



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11274.720059/2021-57</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3301-014.510 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NORSA REFRIGERANTES S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. NOTA FISCAL. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE. LEI 4.502/1964, ART. 62.

A leitura do art. 62 da Lei nº 4.502/1964 demanda ponderação. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos “estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares”, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, mormente quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE nº 592.891/SP.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2018, 2019

DECISÃO JUDICIAL. TRF. NÃO VINCULAÇÃO.

Nos termos do art. 99 do RICARF/2023, as decisões do Poder Judiciário que são de observância obrigatória por parte deste CARF são as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo STF, ou pelo STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, de tal sorte que as decisões do TRF não vinculam este CARF.

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

Ano-calendário: 2018, 2019

KITS DE CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA". CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O "kit de concentrado" constituído por diferentes componentes acondicionados separadamente, apresentados em conjunto e em proporções fixas, não compromete o tratamento como mercadoria única. Enquadramento na NCM 2106.90-10 EX 01.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2018, 2019

NORMAS SUFRAMA. ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, CTN. EXCLUSÃO DA MULTA, DOS JUROS DE MORA E DA CORREÇÃO MONETÁRIA. INAPLICÁVEL. As normas a que se refere o parágrafo único do art. 100 do CTN são normas complementares de caráter tributário, e não qualquer norma publicada por qualquer órgão da administração. A observância a normas publicadas pela SUFRAMA, que tratam de critérios técnicos aplicáveis nas questões envolvidas na área de atuação daquele órgão, não tem o condão de afastar a multa, os juros de mora e a correção monetária devidos em razão dos tributos lançados pela Fiscalização.

MULTA QUALIFICADA. 150%. AUSÊNCIA DO QUALIFICADOR. INAPLICÁVEL. Não restando caracterizada a sonegação, a fraude ou o conluio, inaplicável a multa qualificada (150%) prevista no inciso II do § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/64.

JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N. 108.

Nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

SOLIDARIEDADE. ART. 124 CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA. ART. 121 CTN.

O art. 124 do CTN, que trata da solidariedade em matéria tributária, nada mais é do que uma das formas de distribuição da responsabilidade pelo pagamento do tributo (ou da penalidade pecuniária) entre os sujeitos passivos da obrigação principal, não se prestando, por si só, para a determinação de qualquer sujeição passiva. Para que alguém possa ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento de um tributo (ou de uma penalidade pecuniária), é preciso que, antes, esse alguém seja legitimado como sujeito passivo da obrigação tributária, o que deve ser feito à luz do art. 121 do CTN.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar arguida e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento aos Recursos Voluntários apresentados pela RECOFARMA e pela NORSA, vencidos os Conselheiros Aniello Miranda Aufiero Júnior (relator) e Paulo Guilherme Deroulede que davam provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela RECOFARMA, para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária, e em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela NORSA, unicamente para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Bruno Minoru Takii.

*Assinado Digitalmente*

**Aniello Miranda Aufiero Junior – Relator**

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Aniello Miranda Aufiero Junior, Bruno Minoru Takii, Márcio José Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

“Trata-se IMPUGNAÇÃO contra auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, para constituir créditos tributários em desfavor da contribuinte epígrafa, no montante total de R\$ 137.100.642,76, consolidado na data do lançamento, conforme demonstrativo do crédito tributário.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, o Fisco efetuou o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das seguintes infrações: CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO-BEBIDAS – O estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de créditos básicos, em desrespeito à legislação do imposto, conforme está descrito no procedimento administrativo.

O procedimento fiscal vislumbrou analisar os pedidos de ressarcimento de IPI e as notas fiscais de entrada e saída durante o período de 01/2018 a 06/2019.

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, no processo constam os seguintes relatórios, dentre outros documentos comprobatórios:

- a) Relatório de Ação Fiscal nº 1 contendo aspectos que dizem respeito à possibilidade de aproveitamento de créditos incentivados oriundos dos “concentrados” adquiridos na ZFM.
- b) O Relatório de Ação Fiscal nº 02 descrevendo a utilização indevida de classificação fiscal e alíquotas únicas no cálculo dos créditos em questão.
- c) O Relatório de Ação Fiscal nº 03 descrevendo a constatação fiscal de ocorrência de supervalorização no valor tributável sobre o qual foram aplicadas as alíquotas de 20%, 4% e 12% (a depender do período analisado). Tal relatório mencionou os procedimentos adotados para formalização do lançamento de ofício.
- d) Aplicação da multa qualificada de 150%;
- e) Desconsideração do saldo credor do período anterior, em discussão no processo administrativo (PA) nº 10480.727759/2017-98.

O Fisco ainda estornou os débitos de IPI referentes às saídas de concentrados para bebidas não alcoólicas para outras filiais da contribuinte e glosou o ajuste a crédito feito no mês de março de 2008.

Conforme os citados Relatórios o estabelecimento fiscalizado classificou os insumos (“kits”), adquiridos da empresa RECOFARMA, no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI (alíquota de 20%, 4% e 12%) como se cada kit fosse um produto único. No entanto, cada “kit” era composto por diferentes componentes acondicionados separadamente, cada qual não se adequando à classificação adotada. O Fisco concluiu que, conforme as regras de classificação de mercadorias, cada componente deveria ser classificado em seu código próprio (os códigos correspondentes à classificação correta, em geral, sujeitam-se à alíquota zero de IPI, o que resultaria em crédito incentivado do IPI igual a zero).

Além deste fato, foi constatado irregularidades na base de cálculo do imposto, caracterizada pela sobrevalorização dos preços dos produtos adquiridos que incluíam valores como “royalties” e “contribuições financeiras” enviadas às empresas do Sistema Coca-Cola para pagamentos de despesas de comercialização (inclusive marketing) e investimentos.

Em virtude das glosas de créditos efetuadas no procedimento fiscal, o Fisco efetuou a reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento para apuração dos novos saldos mensais e efetuou o lançamento dos débitos existentes.

O Fisco aplicou a multa de ofício qualificada, de 150%, prevista no art. 80, caput e § 6º, inciso II, da Lei nº 4.502/64, uma vez que, no caso concreto, se verificou simulação, fraude e conluio, além de prática reiterada.

Também imputou a responsabilização solidária de Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., CNPJ 61.454.393/0001-06, nos termos do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional.

Cientificada do lançamento, a autuada apresentou impugnação, aduzindo em sua defesa as razões sumariamente expostas a seguir:

**DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI RELATIVO A AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS ISENTOS**

DA ORIENTAÇÃO GERAL CONTIDA EM ATO PÚBLICO RECONHECENDO EXPRESSAMENTE QUE O PRODUTO ELABORADO PELA RECOFARMA É O CONCENTRADO CLASSIFICADO NA POSIÇÃO DA TIPI 21.06.90.10 EX. 01:

DO CONCENTRADO ELABORADO PELA RECOFARMA: PRODUTO ÚNICO E DA SUA CLASSIFICAÇÃO FISCAL COMO TAL POR FORÇA DA PORTARIA INTERMINISTERIAL MPO/MICT/MCT nº 08/98 E ATOS DA SUFRAMA.

DA APLICAÇÃO DA COISA JULGADA FORMADA NO MSI N°95.0009470-3 AO PRESENTE CASO

DA ILEGALIDADE DO RF 2 PELA AUSÊNCIA DE ARBITRAMENTO

DO VALOR TRIBUTÁVEL DO IPI PARA FINS DE CREDITAMENTO DE IPI.

DA ILEGALIDADE DO RAF 3 PELA FALTA DE ARBITRAMENTO DO VALOR TRIBUTÁVEL PARA FINS DE CREDITAMENTO DO IPI

DA IDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS E DA QUALIDADE DA IMPUGNANTE DE ADQUIREnte DE BOA-FÉ

DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA

DA INAPLICABILIDADE DE MULTA QUALIFICADA AO CASO CONCRETO

DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA NO AUTO

DO AJUSTE A CRÉDITO REALIZADO NO MÊS DE MARÇO DE 2018

DO ESTORNO DOS DÉBITOS DE IPI REFERENTES ÀS SAÍDAS DOS CONCENTRADOS PARA OUTRAS FILIAIS DA IMPUGNANTE

ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA

DA IRRELEVÂNCIA DOS TRABALHOS DO CONSELHO DE COOPERAÇÃO ADUANEIRA.

DOS REITERADOS PRONUNCIAMENTOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

DAS IRREGULARIDADES NA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS INCENTIVADOS.

RAZÕES QUE JUSTIFICAM A IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA DA RECOFARMA PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUPOSTAMENTE NÃO RECOLHIDO.

A 27<sup>a</sup> Turma da DRJ08, em sessão datada de 22/06/2021, decidiu, por unanimidade de votos, considerar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário. Foi exarado o Acórdão 108-016.245, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

GLOSa DE CRÉDITOS. CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DE ALÍQUOTA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ASSUNÇÃO DO ÔNUS FINANCEIRO.

Devem ser glosados os créditos concernentes a concentrados para refrigerantes adquiridos com erro de classificação fiscal e de alíquota, sendo correta a alíquota de 0% se inexistente a comprovação de que a adquirente tenha arcado com o ônus financeiro do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL “KITS”. EQUIVOCADO TRATAMENTO COMO PRODUTO ÚNICO.

É correta a glosa de crédito do IPI calculado por estabelecimento industrial que adquire “kits” constituídos por diversos componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, em proporções fixas, para a fabricação de bebidas, mediante aplicação da alíquota estabelecida para o Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. O uso de destaques “Ex” do código 2106.90.10 é inadequado para os diversos componentes dos “kits”, antes de serem misturados e homogeneizados. Esses componentes devem ser classificados de forma individualizada, em códigos da TIPI aos quais corresponde alíquota zero, o que resulta em crédito do IPI igual a zero.

#### CRÉDITOS INCENTIVADOS DE IPI. BASE DE CÁLCULO. VALOR TRIBUTÁVEL.

A base de cálculo do crédito incentivado de IPI, decorrente de aquisição de insumo isento, é o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial fornecedor do insumo. Estando o preço do insumo supervalorizado de forma indevida, com valores que dizem respeito ao produto final e não ao insumo, não pode essa parcela integrar o “valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial”. Nessa situação, o valor tributável não é igual ao preço registrado na nota fiscal, só podendo ser o custo de fabricação acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação de saída.

#### PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SONEGAÇÃO, FRAUDE, CONLUIO. PRECIFICAÇÃO ARTIFICIOSA. DISSIMULAÇÃO. VANTAGEM TRIBUTÁRIA INDEVIDA.

Considera-se abusivo o planejamento tributário que oculta a efetiva natureza das receitas auferidas de forma a obter vantagem tributária indevida. Os procedimentos para dissimular e ocultar a real essência econômica do fato gerador tributário não podem ser oponíveis ao Fisco. O planejamento tributário abusivo que, através de precificação, oculta receitas não relacionadas à venda da produção industrial em prol de promover vantagens tributárias indevidas ao conjunto de empresas envolvidas no complexo econômico, não se torna lícito por força do tempo.

#### MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO. CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICATIVA.

Existente a circunstância qualificativa, traduzida na conduta dolosa de evasão tributária, é cabível a imposição de multa de ofício duplicada (150%).

#### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2018, 2019

#### COISA JULGADA. EFICÁCIA.

Coisa julgada é uma qualidade que se agrega à declaração contida na sentença, assim entendida a resposta jurisdicional firmada apenas na parte dispositiva. Nem o relatório e nem a fundamentação da sentença podem se revestir da coisa julgada, porque nestes não existe propriamente um julgamento. Se determinada matéria não integrou o pedido e não consta do dispositivo, não faz coisa julgada, ainda que importante para determinar o alcance da parte dispositiva.

#### LAUDOS E PARECERES TÉCNICOS.

As características técnicas, assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria, descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita na legislação que rege o processo administrativo fiscal, devem ser observadas, salvo se comprovada sua improcedência, devendo ser desconsideradas as definições que fujam da competência dos profissionais técnicos.

#### OBSERVÂNCIA DOS ATOS NORMATIVOS EXPEDIDOS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, a que se refere o inciso I do art. 100 do CTN, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos que versem sobre matéria tributária. São atos gerais e abstratos, tais como portarias, instruções, etc, editadas com a finalidade de explicitar preceitos legais ou de instrumentar o cumprimento das obrigações tributárias. É a observância destes tipos de atos normativos que têm o condão de excluir a cobrança dos consectários legais, nos termos de parágrafo único do art. 100 do CTN.

**MULTA DE OFÍCIO. AFASTAMENTO POR EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INAPLICABILIDADE.**

Não há de se falar em aplicação do disposto no art. 76 da Lei nº 4.502/64 c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, ante a inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte. Ainda mais se os efeitos do alegado ato administrativo restringem-se ao âmbito da competência legal e da área de atuação atribuída àquele Órgão (no caso a Suframa), tendo validade e eficácia para os fins a que se destinam, dentre os quais não se inclui a classificação fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em sede recursal, a Recorrente Norsa Refrigerantes S.A. apresentou os seguintes argumentos:

- a) A coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3 e o RE 592.891 garantem o direito ao crédito ficto do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos;
- b) Existe orientação geral contida em ato público reconhecendo que o produto elaborado pela Recofarma é o concentrado classificado na posição da TIPI 2106.90.10 Ex. 01;
- c) Necessidade de prevalência do entendimento adotado na Ação Anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200, ajuizada pela RECOFARMA;
- d) O concentrado elaborado pela Recofarma é produto único, conforme definição da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e atos da SUFRAMA;
- e) A coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3 definiu a natureza do concentrado elaborado pela RECOFARMA;
- f) Illegalidade do RF nº 2 pela ausência de arbitramento;
- g) Falta de prova do conluio para majorar o valor tributável, sobretudo porque não há, de sua parte, atuação dolosa na contabilização de dispêndios e ingressos realizada por aquela;
- h) Illegalidade do RF nº 3 pela falta de arbitramento do valor tributável para fins de creditamento do IPI;

- i) Na qualidade de adquirente de boa-fé, a recorrente tem direito ao aproveitamento do crédito, conforme a classificação fiscal adotada pelo fornecedor;
- j) Impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária;
- k) Inaplicabilidade da multa qualificada no caso concreto;
- l) A decisão recorrida não podia manter a glosa de saldo credor apurado em período anterior, considerando o auto de infração objeto do PAF nº 10480.724729/2018-19;
- m) Encontra-se correto o ajuste a crédito realizado no mês de março de 2018, no valor de R\$ 12.982.974,31 para anular os estornos que haviam sido realizados;
- n) Improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício.

Já a Recofarma Indústria do Amazonas Itda, enquanto responsável solidária, interpôs seu Recurso Voluntário, trazendo os seguintes argumentos:

- a) Preliminarmente, nulidade do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa;
- b) Impossibilidade de manutenção da glosa, sob pena de afrontar o entendimento firmado pelo STF no RE 592.891;
- c) Correção da classificação fiscal unificada adotada pela empresa, de acordo com o Sistema Harmonizado;
- d) Legitimidade do método de precificação adotado no setor de bebidas e ausência de cobrança de royalties;
- e) Impossibilidade de sua responsabilização solidária;
- f) Impropriedade da qualificação de multa de ofício;
- g) Invalidade da autuação por afronta ao art. 178 do CTN.

Nas contrarrazões aos respectivos recursos voluntários, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional defendeu os seguintes pontos:

- a) Questão preliminar: ausência de nulidade do acórdão recorrido
- b) Ausência de direito automático ao crédito de IPI na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus – classificação fiscal como questão primordial do lançamento
- c) Posição da Administração Tributária e inaplicabilidade do art. 24 da LINDB
- d) Ineficácia da decisão proferida na Ação Anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200, em relação ao presente processo

- e) Classificação fiscal dos insumos fornecidos pela RECOFARMA
- e.1. Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e características dos produtos adquiridos pela fabricante de bebidas
- e.2. Compreensão das competências da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Suframa
- e.3. Irrelevância da suposta boa-fé da adquirente para efeito de aproveitamento da classificação fiscal incorreta
- e.4. Limites objetivos da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Individual nº 95.0009470-3: classificação fiscal como matéria não decidida no provimento transitado em julgado
- f) “Contrato de Fabricação” de bebidas da marca COCA-COLA: conteúdo dos direitos negociados e economicidade dos bens imateriais
- g) Irregularidades na base de cálculo dos créditos incentivados
- h) Responsabilidade solidária da RECOFARMA
- i) Legalidade da exigência de multa, de juros de mora e de correção monetária
- j) Multa qualificada
- k) Fato superveniente: sentença norte-americana
- l) Improcedência do ajuste a crédito realizado no mês de março de 2018
- m) Juros sobre a multa de ofício

Registra-se, ainda, a petição juntada pela Norsa, em que elenca os seguintes fatos novos:

- a) Em 09/04/2024 teria havido o julgamento do processo administrativo nº 10980.724073/2018-95, de interesse da própria RECOFARMA, onde foi discutida a exigência de diferenças de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em razão de suposta quantificação indevida do lucro da exploração justamente por suposta majoração do preço do concentrado, tendo sido decidido, por unanimidade de votos, que não houve dolo, conluio, fraude nem simulação da RECOFARMA na fixação do preço do seu concentrado;
- b) Em 15/04/2024, a Turma 3402 teria analisado os processos administrativos 10073.722349/2019-14 e 13830.720089/2019-11, de interesse de outra fabricante de produtos Coca-Cola, e também teria afastado “a suposta majoração desse mesmo preço do concentrado, por constatar que não houve conluio entre a fabricante e a RECOFARMA na fixação do preço dos concentrados, tendo em vista que não foi apresentada qualquer prova que

demonstrasse a atuação conjunta da fabricante dos produtos Coca-Cola e da RECOFARMA para majorar o preço do concentrado”;

- c) Em 22/02/2024, analisando caso semelhante, “a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF concluiu no sentido de que não é suficiente para configurar a ocorrência de dolo, conluio, fraude ou simulação a mera presunção de sobrevalorização dos preços, sem que sejam apresentados os respectivos elementos fáticos que comprovem a suposta prática do sobrepreço” (Acórdão nº 1201-006.249);
- d) A Turma 3402 “analisou casos idênticos ao presente e concluiu que a SUFRAMA é competente para definir o produto incentivado conforme o PPB previsto em Portaria Interministerial, reconhecendo, portanto, a natureza de "concentrado" dos produtos elaborados pela RECOFARMA classificados no código SUFRAMA 0653 e na posição 2106.90.10 EX. 01 da TIPI”;
- e) Há um acórdão proferido pela Turma 3402, de relatoria da Conselheira Cynthia Elena Campos, onde reconhece o produto elaborado pela Recofarma como concentrado classificado no código SUFRAMA 0653 e na posição 2106.90.10 EX. 01 da TIPI (Acórdão nº 3402-009.588);
- f) O Tribunal Regional Federal (TRF) da 1ª Região Fiscal proferiu acórdão favorável na ação anulatória ajuizada pela Recofarma, confirmado que o produto fabricado pela Recofarma e adquirido pela Recorrente é o concentrado classificado na posição da 2106.90.10 EX. 01; e
- g) Em 22/12/2023, “foi publicado o art. 14 da Lei nº 14.689, de 20.09.2023, que limitou o montante das multas aplicadas ao percentual de 100% e determinou o cancelamento automático do montante que excede 100% da multa já exigida em autuação fiscal.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Junior, Relator

Os Recursos Voluntários da NORSA e da RECOFARMA são tempestivos e preenchem as demais condições de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento.

### Preliminar

Do cerceamento de defesa da Recofarma pelo acórdão recorrido

A Recorrente Recofarma suscita o cerceamento de defesa, uma vez que o Acórdão da DRJ se absteve de apreciar alguns argumentos de méritos aduzidos nas impugnações, ou fez de forma superficial, se limitando a especificar alguns pontos em que foram deixados ser analisados.

Aduz que “ao deixar de refutar suficientemente os argumentos e incorrer na descrita omissão, prejudica-se sobremaneira a defesa da Recorrente, que não saberá quais os fundamentos para a recusa dos mencionados pontos”.

Sem razão a Recorrente.

Conforme é cediço, o julgador não é obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, bastando que enfrente aquelas capazes de infirmar a conclusão adotada. Nesse sentido, o STJ:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no MS 21.315/DF, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2016, DJe 15/06/2016)

Conforme se depreende dos autos, o Acórdão recorrido não se furtou de analisar os principais argumentos trazidos pela ora Recorrente em sede de impugnação, tendo construído sua decisão com observância ao disposto no art. 31 do Decreto nº 70.235, de 1972:

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

Cumpre trazer à baile jurisprudência do CARF que corrobora com tal entendimento, disposto no Acórdão nº 3402-012.345, conforme ementa abaixo:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/09/2016 a 31/12/2019

ALEGAÇÕES DAS PARTES. NÃO APRECIAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A autoridade julgadora não está obrigada a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, bastando que enfrente aquelas capazes de infirmar a conclusão adotada.

Assim, a preliminar não merece acolhida.

## Mérito

Uma vez superada a questão preliminar, serão tratadas as condutas constantes nos três relatórios de constatação de infração fiscal lavrados pela fiscalização em face da autuada (Norsa Refrigerantes S.A.) e a responsável solidária (Recofarma Indústria do Amazonas Ltda), a saber: (i) RAF 01 – aproveitamento de créditos inexistentes; (ii) RAF 02 – erro na classificação fiscal e na alíquota aplicável para o cálculo dos créditos incentivados; e (iii) RAF 03 – irregularidade na base de cálculo dos créditos incentivados, bem como as demais implicações.

### 1. Da origem dos créditos incentivados do IPI

Conforme se depreende do acórdão recorrido, a desconsideração da isenção conferida pelo artigo 237 do RIPI, de 2010 (matéria não transcrita no relatório) efetuada pelo Fisco e questionada pela contribuinte não será apreciada neste momento, pois a matéria perdeu seu objeto.

Na ocasião, restou consignado que “após o transito em julgado do Recurso Extraordinário nº 592.891, que trata especificamente do direito de crédito do IPI nas aquisições da Zona Franca de Manaus e o pronunciamento da Procuradoria Geral da Fazenda sobre o tema (decisão de não mais recorrer), todos os produtos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus passaram a dar direito ao crédito de IPI como se devido fosse”.

### 2. Da classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados

Segundo a fiscalização, restou constatado que a RECOFARMA, enquanto fornecedora dos insumos adquiridos pela impugnante para fabricação dos refrigerantes, dava saída a seus produtos sob a forma de conjuntos denominados kits, cujos componentes individuais são acondicionados em embalagens separadas. A este conjunto, a RECOFARMA se refere como “concentrado para elaboração de refrigerantes”, motivo pelo qual classifica o kit no código 2106.90.10 - Ex 01.

Por sua vez, as Recorrentes refutam as razões sustentadas no acórdão recorrido no tocante a classificação fiscal dos kits de concentrado em comento, nos seguintes termos:

- (a) A Fiscalização reconhece no presente caso que (I) as NESH não captam as peculiaridades brasileiras; (II) inexiste, na legislação internacional, um código específico para os concentrados dedicados à elaboração de bebidas com determinada capacidade de diluição; e (III) descreve à própria RFB alterar a definição do produto para fins de classificação fiscal;
- (b) A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.1998 (doc. nº 12 da impugnação), de lavra dos Ministros da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC) e da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC) é a responsável pela definição do PPB da Recofarma e, consequentemente, pela natureza técnica do produto que ela produz;
- (c) Essa Portaria prevê que o concentrado não precisa ser obrigatoriamente homogeneizado. Portanto, um concentrado não homogeneizado não deixa de ser concentrado;
- (d) Em sendo concentrado, apesar de não homogeneizado, só existem duas opções de classificação fiscal in casu, o Ex 01 ou o Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI. Devido às análises do INT, a descrição adequada ao produto da Recofarma está no Ex 01;
- (e) Como demonstrado pelos laudos da Unicamp (doc. nº 15 da impugnação) e do INT (doc. nº 14 da impugnação), o concentrado não é vendido na forma homogeneizada por motivos estritamente físico-químicos, dada a possibilidade de reações químicas indesejadas caso as partes sejam homogeneizadas prematuramente, razão pela qual não há que se falar que a unicidade do produto dar-se-ia apenas por motivos tributários e comerciais;
- (f) A correção da equivocada premissa adotada pela Fiscalização, que ampara todo o trabalho fiscal, demonstra a inexistência de incompatibilidade material entre o Parecer Técnico produzido pelo Laboratório Privado Falcão Bauer (doc. nº 17 da impugnação) e o Laudo emitido pelo INT (doc. nº 14 da impugnação), vinculado em suas atribuições ao MCTIC, pois as análises efetuadas recaíram sobre objetos distintos;
- (g) A NESH XI à RGI/SH 3.b garante que o produto da Recofarma deve ser considerado como uma mercadoria unitária, afastando, assim, a classificação apartada de cada um dos elementos que compõem o kit; além disso, essencial reconhecer que as Notas Explicativas 7 e 12 ao código 21.06 esclarecem que o concentrado não tem a sua classificação alterada em razão de tratamento complementar por parte do adquirente (como a mistura de suas partes em meio aquoso) ou pela ausência da integralidade dos componentes para composição da bebida final;

(h) A Administração Pública já expressamente convalidou a classificação fiscal dos concentrados em diferentes oportunidades, tais como: decisão nº 287/1985 no Processo de Consulta nº 10.768-026.294/85-90 (doc. nº 25 da impugnação); Resolução CAS nº 298/2007 (doc. nº 10 da impugnação); Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/1998 (doc. nº 12 da impugnação); Decretos nºs 9.394/2018, 9.514/2018, 10.254/20 e 10.523/20; Nota COEST/CETAD nº 071/2018 (doc. nº 29 da impugnação) e Nota Cosit nº 380/2017 (doc. nº 30 da impugnação).

Neste tópico, entendo pela manutenção da decisão recorrida, senão vejamos.

A discussão que envolve a classificação fiscal de “kits” contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, fornecedor localizado em Manaus/AM”, não é nova neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, podendo ser observado um alinhamento entre as turmas da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento no sentido de classificar cada um dos componentes desses “kits” em seu próprio código da TIPI, e não como produto único na posição 21.06.90.10 EX. 01, como reclamam as Recorrentes.

À guisa de exemplificação, reproduz-se abaixo as ementas de cada turma que compõe a 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento, e todas elas referentes a julgamentos realizados somente em 2024, ratificando o presente entendimento:

**(Acórdão 3201-011.551, de 29/02/2024 – Processo nº 10980.728700/2019-48 – Relator: Hélio Lafetá Reis – Unanimidade de votos)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. KITS CONCENTRADOS. INSUMOS. PRODUTOS DISTINTOS.

Os chamados “kits concentrados” para refrigerantes, dada a sua natureza de produtos vendidos separadamente, ainda que em conjunto, não podem ser classificados em código único como se fossem uma preparação composta, pois cada um dos produtos vendidos conjuntamente tem sua classificação fiscal individualizada.

**(Acórdão 3301-014.035, de 17/04/2024 – Processo nº 10980.731867/2019-96 – Redator designado: Wagner Mota Momesso de Oliveira – Voto de qualidade)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE BEBIDAS.

A mercadoria descrita como “kit” ou “concentrado” para elaboração de bebidas, constituída por um conjunto de diferentes componentes acondicionados separadamente que só se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas após mistura realizada em processo industrial realizado no estabelecimento do comprador, não pode ser classificada no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi como se fosse uma mercadoria única. Os componentes desses “kits” ou “concentrados” também não podem ser classificados individualmente no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tipi quando não apresentam as características essenciais da bebida final, ou seja, quando não têm a capacidade de resultar na bebida final mediante simples diluição ou tratamento complementar.

**(Acórdão 3302-014.080, de 28/02/2024 – Processo nº 10980.724952/2013-11 – Relatora: Denise Madalena Green – Maioria de votos)**

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KIT PARA FABRICAÇÃO DE BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS.

Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos, nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo. Os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente. NESH - Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, Regra Interpretativa Geral 3 (b)

**(Acórdão 3401-012.680, de 28/02/2024 – Processo nº 10976.720043/2017-98 – Redatora designada: Sabrina Coutinho Barbosa – Maioria de votos)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. NCM 2106.90.10 (EX-01).

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

**(Acórdão 3402-011.758, de 15/04/2024 – Processo nº 10073.722349/2019-14 – Relator: Jorge Luís Cabral – Maioria de votos)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS. APLICAÇÃO DE EX-TARIFÁRIO. ADEQUAÇÃO ÀS NORMAS DA NESH.

A classificação fiscal de mercadorias somente admite a aplicação de extarifário quando a correta adequação às normas interpretativas do Sistema Harmonizado classifica a mercadoria no item ou subitem relativo ao extarifário pretendido. A impossibilidade de aplicação da Regra 3.b, da NESH, item XI, implica na impossibilidade de classificação em conjunto de kits para a produção de concentrados de refrigerantes, acondicionados em itens separados e de diferente composição individual, numa única posição. Caberia a classificação de cada componente do kit, na posição que lhe for própria.

**(Acórdão 9303-015.408, de 13/06/2024 – Processo nº 10980.724074/2018-30 – Relator: Rosaldo Trevisan – Unanimidade de votos)**

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

**(Acórdão 3402-012.345, de 17/10/2024 – Processo nº 10380.737664/2021-97 – Relator: Arnaldo Diefenthäeler Dornelles – Maioria de votos)**

KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RGI-3 B. NOTA EXPLICATIVA XI. Nos termos do que foi decidido no âmbito do Sistema Harmonizado, decisão essa que foi expressa na Nota Explicativa XI da RGI-3 (b), a classificação dos kits de refrigerantes deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits, e não como se mercadorias únicas fossem.

Por me filiar exatamente com o entendimento disposto no Acórdão 3402-012.345, de relatoria do Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, reproduzo parte do voto sobre o tema classificação fiscal de kits de refrigerantes:

“O principal argumento trazido pela Recorrente para defender a classificação dos kits de refrigerantes no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI é que o produto é único (preparações compostas – concentrado para bebidas não alcoólicas), e que, a partir dessa premissa, a classificação deve se dar, obrigatoriamente, pela aplicação direta da RGI-1.

Mas aqui me parece haver um equívoco no argumento apresentado pela Recorrente, uma vez que, para que pudéssemos classificar os kits de refrigerantes a partir da aplicação direta da RGI-1, sem considerarmos, especialmente, as RGI-2 e RGI-3, seria preciso que esses produtos fossem materialmente únicos, o que, definitivamente, não é o caso dos kits que se encontram em discussão no presente processo (não há discussão sobre isso).

Não estamos dizendo, com isso, ao menos não neste momento, que esses kits, para efeitos de classificação fiscal, não possam ser considerados produtos únicos. O que estamos dizendo é que, para que os kits de refrigerantes possam ser considerados produtos únicos para fins de classificação fiscal, é preciso que o Sistema Harmonizado assim autorize.

E não havendo nota específica nesse sentido, o que poderíamos cogitar, em tese, seria a aplicação da RGI-2 ou da RGI-3.

Digo em tese porque essas regras tratam de artigos incompletos ou inacabados, de artigos desmontados ou por montar, de produtos misturados e de artigos compostos, bem como de obras constituídas pela reunião de artigos diferentes e de mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho. E, se olharmos essas regras (RGI-2 e RGI-3) de forma mais cuidadosa, teremos uma grande dificuldade para enquadrarmos os kits de refrigerantes nas hipóteses ali previstas.

Não obstante as dificuldades que possamos encontrar para a classificação que se encontra em discussão nos autos, fato é que nos deparamos com dois possíveis caminhos a seguir, cuja escolha vai depender das conclusões a que chegemos a partir da análise de aplicabilidade das RGI-2 e RGI-3 para o presente caso: 1. se qualquer uma dessas regras for aplicável para os kits de refrigerantes, a classificação deverá se dar como se produtos únicos fossem; ou 2. se ambas as regras forem inaplicáveis, deverá ser adotada classificação individualizada para cada um dos componentes dos kits de refrigerantes.

O curioso é que essa mesma questão, há mais de quarenta anos, no distante ano de 1984, já havia sido posta em discussão (e resolvida) no âmbito do antigo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), atual Organização Mundial das Aduanas (OMA). Repito: HÁ MAIS DE QUARENTA ANOS!

Se olharmos a tradução juramentada do documento produzido pela CCA sobre a discussão (e-fls. 32797 a 32849) veremos que três administrações aduaneiras signatárias do SH levantaram dúvidas sobre a forma de classificação de kits de refrigerantes, sendo expressamente questionada a aplicação da RGI-3 (b) para fins de classificação em uma única posição:

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda laranja e Concentrado de Pepsi-cola. As cópias destas cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.

2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

O Secretariado, considerando a relevância do tema, propôs que a discussão fosse levada para a Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino, que seria realizada em outubro de 1985.

3. O Secretariado considerou que estas referências levantaram importantes questões de classificação que deveriam ser examinadas pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino. Portanto o Secretariado propôs incluir estas questões na Agenda da Sessão Conjunta do Comitê de Nomenclatura (55<sup>a</sup> Sessão) e do Comitê de Sistema Harmonizado Interino (5<sup>a</sup> Sessão) a ser realizada em outubro de 1985.

A fim de preparar um documento que seria apresentado na Sessão Conjunta, o Secretariado solicitou que as administrações aduaneiras enviassem informações e suas opiniões até o dia 15 de junho de 1985.

Em um primeiro momento, a Administração Australiana entendeu que os kits de refrigerantes deveriam ser classificados em uma única posição (2107) com a aplicação da RGI-2 (a), o que foi descartado pelo Secretariado:

9. A Administração Australiana declarou em sua resposta que as bases das bebidas em questão deveriam ser classificadas em uma única posição (posição 21.07) com a aplicação da Regra Interpretativa 2 (a) (ver Anexo IV).

10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que, quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota explicativa à Regra 2 (a) determina que “Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a IV da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções.”

11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

O Secretariado também entendeu que a RGI-3 (b) seria inaplicável para o caso:

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a:

12.1 Misturas

12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes; e

12.4 Produtos apresentados em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.

14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que: “Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferentes componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um

conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que, juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado.” A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.

16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a “mercadorias apresentadas em sortidos”.

17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.

18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após a importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.

Diante dessas conclusões, o Secretariado opinou pela classificação separada dos componentes individuais:

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

Chamados a decidir se os diferentes componentes das bases das bebidas deveriam ser classificados em separado ou em conjunto como um produto único, o Comitê de Nomenclatura e o Comitê de Sistema Harmonizado Interino se posicionaram no sentido de eles deveriam ser classificados separadamente, tendo sido anotado apenas um voto divergente em cada Comitê:

6. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

Com a finalidade de deixar clara a inaplicabilidade da RGI-3 (b) para a classificação dos kits de refrigerantes, o que, consequentemente, indicaria a classificação separada de seus componentes, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão nos comentários a esta RGI-3 (b), o que foi feito nos seguintes termos:

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.

Conforme se percebe, a questão específica que envolve a classificação de kits de refrigerantes já foi analisada e pacificada no âmbito do Sistema Harmonizado. Se antes da decisão tomada pelo Comitê de Nomenclatura e pelo Comitê de Sistema Harmonizado Interino, no distante ano de 1985, pudesse haver uma legítima dúvida a respeito da forma de classificação desses kits, se como produto único ou de forma individualizada, não há qualquer margem para que a dúvida perdure após essa decisão. **A classificação dos kits de refrigerantes, por expressa determinação do Sistema Harmonizado, deve se dar de forma individualizada para cada componente dos kits.**

Foi nesse mesmo sentido que seguiu o voto vencedor do i. Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo no Acórdão 3201-005.477, de 17/06/2019, que reproduzo a seguir:

(...)

Por fim, deixo de contrapor de forma pormenorizada os demais argumentos trazidos pela Recorrente neste tópico, por entender que a análise feita no âmbito do CCA (atual OMA) sobre a classificação dos kits de refrigerantes, e a decisão lá tomada para incluir o item XI nos comentários à RGI-3 (b), já demonstram a sua total improcedência.

Diante de todo o exposto, nego provimento na matéria para manter a classificação dos kits de refrigerante de forma individualizada, a partir de cada um de seus componentes, e não como se produtos únicos fossem.

### 3. Das irregularidades na base de cálculo dos créditos incentivados

Em relação ao sobrepreço dos kits de concentrado, assim aduziu a Recorrente:

- (a) A despeito da natureza das rubricas apontadas pela Fiscalização, o seu descontentamento é quanto à suposta supervalorização do preço. Nessa linha, apesar da legalidade do método de precificação da Recofarma, a Fiscalização entende que esse método é o culpado pelo sobredito superfaturamento;
- (b) O método de precificação por incidência é utilizado globalmente pela The Coca-Cola Company e, no Brasil, é utilizado desde antes de a empresa se instalar na ZFM, não tendo, portanto, nenhuma motivação tributária;
- (c) O método de precificação da Recofarma é corriqueiramente aplicado em seu setor. No próprio segmento de bebidas existe situação em que o método de precificação por incidência é obrigatório por força de lei. É o caso do preço de venda dos concentrados destinados às máquinas Post Mix, automáticas ou não, discriminado no Decreto nº 1.686/1979;
- (d) No método de precificação por incidência, os custos de fabricação da Recofarma não são desconsiderados. Muito pelo contrário, eles são componentes do preço de venda dos refrigerantes, cuja receita líquida é o parâmetro para fixação do índice de incidência;
- (e) Os produtos da Recofarma são singulares e carregam as marcas das bebidas Coca-Cola, de modo que seu preço possui substancial valor agregado e não é regido pela lógica comum de produtos genéricos;
- (f) Inexiste qualquer pagamento de royalties, uma vez que a cessão do uso de marca pela TCCC dá-se de forma não onerosa, sendo certo que a legislação brasileira autoriza os distribuidores em geral a fazerem uso das marcas gratuitamente – o que retira qualquer sentido de cobrar valor por direito da parte contratante;
- (g) O valor tributável pelo IPI é aquele previsto no art. 190, II, do RIPI. Consequentemente, essa é a base de cálculo dos créditos incentivados. Ademais, a

legislação não prevê nenhum conceito de “Valor Tributável Máximo”, que não passa de invenção da Fiscalização;

(h) Ao contrário do que alega a Fiscalização, as despesas com publicidade compõem o valor tributável pelo IPI, conforme expressa determinação na legislação tributária, como se pode ver da Instrução Normativa SRF nº 82/2001 e do art. 195, III, do RIPI/2010;

(i) Todas as conclusões fazendárias decorrem de interpretações subjetivas sem qualquer fundamento legal ou fruto de verdadeira prática legislativa da Fiscalização que cria regras inexistentes no ordenamento jurídico;

(j) Desconstituídas as alegações especulativas do Fisco sobre suposto pagamento de royalties disfarçado e supervalorização artificial dos concentrados, fica automaticamente superada a tese de planejamento tributário evasivo, que se sustenta nessas crenças da Fiscalização.

Neste ponto, peço vénia para transcrever parte do voto do ilustre Conselheiro Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, disposto do Acórdão 3402-012.345, de mesma situação fática e na qual me filio:

Como se percebe, a Recorrente, neste ponto, busca defender o acerto da precificação dos kits de refrigerante vendidos para a NORSA.

Em que pesem os esforços da Fiscalização para demonstrar a artificialidade dos preços de venda dos kits de refrigerante, pela inclusão na base de cálculo de alegados royalties, despesas de publicidade e propaganda e de incentivos comerciais, fato é que a Fiscalização não logrou êxito em trazer aos autos os elementos de prova suficientes que demonstrem, sem qualquer sombra de dúvida, que o preço declarado nas vendas de kits de refrigerante da RECOFARMA para a NORSA tenha sido verdadeiramente afetado. E o ônus, nesse caso, era, sem qualquer sombra de dúvida da própria Fiscalização.

E se não há comprovação, não há nada.

Não está a se dizer, com isso, que não exista uma artificialidade nos preços praticados pela Recorrente, mas tão somente que a Fiscalização não conseguiu comprovar a afetação por ela afirmada.

Assim, na falta de elementos probatórios mais contundentes, é de se dar razão à Recorrente neste tópico para manter os preços de venda, dos produtos entregues para a NORSA, conforme declarado.

#### **4. Da responsabilização solidária da Recofarma pelo crédito tributário**

Conforme se depreende dos autos, ao sustentar a tese de haver falsidade ideológica no contrato de fabricação, a fiscalização trouxe para o polo passivo a Recofarma, enquanto responsável solidária, consoante disposto no art. 124, I, do CTN.

Por sua vez, a Recorrente sustenta que “o interesse comum exigido pela norma somente é vislumbrado nas hipóteses de realização conjunta do fato gerador, situações nas quais

há a pluralidade de sujeitos passivos na qualidade de contribuintes, não de responsáveis”, razão pela qual pede sua exclusão do polo passivo da autuação.

Com razão a Recorrente.

Assim dispõe o Código Tributário Nacional sobre responsabilidade solidária, em seu artigo 124:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Conforme se depreende do dispositivo supracitado, a solidariedade nada mais é do que a possibilidade de o ente tributante cobrar o tributo (ou a penalidade pecuniária) de todos os sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis), ou de apenas um deles, sem qualquer benefício de ordem.

Todavia, consoante disposto no artigo 121 do CTN, para a imputação da responsabilidade solidária pelo pagamento de determinado tributo, deve-se antes legitimar alguém como sujeito passivo da obrigação tributária, a saber:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No caso dos autos, a fiscalização estabeleceu a solidariedade da RECOFARMA pelo pagamento de débitos de IPI pela NORSA, sem haver qualquer relação a esses débitos, razão pela qual deve-se ser excluída do polo passivo da obrigação tributária.

Ademais, não consta nos autos qualquer elemento probatório que pudessem confirmar de forma inequívoca as alegações de simulação e de conluio feitas pela Fiscalização, de modo que também devem ser afastada tais acusações.

Nesse sentido, trago o mesmo entendimento que foi firmado na Turma 3402, através do Acórdão 3402-012.345, cuja ementa reproduzo a seguir:

SOLIDARIEDADE. ART. 124 CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA. ART. 121 CTN. O art. 124 do CTN, que trata da solidariedade em matéria tributária, nada mais é do que uma das formas de distribuição da responsabilidade pelo pagamento do tributo (ou da penalidade pecuniária) entre os sujeitos passivos da obrigação principal, não se prestando, por si só, para a determinação de qualquer sujeição passiva. Para que alguém possa ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento de um tributo

(ou de uma penalidade pecuniária), é preciso que, antes, esse alguém seja legitimado como sujeito passivo da obrigação tributária, o que deve ser feito à luz do art. 121 do CTN.

### 5. Da qualificação da multa de ofício

A Recorrente, apontando não haver no presente processo indícios sólidos de fraude, simulação ou conluio, pede o afastamento da multa qualificada. Todavia, tendo em vista que a presente multa já foi afastada com a exclusão da responsável solidária do polo passivo, tal ponto resta prejudicado.

### 6. Da aplicação da coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3

A Recorrente traz como novo argumento que a natureza do produto elaborado pela RECOFARMA, e a sua classificação fiscal para fins de creditamento do IPI, foi examinada no Mandado de Segurança Individual nº 95.0009470-3, que teria feito coisa julgada sobre a matéria.

A Recorrente informa ter impetrado “o referido MSI nº 95.0008470-3 para assegurar o seu direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, considerando a sua classificação fiscal na posição 21.06.90 da TIPI/88 e a respectiva alíquota aplicável, que era de 40%, à época da impetração do MSI”.

Informa ainda que, “em 18.06.1997, transitou em julgado a decisão que concedeu integralmente a segurança, nos termos do pedido inicial, assegurando à RECORRENTE o direito ao crédito do IPI decorrente da aquisição do concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de refrigerantes cuja saída é sujeita ao IPI”.

Por isso defende que, “ao ser concedida integralmente a segurança nos termos do pedido inicial, restou necessariamente decidido que o produto ora em discussão era o concentrado, classificado na posição da TIPI 2106.90.10 EX. 01, porque o código TIPI correspondente à época a essa posição constou expressamente do pedido inicial formulado e não foi questionada pela autoridade, tendo sido reconhecida a existência do direito creditório do IPI”.

Sem razão a Recorrente.

Esse argumento trazido pela Recorrente também não é novo neste Conselho. A discussão que envolve a aplicação da coisa julgada formado no âmbito do MSI nº 95.0009470-3 já foi analisada em alguns processos em que a Recorrente é parte.

O Acórdão nº 3201-005.720, de 25 de setembro de 2019, de relatoria do i. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, afastou os argumentos da Recorrente por entender que a classificação fiscal dos produtos sob litígio não havia sido objeto de análise no MSI nº 95.0009470-3, deixando consignado que “o provimento judicial reconheceu definitivamente o direito ao crédito nas aquisições isentas de matérias-primas de fornecedores localizados na ZFM,

quer se caracterizam concentrados, na concepção da fornecedor/adquirente, ou como kits de ingredientes, como entendeu a Fiscalização e a DRJ”.

No mesmo sentido vai o voto vencido do Acórdão nº 3402-010.051, de 24 de novembro de 2022, de lavra do i. Conselheiro Pedro Sousa Bispo, em que aponta que classificação fiscal dos produtos adquiridos e as consequentes alíquotas incidentes na saída da Recofarma não foram objetos daquelas lides.

Assim, nego provimento neste particular.

#### **7. Da impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária**

Conforme consta do acórdão recorrido, “a norma a ser seguida deve ser da administração que detém a competência para regulamentar a lei tributária, ou seja, a autoridade tributária. Portanto, somente os atos em matéria tributária, exarados no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil é que poderiam ensejar a aplicação do inciso I do art. 100 do CTN. Como não existem tais atos respaldando o procedimento adotado pela empresa, é incabível o afastamento da multa e demais acréscimos legais com base neste argumento”.

Para a Recorrente, a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, a Portaria da SUFRAMA nº 192/2000, a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, e a Decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação da RFB, são atos administrativos materialmente tributários, devendo ser aplicado, portanto, o parágrafo único do art. 100 do CTN.

Novamente sem razão a Recorrente.

Não é por acaso que a Recorrente sustenta que os atos acima referidos são “atos administrativos materialmente tributários”. O parágrafo único do art. 100 do CTN, quando fala que a observância de normas complementares exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, por óbvio que se refere a normas complementares de caráter tributário, e não a qualquer norma publicada por qualquer órgão da administração. Não é à toa que este art. 100 está inserido no Título I do Livro Segundo do CTN, que trata de “Legislação Tributária”.

Assim, inaplicável o parágrafo único do art. 100 do CTN em relação à Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, à Portaria da SUFRAMA nº 192/2000 e à Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, por não se tratarem normas complementares de caráter tributário, bem como à Decisão nº 287/85, proferida pela Divisão de Tributação da RFB, por não se referir à classificação fiscal no âmbito do Sistema Harmonizado.

Dessa forma, adoto como razões de decidir a própria decisão de piso, oportunidade em que nego provimento neste ponto.

#### 8. Da multa qualificada ao caso concreto

A Recorrente defende que a multa qualificada de 150% não é devida porque não há provas de que tenha havido conluio entre a Recorrente e a RECOFARMA, e reforça vários argumentos já analisados nos itens anteriores deste voto.

Sem razão a Recorrente.

O inciso II do § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/64 estabelece que a multa de ofício (75%) será duplicada (150%) caso ocorra uma das hipóteses previstas nos art. 71, 72 e 73 dessa mesma lei.

Ou seja, o que autoriza a aplicação da multa em dobro é o fato de ter sido caracterizada uma das seguintes hipóteses: sonegação, fraude ou conluio.

E, como vimos no tópico acima deste voto, não há provas nos autos de que a Recorrente tenha agido em conluio com a RECOFARMA para fins de supervalorização do preço dos concentrados adquiridos, e nem que tenha praticado fraude ou sonegado algum tributo.

E não havendo conluio (ou fraude ou sonegação), inaplicável a multa qualificada prevista no inciso II do § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502/64.

Assim, afasto a multa qualificada de 150%, devendo ela retornar para o percentual de 75%, previsto no art. 80 da Lei nº 4.502/64.

#### 9. Da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no auto

A Requerente pediu o afastamento da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, ocasião em que deveriam ser excluídos da base de cálculo do tributo.

Sem razão a Recorrente

A matéria está sumulada neste CARF e é vinculante para este Colegiado:

Súmula CARF nº 108 Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Nesse sentido, mantenho os valores exigidos a título de juros de mora.

### **Conclusão**

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido, suscitada pela RECOFARMA, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela RECOFARMA, unicamente para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária, e em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela NORSA, unicamente para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

*Assinado Digitalmente***Aniello Miranda Aufiero Junior****VOTO VENCEDOR**

Bruno Minoru Takii, redator designado

Em que pese a justificada posição do Relator acerca do assunto “classificação fiscal e alíquota no cálculo de critérios incentivados”, tendo aqui a discordar de seus fundamentos e conclusões, conforme passo aqui a discorrer.

Conforme bem detalhado em seu relatório, a contribuinte em questão adquire de seu fornecedor um concentrado líquido que é enviado com os seus componentes segregados em duas ou mais partes, os quais só podem ser misturados durante o processo de fabricação da bebida.

Esse insumo é vendido como “concentrado para a preparação de bebidas”, sendo descrito como item único na nota fiscal no fornecedor e classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da Tabela do IPI (TIPI), cuja descrição é a seguinte:

<b>2106.90.10</b>	Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas	0
	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	8
	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	0

Para a Fiscalização, a classificação fiscal feita pelo fornecedor seria equivocada, isto porque o envio de ingredientes compartmentalizados seria fato impeditivo para a classificação como uma mercadoria unitária/composto. Assim, em sua concepção, os itens integrantes do concentrado deveriam receber tratamento tributário individualizado, o que, na prática, resultaria na impossibilidade de apropriação de crédito de IPI, uma vez que, sob esse critério, a alíquota na operação seria zero.

De início, faz-se relevante pontuar que o mencionado “concentrado” não se trata de kit ou, ao menos, de um kit no sentido habitual do termo, onde o fabricante faz um sortido de mercadorias acabadas, tendo como objetivo habitual o incremento na venda de produtos que, individualmente, não são muito vendáveis, mas que, dentro do kit, podem ser “empurrados” pela força de venda de um “carro chefe” da marca, sendo essa estratégia, aliás, bastante comum no mercado de refrigerantes. Portanto, a situação em análise não é essa.

A realidade produtiva em questão, a meu ver, assemelha-se a muitos dos produtos químicos em geral, onde determinadas mercadorias são comercializadas de forma unitária, mas, tal como no caso aqui analisado, parte de seus componentes são fisicamente separados, só podendo entrar em contato quando forem utilizados pelo consumidor e, só a partir de então, dentro de uma concepção simplista, tornam-se o “produto realmente adquirido pelo consumidor”, sendo um exemplo óbvio disso o “kit” da massa epóxi – utilizada para pequenos reparos -, onde a massa cinza contém o catalisador da reação química e a branca, a resina básica polimérica, onde o fato de haver essa venda “em separado” não descaracteriza a unidade do composto.

Se o critério de classificação adotado pelo Fiscal estivesse correto, então, no exemplo do epóxi, a nota fiscal dessa mercadoria deveria ser sempre emitida com a segregação dos componentes, e não da forma como ocorre atualmente e não é sequer objeto de questionamento por parte do Fisco (pois, nesse caso, o critério adotado não altera o resultado tributário), que é a classificação do produto por suas características finais e perseguidas por aquele que a adquire, que é a NCM 3506.10.90.

Ao adotar essa linha argumentativa, este Julgador não faz inovação sequer em relação ao entendimento da própria Receita Federal quanto à classificação de outros “kits” que são assim apresentados por razões físico-químicas impeditivas, podendo-se aqui citar a Solução de Consulta COSIT nº 98.293/2021 (portanto, vinculante para Auditores e Julgadores da DRJ), sobre a classificação fiscal de “Resina de Silicone”, utilizada como insumo da indústria de eletrônicos.

De acordo com o relatório dessa Solução de Consulta, a empresa que adquire a “Resina de Silicone” recebe, fisicamente, dois compostos, ambos à base de polímeros de silicone, o que só podem ser integrados quando o adquirente vier a utilizá-los, pois, uma vez misturados, inicia-se um processo químico, onde a massa, antes líquida, torna-se sólida, prestando-se, a partir de então e irreversivelmente, a encapsular os materiais eletrônicos, protegendo-os de água, poeira e auxiliando na dissipação do calor dos componentes.

Nessa mistura, o fornecedor estabelece a proporção que deve ser utilizada, sem a possibilidade de qualquer variação ou, ao final, não se terá a “resida de silicone” com todas as propriedades esperadas para o desempenho da função para a qual foi adquirida.

E entre a possibilidade de classificar a mercadoria pelos seus componentes e, de outro lado, classificá-la após a realização da mistura, a Receita Federal concluiu que a posição adequada seria a do produto final, isto é, da “resina de silicone”, sob o código 3910.00.30:

14. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1 (Nota 3 da Seção VI; Notas 1, 3 d) e 6 do Capítulo 39 e texto da posição 3910.00) e da RGC 1 (texto do item 3910.00.30), da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, e subsídios

extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, e alterações posteriores, a mercadoria se classifica no código NCM 3910.00.30.

Outro exemplo que pode ser aqui citado é aquele apresentado no manual das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH (Decreto nº 4.542/2002), relativamente à RGI-1 e RGI-2, onde se menciona que, no caso de comercialização de bicicleta desmontada (quadro + celim + rodas + pneus + garfo + espelhos retrovisores etc.), a despeito da possibilidade de classificação individual de cada item, deve-se proceder à classificação fiscal pelo produto final/acabado, e não por suas partes e peças:

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

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

**II)** A Regra 1 começa, portanto, por determinar que os títulos “têm apenas valor indicativo”. Deste fato não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.

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

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

**IV)** A disposição III) a) é suficientemente clara e numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às outras Regras Gerais Interpretativas (por exemplo, os cavalos vivos (posição 01.01), as preparações e artigos farmacêuticos especificados pela Nota 4 do Capítulo 30 (posição 30.06)).

**V)** Na disposição III) b):

a) A frase “desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”, destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, que os dizeres das posições e

das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração. Por exemplo, no Capítulo 31, as Notas estabelecem que certas posições apenas englobam determinadas mercadorias. Consequentemente, o alcance dessas posições não pode ser ampliado para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluiriam por aplicação da Regra 2 b).

b) A referência à Regra 2 na expressão “de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5” significa que:

1) As mercadorias apresentadas incompletas ou inacabadas (uma bicicleta sem selim e sem pneumáticos, por exemplo), e

**2) As mercadorias apresentadas desmontadas ou por montar (uma bicicleta desmontada ou por montar, com todos os componentes apresentados em conjunto, por exemplo), cujos componentes podem ser classificados, individualmente, na sua respectiva posição (por exemplo, pneumáticos, câmaras de ar) ou como partes dessas mercadorias, classificam-se como completas ou acabadas, desde que as disposições da Regra 2 a) sejam cumpridas e que não sejam contrárias aos termos dessas posições ou Notas.**

Observe-se que essa conclusão é relevante, pois ela se presta a diferenciar a venda de produto desmontado/decomposto da comercialização pura e simples de suas partes/peças/componentes, pois, no primeiro caso, o adquirente compra a mercadoria com o fim de juntar os seus componentes e, assim, obter o produto final que conscientemente adquiriu; já no segundo caso, ainda que as partes/peças/componentes possam ser as mesmas, o fato de adquiri-las separadamente faz presumir que serão empregadas na reposição/manutenção ou mesmo na revenda.

Por essa razão, aquele que compra uma bicicleta desmontada, por mais peças avulsas que essa possua, ainda adquire uma bicicleta; já aquele que pede ao vendedor um quadro, um celim, duas rodas, dois pneus, um garfo e dois espelhos retrovisores, ainda que possa montar uma bicicleta, uma bicicleta não adquire.

Neste ponto, é relevante aqui pontuar e enfrentar a principal linha argumentativa utilizada pela corrente que sustenta a classificação fiscal individual dos itens integrantes do composto utilizado na fabricação de bebidas, qual seja a suposta previsão expressa e específica contida na Nota Explicativa XI, referente à RGI-3, “b”, que diz que essa 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 primeira observação a se fazer é a de que não é uma decorrência lógica de que, se a RGI-3-b não for aplicável, então e consequentemente, os itens componentes devem ser

classificados de forma individual: significa, apenas e tão somente, o que o seu texto é expresso em dizer, ou seja, que tal regra não se aplica aos concentrados utilizados na fabricação de bebidas.

Justifica-se esse entendimento porque a premissa sobre a qual se funda a RGI-3, no sentido da existência de dúvida quanto à classificação de determinado item em duas ou mais posições, não se aplica ao caso, uma vez que (a) não há uma bifurcação quando se tem em análise um dos itens que compõem o concentrado e (b) também, não há uma bifurcação quando se tem em análise o próprio concentrado.

Agora, indo uma casa adiante e passando-se ao RGI-2, verifica-se que se aplica ao caso a hipótese “a”, em sua segunda parte, pois se está diante de um item/artigo “desmontado” ou “por montar”, conforme orientação prevista na Nota Explicativa V, que diz que se “*classifica na mesma posição do artigo montado o artigo completo ou acabado que se apresente desmontado ou por montar. As mercadorias apresentam-se neste estado principalmente por necessidade ou por conveniência de embalagem, manipulação ou de transporte*”.

Observe-se que essa Nota Explicativa trata, exatamente, do presente caso, onde há o transporte dos componentes do concentrado em separado por uma necessidade técnica e, sendo assim, o código a ser utilizado na operação seria somente o Ex 01 da posição 2106.90.10, isto é, “*preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida na posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado*”.

Deve-se salientar, ainda, que a existência de uma fase “produtiva/de industrialização” quando da mistura dos componentes não afasta a aplicação dessa regra, uma vez que é de sua essência a existência de uma “ação” posterior, independentemente de sua complexidade, conforme consta, também, de trecho da Nota VII do RGI-2-a, segundo o qual “*não se deve ter em conta a complexidade do método da montagem*”.

E diante do exposto, voto por dar provimento a esse específico ponto, no sentido de considerar correta a classificação fiscal do concentrado no código Ex. 01 posição 2106.90.10, resultando, portanto, na manutenção da alíquota utilizada pela contribuinte no cálculo dos créditos incentivados de IPI.

Assinado Digitalmente

**Bruno Minoru Takii**