJ), publicado em 02/05/2012, em parte transcrito a seguir:*

*“Ementa: TRIBUTÁRIO. MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONCEITO. CRÉDITO DE IPI. INSUMOS PARA EFEITO DE CREDITAMENTO. INCORPORAÇÃO À MERCADORIA INDUSTRIALIZADA. 1. O STJ já firmou entendimento no sentido de que o conceito de “matérias-primas” ou “produtos intermediários” para efeito da legislação de IPI são aqueles que se incorporam **no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.** [...]” (grifo nosso)*

15.2 – *Ressalte-se que a legislação tributária não permite que se amplie a definição de palavras para fins de gozo de isenção.*

16) *Ao examinar um processo produtivo são facilmente identificáveis as matérias-primas que não sofreram qualquer transformação química. Por exemplo, a chapa de aço pode ser cortada, moldada em prensas hidráulicas, soldada, aparafusada, rebitada, pintada, etc., mas continua perfeitamente identificável no produto.*

16.1 - *Já naqueles casos em que a matéria-prima ao “incorporar-se” ao produto que está sendo industrializado sofre uma transformação química é evidente que ela não*

*pode ser encontrada nesse produto no seu estado original. Ela será encontrada no produto por aquilo em que ela se transformou. A transformação referida na ementa acima transcrita é a que ocorreu nesse processo produtivo (e não nos processos produtivos anteriores ou posteriores).*

*16.2 - Por exemplo, a sacarose por meio de transformações físico-químicas dá origem ao corante caramelo. Examinando o corante caramelo não encontraremos sacarose porque ela foi “incorporada” ao produto resultando uma complexa mistura de compostos químicos. Dito de outra maneira, no produto corante caramelo não há mais sacarose, mas o resultado daquilo em que ela se transformou. Examinando esse processo produtivo verifica-se que entra sacarose e sai corante caramelo. Entra matéria-prima e sai produto.*

*(...)*

*17.3 - Aquilo que foi demonstrado para o corante caramelo vale igualmente para o ácido cítrico e para o álcool (com as ressalvas a serem colocadas no itens 24 e 25 deste Relatório).*

*18) Face ao exposto, fica claro que os insumos utilizados por Recofarma são corante caramelo, álcool e ácido cítrico (além do guaraná), e não açúcar ou cana-de-açúcar.*

*19) Corante caramelo, álcool e ácido cítrico não geram direito à isenção prevista no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, e no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, pois para se chamar um bem de “extrativo vegetal” ele tem que ser resultado de processo de extração de um vegetal. Não existe corante nem álcool nem ácido cítrico na cana-de-açúcar, o que existe é sacarose.*

*(...)*

*19.3 - No caso da fabricação dos kits sabor guaraná, o extrato vegetal regional efetivamente entra no processo produtivo da fiscalizada. Assim, esta fiscalização entende que os kits para guaraná fazem jus à isenção do artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, e artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.*

*(...)*

*21) A Lei prevê o direito à isenção para produto que seja “elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”. Não é admissível se ampliar o alcance do texto legal, aceitando-se o direito à isenção para, por exemplo, “produto elaborado com matéria-prima que contenha extrato vegetal”, ou “produto elaborado com matéria-prima elaborada com extrato vegetal”.*

*21.1 - Caso se considerasse que a legislação permite que o extrato vegetal seja utilizado em etapas anteriores da cadeia produtiva, o alcance da isenção seria ampliado para uma vasta gama de produtos. Até um equipamento fabricado em Manaus que usasse motor onde fosse aplicado óleo lubrificante que contivesse extrato vegetal regional poderia fazer jus à isenção prevista no art. 95 do RIPI/2010.*

*(...)*

*24) Apesar dos fatos expostos anteriormente neste Relatório deixarem claramente caracterizada a falta de direito à isenção prevista no art. 6o do DL n.º 1435/1975 para todos os kits fabricados por Recofarma, exceto os de sabor guaraná, cabem algumas observações adicionais sobre os kits para fabricação de refrigerantes das marcas Sprite, Aquarius e Fanta, e kits para néctares, refrescos e repositores. Nestes kits, não é empregado corante caramelo no processo produtivo, sendo utilizado álcool neutro e ácido cítrico.*

(...)

*25.1 - Conforme definido no Decreto n.º 6.871/2009, que regula a produção e fiscalização de bebidas, o álcool neutro é um aditivo no processo produtivo da fiscalizada, e não uma matéria-prima:*

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

[...]

*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;*

[...]

*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;*

*Tomando como exemplo o refrigerante sabor Sprite, o álcool entra na formulação da “parte 2” como um solvente químico dos flavorizantes. Sua única função nessa formulação é alterar as características físico-químicas do meio em que é adicionado, o que o caracteriza como um aditivo. A exígua quantidade utilizada no processo produtivo complementa essa assertiva.*

*Por se tratar de um aditivo, o álcool não é citado nos rótulos das bebidas comercializadas pelos fabricantes do Sistema Coca-Cola (se fosse matéria-prima, a identificação do álcool deveria, obrigatoriamente, constar no rótulo das bebidas, por força do art. 10 do Decreto n.º 6.871/2009).*

(...)

*Tanto a Lei n.º 4.153/1962 quanto os Regulamentos do IPI mais recentes (estes de forma indireta, empregando a expressão “aqueles que”) incluíram os artigos e produtos secundários entre aqueles que geram crédito básico, mas em momento algum os trata como iguais a matérias-primas. A legislação apenas iguala os efeitos dessa inclusão. Se pensarmos de forma diferente dessa, teremos obrigatoriamente de chegar à conclusão que não há diferença entre MP, PI, ME e outros insumos, o que seria um completo absurdo.*

*Corroborar esse entendimento a jurisprudência pacificada, inclusive no STJ, de que matéria-prima deve ser, para efeito da legislação de IPI, incorporada ao produto final no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.*

(...)

*No caso da isenção do Decreto-lei n.º 1.435/1975, o legislador grafou explicitamente matérias-primas. Foram excluídos, portanto, os produtos intermediários e material de embalagem. Com muito mais razão, ficaram excluídos os “artigos e materiais secundários”, ou demais insumos como preferem alguns.*

(...)

*Matérias-primas devem se caracterizar como base dos produtos com elas fabricado. Não é o caso do álcool no processo produtivo de Recofarma, em que é utilizada uma pequeníssima quantidade deste aditivo (conforme a Nota 3 do Capítulo 22 da TIPI, refrigerantes não podem conter teor alcoólico, em volume, superior a 0,5% vol.), que funciona como agente de emulsificação de algumas substâncias odoríferas.*

(...)

25.4 - *Portanto, sob qualquer ângulo que se visualize a isenção do Decreto-lei n.º 1.435/1975, o álcool não pode ser considerado como matéria-prima dos kits comercializados por Recofarma: seja de acordo com o Decreto n.º 6.871/2009, que regula a produção e fiscalização de bebidas, seja de acordo com os Regulamentos do IPI, ao tratarem dos créditos do imposto, seja de acordo com os dicionários da língua portuguesa.*

25.5 - *Reitere-se que, por se tratar de um benefício fiscal, o conceito de matéria-prima não pode ser alargado, pois, conforme estabelece o art. 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.*

25.6 - *Assim, além de não ser um bem extrativo vegetal, o álcool neutro também não é uma matéria-prima no processo produtivo de Recofarma.*

26) *O ácido cítrico, por sua vez, além de não ser um bem extrativo vegetal, também não é de produção regional.*

26.1 - *Tal produto é fabricado e fornecido para Recofarma por uma empresa localizada no Estado de São Paulo, como esclareceu Recofarma na declaração apresentada em resposta a Termo de 29/08/2014:*

(...)

26.2 - *A alegação de que o fornecedor paulista utiliza açúcar produzido na Amazônia é irrelevante. A Lei prevê o direito à isenção para produto que seja “elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”. Não é admissível se ampliar o alcance do texto legal, aceitando-se o direito à isenção para mercadoria elaborada com matéria-prima produzida em São Paulo, mesmo que tal matéria-prima contenha extrato vegetal produzido na Amazônia. Em relação a este ponto, cabe repetir o que se colocou no item 23 deste Relatório: é irrelevante analisar se a empresa que pagou pelo açúcar foi Recofarma ou Tate & Lile, pois a isenção do IPI prevista no art. 6.º do Decreto-lei n.º 1.435/1975 é objetiva.*

(...)

29.1 - *Como se observa da leitura de seu texto, em nenhum momento o art 6o do Decreto-lei n.º 1.435/75 dá a entender que a isenção se aplica automaticamente em relação a todos os produtos cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.*

30) *Não se discute aqui que é da SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar **projetos** de empresas que **objetivam** usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6.º do DL 1.435/1975, e que a existência do projeto aprovado pela SUFRAMA é um dos requisitos para o gozo da isenção em si.*

(...)

35) *Conforme exposto anteriormente, não há que se falar em conflito entre a SUFRAMA e a Receita Federal. A autarquia, exercendo sua competência, aprovou o projeto de Recofarma, que reconhecidamente permanece válido para fins de atendimento a um dos requisitos previstos no art. 6o do Decreto-lei n.º 1.435/75. O Fisco, exercendo sua competência, analisou a legitimidade da utilização da isenção, e constatou que não foi atendida a exigência de emprego de matéria-prima extrativa vegetal de produção regional em cada produto, exceto nos kits para guaraná.*

(...)

38) Seguindo a lógica defendida por esta fiscalização nos itens anteriores, a 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, na Apelação Cível n.º 94.01.36750-7/AM emitiu Acórdão em que decidiu:

**TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS. ZONA FRANCA DE MANAUS. DL 288/67. DESNECESSIDADE DE RECONHECIMENTO PELA SUFRAMA.**

1 - Aprovação, pela SUFRAMA, do projeto de fabricação de produto na Zona Franca de Manaus, não tem o condão de definir se a empresa encontra-se ou não alcançada pelos benefícios fiscais decorrentes do DL 288/67.

2 - A isenção decorre de lei, cabendo à sua configuração o reconhecimento da adequabilidade da situação do fabricante à norma, independentemente da aprovação administrativa a respeito, limitando-se tal posicionamento administrativo à aprovação do projeto de fabricação.

(...)

44.1 - Recofarma alega que as diferentes partes de seus produtos consistem em uma mercadoria única para fins de classificação fiscal, e que tal mercadoria se enquadra nos textos "preparações para elaboração de bebidas" (NCM 2106.90.10) e "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 1 da NCM 2106.90.10).

(...)

46) Assim, de acordo com o entendimento da fiscalizada, um conjunto de diferentes ingredientes comercializados em embalagens individuais devem ser enquadrados em código de classificação próprio para uma "preparação composta".

(...)

48) Portanto, os termos "preparações", citados nos Ex 01 e Ex 02 devem ser entendidos como produtos **prontos** para uso, cuja origem advém de um processo de preparo. Os insumos empregados devem sofrer algum tipo de processamento, de transformação, podendo ser uma simples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado como cozimento, por exemplo.

49) Não é o caso dos "kits" comercializados pela fiscalizada, cujos componentes são misturados somente durante o processo de elaboração da bebida final. Se cada componente está em sua embalagem individual, não há que se falar em mercadoria pronta para uso.

(...)

50.3 - Da mesma forma que no exemplo acima, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 tratam de "preparações compostas" constituídas por uma mistura de diversas substâncias, as quais por diluição deveriam produzir o refrigerante. 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.

(...)

56) Inicialmente, note-se que os kits vendidos pela Recofarma, que a empresa declara formarem "um conjunto **comercialmente** indivisível", para fins de classificação fiscal jamais poderiam ser enquadrados como uma mercadoria única chamada de "concentrado". 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. Não encontra guarida na legislação regente da matéria a ficção de que cada componente dos kits “não se constitui isoladamente em uma mercadoria”, como alega a fiscalizada. Assim, não há que se falar em “descaracterização” de algo que, para efeitos fiscais, nunca ficou caracterizado.*

*56.1 - Não existe no mundo um bem que não possa ser individualmente classificado no Sistema Harmonizado. As “partes” comercializadas por Recofarma possuem classificações próprias, que serão identificadas nos Anexos 2 e 3 deste Relatório.*

*56.2 - O alegado fato de que a finalidade do produto ficaria descaracterizada caso ele fosse comercializado em partes é irrelevante para definição de sua classificação fiscal. Para definição do enquadramento na NCM, o que deve ser analisado são as características dos produtos. Conforme já mencionado, não cabe analisar qual a futura utilização de cada mercadoria comercializada (ou sua “realidade econômica e mercadológica”).*

*56.2.1 - Por exemplo, no caso de uma mesma caixa de preparação à base de edulcorantes, o produto deve ser enquadrado no mesmo código de classificação, seja quando vendido para engarrafadores de refrigerantes, seja quando vendido como adoçante para fabricantes de outro produto da indústria alimentícia.*

*(...)*

*58.1 - No Brasil, os contribuintes podem formalizar consultas sobre classificação fiscal de mercadorias para a Receita Federal do Brasil, procedimento regulado por meio da Instrução Normativa RFB nº 740, de 02/05/2007. As consultas feitas em acordo com o citado normativo vinculam a Administração e o consulente, e como são publicadas no Diário Oficial da União esclarecem os contribuintes acerca do entendimento da RFB sobre a matéria consultada.*

*58.2 - Nos Estados Unidos a formalização de consultas sobre essa matéria é feita pelos contribuintes por meio de carta dirigida ao Customs and Border Protection – CBP (Alfândega e Proteção de Fronteiras), cuja competência legal é conferida pela Parte 177 do Título 19 do Code of Federal Regulations – CFR (numa comparação com a legislação brasileira, seria equivalente ao nosso Regulamento Aduaneiro).*

*(...)*

*58.3 - No Anexo 4 a este Relatório, é transcrita no idioma original, e posteriormente traduzida por tradutor juramentado, uma dessas “ruling letters” que trata da classificação fiscal de “kits de alimentos” a serem importados com a marca Griddle Stacker™, e que segundo informou o interessado, consistem em diferentes componentes de alimentos que são agrupados em formato de “kit”. Essa carta decisória foi respondida pelo Sr. Robert B. Swierupski, Diretor do National Commodity Specialist Division de Nova Iorque à época da consulta. O documento está disponível no seguinte endereço da internet: <http://www.faqs.org/rulings/rulings2006NYR03167.html>*

*58.4 - O importador do produto objeto do Anexo 4 a este Relatório informou que cada caixa de transporte contém o número exato de panquecas, hambúrgueres de salsicha e/ou hambúrgueres de ovo para fazer doze sanduíches. Além disso, cada caixa contém 12 embalagens para sanduíche e etiquetas para embalar e etiquetar os sanduíches prontos. Como o destinatário destes “kits” faria sua montagem como sanduíches e venderia aos consumidores como produto pronto, o importador afirmou que os kits deveriam ser classificados como integralidades, ou “preparações alimentícias”.*

58.5 - Em sua resposta, a Alfândega dos Estados Unidos concluiu que os diversos componentes dos kits de sanduíche Griddle Stacker™ são classificáveis separadamente.

59) As características do produto citado no item anterior, no que se refere a regras de classificação fiscal, é muito semelhante a dos kits vendidos por Recofarma.

59.1 - Os sanduíches não poderiam ser importados já montados, pois se tornariam impróprios para consumo. Por questões de natureza físico-química, é necessário que eles sejam importados como ingredientes embalados individualmente. A intenção explícita do interessado era a mesma de Recofarma: classificar os componentes dos sanduíches como se fossem os sanduíches já prontos.

59.2 - Pode-se dizer, porém, que a pretensão da fiscalizada é ainda mais descabida que a do importador. No caso do produto objeto do Anexo 4 a este Relatório, o destinatário dos kits realmente transforma seus componentes na preparação alimentícia (sanduíche) cuja classificação fiscal o importador pretendia utilizar. No caso de Recofarma, os engarrafadores do Sistema Coca-Cola não transformam seus componentes em preparações compostas do Ex 1 da NCM 2106.90.10. No momento em que o engarrafador efetua a mistura dos diversos componentes dos kits fornecidos por Recofarma, ele adiciona água, formando o Preparado Líquido ou Concentrado Líquido para refrigerante, produto cuja classificação fiscal é o código NCM 2106.90.10 Ex 02, pois tem capacidade de diluição de 6,4 vezes. Assim, **nunca** chega a existir o concentrado que se classifica no código NCM 2106.9010 Ex 01.

(...)

64) Conforme exposto nos itens 68 até 75 deste Relatório, foi realizada análise pericial em kits para refrigerantes comercializados por Recofarma. Com base nos dados constantes dos Laudos Técnicos, esta fiscalização determinou a classificação fiscal dos componentes dos kits analisados. Pelos motivos expostos no Anexo 2 a este Relatório, concluiu-se que os componentes destes kits se enquadram nos códigos NCM relacionados na tabela a seguir:

<i>Item</i>	<i>Código NCM</i>
<i>Kit sabor Coca-Cola Zero</i>	
<i>Parte 1</i>	<i>2106.90.10</i>
<i>Parte 2A</i>	<i>2106.90.10</i>
<i>Parte 2B</i>	<i>3302.10.00</i>
<i>Parte 1B</i>	<i>2916.31.21</i>
<i>Parte 1C</i>	<i>2918.15.00</i>
<i>Parte 3</i>	<i>2106.90.90</i>
<i>Kit sabor Coca-Cola</i>	
<i>Parte 1</i>	<i>2106.90.10</i>
<i>Parte 2</i>	<i>2106.90.10</i>
<i>Kit sabor Sprite Zero</i>	
<i>Parte 2</i>	<i>3302.10.00</i>
<i>Parte 1</i>	<i>2918.15.00</i>

<i>Parte 1B</i>	<i>2106.90.90</i>
<i>Parte 3</i>	<i>2106.90.90</i>
<i>Kit sabor Sprite</i>	
<i>Parte 2</i>	<i>3302.10.00</i>
<i>Parte 1</i>	<i>2918.14.00</i>
<i>Parte 1A</i>	<i>2116.31.21</i>
<i>Parte 1G</i>	<i>2916.19.11</i>

65) A classificação fiscal dos componentes dos kits para fabricação de outras bebidas que não foram objeto de análise pericial é tratada no Anexo 3 a este Relatório.

66) Esta fiscalização constatou que os componentes de valor mais significativo dos kits para fabricação de bebidas se classificam no código NCM 2106.90.10 (“Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”), cuja alíquota do IPI é zero. Tais partes não se classificam no Ex 01 do subitem 2106.90.10, 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.

(...)

78) Conforme exposto neste Relatório, no curso de fiscalização relativa ao IPI realizada em Recofarma, constatou-se a ocorrência das seguintes infrações:

78.1 - Utilização indevida da isenção prevista no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, e no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.

78.2 - Erro na classificação fiscal utilizada.

79) Entretanto, esta fiscalização não constatou irregularidades que impedissem o contribuinte de dar saída aos componentes dos kits com a utilização da isenção prevista no artigo 69, inciso II, do RIPI/2002, e no artigo 81, inciso II, do RIPI/2010.

80) Não havendo IPI a lançar na fiscalizada, foi lavrado Auto de Infração para cobrança apenas da multa básica prevista no artigo 597 do RIPI/2010, observando-se que, como foram apuradas duas infrações distintas, tal multa foi cobrada duas vezes.

Inconformada, em 20 de janeiro de 2015, apresenta a interessada impugnação (fls. 497/525), por meio da qual, em síntese, assevera, quanto à classificação tarifária do concentrado, que as alegações alinhadas pelas autoridades fiscais não guardariam pertinência. Ordinariamente, os produtos industrializados seriam compostos por diferentes insumos, o que não lhes impediria a caracterização como um produto individualizado, sujeito à classificação própria.

Tendenciosa e divorciada da realidade, assim, interpretação no sentido de que o fato de os componentes formadores do kit constituírem elementos individualizados classificáveis de per se em específicos códigos da TIPI, ensejaria a descaracterização do produto como concentrado ou preparação composta, mercadoria única produzida e vendida pela atuada aos fabricantes do produto Coca-Cola.

As diferentes partes de cada kit, assim, seriam dosadas, quantitativa e qualitativamente, destinando-se, conjuntamente, à obtenção individualizada de cada bebida da marca Coca-Cola. Ou seja, cada conjunto seria utilizado para a fabricação de determinada quantidade de bebida, cujo rótulo evidenciaria o fim a que se destina. As partes apenas

*não seguiriam previamente misturadas por uma questão de preservação químico-biológica e bactericida.*

*Aduz que não haveria mínima semelhança entre o concentrado vendido por ela e os sanduíches trazidos à colação pelas autoridades fiscais. Neste caso, nada impediria que o preparador final do sanduíche acrescentasse, por exemplo, um pouco mais de maionese, afim de melhor agradar ao público local. Já no caso do concentrado, a descaracterização do produto constituiria criminosa contrafação de um produto da marca, cujo controle sanitário se faz com base nas suas específicas propriedades.*

*Acrescenta que os concentrados para a fabricação de bebidas não-alcoólicas, classificados na NCM 21.06.90.10 – Ex 01, representariam preparações unitárias e prontas para utilização, devidamente rotuladas, vendidas pela atuada aos fabricantes do chamado sistema Coca-Cola, conforme art. 327 do Decreto n. 7.212, de 2010 (RIPI). Tal permitiria a sua perfeita individualização e reconhecimento.*

*Improcedente também argumento apresentado pelas autoridades fiscais no sentido de que a apresentação do produto e correspondente classificação refletiriam somente a prática comercial das empresas. Não obstante, a realidade fática deveria ser sempre levada em consideração quando das regras tributárias e respectiva cobrança de tributos.*

*Prova cabal seria o laudo pericial fornecido pelo laboratório Falcão Bauer, em vista de solicitação da Receita Federal do Brasil. Coletadas amostras de concentrados diversos de diferentes bebidas, referido laboratório teria emitido laudo acerca de cada um dos concentrados coletados, relacionando-os à bebida final e demonstrando, assim, a natureza individualizada e única desses concentrados, que formariam, cada um deles, preparação destinada a uma específica operação de industrialização.*

*Destaca a explícita referência feita aos concentrados por ela produzidos na Nota Explicativa (NE) XI à Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI – SH) n. 3, para concluir que precitada nota evidenciaria que os concentrados seriam mercadorias e, em consequência, unidades sujeitas à classificação fiscal, com a particularidade de serem constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente. As autoridades fiscais, portanto, teriam tratado como mercadorias o que a RGI consideraria componentes de uma mercadoria.*

*E se a RGI n. 3 não se aplica às mercadorias produzidas pela atuada, a única interpretação possível a considerar o concentrado como unitária mercadoria 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, defende, significaria enquadrar a mercadoria na posição 21.06 e, sucessivamente, no código 2106.90.10 – Ex 01. A corroborar as conclusões da atuada, restariam anexados o laudo CETEA A130-1/13 e o relatório CETEA 24-2/14.*

*Sobre a resposta dada por autoridade fazendária americana a consulta acerca de partes de um sanduíche formulada por terceiros, enfatiza a falta de pertinência ao caso sob exame, pois, além de não se aplicar às práticas brasileiras, referida consulta responderia à hipótese diversa daquela objeto do presente. É que a utilização das partes de um sanduíche poderia ser alterada sem riscos de natureza contratual ou sanitária, o que não seria o caso dos concentrados produzidos pela atuada.*

*A negativa da participação da interessada na realização da perícia levada a efeito no âmbito do laboratório Falcão Bauer, ainda segundo a impugnante, constituiria desrespeito ao devido processo legal e cerceamento do direito à defesa, razão pela qual*

*não poderia ser considerada válida qualquer conclusão contrária aos interesses da contribuinte, consoante art. 18, §1o, do Decreto n. 70.235, de 1972.*

*Não obstante convocação da perita indicada pela autuada no sentido de acompanhamento da supramencionada diligência, quando, na data aprazada, comparecera ao laboratório, na companhia de representante da empresa e respectiva advogada, teria sido surpreendida pelo que segue: não teria sido permitida a presença da representante da empresa à reunião, tão apenas da advogada, após tergiversação; presentes à reunião a perita indicada pela contribuinte, a advogada, a autoridade fiscal, o representante do laboratório e uma perita deste, ter-se-ia informado que a perícia já fora realizada, mas o laudo correspondente não poderia ser exibido à perita da autuada, a exemplo das conclusões a que se chegara no laudo e os equipamentos utilizados na realização da perícia; ter-se-ia negado também visita ao laboratório.*

*Impor-se-ia, em consequente, a realização de nova coleta de amostras e subsequente perícia, o que a impugnante requer, ocasião em que indica a perita, ao mesmo tempo em que protesta pela apresentação de quesitos específicos quando do deferimento da mesma.*

*Tais concentrados seriam fabricados em Manaus, e classificados na posição censurada desde 1990. Antes, seriam fabricados no Rio de Janeiro, sob a mesma classificação, sem que jamais houvesse sido contestada no curso de inúmeras fiscalizações, o que ocorreria agora em vista da deliberada intenção de frustrar o benefício fiscal previsto no art. 6o do Decreto-Lei n. 1453, de 1975.*

*Reafirma a determinação constitucional no sentido da não-cumulatividade do IPI, possibilitando, em sua opinião, o creditamento em face da aquisição de insumo isento, posto que, caso contrário, a prática anularia a isenção, passando o adquirente a arcar com a totalidade do tributo, o que feriria referido princípio. A matéria teria sido submetida ao Supremo Tribunal Federal por meio do RE 582.891, onde aguarda julgamento após o reconhecimento da repercussão geral, o que, conforme a impugnante, deveria ensejar a suspensão do presente julgamento, em obediência à lei e ao princípio da equidade.*

*A interessada, consoante reconhecido pelas autoridades fiscais, seria estabelecida na Amazônia Ocidental e teria projeto aprovado pela Suframa, duas das condições estabelecidas pelo art. 6o do Decreto-Lei n. 1.435, de 1975. Os mencionados representantes da Fazenda, contudo, entenderiam que, excetuados os guaranáis, não seria diretamente utilizada, nos produtos em questão, matéria-prima agrícola regional.*

*Com fundamento do art. 2o do Decreto n. 6.871, de 2009, regulamentador da Lei n. 8.918, de 1994, que dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas, sustenta que os ingredientes com que seriam elaboradas as bebidas compreenderiam todas as substâncias utilizadas em seu processo industrial, inclusive os aditivos. Na sua forma original ou modificada, todas estariam presentes no produto final.*

*A cana-de-açúcar seria matéria-prima que, transformada no produto intermediário sacarose, incorporar-se-ia ao caramelo, o qual, por sua vez, seria empregado, ainda como produto intermediário, na industrialização da quase totalidade dos concentrados das bebidas em referência. O álcool e o ácido cítrico seriam igualmente decorrentes da industrialização da cana-de-açúcar, e, nesta qualidade, integrantes de diversos dos produtos.*

*Indubitável, assim, a presença da matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional cana de açúcar como um dos ingredientes dos concentrados fabricados, fornecida pela Agropecuária Jayoro Ltda, situada em Presidente Figueiredo, a quem seria encomendada a industrialização da sacarose posteriormente enviada para*

*industrialização pela empresa DD Williamson, dela recebendo o caramelo utilizado no produto final. O descrito não teria sido contestado.*

*O que ocorreria seria que as autoridades fiscais confundiriam os conceitos de matéria-prima e produtos intermediários, classificando erroneamente qualquer insumo, ainda que fruto de transformação industrial, como se matéria-prima fosse. Destarte, o benefício presente no art. 6º do Decreto-Lei n. 1.435, de 1975, somente seria aplicável na hipótese de o produto adquirido pelo contribuinte beneficiado pelo crédito ser obtido através da direta aplicação da matéria-prima por seu produtor, sem qualquer tipo de intermediação.*

*Mostrar-se-ia, porém, em diametral oposição ao afirmado pelos autuantes, incompatível com a interpretação literal da legislação tributária concessora de benefícios fiscais a leitura que precisadas autoridades teriam conferido ao art. 6º do Decreto-Lei n. 1.435, de 1975. Neste, não se veria o advérbio “diretamente”, o que tornaria o entendimento que deu origem à controvérsia desprovido de sustentação legal, em contradição, por este viés, ao art. 111 do CTN.*

*Refuta, neste ponto, a desconsideração do álcool como elemento do concentrado para Sprite, vez que mero aditivo, incapaz, nesta condição, de ensejar o direito ao crédito constante do art. 6º do Decreto-Lei n. 1.435, de 1975, mas tão somente ao crédito básico a que se refere o art. 226 do RIPI. Mais uma vez, estar-se-ia diante de restrição não prevista em lei. Se, nos dizeres do Decreto n. 6.871, e 2009, os aditivos seriam ingredientes do produto final, não haveria como deixar de incluí-lo no benefício instituído pelo Decreto-Lei n. 1.435.*

*Ainda de acordo com a impugnante, diferentemente do suscitado por ocasião do lançamento fiscal, competiria à Suframa definir se a empresa encontrar-se-ia ou não em condições de gozar dos benefícios decorrentes do Decreto-Lei n. 288, de 1967, e do Decreto-Lei n. 1.435, de 1975. No caso da interessada, tal teria se dado através da Resolução n. 298, de 2007. Ilegal, por conseqüência, a pretensão de excluir da interessada o direito reconhecido pela referida Superintendência da Zona Franca de Manaus, decidindo pela inexistência de benefício reconhecido sem a comprovação do descumprimento do Processo Produtivo Básico – PPB ou do Laudo Técnico Básico – LTP. Justificada, nestes termos, a declaração de nulidade da autuação.*

*Ao final:*

## **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.*

## **7.2 - Quanto ao Crédito-Presumido Conferido ao Comprador de Produto Isento**

### **7.2.1 - Do Princípio da Não-Cumulatividade**

*7.2.1.1. - Requer-se a suspensão do processo, para que se aguarde o julgamento do RE 582.891 de Repercussão Geral em tramitação no STF, com base em anterior decisão do CARF (item 6.1.1.).*

### **7.2.2 Quanto ao Benefício Fiscal Concedido pelo Art.6º do Decreto 1453/75**

*7.2.2.1 - Também quanto a este aspecto, bem espera e requer a Impugnante o desprovemento do auto de infração e a supressão da multa nele imposta, pelos motivos já expostos e, a seguir, resumidos:*

- Não pode a fiscalização da RFB restringir o alcance de benefício fiscal concedido por lei, através de interpretação restritiva, que lhe imponha limitações não constantes do texto legal, sob pena de ferimento ao art. 111 do CTN (item 6.2).*
- A decisão não pode ser fundada em arbitrária confusão entre matéria-prima e produtos intermediários, dividindo, inclusive, contra a definição legal (Lei 8.918/94), os ingredientes de uma bebida, em etapas de laboração (itens 6.2.9 e seguintes), nem excluindo de seus ingredientes os aditivos, também em divergência com a mesma lei.*
- Não pode a fiscalização da RFB negar a competência legal que tem a SUFRAMA para definir os benefícios fiscais, quer do DL 288/67, quer do DL 1453/75 (item 6.3).*
- Incompetência da RFB para decidir sobre a inexistência de benefício fiscal reconhecido pela SUFRAMA, quando a própria fiscalização reconhece expressamente que não está questionando o seu cumprimento pelo contribuinte (pág.21 do relatório), o que fere, inclusive, a jurisprudência do CARF (item 6.4).*
- Caso prevaleça o entendimento do caráter objetivo do benefício fiscal, impõe-se, então, a realização de perícia técnica, tal como requerido no item 7.1.3, única forma de aferimento da medida em que, cada produto se enquadra no benefício fiscal.*

*Requer-se, assim, o reconhecimento do acerto da classificação tarifária do produto da Requerente e, conseqüentemente, do seu direito ao gozo do benefício fiscal estabelecido no art. 6º do DL 1453/75, sendo a presente ação administrativo-fiscal julgada improcedente.*

*Para tanto, carrega aos autos os documentos de fls. 526/735.*

*É o relatório.*

A DRJ em Belém/PA julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado conforme ementa do **Acórdão n.º 01-32.548** a seguir transcrita:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Data do fato gerador: 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 do contribuinte, contanto que, por certo, sejam os resultados franqueados ao interessado quando da formalização e consequente ciência da pretensão, reunindo o 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: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

*Data do fato gerador: 31/12/2013*

**BENEFÍCIO FISCAL. COMPETÊNCIA. SUFRAMA. SRFB. CONFLITO. INEXISTÊNCIA.**

*No que respeita ao benefício fiscal estampado no art. 6o do Decreto-Lei n. 1.435, de 1975, não há que se falar em conflito de competência entre a Suframa e a Secretaria da Receita Federal do Brasil. À primeira, no estrito exercício de seu mister, compete aprovar o projeto a que se reporta o §2o ao precitado dispositivo. Porém, consoante facilmente se extrai da leitura do art. 6o do Decreto-Lei n. 1.435, de 1975, tal não é a única condicionante atinente à concessão do benefício, no exercício do qual a Administração Tributária exerce relevante e indispensável papel fiscalizatório. A isenção decorre de lei, configurando-se com a perfeita e permanente adequação à totalidade das exigências normativas.*

**IPI. ISENÇÃO. MATÉRIA-PRIMA AGRÍCOLA E EXTRATIVA VEGETAL DE PRODUÇÃO REGIONAL. INTERPRETAÇÃO LITERAL. CTN. ART. 111.**

*Nos termos do art. 111, II, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Destarte, em estrita obediência ao disposto no art. 6o do Decreto-Lei n. 1.435, de 1975, por matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, eleitas pelo legislador como hábeis a conferir a isenção a título de IPI de que cuida o dispositivo, não resta margem ao abrigo de produtos tais como corante caramelo, ácido cítrico ou álcool. Na qualidade de intermediários, não veiculam a isenção em voga, somente porque, na origem, teriam em comum dita matéria-prima regional. Entender de modo diverso importaria em ampliar a presente isenção a um sem número de situações, ao menos enquanto possível associarem-se as matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional aos produtos subsequentes, por mais distantes no tempo e no espaço que estivessem, inclusive porque separados por processos industriais distintos levados a efeito por pessoas jurídicas diversas, desfigurando-se a idéia inspiradora do instituto, e representando imprevisíveis efeitos sobre a arrecadação tributária.*

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

*Data do fato gerador: 31/12/2013*

**FABRICAÇÃO INDUSTRIAL DE BEBIDAS. MERCADORIAS. KITS. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.**

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

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância, alegando, em síntese, o seguinte:

Preliminares:

- 1) Nulidade da decisão recorrida por inovação dos fundamentos da autuação
- 2) Insubistência dos débitos por desrespeito à competência da SUFRAMA com aplicação do art. 178, CTN

Mérito:

- 3) Afirma haver desacerto nas acusações fiscais
  - O Açúcar como matéria-prima regional
  - A classificação fiscal dos produtos da Recofarma
- 4) Sucessivamente: incidência do art. 146, CTN

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi distribuído à minha relatoria.

É o relatório.

Fl. 18 do Acórdão n.º 3001-002.261 - 3ª Seju/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 11080.732960/2014-10

## Voto

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

### Da competência para julgamento do feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

### Conhecimento

O recurso voluntário atende aos requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### Preliminares

Antes de adentrar no mérito do Recurso Voluntário, vejamos as questões atinentes às preliminares suscitadas pela Recorrente.

#### 1) Nulidade da decisão recorrida por inovação dos fundamentos da autuação

Afirma que somente no acórdão recorrido é que houve debate a respeito da interpretação da Nota XI da RGI/SH 3, inovando nos motivos do lançamento e causando prejuízos ao contribuinte que não teve como se defender do fundamento que veio prevalecer, ofendendo seu direito ao contraditório. Por conseguinte, entende ser inevitável a nulidade da decisão nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72. Finaliza afirmando que a sua plenitude foi reconhecido pelo art. 10 do novo CPC.

Discordo da Recorrente. O julgador da decisão recorrida apenas apresenta argumentos com vistas a enfrentar as alegações constantes da impugnação, sem que houvesse inovado nos fundamentos constantes da autuação. Perceba que decisão recorrida apenas contrapôs os argumentos apresentados pela então impugnante no que se refere a cabimento da classificação fiscal adotada pela Recorrente, ou seja, a decisão rebateu as alegações trazidas na impugnação. Veja a reprodução de trecho da impugnação seguir:

5.2.1 – Para a correta classificação fiscal das mercadorias produzidas e vendidas pela Impugnante é necessário recorrer às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI-SH. Existem cinco RGI, cada uma das quais subdividida em suas Notas Explicativas (NE).

5.2.2 – A NE XI da RGI 3, em particular, é o dispositivo que se terá em conta para esclarecer as dúvidas sobre a classificação do produto de que ora se trata, tendo em vista o conteúdo conceitual e normativo da citada NE, transcrita a seguir:

Portanto, não há que se falar em nulidade da decisão recorrida por inovação quando a mesma enfrenta os próprios argumentos da trazidos pela Recorrente quando da apresentação da impugnação.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada.

## **2) Insubistência dos débitos por desrespeito à competência da SUFRAMA com aplicação do art. 178, CTN.**

A Recorrente afirma ainda em sede de preliminares que, diante do disposto no § 2º do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75, cabe exclusivamente à SUFRAMA a concessão do benefício fiscal em tela. Reforça com o que consta do Anexo I ao Decreto n.º 7.139/2010, que veicula a Estrutura Regimental da SUFRAMA. Ou seja, ao aprovar o estabelecimento candidato à isenção, a SUFRAMA atesta o cumprimento dos requisitos de localização (Amazônia Ocidental) e de emprego de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal de origem nacional.

Destaca ainda que a Resolução do Conselho de Administração da SUFRAMA n.º 202/2006 foi expresso em incluir nas competências da autarquia o reconhecimento do direito ao crédito de IPI para a adquirente. O inciso V do art. 1º da referida Resolução, por si só, autoriza a SUFRAMA a proceder a classificação do produto incentivado, providência imprescindível para quantificação do crédito a ser tomado pelo adquirente.

Apresenta ainda o art. 13 da mesma Resolução, no qual determina que as empresas precisam indicar apenas as características técnicas dos novos produtos, cabendo à SUFRAMA decidir se estes tem ou não a classificação fiscal dos anteriormente aprovados. Com base nesta competência, destaca que a SUFRAMA aprovou o projeto do estabelecimento local da empresa recorrente por meio da Resolução n.º 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n.º 224, que atribuiu uma classificação correspondente ao item 2106.90.10 EX01 da TIPI, conforme cotejo a seguir:

<b>Parecer Técnico 224 SUFRAMA</b>	<b>Item 2106.90.10 Ex 01 da TIPI</b>
<i>Preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.</i>	<i>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.</i>

Outro ponto citado na defesa é que a análise por amostragem não prejudica os demais concentrados no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75 tendo em vista que o seu §2º afirma que a aprovação do produto dar-se-á por estabelecimento, não por produto.

Retomando o foco deste item do recurso, o referido conflito de interpretação deve ser resolvido através da regra de competência específica atribuída à SUFRAMA, não podendo o Fisco desconsiderar ato da SUFRAMA que por ventura venha a discordar.

Novamente discordo da Recorrente neste ponto. Apesar das atribuições da SUFRAMA em sua área de atuação, é a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão,

definir a classificação fiscal e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando das suas interpretações, inclusive para fins de verificação do benefício previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75. Diversos julgados deste Tribunal Administrativo foram exatamente neste sentido, nos quais apresento, a título exemplificativo, os Acórdãos n.ºs 3402-003.801, 3402-004.827 e 9303-008.195.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar os argumentos de competência exclusiva da SUFRAMA para concessão de benefício fiscal.

## Mérito

No mérito, estamos diante da controvérsia relacionada a “*Utilização indevida da isenção prevista no artigo 82, inciso III, do RIPI/2002, e no art. 95, inciso III, do RIPI/2010*” e “*Erro na classificação fiscal utilizada*”. Vejamos o que dispõe a norma no que concerne a tal benefício:

### RIPI/2010

*Art. 95. São isentos do imposto:*

(...)

*III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 34).*

### Decreto-Lei nº 1.435/1975

*Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.*

*§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.*

*§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.*

O entendimento da fiscalização, em apertada síntese, é de que a ora Recorrente não poderia ter se aproveitado da referida norma isentiva em virtude da ausência de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional elaboradas por estabelecimentos localizados na área definida pelo §4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291/67.

A fiscalização, apesar de verificada a impossibilidade de aproveitamento da isenção prevista no artigos 82, III (RIPI/02) e 95, III (RIPI/10), não encontrou irregularidade que impedisse a Recorrente de dar saída aos componentes dos kits com a utilização da isenção prevista nos artigos 69, II (RIPI/02) e 81, II (RIPI/10). Neste sentido, foi laçado tão somente a multa prevista no art. 597 (RIPI/10).

Sobre estas questões, a Recorrente apresenta os diversos argumentos a seguir enumerados, os quais serão enfrentados pontualmente:

## **1) Afirma haver desacerto nas acusações fiscais**

### O Açúcar como matéria-prima regional

Afirma que a fiscalização e a decisão recorrida equivocam-se no sentido de que inexistente matéria-prima local nos seus produtos, isto porque nos insumos utilizados pela Recorrente, tais como o corante caramelo, o álcool neutro e o ácido cítrico, há o emprego da matéria-prima regional açúcar. Ou seja, destaca que o produto adquirido pela recorrente (açúcar), e processados por empresas terceirizadas da Recorrente, é fabricado na Amazônia Ocidental. Com isso, entende que ocorre o afastamento das objeções levantadas pela fiscalização no que concerne a afirmação de que “o álcool não é matéria prima, mas simples aditivo de bebida não alcóolica” e que “o ácido cítrico não seria matéria-prima regional, por ser produzido em São Paulo”.

Destaca ainda que a cana-de-açúcar se enquadra na regra de isenção por ser uma “matéria-prima agrícola e extrativas vegetais de produção regional”. Afirma ainda que a quantidade reduzida de álcool neutro e ácido cítrico nos concentrados da Recorrente é irrelevante do ponto de vista jurídico, seja porque isso não nega a essencialidade, seja porque o decreto-lei não fixa quantidades.

Corroboro com o entendimento esposado pela decisão recorrida. Neste sentido, por concordar integralmente com os fundamentos e explicações apresentadas em resposta à impugnação, reproduzo a seguir o trecho que retrata exatamente este entendimento:

*Curioso notar, por conseguinte, que, a pretexto da defesa da interpretação literal prevista no art. 111 do CTN, deseja a impugnante que consideremos sob o abrigo da expressão matérias-primas, a despeito do expressamente previsto na integralidade dos dispositivos que versam acerca do benefício (pede-se licença para repetir, “matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”), produtos por ela própria considerados intermediários, tidos por ingredientes das bebidas por ela produzidas. Por um giro lingüístico mais econômico, quer que tenhamos por matérias-primas produtos intermediários em nome na interpretação literal.*

*O raciocínio resta válido para o álcool neutro e o ácido cítrico, igualmente decorrentes da industrialização da cana-de-açúcar. Em se tratando dos kits para néctares, refrescos e repositores, bem como para as bebidas Sprite, Aquarius e Fanta, não resta empregado o corante caramelo, mas álcool neutro e ácido cítrico, o primeiro incontroversamente considerado aditivo pelo art. 2o, VII, do Decreto n. 6.871, de 2009, o qual regulamenta a Lei n. 8.918, de 1994, que dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebida.*

*Pelas razões expostas, apenas porque tido por ingrediente através do art. 2o, V, do aludido Decreto n. 6.871, de 2009, não significa que esteja habilitado a ensejar a isenção com lastro no art. 6o do Decreto-Lei n. 1.435, de 1975, vez que, faz-se prudente permanecer frisando, não se reputa possível considerar matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional. O ácido cítrico, de sua vez, como observado pelas autoridades fiscais, além de não constituir matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, não é de produção regional, porquanto produzido por Tate & Lile, empresa localizada no Estado de São Paulo.*

*Em verdade, os insumos utilizados pela autuada correspondem ao corante caramelo, ao ácido cítrico e ao álcool; não à Cana-de-açúcar ou à sacarose. E corante caramelo, ácido cítrico e álcool não são matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. Tal nem é propriamente objeto de controvérsia.*

*A contenda reside no fato de a impugnante sustentar que precitados insumos (corante caramelo, ácido cítrico e álcool), em que pese resultantes de processos de industrialização antecedentes ao dela, realizados por pessoas jurídicas outras (Agropecuária Jayoro Ltda, DD Williamson e Tate & Lile), trariam consigo a dita isenção, somente porque, na origem, têm em comum matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional.*

Neste sentido, não vejo como acatar os argumentos da Recorrente de que não há necessidade de emprego direto como insumos de seus produtos a matéria-prima regional (açúcar). Apesar de ela existir de fato nos insumos utilizados (corante caramelo, álcool neutro e ácido cítrico), estes não são “matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”.

Diante do exposto, voto por negar provimento neste particular.

#### A classificação fiscal dos produtos da Recofarma

##### i) Desnecessidade de registro dos kits da Recorrente no MAPA

Inicia seus argumentos afirmando que a Lei n.º 8.918/94 impõe o registro de bebidas junto ao Ministério de Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) e o Decreto n.º 6.871/09, que regulamentou a referida lei, considera bebidas, para os fins a que se propõe, nos termos do seu art. 2º, que assim dispõe:

*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; (...)*

Diante destas definições, afirma que para os kits produzidos pela Recorrente não há que se aplicar o inciso II, tampouco o inciso III tendo em vista que os produtos objetos da autuação são vendidos exclusivamente para as indústrias. Entende que "os kits qualificam-se como matéria-prima das bebidas (inciso IV), sendo que cada uma de suas partes compostas de diversos ingredientes (inciso V) e aditivos (inciso VII)". Portanto, não há que se falar no raciocínio adotado pela fiscalização tendo em vista que não há registro no MAPA para produto com a classificação 2106.90.10 Ex 01.

Discordo da Recorrente.

O Relatório de Ação Fiscal de fato destaca que os produtos vendidos pela Recofarma não poderiam ser os "concentrados" referidos nos Ex 01 e 02 do código NCM/SH 2106.90.10, do contrário necessariamente haveria o correspondente registro no MAPA. Veja trecho extraído do referido relatório:

*Assim, á 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.*

Ou seja, os argumentos apresentados pela Recorrente não interfere no posicionamento adotado pela fiscalização, sendo esta colocação apenas um argumento, dentre outros, na construção do entendimento adotado pela fiscalização para não enquadrar o "kit" no Ex 01, corroborado pelo fato de não caber o registro no MAPA. Portanto, entendo que não cabe a alegação da recorrente neste ponto.

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

Neste item a Recorrente afirma ser insustentável a interpretação proposta pela decisão recorrida tendo em vista que as definições constantes do Sistema Harmonizado seriam "hipóteses abstratas descoladas da realidade fática e mercantil vivenciada", de modo que razões de natureza mercantil ou físico-química não podem influenciar na classificação tarifária. Destaca que a tese adotada pela decisão recorrida não se sustenta tomando por base o parecer técnico específico contratado para o caso (e-fls. 1236 a 1261).

No mais, ainda segundo a Recorrente, a afirmação de que os kits não podem ser considerados “preparações” merece dupla censura. Primeiro porque desconsidera o uso que lhes é próprio e segundo porque a própria autuação classifica no item 2106.90.10 (preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas). Com efeito, segundo o citado parecer, os concentrados para a elaboração de bebidas da posição 2202 da TIPI só existe sob a forma de kits. Portanto, a interpretação adotada pelo fisco (2106.90.10) “*conduz nada menos do que à inutilidade de comando, que não se referiria a nenhum produto existente no mundo*”.

Novamente discordo da Recorrente.

O Regulamento do IPI prevê nos arts. 16 e 17 que a classificação fiscal deve ser procedida da seguinte maneira:

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

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

A Fiscalização, corroborada pela decisão recorrida, procedeu a classificação das mercadorias vendidas pela Recorrente conforme a determinação da norma acima reproduzida. Ou seja, considerou cada componente do “kit de concentrados” como uma única mercadoria, classificando-as individualmente. Neste sentido, diferentemente do que foi colocado pela Recorrente, o uso e a destinação de qualquer mercadorias são relevantes para fins de classificação fiscal.

Destaque-se ainda que, no que concerne aos produtos comercializados pela Recorrente, a decisão recorrida fez a seguinte ressalva:

*Note-se, como bem ressaltado pelos representantes da Fazenda, a contribuinte, em regra, pode comercializar seus produtos da forma que considerar mais conveniente e conferir a eles os nomes que reputar mais adequados. Não pode, contudo, vindicar que a legislação se curve as suas conveniências.*

Acrescente-se ainda que os kits analisados de forma individualizada pelo laudo pericial se deu em virtude de os mesmos encontrarem-se separados tal qual vendidos pela Recorrente. Este procedimento contribuiu para a correta identificação da classificação fiscal. Para tanto, a fiscalização se utiliza da Nota Explicativa (NESH) da posição 2106 para enquadramento no código NCM/SH 2106.90.10. Reproduz-se a seguir a referida nota explicativa:

*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 de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.*” (grifo nosso) [da fiscalização]

Neste sentido, vejo como correta a interpretação da fiscalização no que concerne a "preparação composta" a que se referem os Ex tarifários 01 e 02 do código NCM 2106.90.10. Reproduzo a seguir trecho do Relatório de Ação Fiscal (e-fl. 394):

(...)

*Por fim, verifica-se que no código NCM 2106.90.10 há dois Ex-tarifários (exceções tarifárias): o Ex 01 e o Ex 02, a seguir transcritos:*

*“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**” (grifo nosso)*

*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.*

(...)

Portanto, entendo que a fiscalização classificou corretamente diversos dos componentes do "kit" no código 2106.90.10 (obviamente sem o enquadramento nos Ex tarifários). Destaque-se que de fato não há uma preparação única (componentes do "kit" misturados entre si), do contrário não estaria havendo a presente discussão, o que foi, a bem da verdade, rejeitado pela fiscalização que o "kit" seria uma única preparação e sem suporte nos textos e posições da RGI/SH ou nas respectivas NESH.

iii) Autorização normativa para classificação unificada: interpretação da NESH XI à RGI/SH 3

Neste ponto a Recorrente afirma que a prática adotada de classificar seus produtos de forma unificada não encontra obstáculo nos artigos 13, §4º, 30 e 31 do anexo do Decreto nº 6.871/09. Mais do que isso, encontra respaldo expresso no Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias. A Recorrente entende pela aplicação direta do RGI/SH 1, com autorização normativa prevista na NE XI à RGI/SH 3. Vejamos detalhadamente o que a Recorrente argumentou:

Mais do que isso, a classificação tradicionalmente adotada pela Recorrente tem respaldo expresso no Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias.

Dois percursos interpretativos independentes levam ao mesmo resultado. O **primeiro**, mais singelo, consiste na aplicação direta da RGI/SH 1, segundo a qual:

*"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."*

Sabe-se que existe posição específica para os concentrados de bebidas não alcoólicas – precisamente o item 2106.90.10 da TIPI, a saber:

*"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."*

O que resta saber é se há autorização normativa para tratar-se o produto da Recofarma – kits para a elaboração de bebidas não alcoólicas compostos de partes separadas – como uma mercadoria unitária. Havendo, a sua subsunção ao item acima será automática, encerrando-se a controvérsia.

Tal autorização normativa existe, consubstanciando-se na Nota Explicativa XI à RGI/SH 3, a saber:

*"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."*

A referida NESH, embora afaste a incidência da RGI/SH 3 (que cuida de produtos compostos ou misturados), deixa fora de dúvida – ao fazer menção a "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 (se sólido ou líquido).

O **segundo** percurso exegético – mais sofisticado, em linha com o refinamento que a matéria pode atingir – é na verdade um aprofundamento do primeiro.

Começa, como é natural, pela RGI/SH 1, já transcrita. Admitindo que não há, no corpo desta regra vista isoladamente, nada que determine a classificação unificada do produto da Recorrente, passa para a RGI/SH2, cujo item 2.b dispõe como segue:

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

Por força da remissão constante da parte final do dispositivo, vai à RGI/SH 3, cuja aplicabilidade aos kits de concentrados é – como já visto – afastada pela respectiva NESH XI, reproduzida acima.

Dada essa exclusão expressa, volta à RGI/SH 2, enfatizando a respectiva NESH X, assim redigida:

*"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."*

Retorna, então, à RGI/SH 1, mas agora devidamente autorizado pela NESH XI à RGI/SH 3 (ver acima) a tratar como mercadoria unitária o kit de concentrado formado de partes separadas apresentadas em conjunto e em proporções fixas (embaladas conjuntamente ou não).

Ou seja, entende que sua classificação fiscal está correta, independentemente se apresentados sob a forma unificada ou em kits, sendo descabida a classificação isolada de cada uma de suas partes integrantes, as quais somente procederia se fossem vendidas em separado.

Novamente discordo da Recorrente.

Início minhas considerações reproduzindo trecho da decisão recorrida na qual corroboro com seu entendimento:

*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.*

*A clareza solar da Nota Explicativa XI à Regra 3.b) é tamanha que flerta com a qualidade de empeco ao debate em torno dela, para o que se pede nova licença à transcrição: "A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo".*

Perceba que a própria NE XI destaca que "não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes", justamente o que consta desta controvérsia. Tanto que a fiscalização afastou a classificação dos "kits" num único código NCM de "preparação", contudo não afastou a possibilidade de uma "mercadoria" ter vários componentes separados.

Destaque-se ainda a minha discordância dos argumentos relacionados a capacidade de diluição apontada, isto porque a capacidade de diluição prevista no EX 01 não se enquadra ao presente caso. Isto porque os componentes de uma preparação constituída por uma mistura de diversas substâncias deveria produzir a bebida através de uma simples diluição, o que não se encaixa nos kits ora sob análise. Foi constatado que os "kits" não apresentam as mesmas

características sensoriais e físico-químicas do refrigerante, não podendo, portanto, ser considerados como um concentrado ou sabor concentrado a que se referem os Ex 01 e 02.

iv) Irrelevância da interpretação proposta pelo Conselho de Cooperação Aduaneira

A Recorrente afirma que a decisão recorrida equivoca-se ao invocar os trabalhos da CCA (hoje OMA) que levaram a redação da Nota e que valeriam como respectiva interpretação autêntica. Afirma que o texto da Nota, avaliado em si mesmo e no contexto em que se insere, antes impõe do que impede a classificação unificada dos kits para fabricação de bebidas. Destaca ainda, segundo ela, que as IN RFB nº 1459/14 torna vinculantes no Brasil apenas os pareceres do Comitê do Sistema Harmonizado da OMA.

Improcedentes tais argumentos. Os trabalhos do Comitê de Nomenclatura e do Comitê Interino de Sistema Harmonizado do CCA (hoje OMA), conforme bem elucidado pela decisão recorrida, serviram para corroborar o entendimento adotado pelas autoridades fiscais, com vistas a reforçar na sua argumentação mesmo que, eventualmente, não tivessem caráter vinculante, tal qual alegado pela Recorrente. Neste sentido, de fato refere-se a um posicionamento importante em sentido desfavorável à tese da recorrente. Relevante reproduzir, por concordar, o trecho da decisão recorrida no qual se pronunciou a respeito deste tema:

*Não obstante, no propósito de encerrar qualquer dúvida eventualmente 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 incerteza, 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 ratio da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), em frontal colisão com a tese que a impugnante pretende fazer prosperar.*

v) Sucessivamente: classificação do concentrado para a fabricação de Coca-Cola

Afirma a Recorrente que, mesmo que se atenda aos critérios absurdos, inequivocamente contrário ao SH, o caso seria de aplicação do Ex 1 no enquadramento de cada uma das duas partes do concentrado para a fabricação da Coca-Cola.

Também discordo deste último argumento relacionado item “Classificação fiscal dos produtos da Recofarma”. Apesar de as partes individuais do “Kit” utilizado para fabricação da Coca-Cola serem classificadas no código 2106.90.10, entendo não haver embasamento normativo do Sistema Harmonizado para fins de classificação de “Kit” tendo em vista que, evidentemente, não há uma “preparação única”. A fiscalização apresentou em seu Relatório de Ação Fiscal diversos fundamentos, inclusive tratados neste voto, que corroboram o não enquadramento dos “kits” no Ex 01.

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de ser procedente a classificação fiscal adotada pela fiscalização ao atribuir individualmente para cada componente dos kits a respectiva classificação constante da tabela de e-fl. 425 do Relatório de Ação Fiscal e, via de consequência, negar provimento ao recurso neste particular.

## 2) Sucessivamente: incidência do art. 146, CTN

A Recorrente inicia seus argumentos neste ponto no seguinte sentido:

Após a transferência do estabelecimento para a ZFM, área incentivada conforme a política de desenvolvimento agroindustrial fixada para a Região pelo Governo Federal (e recentemente confirmada pela promulgação da Emenda Constitucional 83/2014, que prorrogou a sistemática por mais 50 anos), os benefícios fiscais do Sistema Coca-Cola passaram a ser objeto de intenso escrutínio por parte das autoridades fiscais.

Até a autuação em tela, tratava-se basicamente de negar aos adquirentes o crédito relativo ao IPI não recolhido na origem, ao fundamento de que a não-incidência teria respaldo no art. 9º do Decreto-lei nº 288/67 (isenção simples), e não no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 (isenção com direito de crédito), o qual exige o uso de matéria-prima regional.

(...)

Como fica claro, embora já se discutisse o tema da classificação fiscal, tinha-se por inquestionável – e expressamente enunciado, inclusive em ofício a ela dirigido – o enquadramento de cada um dos kits da Recorrente em um único código da TIPI, fosse ele qual fosse.

Do mesmo modo, nas intimações dirigidas à Recorrente no bojo das fiscalizações desenvolvidas em Fabricantes Autorizados do Sistema Coca-Cola, como a Companhia de Bebidas Ipiranga (doc. nº 16) e a Uberlândia Refrescos Ltda. (doc. nº 17), tudo o que se lhe exigiu foram informações quanto ao uso de matérias-primas regionais e à aprovação de seu projeto pela SUFRAMA, sem alusões à classificação individualizada das partes componentes de seus kits.

Essa prática, de resto, é antiga. Já em 1988, a Decisão nº 287, proferida em consulta sobre o Imposto de Importação, afirmou a classificação unificada (então sob o código 21.07.02.99) do concentrado para a fabricação de Coca-Cola, que sempre consistiu em duas partes líquidas (doc. nº 18).

Alega, por fim, que houve inovação nos critérios jurídicos quando das respostas fornecidas pelo auditor aos quesitos 3 e 4 elaborados pelo CARF (Termo de Diligência referente ao processo 10166.720116/2008-95), atraindo a regência do art. 146 do CTN. Neste sentido, entende que os créditos devem ser extintos.

Reputo totalmente descabidas as alegações da Recorrente neste sentido. Peço vênia à I. Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora do Acórdão nº 3402-004.073, para reproduzir trecho do seu voto no qual reflete exatamente o entendimento deste Relator no que concerne a alteração de entendimento por parte da Receita Federal do Brasil a respeito da interpretação de determinada norma ao longo do tempo, mudando o critério jurídico adotado em procedimentos fiscais progressos, sem que haja ofensa ao disposto no art. 146 do CTN.

*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 Ribeiro, 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 mordaza à fiscalização.*

*Com bem expressou o Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto sobre o tema, no seu voto no Acórdão n.º 1401001.649-4ª 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.*

*Também o Laudo do Instituto Nacional de Tecnologias, 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 n.º 11080.727433/201574, no interesse da Vonpar Refrescos S.A., que compra os referidos produtos da recorrente, sob o Acórdão n.º 3402003.802 (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.**

*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.*

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste particular.

**Da conclusão**

Diante do exposto, voto rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*  
Marcos Roberto da Silva

