



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14090.720284/2016-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.588 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PASSIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (Artigo 136 do CTN). É legítima a sujeição passiva do destinatário, em lançamento de ofício que teve por objeto a glosa de créditos de IPI tidos como indevido pela fiscalização em razão de possível erro de classificação fiscal. Obrigatoriedade de verificação de exigências legais sobre a mercadoria adquirida.

PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A glosa de créditos incentivados por erro de classificação fiscal da TIPI é possível quando o mesmo critério não foi analisado em procedimento fiscal anterior sobre os mesmos fatos geradores. Ausência de alteração de critério jurídico em regular procedimento fiscal que resulte em lançamento fiscal diverso, não havendo que se falar em violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. RE 592.891. TEMA 322 DO STF. ART. 62 DO RICARF/2015.

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT. Tese fixada no RE 592.891. Incidência do art. 62 do RICARF/2015.

"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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para exonerar o crédito tributário lançado em razão da classificação fiscal adotada pela Recorrente. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado), Marcos Antonio Borges (Suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo, que negavam provimento ao recurso para manter a autuação. As conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos (relatora) e Renata da Silveira Bilhim, davam provimento em maior extensão, para reconhecer o argumento sobre a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA). A conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, igualmente dava provimento ao recurso para reconhecer a preliminar de alteração de critério jurídico. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-58.665 (e-fls. 945-977), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação para manter integralmente a exigência formalizada no auto de infração.

Por bem sintetizar os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de auto de infração lavrado por autoridade da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cuiabá/MT para exigir Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI – e respectivos juros de mora e multa de ofício de 75%, no montante de R\$ 9.517.792,37, à data da autuação, conforme fundamentação que consta no referido documento. A falta de recolhimento de imposto decorreu da utilização de crédito indevido, apurada em auditoria para verificação da legitimidade do crédito relativo ao 2º trimestre de 2012 pleiteado no PER/DCOMP 34613.82171.110712.1.1.01-0467, transmitido em 11/07/2012. O relato desta auditoria consta na Informação Fiscal

Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0254/2016, de 09 de setembro de 2016, que integra o auto de infração, e será sintetizada a seguir.

INFORMAÇÃO FISCAL

O pedido de ressarcimento foi transmitido pela empresa RENOSA INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A (CNPJ 01.403.613/0001-32), sucedida pela autuada, por incorporação, em 30/09/2012. COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES (CMR) integra o denominado "Sistema Coca-Cola Brasil", do qual também participa a empresa RECOFARMA INDUSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, estabelecida na Zona Franca de Manaus, fornecedora da maior parte dos insumos utilizados em seu processo produtivo.

Os créditos aproveitados decorrem de aquisições do produto descrito nas notas fiscais de aquisição como "concentrados" da marca da bebida a que se destinam, tendo sido adotada classificação no código 2106.90.10 da Tabela de Incidência do IPI-TIPI/2007, beneficiado com Ex tarifário 01, reduzindo a zero a alíquota do imposto, que até 30/09/2012 era de 27%. Não houve destaque de IPI nas notas fiscais de saída emitidas pela fornecedora.

No curso da fiscalização, a empresa autuada defendeu que os concentrados estariam beneficiados por duas isenções, a saber:

- a do art. 81, inc. II do RIPI/2010 (base legal: art. 9º do Decreto-Lei 288/1967), por serem produzidos na Zona Franca de Manaus (ZFM), devendo ainda ser observada a coisa julgada formada na apreciação do Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, interposto pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), dentre os quais se inclui, bem como o entendimento plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-RS;

- a do art. 95, III, do RIPI/2010 (base legal art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975), c/c art. 237 do RIPI/2010, porque além de produzidos na ZFM, os concentrados teriam sido elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental.

A fiscalização esclarece que não pretende analisar o direito à isenção sobre os kits de concentrados, mas sim a possibilidade de a adquirente creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre referidos produtos. Com relação ao aproveitamento com base no art. 81, II, do RIPI/2010, aponta: (i) que não existe previsão legal para o aproveitamento de créditos; (ii) que o entendimento posto no RE 212.484-RS tem aplicação apenas entre as partes da ação judicial, não sendo de observância obrigatória pela fiscalização, pois não se reveste de definitividade; (iii) que os efeitos MSC nº 91.0047783-4 restringem-se aos associados domiciliados no Rio de Janeiro. Quanto à isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010, ressalta que o aproveitamento de créditos destina-se a produtos elaborados com matéria prima agrícola ou extrativa, e não com produto intermediário, como no caso dos concentrados adquiridos por CMR.

Além disso, mesmo que por hipótese houvesse direito ao aproveitamento de créditos de IPI, a conclusão da fiscalização, após os procedimentos e análises descritos na Informação Fiscal, é no sentido de que os concentrados não constituem um produto único, devendo a classificação ser feita separadamente, para cada componente desses chamados kits, o que resultaria na inexistência de créditos a aproveitar, pois os

mesmos são, na sua grande maioria, tributados à alíquota zero. Por decorrência, reconstituída a escrita fiscal, não haveria saldos credores a ressarcir, mas sim saldos devedores de IPI a recolher.

IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a empresa apresentou impugnação tempestiva, assinada por procuradores habilitados, que contém as alegações a seguir sintetizadas.

ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO

Alega que teria havido mudança do critério jurídico até então adotado quanto à classificação fiscal dos assim chamados “concentrados”. Relata que na autuação pretérita contra a empresa, relativa aos períodos de agosto de 2007 a março de 2012 foram glosados créditos sob fundamento de que os concentrados não fariam jus ao benefício do art. 6º do DL nº 1.435/1975, por não ter sido utilizada matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional (da Amazônia Ocidental) na sua industrialização. Porém não foi questionada a classificação fiscal adotada, do que depreende teria sido aceita. A alteração do critério jurídico teve origem na lavratura do auto de infração contra a fornecedora Recofarma, cuja ciência ocorreu em 22/12/2014. Esse novo critério jurídico não poderia ser para fatos geradores anteriores a essa data, havendo violação ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional.

DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS ISENTOS - DA COMPETÊNCIA DA SUFRAMA PARA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E PARA DEFINIR A CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS

Aponta que a Suframa é o órgão que detém competência exclusiva para outorga dos benefícios fiscais de que tratam o art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 e o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, bem como para determinar e administrar quaisquer questões inerentes aos referidos benefícios, autorizar o crédito do IPI, e definir a classificação fiscal dos concentrados, sendo que neste aspecto (classificação) a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil não seria exclusiva.

DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO DEFINIDA PELA SUFRAMA

Alega que classificação fiscal adotada decorreria da definição feita na Resolução do CAS nº 298/2007 e do Parecer Técnico nº 224/2007, que a integra, atos que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e conformam-se ao ordenamento jurídico. Aponta acórdãos da CSRF que decidiram pela falta de competência do Fisco para desconsiderar atos da Suframa e conclui que eventual discordância deve ser analisada por aquela entidade, para que venha alterar a definição do produto beneficiado pela isenção. O não reconhecimento dos efeitos dos referidos atos, sem instauração de processo administrativo de cassação, com a participação de todas as partes interessadas, violaria o devido processo legal com evidente cerceamento do direito de defesa, nos termos da Lei nº 9.784/1999, arts. 2º, X, 3º, II, III, 38 e 44.

DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

Sustenta que a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado(RGI/SH) e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), não afasta a classificação fiscal

adotada pela empresa, e sim a ratifica. Além disso, a autoridade fiscal teria subvertido a ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação, uma vez que adotou as regras secundárias de interpretação (Regras 2 e 3) antes da primária (Regra 1).

Assinala que a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, de 23.08.1985 não seria oponível ao sistema jurídico brasileiro, que somente reconhece força vinculante aos pareceres do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) traduzidos para o português e integrados em coletânea publicada no site da RFB. E mesmo que fosse aplicável, o mesmo converge com o posicionamento da impugnante, pois o CCA afasta a aplicação da RGI 3 e orienta para que seja adotada a RGI 1, o que resultou na classificação dos componentes do concentrado de forma isolada porque na legislação dos demais países envolvidos na consulta não haveria posição específica na qual se enquadrasse, exatamente, o conceito do concentrado, como ocorre no Brasil.

Os concentrados para bebidas devem ser sempre classificados no Ex. 01 ou Ex. 02 da citada posição 21.06.90.10, variando apenas em razão do grau de diluição, independente de serem constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente. Tal posição específica, existente na legislação brasileira descreve exatamente o concentrado, sem exigir que a preparação já esteja "pronta para uso", nem que seja homogeneizada e, a rigor, pressupõe que o concentrado seria formado por diversas partes, pois o define como preparações compostas, ou seja, cada parte constitui uma preparação, que juntas compõem um produto único, o concentrado. Tanto que o item 12 da NESH ao esclarecer sobre a posição 2106, contempla o "tratamento complementar" no estabelecimento fabricante. Tal tratamento não constitui industrialização.

Invoca os pareceres técnicos juntados pela Recofarma nos processos administrativos nºs 11080.732960/2014-10 e 11080.732817/2014-28, que anexa, e que no seu entendimento levariam à conclusão que no presente caso deve ser aplicada a RGI 1. No caso de dúvida, a autoridade deveria aplicar a interpretação mais benéfica ao acusado, conforme art. 112 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN).

DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 95, INC. III, DO RIPI/2010 (base legal: art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975)

Ao aprovar o Parecer Técnico nº 224/2007, integrante da Resolução do CAS nº 298/2007, a Suframa considerou suficiente para a aprovação do projeto para fruição do benefício em questão que fosse utilizado açúcar e/ou álcool e/ou extrato de guaraná e/ou corante de caramelo na produção do concentrado, produzido a partir de cana de açúcar e de semente de guaraná, adquiridas de produtores localizados na Amazônia Ocidental. Tais atos seriam suficientes para comprovar a concessão da isenção, à vista do art. 179 do CTN. Aliás, em processos administrativos de outras fabricantes de bebidas, a referida autarquia teria confirmado que fiscaliza periodicamente as instalações industriais da fornecedora Recofarma, e que não haveria qualquer ressalva em relação aos compromissos assumidos.

Diante da divergência quanto ao alcance do art. 6º do DL 1.435/1975, deve-se considerar que o entendimento da Suframa está consubstanciado em atos administrativos que também vinculam a RFB. E assim, na hipótese de discordar da concessão do benefício, caberia a RFB questionar a própria Suframa, para que esta cancele o incentivo fiscal concedido, ressalvando-se que a própria CSRF já teria decidido que o fisco não tem competência para desconsiderar atos da Suframa.

De acordo com a legislação da Suframa, para efeitos específicos dessa isenção, o termo matéria-prima compreenderia tanto os produtos industrializados com matéria-prima agrícola regional como a própria matéria-prima agrícola regional. E mesmo o CARF, em processo similar ao presente, concluiu que o corante caramelo fabricado a partir de cana de açúcar seria considerado matéria-prima para fins de fruição do citado benefício.

Também resta claro que o benefício fiscal foi concedido a todos os tipos de concentrados fabricados por Recofarma.

DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 81, II, DO RIPI/2010 (BASE LEGAL: art. 9º do Decreto-Lei 288/1967) - DA EXISTÊNCIA DE COISA JULGADA COLETIVA

Aponta a existência de coisa julgada no âmbito do MSC nº 91.0047783-4, impetrado pela AFBCC, em 14.08.1991, com o objetivo de evitar que seus associados fossem compelidos a estornar o crédito do IPI incidente sobre as aquisições de matéria-prima isenta (concentrados), de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus. Tais concentrados foram tratados como sendo produto único e, assim, em respeito à coisa julgada, a autoridade não poderia considerá-lo um "produtos inacabados". No seu entendimento, a segurança teria sido concedida aos associados da entidade estabelecidos em todo território nacional, conforme pedido. E de acordo com jurisprudência do STF parte do MSC seria a União Federal, independente da autoridade indicada como coatora. Ressalta que a decisão proferida na RCL 7.778-SP não interferiria no presente caso, por não ser de mérito, nem definitiva.

Pontua que no julgamento do REsp nº 1.243.887-PR, julgado à sistemática de recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC, a Corte Especial do STJ decidiu que a limitação prevista no art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997, introduzido pela MP nº 1.798-1/1999, somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor (11/02/1999). Considera que esse julgado também deveria aplicar ao presente caso, nos termos do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

Considera ainda que no julgamento do RE nº 212.484-RS, teria sido legitimada a classificação fiscal dos concentrados, além de ser assegurado o direito ao crédito do IPI à alíquota de 27%. Esse entendimento permaneceria hígido até que seja julgado o RE nº 592.891-SP, com repercussão geral reconhecida, onde é apreciada questão concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus – ZFM.

DA APLICAÇÃO DO ART. 11 DA LEI Nº 9.779/1999

A partir da edição do art. 11 da Lei 9.779/1999, teria passado a existir o direito ao crédito do imposto relativo à aquisição de qualquer matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização, sem estar condicionado ao pagamento do IPI na operação anterior, conforme já teria sinalizado o STF, no julgamento da proposta de Súmula Vinculante nº 26.

DA IDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA RECOFARMA E DA BOA FÉ DA IMPUGNANTE

Defende que as informações contidas nas notas fiscais emitidas por RECOFARMA permitem concluir que a classificação fiscal nelas adotada está correta, e que atendem o disposto nos arts. 62, 48 e 53 da Lei 4.502/1964, sendo documentos idôneos, com validade fiscal, e, assim, a impugnante, na qualidade de adquirente de

boa-fé, ao utilizar referidos créditos não estaria cometendo infração, eis que teria direito a eles. Invoca o entendimento expresso pelo STJ (com relação ao ICMS), consolidado no enunciado da Súmula nº 509, publicada no Diário da Justiça Eletrônico de 31/03/2014.

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA NOS TERMOS DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN

Ao utilizar os créditos a impugnante agiu de acordo com a Resolução do CAS nº 298/2007, ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, porque estes adquirentes não foram nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la. Nesse caso, referidos encargos devem ser excluídos, sob pena de ofensa ao art. 100, parágrafo único, do CTN.

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA

Ao utilizar o crédito de IPI, considerando a alíquota decorrente da classificação indicada na respectiva nota fiscal, a impugnante estaria seguindo decisões irrecorríveis de última instância administrativa, sendo aplicável ao presente caso o disposto no art. 567, II, "a", do RIPI/10 (cuja base legal é o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64), para fins de exclusão da multa de ofício.

Aponta que a CSRF estaria aplicando o referido dispositivo regulamentar para determinar a exclusão de multa de ofício, quando há decisão de última instância administrativa favorável ao contribuinte sobre a matéria em discussão. Invoca os termos do Acórdão nº 9303-003.517, que confirmou a vigência do citado art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64).

DA APLICAÇÃO DO ART. 132 DO CTN

À vista das disposições dos arts. 3º, 113, § 1º, 132 e 139 do Código Tributário Nacional, somente o tributo poderia ser exigido da impugnante, por ser sucessora da empresa responsável pelas supostas irregularidades cometidas no período da autuação (RENOSA INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A.).

DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Tal incidência implicaria indireta majoração da própria penalidade, não se podendo falar em mora na exigência de multa, à vista do disposto no art. 16 do Decreto-lei 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei 2.331/1987. Ademais, o artigos 59 da Lei 8.383/1991 e art. 61 da Lei 9.430/1996), também não preveem essa cobrança. Invoca jurisprudência administrativa do CARF.

Finaliza pedindo o cancelamento do auto de infração.

O v. Acórdão recorrido foi proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE BEBIDAS.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como "kit ou concentrado para bebidas" constitui-se de um conjunto de 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.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a exigência de juros moratórios sobre a penalidade objeto do lançamento em litígio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Contribuinte recebeu a Notificação nº 494/2017 (e-fls. 980-982) pela via postal em data de 19/05/2017 (sexta-feira), como comprova o Aviso de Recebimento de fls. 1307, apresentando o Recurso Voluntário em data de 19/06/2017 (segunda-feira), conforme atesta o Recibo de Entrega de Arquivos Digitais de fls. 986, confirmado pelo Despacho de Encaminhamento de fls. 1225.

Pede a Recorrente para que seja dado provimento ao recurso para reformar a decisão, cancelar o auto de infração e extinguir o crédito tributário, o que faz com os mesmos argumentos apresentados em peça de impugnação, acima relatado.

Contrarrrazões da Fazenda Nacional às fls. 1227-1297, pedindo para que seja negado provimento ao Recurso Voluntário, o que fez, em síntese, com os seguintes argumentos:

- i) A fiscalização trouxe os motivos que impediam a Recorrente de aplicar sobre o valor dos kits (adquiridos da RECOFARMA) a alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do Código 2106.90.10, para elaboração da bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado;
- ii) Urge salientar que tais motivos consideraram os argumentos da fornecedora de kits de "concentrados" (RECOFARMA) e da fiscalização realizada no estabelecimento fabril da própria Recorrente;
- iii) A fiscalização também foi informada pela Recorrente que a apuração do crédito de IPI estaria amparada na coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado perante a Justiça Federal do Rio de Janeiro e que teria assegurado aos associados da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), da qual a COMPANHIA

MARANHENSE DE REFRIGERANTES fazia parte, o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM;

- iv) Na oportunidade, a autoridade fiscal invocou a decisão proferida no Agravo Regimental na Reclamação nº 7778 e explicou que (fls. 7/8);
- v) A RECOFARMA é a única fábrica que distribui os “concentrados” para esse seletivo grupo empresarial de “engarrafadoras” 4, das quais se espera a máxima atenção da legislação tributária que incide na espécie, especialmente porque a Recorrente utilizou regra de creditamento de IPI que está condicionada diretamente à exatidão da classificação fiscal dos “kits” fornecidos pela RECOFARMA, assim como ao cumprimento das regras de isenção previstas no Decreto 6º e parágrafos do Decreto nº 1.435/75, como se demonstrará oportunamente. Por essas peculiaridades é inverossímil que a Recorrente desconhecesse a irregularidade na classificação de tais produtos;
- vi) O cerne da demanda é o descumprimento dos requisitos legais para o aproveitamento do crédito de IPI e, não propriamente, a regularidade formal do preenchimento da nota fiscal, o que conduz à rejeição da tese no particular;
- vii) Não houve qualquer alteração do critério jurídico por parte da autoridade fiscal. O que houve, a bem da verdade, foi a consideração de uma situação de fato anteriormente inexplorada, vale dizer, constatou-se, a partir da investigação fiscal no estabelecimento da RECOFARMA, que essa não teria possibilidade de enquadrar os “concentrados” na classificação na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI. Essa circunstância fática impediu o aproveitamento do crédito por parte da Recorrente, mas jamais se confundiria com alteração do critério jurídico. Esse, por sua vez, não se alterou justamente porque os elementos de fato foram alterados, de modo que para fatos diferentes podem incidir normas jurídicas diferentes;
- viii) A sugestão da Recorrente tenta distorcer a aplicação do art. 146 do CTN, que pressupõe mesma circunstância fática, mesmo sujeito passivo e alteração do critério jurídico para os mesmos fatos geradores;
- ix) Não há qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade no presente lançamento, considerando-se que nos casos de produtos isentos não há o recolhimento do IPI na etapa anterior, de fato é impossível e indevido o creditamento;
- x) Não é possível admitir o creditamento de IPI, pois o STF (e o próprio CARF) veda a apropriação de crédito de imposto isento, não tributado ou com alíquota zero sobre a aquisição de insumos a competência da administração tributária, que envolve necessariamente a verificação das condições para a classificação fiscal para fins de reconhecimento da isenção, conforme previsto nos arts. 176 a 179 do Código Tributário Nacional, é da RFB, que tem atribuição para verificar todos os requisitos

da correta concessão e gozo de benefícios fiscais, inclusive com preferência sobre as demais autoridades administrativas nos termos do art. 37, XVIII da CF;

- x i) A COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES (sucédida pela NORS A) se apropriou do crédito de IPI decorrente da aquisição de kits de “concentrados” para produção de refrigerantes, que até 30/09/2012 eram tributados à alíquota de 27% (vinte e sete por cento);
- x ii) Aprovado o projeto, a isenção somente se aplica SE obedecidas as demais condições do art. 6º, conforme, aliás, declarado nos próprios atos da Suframa, que determinam que seja utilizada matéria-prima de origem vegetal na elaboração dos produtos;
- x iii) É dizer, o benefício fiscal pretendido pela RECOFARMA (e pressuposto para o gozo do crédito pela fiscalizada) foi CONDICIONADO ao cumprimento desse requisito, o que não ocorreu;
- x iv) Conforme constatado pela Fiscalização, o concentrado produzido pela RECOFARMA não é elaborado com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional, mas sim com produtos intermediários/industrializados;
- x v) Nesse sentido, o TVF informa – com base em diligências realizadas junto à própria Recoforma – que o insumo adquirido pela autuada é composto de corante caramelo, álcool neutro, açúcar e extrato de guaraná, sendo claro que tais produtos se tratam de matérias-primas vegetais;
- x vi) A existência de decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes de Coca-Cola perante a Justiça Federal do Rio de Janeiro, também não sustenta a pretensão da Recorrente;
- x vii) De plano, insta ressaltar que, como bem ressaltado pelo Relatório Fiscal, a RECORRENTE está estabelecida em domicílio fora do limite territorial de jurisdição do órgão prolator (Estado do Rio de Janeiro);
- x viii) O STF, em sessão Plenária realizada em 30/04/2014, em que se julgou o Agravo Regimental na Reclamação nº 7778, que por sua vez foi ajuizada em face do suposto descumprimento da decisão proferida naquele mesmo Mandado de Segurança Coletivo por diversas autoridades, dentre elas o Delegado da Receita Federal de Ribeirão Preto, concluiu que o provimento judicial proferido naquela ação coletiva teve seus efeitos restritos aos associados domiciliados no Rio de Janeiro, território do órgão prolator da decisão, o que não alcança a autuada, de modo que a decisão em questão não lhe favorece;
- x ix) A petição inicial que o MSC se amparou no art. 9º do DL 288/1967 (fundamento legal do art. 69, II, do Decreto 4544/2002 – RIPI 2002), que

por sua vez contempla a isenção do IPI para a saída dos produtos industrializados na ZFM, mas NÃO enseja a geração de crédito;

- xx) Nessa perspectiva, ainda que se admitisse o creditamento de IPI (contrariando o entendimento do STF que veda a apropriação de crédito de imposto isento, não tributado ou com alíquota zero sobre a aquisição de insumos, consoante já exposto nessa peça), diferentemente, o art. 82, III do RIPI/2002 somente poderia gerar crédito de IPI por força da previsão expressa do art. 175 do RIPI/2002;
- xxi) Tanto a própria RECOFARMA, como outras “engarrafadoras” (a exemplo da RECORRENTE), já tiveram processos julgados por esse eg. Conselho e que estavam lastreados sob o mesmo fundamento, qual seja a incorreção da classificação fiscal dos “kits” de xarope para produção de refrigerantes;
- xxii) O precedente invocado pela Recorrente não pode servir para excluir a multa de ofício justamente porque o entendimento sufragado nos acórdãos nº 9303-003.517 e nº 9303-003.293 não corresponde ao fundamento da presente autuação fiscal (glosa dos créditos de IPI em razão da equivocada classificação fiscal dos insumos oriundos da ZFM);
- xxiii) Por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Conforme Despacho de e-fls. 1310-1311, emitido pelo ilustre Presidente desta 3ª Seção de Julgamento, foi dado cumprimento à Resolução nº 3402-001.754, determinando a distribuição deste processo para esta Conselheira Relatora, possibilitando o julgamento conjunto com o PAF nº 10183.901589/2014-21, em razão de decorrência, nos termos previstos pelo art. 6º, § 3º, do Anexo II do RICARF.

Através do Despacho de e-fls. 1314, os autos foram encaminhados para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme relatório, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Objeto do litígio

Versa o presente litígio sobre as seguintes infrações indicadas pelo Auditor Fiscal no lançamento de ofício contestado:

I – Créditos incentivados indevidos do IPI, oriundos de produtos não elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional; e

II – Créditos incentivados do IPI aproveitados indevidamente em função de erro de classificação fiscal e alíquota.

Conforme relatado, após analisar as etapas do processo de fabricação dos refrigerantes engarrafados pela Recorrente, a Fiscalização concluiu que houve erro na classificação fiscal utilizada para fins de tributação dos kits, sobretudo porque suas diferentes partes representaram os ingredientes ou “as partes”, isto é, não se tratou de um “concentrado” específico/uno para fabricação dos produtos finais (bebidas), conforme se depreende da interpretação dada ao Código NCM 2106.90.10, Ex 01 e 02, da Tabela do IPI.

Valendo-se das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, a Autoridade Fiscal concluiu que nenhum dos insumos adquiridos da fornecedora RECOFARMA pela Fiscalizada se enquadra no EX 01 da NCM 2106.90.10, ficando caracterizado o erro na classificação fiscal utilizada pelo contribuinte.

3. Preliminares

3.1. Alegação de ilegitimidade passiva da Recorrente

Alega a Recorrente que é parte ilegítima para figurar no polo passivo desta ação fiscal, uma vez que agiu de forma lícita e correta ao calcular o crédito de IPI com base na alíquota correspondente à classificação fiscal indicada na Nota Fiscal pela RECOFARMA, sendo que não tem a obrigação de verificar a correção indicada pela fornecedora da mercadoria.

Argumentou a Fazenda Nacional em contrarrazões que:

- i) No presente processo não está em discussão a idoneidade dos documentos fiscais de venda da RECOFARMA, mas sim a classificação fiscal e alíquota adotada pela Recorrente para cálculo dos créditos;
- ii) Desta maneira, nem é necessário determinar se a adquirente agiu ou não com boa-fé. A glosa é cabível, pois não existe previsão legal para a manutenção de créditos indevidos;
- iii) Caso a empresa se sinta prejudicada pelo fornecedor, deverá com ele negociar para reaver compensação por eventual prejuízo ou buscar junto ao Poder Judiciário o seu ressarcimento contra a RECOFARMA.

De fato, não assiste razão à Contribuinte, uma vez que a obrigatoriedade de verificação sobre as exigências quanto à classificação fiscal da mercadoria adquirida é prevista pelo artigo 327 do RIPI/2010¹.

Ademais, na forma prevista pelo artigo 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por eventuais infrações independe da vontade do agente ou do responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Na hipótese de a Recorrente ter se apropriado de créditos que a Fiscalização entendeu ser indevidos, não há que se falar em ilegitimidade passiva em razão de a Fornecedora ter indicado a classificação fiscal dos produtos nas respectivas Notas Fiscais.

Portanto, afasto a preliminar invocada pela defesa.

3.2. Alegação de alteração de critério jurídico

Argumenta a Recorrente que:

- i) *O Auto de Infração violou o artigo 146 do Código Tributário Nacional, uma vez que em procedimentos fiscais anteriores a Autoridade Fiscal tinha o dever de examinar todos os aspectos legais formadores do fato gerador da obrigação tributária do IPI, inclusive o direito ao crédito, a classificação fiscal e respectiva alíquota;*
- ii) *Configura-se alteração de critério jurídico, uma vez que teve ciência do auto de infração que originou o PAF nº 10183.721209/2013-96, para glosar créditos de IPI decorrente da aquisição de concentrados isentos fornecidos pela empresa RECOFARMA e exigir o respectivo imposto no período de agosto de 2007 a março de 2012, apenas sob o fundamento de que os concentrados adquiridos pela Recorrente não fariam jus ao benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, porque a RECOFARMA não teria utilizado diretamente matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional (Amazônia Ocidental), mas diversos outros produtos industrializados;*
- iii) *A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, através do Item 102 do Parecer PGFN nº 405/2003, teria reconhecido o direito ao crédito à alíquota de 27%, em decorrência da classificação do concentrado na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI;*
- iv) *O novo critério jurídico adotado pela autoridade fiscal não poderia alcançar fatos geradores anteriores a 22/12/2014, correspondente à data da ciência do auto de infração lavrado contra a RECOFARMA.*

O argumento em análise foi rejeitado pela DRJ de origem, conforme conclusão abaixo reproduzida:

¹ Art. 327. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).

Como se vê, o que a legislação veda é que, tendo a Administração alterado o entendimento anteriormente expresso de forma oficial e generalizada a respeito de classificação fiscal de determinado produto, queira retroagir a nova interpretação a casos pretéritos, o que, evidentemente não é o caso dos autos, em que sequer existia manifestação formal sobre a classificação das mercadorias. No cerne da argumentação do contribuinte está a pretensão de dar às autuações anteriores um alcance que estas não tem. Embora este não tenha identificado quais seriam os autos de infração lavrados com a suposta “concordância” quanto à classificação pretendida, assinala-se que efetivamente ocorreram autuações contra outros adquirentes de insumos de Recofarma, nas quais a fiscalização, a exemplo do que ocorre no presente processo, **considerou indevido o aproveitamento de créditos**, à vista da legislação alegada para legitimá-los, e, em decorrência, **glosou os créditos indevidamente aproveitados, sem manifestar-se a respeito da classificação adotada no cálculo do respectivo valor**. Disso não se pode depreender que a fiscalização tenha concordado ou convalidado referida classificação, e, muito menos ainda, **atribuir à suposta convalidação um efeito que só existe nas hipóteses previstas na legislação relativa ao processo de consulta, e desde que observadas as regras ali estabelecidas**.

Observa-se ainda que o art. 146 do CTN é claro ao vedar a mudança nos critérios jurídicos adotados no exercício do lançamento, ou seja, refere-se a lançamento já formalizado e em relação a um mesmo sujeito passivo.

O contribuinte também sustenta que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional teria reconhecido o direito ao crédito à alíquota de 27%, em decorrência da classificação do concentrado na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI, uma vez que o item 102 do Parecer 405/2003 assim reza:

"102. Na aquisição de insumos "isentos", ocorre o fato gerador, a TIPI fixa a alíquota positiva (digamos 1% para mais), mas a lei dispensa seu pagamento. Em hipóteses tais, o STF, no RE nº 212.484, decidiu pelo direito de crédito com base na alíquota (do insumo "xarope" para produção de Coca-Cola), constante da TIPI (no caso, digamos 27%)."

Referido Parecer tem efeito vinculante para a RFB, uma vez que foi aprovado pelo Exmo Sr. Ministro de Estado da Fazenda. No entanto esse efeito estende-se apenas aos aspectos que se propôs elucidar, até porque não é atribuição da PGFN determinar a classificação fiscal de produtos, a menos que sua intenção seja emitir opinião sobre o assunto para, em seguida, ser aprovada pelo Ministro da Fazenda, o que não ocorreu. O citado Parecer 405/2003 abordou o aspecto da classificação fiscal apenas tangencialmente, com alusão claramente exemplificativa à alíquota, porque o cerne da disputa judicial em torno da qual foi elaborado é outro: o direito ao crédito do IPI, como se devido fosse.

Também não é o caso de se adotar o entendimento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp nº 1.130.545-RJ, relator MINISTRO LUIZ FUX, DJe de 22.02.2011, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, segundo o qual se a Administração Tributária já tiver fixado determinado entendimento e o tiver utilizado para fundamentar o lançamento, seria impossível utilizar entendimento diverso para rever o lançamento antes efetuado, ainda que tal alteração de critério decorra de erro de direito. Porém não é o caso, pois na presente hipótese, não houve erro (de fato ou de direito), nem fixação de critério.

Está correta a decisão de primeira instância neste ponto, uma vez que não ocorreu, no presente litígio, alteração da valoração jurídica dos fatos, passível de ser considerada como revisão de lançamento por "erro de direito".

A ausência de autuação anterior sobre fato não averiguado não representa consentimento tácito da Autoridade Administrativa sobre a aplicação da legislação tributária, bem como não impede a análise sobre conduta suspeita de ser irregular.

A autuação ora contestada versa sobre análise quanto à classificação fiscal adotada pela Contribuinte na apropriação dos créditos questionados, o que não foi objeto do procedimento anterior, resultando na possibilidade do lançamento lavrado.

Ademais, não se trata de um mesmo auto de infração sobre idênticos fatos geradores, mas sim de lançamentos autônomos sobre períodos diversos.

E, não se tratando de revisão do lançamento anterior, não há que se falar em alteração de critério jurídico, motivo pelo qual igualmente deve ser afastado tal argumento da defesa.

4. Mérito

4.1. Da competência da SUFRAMA

Não obstante o posicionamento desta Relatora com relação aos demais argumentos de mérito, cabe analisar a controvérsia trazida pela Contribuinte com relação a competência da SUFRAMA para concessão e fiscalização do cumprimento das condições para fruição dos incentivos fiscais.

Constam em razões recursais os seguintes fundamentos:

- i) *A classificação fiscal adotada decorreria da definição feita na Resolução do CAS nº 298/2007 e do Parecer Técnico nº 224/2007, que a integra, atos que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e conformam-se ao ordenamento jurídico;*
- ii) *O não reconhecimento dos efeitos dos referidos atos, sem instauração de processo administrativo de cassação, com a participação de todas as partes interessadas, violaria o devido processo legal com evidente cerceamento do direito de defesa, nos termos da Lei nº 9.784/1999, arts. 2º, X, 3º, II, III, 38 e 44.*
- iii) *A própria SUFRAMA, através do Ofício nº 4215-COPIN/CGAPI/SR, de 28/08/2015, e do Ofício nº 3638-SPR/CGAPI/COPIN, de 26/09/2014, teria reiterado que a Recofarma continua cumprindo a classificação fiscal do “concentrado” por ela própria estabelecida.*

De fato, a **RESOLUÇÃO SUFRAMA Nº 298/2007** aprovou o projeto industrial de atualização da empresa RECOFARMA na Zona Franca de Manaus, na forma do **PARECER TÉCNICO Nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI**, para produção de CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS (CÓDIGO SUFRAMA nº 0653).

Sobre a matéria, o Ilustre Julgador *a quo* assim motivou a conclusão adotada:

A autuação não desconsiderou, nem questionou, a competência da Suframa para aprovar projetos de empresas que desejem usufruir dos benefícios fiscais instituídos pelo DL 1.435/1975. Também não desconsiderou os atos dela emanados, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam. Todavia, a descrição do produto feita pela Suframa não tem o poder de definir a sua classificação fiscal, atividade que é de competência privativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), segundo estabelecido, atualmente, no Anexo I do

Decreto no 7.482, de 16 de maio de 2011, que aprovou a estrutura regimental do Ministério da Fazenda (MF),

(...)

Portanto, 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 a que se destinam, porém este tratamento não prevalece para fins de classificação fiscal. Aliás, nem a Suframa e nem mesmo a RFB, que no Brasil possui a competência legal para tratar de classificação fiscal, podem alterar a definição do produto para fins de enquadramento na NCM, porque as definições de mercadorias para fins de classificação obedecem a regras internacionais, como será visto a seguir, quando for analisada a classificação fiscal dos insumos adquiridos.

(...)

(...) As competências estão sendo exercidas de forma concorrente, sem desrespeito às áreas de atuação de cada órgão. O auto de infração fornece elementos suficientes para que a empresa tenha conhecimento dos fatos e fundamentos jurídicos que o amparam.

Data máxima vênua ao entendimento exposto no v. Acórdão de primeira instância, da análise da legislação que atribui competência à SUFRAMA é possível extrair conclusão favorável aos fundamentos da defesa. Vejamos:

Inicialmente, impera destacar que a Constituição Federal, ao tratar sobre a limitação do poder de tributar, estabelece em seu artigo 150, § 6º que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

O Código Tributário Nacional, recepcionado como Lei Complementar pela Emenda Constitucional 01/1969² e, após, pelo Texto Constitucional de 1988³, confere competência à Autoridade Administrativa para concessão de benefícios fiscais. Vejamos:

² Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

³ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Art. 176. **A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão,** os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)

Art. 179. **A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.**

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155. *(sem destaques no texto original)*

Não há dúvidas de que o benefício fiscal concedido no presente caso está revestido de todos os requisitos formais constitucionalmente previstos para sua validade.

A SUFRAMA foi criada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, regulamentado através do Decreto nº 61.244, de 28 de agosto de 1967, os quais definem a finalidade e localização da Zona Franca de Manaus (Capítulo I), bem como a aplicação e controle dos incentivos fiscais (Capítulo II).

A competência da SUFRAMA para atos como a Resolução nº 298/2007, ora tratada, foi estabelecida pelo artigo 4º, inciso I, alínea "c" do Capítulo IV do Anexo I do Decreto nº 4.628, de 21 de março de 2003, que assim previa:

Art. 4º **Ao Conselho de Administração da SUFRAMA compete:**

I - **aprovar:**

c) **os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos nos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967,** com as modificações da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, **especificando os incentivos a serem auferidos pela empresa, bem assim estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação,** fiscalização e acompanhamento dos referidos projetos; *(sem destaques no texto original)*

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

O Decreto nº 4.628/2003, que aprovou a Estrutura Regimental da SUFRAMA e estava vigente quando da Resolução nº 298/2007, ao tratar da natureza e finalidade, previu em seu artigo 1º, inciso VI do Anexo I que:

Art. 1º **A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, autarquia criada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967**, e vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, **tem como finalidade** promover o desenvolvimento sócio-econômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva, a partir das seguintes ações:

VI - **administrar a concessão de incentivos fiscais**. *(sem destaque no texto original)*

E a competência para aprovação do projeto industrial para concessão dos benefícios ora em discussão foi igualmente atribuída ao Conselho de Administração da SUFRAMA através do artigo 4º, inciso I, alínea "c" do mesmo Decreto nº 4.628/2003.

Por sua vez, cabe destacar que a participação do Ministério da Fazenda no processo de análise do projeto industrial e aprovação do benefício foi previsto pelo artigo 11 do Decreto nº 61.244/1967, nos termos abaixo citados:

Art 11. **Estão isentas do imposto sobre produtos industrializados tôdas as mercadorias industrializadas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer a comercialização em qualquer ponto do território nacional.**

§ 1º **Os projetos para a produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias** que pretendam gozar dos benefícios do Decreto-lei nº 288-67 **serão submetidos à aprovação da SUFRAMA, ouvido o Ministério da Fazenda, quanto aos aspectos fiscais, implicando em aprovação tácita a falta de manifestação desse Ministério no prazo de 30 (trinta) dias contados do pedido de audiência.**

§ 2º Os projetos serão apresentados de conformidade com critérios e procedimentos estabelecidos pela SUFRAMA, mediante instruções aprovadas pelo Ministro do Interior.

§ 3º O Superintendente da SUFRAMA poderá rejeitar, de plano, ouvido o Conselho Técnico, os projetos que, visando a obtenção dos incentivos fiscais previstos no Decreto-lei nº 288-67, tenham por fim a produção, industrialização ou beneficiamento das mercadorias capituladas no parágrafo 1º do artigo 3º do referido Decreto-lei, inclusive as alterações supervenientes por Decreto (Decreto-lei nº 288-67 artigo 3º, parágrafo 2º). *(sem destaques no texto original)*.

Diante de tais atribuições, a SUFRAMA, através do artigo 1º da RESOLUÇÃO Nº 298/2007, aprovou o projeto industrial da Recofarma, na forma do Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 para produção de concentrado de bebidas não alcoólicas, **para o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, no artigo 6º do Decreto-lei nº 1435/1975 e legislação posterior.**

O Decreto-Lei nº 288/1967, acima já mencionado, trata sobre o IPI em seu artigo 9º, com as alterações trazidas pelo artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975 nos seguintes termos:

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.

A área definida pelo § 4º do artigo 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967 trata-se da Amazonia Ocidental, constituída pelos Estados do Amazonas, Acre e Territórios de Rondônia e Roraima e, portanto, abrange a fornecedora Recofarma, situada em Manaus.

Observe, ainda, que o Decreto-Lei nº 356, de 15 de agosto de 1968 estendeu os benefícios do Decreto-Lei nº 288/1967 às áreas da Amazônia Ocidental.

Por sua vez, o Decreto-Lei nº 1.435, de 1975 estabeleceu em seu artigo 8º que:

Art. 8º. **O Superintendente da Zona Franca de Manaus**, ouvido o Conselho de Administração, **fixará condições e requisitos a serem atendidos pelos estabelecimentos que se dediquem à comercialização, naquela área, de mercadorias beneficiadas pelos incentivos previstos no Decreto-lei número 288, de 28 de fevereiro de 1967.** (sem destaque no texto original)

Outrossim, impera igualmente salientar que as condições estabelecidas para o direito aos incentivos concedidos estão previstas no artigo 4º da Resolução nº 298/2007, quais sejam:

I- o cumprimento, quando da fabricação do produto constante do Art. 1º desta Resolução, do Processo Produtivo Básico estabelecido na Portaria Interministerial nº 08 - MPO/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 1998;

II- a utilização de matéria-prima regional de origem vegetal na elaboração dos produtos constantes do Art. 1º desta Resolução, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75;

III- o atendimento das exigências da Política Nacional do Meio ambiente, conforme disciplina a Legislação no âmbito Federal, Estadual e Municipal;

IV- a manutenção de cadastro atualizado na SUFRAMA, de acordo com as normas em vigor; e

V- o cumprimento das exigências contidas na Resolução nº 202, de 17 de maio de 2006, bem como as demais Resoluções, Portarias e Normas Técnicas em vigor.

Por sua vez, o **PARECER TÉCNICO DE PROJETO Nº 224/2007** foi elaborado para análise da possibilidade de concessão dos seguintes incentivos pleiteados:

4. INCENTIVOS PLEITEADOS

- Isenção do Imposto de Importação (II) e sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 3º do Decreto-Lei n.º 288/67, quando da entrada de mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos dentro dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Redução do imposto de importação (II) nos termos do parágrafo 4.º do Art. 7.º do Decreto n.º 288/67, com redação dada pela Lei n.º 8.387/91 e Lei n.º 10.176/01, para mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos fora dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 4º do Decreto-Lei n.º 288/67, para mercadorias nacionais quando destinadas à industrialização do produto em pauta.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 9.º do Decreto-lei n.º 288/67 com redação dada pela Lei n.º 8.387/91 e Lei n.º 10.176/01, para o produto em pauta, que se destine ao consumo na ZFM ou à comercialização em qualquer ponto do País.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para os produtos fabricados na Amazônia Ocidental que utilizem em sua elaboração matérias-primas regionais, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75.

Consigno, por oportuno, que a **competência para fiscalização do projeto industrial** que embasou a Resolução SUFRAMA nº 298/2007 estava prevista pelo artigo 15, inciso III do Anexo I do já citado Decreto nº 4.628/2003. Vejamos:

Art. 15. À Superintendência Adjunta de Projetos compete planejar, coordenar e supervisionar a execução de atividades relativas a:

III - acompanhamento, fiscalização e avaliação de projetos industriais, agropecuários e de prestação de serviços.

A competência da Superintendência Adjunta de Projetos igualmente é prevista pela Resolução do Conselho de Administração da SUFRAMA nº 203, de 10 de dezembro de 2012, vigente no período do fato gerador desta autuação, que dispõe sobre a sistemática de apresentação, análise, aprovação e acompanhamento de Projetos Industriais nos seguintes termos:

TÍTULO VI - DO ACOMPANHAMENTO E AVALIAÇÃO DOS PROJETOS INDUSTRIAIS - CAPÍTULO I - DA OPERAÇÃO

Art. 17. **Após concluída a implantação, total ou parcial, de suas instalações industriais a empresa titular do projeto deverá requerer à SUFRAMA a emissão do Laudo de Operação (LO), que é o documento comprobatório da adequação das instalações industriais, máquinas e equipamentos, necessários à operacionalização do projeto técnico-econômico aprovado, observado o dimensionamento nele constante.**

Art. 18. **O requerimento de que trata o artigo anterior será dirigido à Superintendência Adjunta de Projetos (SPR), na forma a ser estabelecida pela SUFRAMA, instruído com a seguinte documentação:**

CAPÍTULO II - DA PRODUÇÃO

Art. 23. **Iniciada a fabricação de quaisquer produtos aprovados a empresa titular do projeto deverá requerer a SUFRAMA a emissão do Laudo de Produção (LP), que constituir-seá no documento comprobatório do atendimento das etapas estabelecidas no Processo Produtivo Básico (PPB) de cada produto e do cumprimento de outros parâmetros dimensionados no projeto técnico-econômico aprovado.**

Art. 24. **O requerimento de que trata o artigo anterior será dirigido à SPR, na forma a ser estabelecida pela SUFRAMA.**

Parágrafo único. **Quando se tratar de projetos beneficiados com os incentivos fiscais estabelecidos no art. 6º, do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, a empresa titular do projeto deverá apresentar demonstrativo, na forma a ser estabelecida pela SUFRAMA, das aquisições de insumos efetuados no mercado regional.**

Art. 25. O LP, emitido conforme modelo definido pela SUFRAMA será específico para cada produto e terá prazo de validade indeterminado, observado o disposto nos arts. 26 e 32, desta Resolução.

Art. 26. **O LP, garantido o contraditório e a ampla defesa, poderá ser cancelado a qualquer momento pela SUFRAMA, mediante ofício da SPR a ser encaminhado à empresa, desde que seja constatado o não cumprimento do PPB e/ou outros parâmetros nele descrito, ou que o produto seja cancelado por algum dispositivo previsto nesta Resolução.**

CAPÍTULO V - DA AVALIAÇÃO DOS PROJETOS

Art. 42. A SUFRAMA emitirá a cada três anos, ou sempre que necessário, por amostragem, Relatório de Acompanhamento de Projetos (RAP), relativo aos produtos ativos (não cancelados) com projetos aprovados por suas respectivas empresas junto ao Conselho de Administração da SUFRAMA.

§ 1º O RAP deverá conter a relação de produtos ativos das empresas, com a situação atualizada de cada um no que diz respeito aos Laudos de Operação e de Produção, à entrega do LTAI e dos indicadores de desempenho, à adimplência em relação à Certificação da qualidade, além de dados atualizados de produção, mão-de-obra, faturamento, investimentos em máquinas e equipamentos, concessão de benefícios sociais aos trabalhadores, investimentos na formação e capacitação de recursos humanos, e, se for o caso, volume de exportações e investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

§ 2º **O RAP deverá conter ainda, a análise dos desvios em relação às metas originais e aos compromissos assumidos pelas empresas quando da aprovação de seus projetos, bem como proposições para cancelamento de projetos e/ou alterações nas resoluções aprovatórias.**

§ 3º A SUFRAMA, quando da emissão do RAP, deverá inspecionar in loco as instalações da empresa, devendo neste momento ser atestado o cumprimento e manutenção das disposições constantes nos Laudos de Operação e de Produção emitidos, além de verificar as informações prestadas nos LTAIs apresentados.

§ 4º A SUFRAMA deverá submeter à apreciação do CAS na primeira reunião do exercício subsequente, a consolidação das informações contidas nos RAPs emitidos durante o ano imediatamente anterior.

§ 5º A SUFRAMA, durante a fase de elaboração do RAP, sempre que houver necessidade, poderá solicitar da empresa dados, informações e/ou documentos contábeis que venham a comprovar o cumprimento de metas estabelecidas em projeto, devendo a documentação requerida, devidamente assinada pelo contador e pelo representante legal da empresa, ser entregue no prazo previamente estabelecido pelo setor competente.

CAPÍTULO VI - DA VISTORIA TÉCNICA

Art. 43. **A qualquer tempo a SUFRAMA poderá realizar vistoria técnica nas empresas com projeto aprovado, com a finalidade de verificar, para fins de**

manutenção ou cancelamento dos benefícios fiscais, o exato cumprimento dos termos e condições estabelecidos nesta Resolução e demais condições legais pertinentes.

TÍTULO VIII - DAS PENALIDADES

Art. 54. Sem prejuízo das demais cominações legais cabíveis, e, **observando-se o devido processo legal, garantido o contraditório e ampla defesa, o não atendimento do disposto nesta Resolução ensejará, conforme o caso, a critério do Superintendente da SUFRAMA,** as seguintes penalidades:

I - advertência;

II - suspensão do Pedido de Licenciamento de Importação (PLI), quando aplicável;

III - bloqueio do cadastro;

IV - **cancelamento dos incentivos fiscais atribuídos a produto, mediante encaminhamento de proposição ao CAS;** e

V - **cancelamento dos incentivos fiscais atribuídos à empresa, mediante encaminhamento de proposição ao CAS.**

§ 1º A inadimplência da empresa quanto à validade dos Laudos de Operação e Produção, bem como à entrega do LTAI, implicará na suspensão automática dos PLIs referente à(s) linha(s) inadimplente(s), até a sua regularização.

§ 2º No caso específico do LP, a penalidade disposta no parágrafo anterior poderá ser sustada por um prazo de até 60 (sessenta dias), nos casos onde a empresa interessada comprove não poder retomar sua produção por falta de insumos.

Art. 55. **A SUFRAMA enviará comunicado à Receita Federal do Brasil (RFB) sempre que comprovar que a empresa auferiu indevidamente dos incentivos fiscais administrados pela autarquia, descritos no art. 1º desta Resolução. (sem destaques nos texto original)**

Da análise dos dispositivos legais acima invocados, entendo que está correto o argumento da defesa sobre a competência da SUFRAMA para concessão e fiscalização do cumprimento das condições para fruição dos incentivos fiscais objeto deste litígio.

Neste mesmo sentido, destaco o voto da Ilustre Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne no Processo Administrativo Fiscal nº 15956.720178/2015-43 (Acórdão nº 3402-004.929).

Importante esclarecer que em nenhum momento deve ser retirado dos Ilustres Auditores da Secretaria da Receita Federal o dever funcional de fiscalizar o Contribuinte, diante de suspeitas de aproveitamento indevido de créditos e demais formas de burlar a legislação tributária. Inclusive a atividade de fiscalização da administração fazendária é previsão garantida pelo artigo 37, XVIII da Constituição Federal, artigos 194 e 195 do CTN e artigos 505 a 508 do RIPI/2010.

Todavia, não é razoável entender que a Autoridade Fiscal, no exercício das atribuições de seu cargo, tenha a prerrogativa de retirar e/ou a discricionariedade de ignorar o que foi estabelecido através da Resolução nº 298/2007, que aprovou o projeto industrial da RECOFARMA, na forma do Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, emitido em atenção a toda estrutura normativa acima já demonstrada.

Ademais, é dever da Fiscalização atentar ao poder vinculado, por aplicação do Princípio da Legalidade, igualmente previsto pelo artigo 37, *Caput* da Carta Magna, tornando efetiva a Segurança Jurídica necessária para assegurar os direitos e garantias fundamentais emanados do artigo 5º do texto constitucional.

Por tais razões, reitero que é flagrante a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) para concessão e cancelamento do incentivo fiscal previsto pelos dispositivos legais invocados pela Recorrente para justificar os créditos escriturados, motivo pelo qual deve ser afastada a conclusão do Ilustre Julgador de 1ª Instância e reconhecido o argumento da defesa.

Com relação a competência da SUFRAMA, esclareço que em sessão de julgamento do presente processo, o posicionamento desta Relatora foi acompanhado pelas Conselheiras Maysa de Sá Pitondo Deligne e Renata da Silveira Bilhim, vencendo conclusão contrária por maioria de votos do Colegiado, para afastar o argumento da defesa neste ponto.

Entretanto, tal controvérsia ficou superada em razão do provimento do recurso e exoneração do crédito tributário lançado, considerando a determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento com relação a classificação fiscal adotada pela Recorrente, nos termos abaixo demonstrados.

4.2. Creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. RE 592.891/SP. Tema 322.

A Contribuinte argumentou que tem direito ao aproveitamento dos créditos de IPI em relação aos produtos isentos, considerando a incidência do artigo 81, II, RIPI/2010 (isenção a produtos industrializados na Zona Franca de Manaus) e artigo 95, III c/c 237 do RIPI/2010 (isenção a produtos industrializados na Amazônia Ocidental).

A Recorrente escriturou os créditos de IPI com fundamento legal no artigo 237 do RIPI/2010, que assim dispõe:

Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do **inciso III do art. 95**, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º). *(sem destaque no texto original)*

Já o artigo 95, inciso III do mesmo Diploma Legal assim prevê:

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). *(sem destaque no texto original)*

O creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, foi autorizada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal em julgamento ao RE 592.891/SP, em sede de repercussão geral, objeto do Tema 322, fixado com a seguinte tese:

"Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

No julgamento em questão, a controvérsia submetida à apreciação da Suprema Corte é a possibilidade de apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção.

O RE 592.891/SP foi proferido com a seguinte Ementa:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE.

O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida.

À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional.

Recurso Extraordinário desprovido.

Portanto, considerando que a decisão do STF transitou em julgado em 18/02/2021 e, por aplicação do artigo 62 da Portaria MF 343/2015, deve ser conferido o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção⁴.

⁴ Neste sentido:

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 DO STF.

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT. (Acórdão n.º 9303-011.896 - CSRF/3ª Turma – PAF nº 10469.726020/2014-74 – Relatora: Conselheira Tatiana Midori Migiyama)

4.3. Dos requisitos para concessão da isenção. Matéria-prima utilizada no processo produtivo da fornecedora Recofarma na elaboração dos concentrados para bebidas não alcoólicas.

Não obstante a decisão definitiva proferida pelo STF em julgamento ao RE 592.891/SP, na sistemática de repercussão geral, observo que a Fazenda Nacional questionou em contrarrazões sobre o cumprimento das condições para o aproveitamento dos créditos de IPI em relação aos produtos isentos.

Argumentou, ainda, que o concentrado produzido pela Recofarma não é elaborado com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional, mas sim com produtos intermediários/industrializados.

De fato, todos os requisitos previstos legalmente para concessão da isenção devem estar cumpridos pela Recorrente para validade do direito creditório em análise neste litígio.

E diante do questionamento trazido pela Fazenda Nacional, passo à análise sobre o cumprimento de tais condições, necessárias para validar o benefício concedido e já reconhecido pelo STF.

Observo que no Termo de Verificação Fiscal, foi consignado que os produtos em análise foram industrializados a partir da matéria-prima **cana-de-açúcar** (açúcar e álcool neutro) e da **semente de guaraná** (extrato de guaraná).

Consta, ainda, que *“a utilização do termo “matérias-primas”, por si só, já define claramente que deve haver o emprego direto do bem extrativo no processo de industrialização do produto beneficiado, pois “matérias-primas” são por definição aqueles bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada. Note-se que a legislação tributária não permite que se amplie a definição de palavras para fins de gozo de isenção”*.

Com isso, concluiu a Fiscalização que o aproveitamento de créditos destina-se a produtos elaborados com matéria prima agrícola ou extrativa, e não com produto intermediário, como no caso dos concentrados adquiridos pela Recorrente.

Em síntese, as condições legais para aproveitamento do crédito pela Recorrente são as seguintes:

- a) Matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional;
- b) Produtos elaborados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA;
- c) Aquisição de produtos originados da Amazônia Ocidental com a isenção prevista no inciso III do artigo 95;
- d) Emprego de tais insumos como matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Quanto à condição de item "a", observo que não há dúvidas de que os produtos fornecidos pela RECOFARMA são produzidos com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Apenas para ilustrar o preenchimento de tal requisito, destaco que o **PARECER TÉCNICO DE PROJETO Nº 224/2007** (fls. 740 e seguintes) apresentou as características técnicas do produto "CONCENTRADOS PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS" (CÓDIGO SUFRAMA nº 0653) da seguinte forma:

d) Características técnicas do produto:

Definição:
O produto consiste em 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.

Dentre os diversos tipos/modelos do produto a serem industrializados pela empresa, selecionou-se para apropriação dos custos do projeto, o especificado a seguir:

Tipo/Modelo de referência: Concentrado para refrigerante de sabor "de cola".

Especificações Técnicas:

- Aparência: Líquido de cor caramelo escuro
- Odor: característico
- Densidade a 20°C: 136g/cm3
- Origem das matérias-primas regionais:
 - (1) matéria-prima regional: açúcar cristal e mascavo (utilizado no tipo/modelo de referência) e extrato de guaraná (utilizado em outros tipos de concentrado).
 - (2) a matéria-prima açúcar cristal é produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueredo (AM), que também produz álcool.
 - (3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais do interior do Amazonas.
 - (4) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para a produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa.

Sobre o **PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO** da RECOFARMA, constou no **ITEM 7 do Parecer Técnico** em referência, que a empresa realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril, exceto a fabricação da matéria-prima corante caramelo, que é terceirizada para produção pela DD. Williamson do Brasil Ltda, localizada ao lado da unidade industrial da fornecedora.

Colaciono abaixo os compromissos assumidos pela RECOFARMA com relação ao Processo Produtivo Básico:

7. COMPROMISSOS ASSUMIDOS PELA EMPRESA

a) Processo Produtivo Básico:

A empresa, quando da industrialização no Pólo Industrial de Manaus – PIM do produto CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS, deverá atender ao Processo Produtivo Básico - PPB definidos na Portaria Interministerial nº 08 - MPQ/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 2008.

A empresa, em conformidade com o projeto, realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril para industrialização do produto, exceto a fabricação da matéria-prima corante caramelo, terceirizada na ZFM.

A seguir passamos a descrever o processo produtivo praticado pela empresa, consoante projeto, o qual está condizente com a legislação do PPB, segundo as etapas abaixo descritas.

Produto: CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS, tomando-se como base a industrialização do tipo: Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola.

Etapa	Descrição da Etapa
1	RECEBIMENTO DAS MATÉRIAS-PRIMAS E MATERIAIS DE EMBALAGEM, conforme a seguir: a) DE MATÉRIAS-PRIMAS LÍQUIDAS E A GRANEL 1 - PESAGEM: As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Estão instaladas balanças eletrônicas de alta precisão, que permitem velocidade do processo e precisão da pesagem. b) DE MATERIAS-PRIMAS DIVERSAS 1 - PESAGEM: As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Os insumos sólidos são recebidos em sacos de 600, 1.000 e 1.200 quilogramas. Obs: no caso do corante caramelo, produzido pela DD. Williamson do Brasil Ltda, em sua unidade industrial localizada ao lado da Recofarma do Amazonas, esse insumo é transportado através de sistema "pipe line" que integra as duas fábricas - permitindo o abastecimento em tempo real. c) DESCARGA DAS MATÉRIAS-PRIMAS EM GERAL As carretas são descarregadas em docas, com empilhadeiras elétricas, em uma área

4	PRODUÇÃO DO CORANTE CARAMELO (Terceirizada na ZFM) - A Recofarma do Amazonas adquire da Agropecuária Jayoro a totalidade do açúcar cristal que necessita para atender à produção de corante caramelo que utiliza na fabricação de seus concentrados. O açúcar (cristal e mascavo) é enviado pela Recofarma do Amazonas à empresa DD Williamson, e representa em torno de 70 % da quantidade total de matérias-primas (açúcar + água + catalizadores) necessárias a fabricação corante caramelo.
5	TRATAMENTO DA ÁGUA; A água utilizada no processo de produção é tratada, utilizando-se cloro e filtragem para eliminação de impureza e bactérias, e armazenada em reservatórios apropriados.
6	PESAGEM E DOSAGEM DAS MATÉRIAS-PRIMAS; a) Pesagem das matérias-primas sólidas b) Dosagem e adição das matérias-primas sólidas; Para os tambores, são utilizados braços articulados e talhas elétricas à prova de explosão. Os operadores precisam apenas fixar a garra no tambor e a talha se encarrega de erguê-lo e levá-lo à boca do tanque. c) Dosagem e adição das matérias-primas líquidas; O processo de adição de matérias-primas líquidas pode ser realizado de três formas: 1- Transferência das matérias-primas armazenadas em tanques de estocagem: através de bombas de transferência, o insumo é transferido para os tanques de mistura localizados na sala de produção através de tubulações. Indicadores de peso acoplados aos tanques de mistura informam a quantidade transferida para o operador que interrompe o processo quando atinge a quantidade desejada. 2- Transferência de matéria-prima armazenada em tanques de aço inox. 3- Adição de matérias-primas diversas; dependendo do tipo a ser adicionado, sua embalagem pode variar de formato desde tambores de 200 litros até bombonas plásticas de volumes diversos. São adicionadas manualmente à boca de alimentação do tanque de mistura.
7	MISTURA DAS MATÉRIAS-PRIMAS; Após a dosagem, as matérias-primas são diluídas e misturadas de forma homogênea através de agitadores incorporados aos tanques, assegurando com isso a estabilidade do concentrado. As misturas são realizadas em salas independentes, de acordo com a característica de cada produto acabado.
8	INSPEÇÃO DA QUALIDADE DOS CONCENTRADOS; a) Cromatografia Líquida: Processo utilizado para verificar a concentração ou teor da mistura. b) Cromatografia de Íons: Processo analítico que verifica a presença de contaminantes no corante caramelo utilizado no concentrado. A análise é realizada em um cromatógrafo de íons com tempo de leitura de 6 minutos por lote e um número máximo de até 127 leituras consecutivas, sem necessidade de supervisão do analista. c) Densímetros automáticos: Equipamentos usados no processo de medição da densidade (peso) dos concentrados para assegurar que estão dentro dos padrões de qualidade. d) Analisador de Partículas: Equipamento que mede o tamanho das partículas sólidas presentes nos concentrados para garantir que estejam dentro dos parâmetros especificados. Um equipamento denominado "analisador de partículas" mede o tamanho e a distribuição estatística das partículas de uma emulsão (forma pela qual alguns produtos são produzidos misturando-se ingredientes a princípio não miscíveis como água e óleo). e) Análise de Aparência e Análise Sensorial: Análise de aparência é um processo de comparação visual de um padrão com uma amostra. A análise sensorial é um teste realizado através dos sentidos humanos (paladar e olfato) com o objetivo de provar ou sentir odores que estejam fora das especificações dos concentrados. f) Análises de Liberação Sucos: Os sucos naturais utilizados na fabricação dos refrigerantes são enviados diretamente pelos produtores aos clientes. Os produtores enviam amostras de cada lote de suco produzido para o Laboratório da fábrica de concentrados e somente após sua aprovação nas análises qualitativas (gosto, odor, aparência, densidade, microbiológica), os sucos são liberados para utilização na produção. g) Processos Auxiliares: Controle de Contra-Amostras e Titulação.
9	EMBALAGEM/ENVASAMENTO; a) Envasamento: A operação de envasamento é monitorada por computadores que analisam a variabilidade do peso colocado em cada bombona ou tanque. As balanças eletrônicas enviam esta informação. As embalagens a serem envasadas são conduzidas por transportadores até as envasadoras automáticas de cada uma das linhas de produção. Os concentrados líquidos vindos da sala de mistura através de tubulações enchem as embalagens. A balança informa ao computador o peso adicionado e, ao ser atingido o padrão, uma válvula automática interrompe o enchimento. b) Fechamento de Bombonas e Garrafas de Vidro: Equipamentos denominados capsuladores fecham as bombonas automaticamente. Um sensor identifica a presença da bombona na área de fechamento. Um cabeçote de fechamento é acionado e aplica a tampa automaticamente. O capsulador automático consta na linha de produção. Operando tanto com tampas plásticas quanto de alumínio, o equipamento elimina qualquer processo manual. Até a colocação das tampas é feita por um sistema de posicionamento automático acima do cabeçote c) Inspeção Final de Peso: Balanças verificadoras de peso foram instaladas em todas as linhas. Elas inspecionam 100% da produção. d) Identificação de Lote e Validade;
	e) Rotulagem; f) Paletização;
10	ARMAZENAGEM E EXPEDIÇÃO DO PRODUTO.

SUF
PROC. N.º

Observo que o açúcar cristal e mascavo são utilizados no concentrado para refrigerante de sabor "cola" e o extrato de guaraná é utilizado em outros tipos de concentrados.

Destaco, ainda, que o fato de a matéria-prima açúcar cristal ser produzida pela empresa Agropecuária Jayolo, bem como o açúcar mascavo ser produzido por produtores rurais do interior do Amazonas e, ainda, de o corante caramelo ser produzido pela terceirizada DD. Williamson do Brasil, em nada altera a origem de tais matérias-primas, uma vez que atende às previsões da **PORTARIA INTERMINISTERIAL MPO/MICT/MCT Nº 8, DE 25.02.98**, que estabelece o processo produtivo para os produtos EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS, CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS E CORANTE CAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus. Vejamos:

OS MINISTROS DE ESTADO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO, DA INDÚSTRIA, DO COMÉRCIO E DO TURISMO E DA CIÊNCIA E TECNOLOGIA, no uso da atribuição que lhes confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto 783, de 25 de março de 1993 e alínea "b", do inciso I, do art. 18, da Medida Provisória nº 1.549-39, de 29 de janeiro de 1998, resolvem:

Art. 1º **Estabelecer para os produtos EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS, CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS E CORANTE CAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus, os seguintes processos produtivos básicos:**

II - CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS

a) dosagem das matérias-primas;

b) mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas; e

c) homogeneização, quando necessário.

III - CORANTE CAMELO

- a) dissolução do açúcar, formando o "açúcar líquido";
- b) floculação;
- c) filtração;
- d) troca iônica;
- e) evaporação;
- f) filtração;
- g) mistura do "açúcar líquido" com outras matérias-primas;
- h) homogeneização; e
- i) filtração.

Parágrafo único. Todas as etapas dos processos produtivos básicos acima descritos deverão ser, obrigatoriamente, realizadas na Zona Franca de Manaus. **(sem destaques no texto original)**

Art. 2º Para o cumprimento do disposto acima será admitida a realização, por terceiros, na Zona Franca de Manaus, de atividades ou operações inerentes ao atendimento às etapas de produção estabelecidas no artigo anterior.

Art. 3º Além do atendimento das etapas de produção estabelecidas no art. 1º desta Portaria, os fabricantes deverão incorporar a gestão da qualidade e produtividade dos processos e dos produtos finais, envolvendo a inspeção de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, o controle estatístico do processo, os ensaios e medições e a qualidade dos produtos finais, sem prejuízo do disposto no art. 2º do Decreto nº 783/93. **(sem destaque no texto original)**

Reporta-se ao processo produtivo descrito no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, acima já colacionado, o qual embasou a concessão do incentivo fiscal e o cumprimento do artigo 1º, inciso II, alíneas a, b e c, bem como do artigo 2º da Portaria Interministerial em referência.

Por sua vez, constata-se igualmente que a especificação da origem do produto igualmente está delimitada no Projeto, com a previsão de que será utilizada como matéria-prima regional açúcar (cristal e mascavo) processado no interior do Estado para o concentrado sabor cola, bem como matéria-prima regional extrato de guaraná para outros tipos de produtos.

Com isso, restam configuradas as condições especificadas nos Itens "b" e "c" acima citados, quais sejam: os produtos são elaborados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA para concessão da isenção prevista no inciso III do artigo 95, conforme dispõe o artigo 237 do RIPI/2010, com redação do artigo 6º do decreto-Lei nº 1.435/75.

Portanto, entendo que estão atendidos os requisitos essenciais para que seja concedida a isenção em referência.

4.4. Classificação Fiscal dos Concentrados para Refrigerantes

Como relatado em decisão de primeira instância, a empresa RENOSA INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A (CNPJ 01.403.613/0001-32), sucedida pela COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES (CMR) em 30/09/2012, por incorporação, integra o denominado "Sistema Coca-Cola Brasil", do qual também participa a empresa RECOFARMA INDUSTRIA DO AMAZONAS LTDA (CNPJ 61.454.393/0001-06), estabelecida na Zona Franca de Manaus, e fornecedora da maior parte dos insumos utilizados em seu processo produtivo.

Os "kits" fornecidos pela RECOFARMA foram descritos nas respectivas Notas Fiscais como "concentrados" (NCM 2106.90.10 - EX 01) da marca de refrigerante a que se destinam (Coca-Cola, Coca-Cola Zero, Aquarius Limão, Simba Guaraná, Sprite, Fanta Uva, etc.), enviados sem destaque do IPI em decorrência da isenção prevista pelos artigos 81, II, e 95, III, do RIPI/2010, que tratam dos benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III), como acima já tratado.

Em suma, a Recorrente argumenta que a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e da NESH levam exatamente à classificação dos kits no Código NCM 2106.90.10 - Ex 01 da TIPI.

Por sua vez, entende a Fiscalização que o “concentrado para refrigerantes” não pode ser analisado como um produto único, uma vez que são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente é entregue pela RECOFARMA acondicionado em embalagem individual, motivo pelo qual deve ser classificado separadamente, resultando na impossibilidade de enquadramento no EX 01 ou EX 02 da NCM 2106.90.10, tendo em vista que não se trata de um concentrado e nem pode ser diluído.

Entendeu igualmente que, mesmo diluído, perde suas características originais, uma vez que o concentrado surge somente através da mistura de diversos conteúdos que compõem cada “kit” e após passar pelo processo de industrialização.

Neste caso, concluiu i. Auditor Fiscal que tais produtos devem ser classificados no Código NCM 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota é zero, o que torna legítima a glosa dos respectivos créditos, com o lançamento do saldo devedor de IPI.

Da análise dos autos, entendo que assiste razão à defesa.

Vejamos que a classificação no Ex 01 do Código NCM 2106.90.10 deve apresentar, concomitantemente, as seguintes características:

- a) Que seja uma preparação composta.
- b) Que não seja alcoólica.
- c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado**
- d) Que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02
- e) Que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.**

Não há dúvida suscitada com relação aos Itens “a”, “b”, e “d”, acima, restando a controvérsia apenas sobre o enquadramento nos requisitos de Itens “c” e “e”.

COM RELAÇÃO AO ITEM “C”, reitero a competência da SUFRAMA para análise e aprovação do projeto e concessão do benefício, não cabendo à douta Equipe de Fiscalização alterar as especificidades consideradas no respectivo Projeto Técnico que sustentou a Resolução nº 224/2007, já abordada neste voto. E como colacionado acima, o produto foi identificado como “CONCENTRADOS PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS”.

Por sua vez, colaciono abaixo registros fotográficos extraídos do Relatório Fiscal, referentes aos kits (concentrados) sabor Coca-Cola, formados por duas partes e envasados em bombonas:

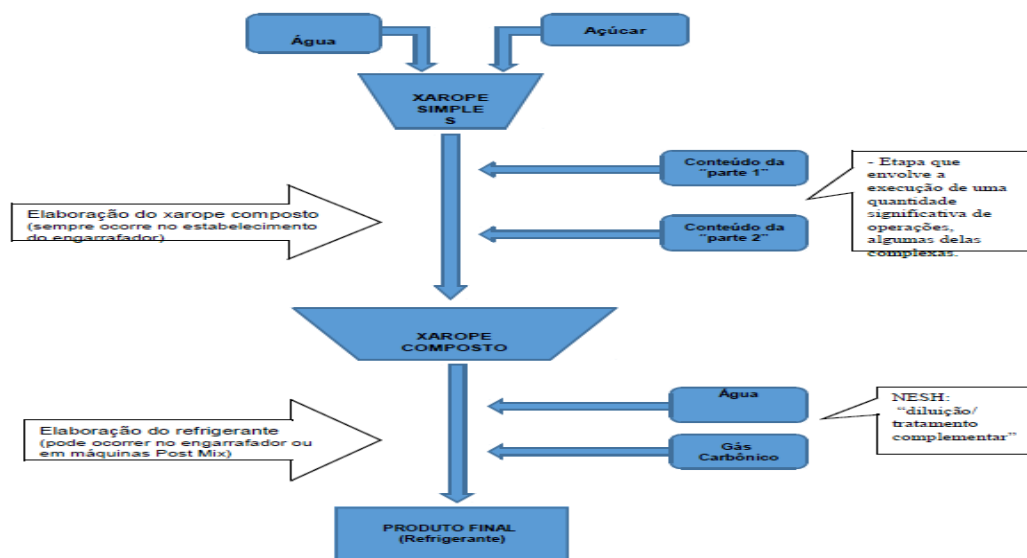
Figura 5 – contêiner contendo a Parte 1 do kit sabor Coca-Cola



Figura 6 – contêiner contendo a Parte 2 do kit sabor Coca-Cola



Com relação ao processo de elaboração do refrigerante Coca-Cola na unidade da Recorrente, consta nos autos o seguinte fluxograma simplificado das respectivas etapas:



Pelo resumo do processo acima, nota-se que o **xarope simples** é obtido da mistura da **água tratada com açúcar**.

Tanto o conteúdo da "**Parte 1**" quanto o conteúdo da "**Parte 2**", cujos registros fotográficos já estão colacionados acima, **são misturadas neste xarope simples**, resultando em **xarope composto para posterior diluição em água carbonatada, resultando no refrigerante pronto para ser consumido**.

Já no processo produtivo das bebidas sem açúcar, os componentes dos "kits" são misturados sem anterior formação do xarope simples, com adição de água e edulcorantes.

O fato é que a produção do refrigerante é resultado da elaboração do xarope composto, cuja elaboração ocorre a partir dos "Kits" adquiridos da fornecedora RECOFARMA.

Por sua vez, consta nos autos o **RELATÓRIO CETEA A130-1/13 (e-fls. 759-764)**, pelo qual foi avaliada a justificativa técnica para classificação fiscal do produto, com a conclusão de que o produto concentrado para bebidas não-alcólicas, produzido e comercializado pela RECOFARMA, classifica-se no Código 21.06.90.10 – Ex 01 da TIPI, considerando que **o kit de base de bebida para fabricação de refrigerantes deve ser classificado como mercadoria unitária**, uma vez que seus componentes são comercializados em proporções fixas e utilizados em conjunto e integralmente na fabricação industrial de bebidas.

Atestou o Centro de Tecnologia de Embalagem (CETEA/ITAL), que em cada concentrado, os ingredientes estão presentes na formulação em quantidade relativa exata para proporcionar o efeito técnico e sensorial desejado, tendo em vista um volume de bebida determinado, sendo que *“o acondicionamento separado dos componentes objetiva preservar os extratos contra fatores de deterioração química e microbiológica e prevenir alterações físico-químicas indesejáveis”*.

Portanto, o produto está caracterizado como extrato concentrado ou sabor concentrado.

COM RELAÇÃO À CAPACIDADE DE DILUIÇÃO, APONTADA COMO CARACTERÍSTICA DE ITEM "E" NO AUTO DE INFRAÇÃO, reitero que a Fiscalização concluiu que a classificação fiscal versa sobre "preparações", entendidas apenas como produtos prontos para o uso.

Para análise sobre tal conclusão, vejamos a descrição conferida ao NCM em discussão:

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.	
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas	0
2106.90	- Outras	
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados 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	20

	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	30
--	--	----

Aplicando a descrição do Código NCM 2106.90.10 - EX 01 ao processo produtivo descrito no Relatório Fiscal, é possível concluir que, ao contrário do resultado apontado pelo ilustre Auditor Fiscal, realmente os produtos concentrados adquiridos pela Recorrente da fornecedora RECOFARMA, caracterizam-se como preparações compostas, não alcoólicas (concentrados), utilizados na elaboração de bebida da posição 22.02 (refrigerantes), com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte deste concentrado.

A capacidade de diluição está especificada no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 (e-fls. 742). Vejamos:

d) Características técnicas do produto:

Definição:

O produto consiste em 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.



Dentre os diversos tipos/modelos do produto a serem industrializados pela empresa, selecionou-se para apropriação dos custos do projeto, o especificado a seguir:

No mesmo sentido está o **RELATÓRIO CETEA 0024-12/14 (e-fls. 765-771)**, pelo qual o Centro de Tecnologia de Embalagem (CETEA/ITAL) analisou o processo produtivo de refrigerantes do grupo Coca-Cola para verificar a capacidade de diluição das matérias-primas originadas da RECOFARMA, atestando que na produção dos produtos Coca-Cola, Sprite, Guaraná Kuat, Guaraná Taí, Fanta Laranja, Fanta Uva e Coca-Cola Light, é realizada diluição de tais preparações compostas (extratos concentrados ou sabores concentrados), superior a 10 partes da bebida final, estando compatível com a classificação fiscal no Código 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, versão anexa do Decreto nº 7660/2011.

Portanto, não há dúvidas de que o kits adquiridos pela Recorrente atendem ao requisito de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Não obstante as conclusões acima demonstradas, destaco o r. voto do Ilustre Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, proferido em julgamento do PAF nº 11070.722571/2014-03 (Acórdão nº 3402-003.801), através do qual tornou claro o correto enquadramento em análise, elucidando a matéria com os seguintes fundamentos:

Primeiramente, a fiscalização afirma que o Laudo exarado pelo laboratório confirma de forma inequívoca que a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte está errada.

Todavia, uma simples análise do documento atesta exatamente o contrário, como será demonstrado abaixo, apresentando-se o resultado por amostragem:

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Conclusão

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

9) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 2

Conclusão

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

10) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1

Conclusão

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

11) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1A

Conclusão

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

12) Concentrado/Kit sabor sprite - parte 1G

Conclusão

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

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

Conclusão

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

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

Em seguida, o Fiscal **desconsidera** a indicação feita pelo Laudo de que se tratariam de preparações, para adotar seu próprio sentido a técnico, diga-se que obteve à partir de uma consulta ao dicionário Priberam, na internet, concluindo assim que "preparações"

devem ser entendidos apenas como **produtos prontos para uso**, já tendo sido processados, enquanto no caso dos kits, os componentes são misturados no processo de elaboração da bebida final.

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

Pontua então uma de suas falácias:

86) Para definição do enquadramento na NCM, o que deve ser analisado são as características dos produtos, não cabendo analisar qual a futura utilização de cada mercadoria comercializada.

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

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

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

Outro exemplo banal da errônea da premissa assumida pelo Fiscal é a classificação de produtos inorgânicos não misturados, que embora sejam usualmente incluídos no capítulo 28 da TIPI, são excluídos do mesmo quando se apresentem sob formas ou acondicionamentos especiais, ou quando submetidos a tratamentos que mantenham sua constituição química, como no caso da posição 30.04 (produtos para uso terapêutico ou profilático, que se apresentem em doses ou acondicionados para venda a retalho).

De qualquer forma, resta trivial que o Sistema Harmonizado privilegia a destinação da mercadoria e o papel comercial que a mesma exercerá, sobre o simples dado de sua constituição físico química.

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

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

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

Ou seja, a preparação não precisa estar "pronta para uso", mas sim deve trazer os elementos que, **conjuntamente e após tratamento**, componham a preparação necessária para a elaboração da bebida da posição 22.02.

Isso é corroborado quando se compulsa a NESH XI à RGI/SH 3, que traz exceção expressa à aplicação da regra 3 de interpretação do SH:

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

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

Isso conduziria a uma aparente contradição com a RGI/SH 2.b, que trata da classificação de produtos misturados ou artigos compostos, remetendo expressamente à Regra 3, verbis:

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

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

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

Em razão disso, a metarregra interpretativa a ser aplicada passa a ser a RGI/SH 1, com o respaldo das Notas Explicativas mencionadas acima, autorizando o Contribuinte a tratar como uma só mercadoria o "kit de concentrado", constituído por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), e em proporções fixas.

Fica expressamente afastada pela NESH a primeira falácia do TVF.

Além disso, afirma categoricamente o auditor-fiscal que:

84) Não existe nas Regras Gerais de interpretação e na NESH a previsão de que fatores como a existência ou não de limitações técnicas devam ser analisados para definição de enquadramento de produtos na Nomenclatura. E tal previsão não poderia existir, pois, como se exemplifica a seguir, daria margem a situações incompatíveis com as regras e princípios da classificação fiscal das mercadorias.

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

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

E prossegue no subitem 7:

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

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

Há uma preocupação expressa com uma limitação técnica, ao contrário do afirmado pela autoridade fiscalizadora. Isso não implica dizer que o auditor necessite pesquisar a realidade econômica e mercadológica para definir a classificação fiscal de todas as mercadorias, mas apenas daquelas cujas disposições do NCMSH e a respectiva NESH tragam expressas a relevância da destinação e a pertinência na consideração da limitação técnica.

E mais, vejamos o subitem 12:

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

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

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

A Procuradoria da Fazenda aduz que

[a]capacidade de diluição dos "concentrados" fornecidos pela Recofarma foram anabolizados com ingredientes que elevaram substancialmente a capacidade de diluição nas empresas engarrafadoras, como é o caso da VONPAR.

Todavia, como visto, o acréscimo dos demais componentes do "kit" não descaracteriza o seu caráter de preparação, diferentemente do que entende o douto procurador.

Portanto, resta claro pela leitura das notas explicativas que:

- i) o fato do kit envolver partes sólidas e líquidas que sofreram diluição posteriormente no estabelecimento da adquirente não desnatura a sua natureza de "preparação".
- ii) o fato do kit ser destinado a uma empresa que produz refrigerantes é relevante para a classificação de tal mercadoria no Ex 01 da posição 2106.90.
- iii) os sólidos presentes no kit são produtos de conservação e ácido cítrico, todos expressamente mencionados como partes integrantes das preparações, podendo ser misturados posteriormente aos extratos, no momento da diluição.

Considerando a motivação acima expostas, entendo que não estão corretas as razões adotadas pelo ilustre Auditor Fiscal para justificar a autuação, as quais foram ratificadas pelo Ilustre Julgador *a quo*, devendo a decisão recorrida ser reformada para o fim de exonerar o crédito tributário lançado.

Não obstante o posicionamento acima adotado, passo à análise sobre os demais argumentos da defesa.

4.5. Dos demais argumentos da defesa

Considerando o posicionamento acima adotado, restam prejudicadas as seguintes matérias trazidas em razões recursais:

- ✓ Direito ao aproveitamento dos créditos de IPI, amparado por decisão judicial transitada em julgado, proferida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4. **Neste caso, as alegações da Recorrente ficaram prejudicadas em razão do julgamento definitivo do RE 592.891/SP (Tema 322) sobre a mesma matéria;**
- ✓ Exclusão da penalidade com base no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/1964, bem como sobre a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. **Neste caso, restam igualmente prejudicadas as alegações em referência, tendo em vista o cancelamento do auto de infração objeto deste litígio.**

5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração e exonerar o crédito tributário lançado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

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

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

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

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

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

TÍTULO III

DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

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

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

Art. 17. **As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira** na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, **constituem elementos**

subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

O contribuinte, no presente caso, adquiriu os seguintes produtos, conforme consta do Auto de Infração (fls. 62/71) e do resultado das análises laboratoriais (fls. 427/464):

Características dos kits para fabricação de refrigerantes

Os kits (concentrados) para fabricação de refrigerantes são constituídos de dois ou mais componentes (ou partes), sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido.

As fotos a seguir, retiradas no estabelecimento da CMR, mostram os 03 (três) componentes (partes 1, 1B e 1C) do kit sabor Simba Guaraná acondicionados em sacos plásticos distintos e armazenados em caixas de papelão próprias.

Outras fotos de componentes dos kits adquiridos por CMR constam no Relatório Fotográfico às fls. 2166/2178, todas retiradas no estabelecimento da fiscalizada. Em complementação, a RECOFARMA apresentou relatório fotográfico das partes de todos os kits que comercializa, às fls. 2212/2228.

Figura 1 – caixa de papelão contendo as 03 partes do kit sabor Simba Guaraná



Figura 2– embalagem plástica contendo a Parte 1 do kit sabor Simba Guaraná



Figura 3 – embalagem plástica contendo a Parte 1B do kit sabor Simba Guaraná



Figura 4 – embalagem plástica contendo a Parte 1C do kit sabor Simba Guaraná



No período abrangido pela fiscalização, a CMR recebeu também kits sabor Coca-Cola formados por duas partes envasadas em bombonas. A única referência existente de que as duas partes constituíam “um todo” era uma etiqueta autoadesiva afixada em cada contêiner. As fotos a seguir mostram os contêineres das “parte 1” e “parte 2” do kit sabor Coca-Cola:

Figura 5 – contêiner contendo a Parte 1 do kit sabor Coca-Cola



Figura 6 – contêiner contendo a Parte 2 do kit sabor Coca-Cola



(...)

Nos itens a seguir, analisa-se se os componentes de kits, individualmente considerados, poderiam ser enquadrados no Ex 01 ao código 2106.90.10.

Para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar as seguintes características:

- a) Que seja uma preparação composta.
- b) Que não seja alcoólica.
- c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado
- d) Que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02
- e) Que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

No que se refere à condição citada na letra “a”, acima, esclareça-se, em complemento ao já explicado, que a palavra "preparação" aplica-se a mercadoria que esteja preparada, pronta para uso pelo adquirente. Não existe na legislação a hipótese de que um bem

formado por componentes individuais não misturados possa ser enquadrado como uma preparação alimentícia.

Cada embalagem individual (por exemplo, embalagem que contenha uma mistura de extrato de noz de cola com outros aromatizantes e com corante caramelo) forma uma preparação composta. Tais preparações, porém, não atendem às condições citadas nas letras “c” e “e”, acima.

Nenhum componente dos kits, isoladamente considerado, pode ser identificado como um extrato ou sabor concentrado. Para que ficasse caracterizado um produto chamado de “concentrado”, o conteúdo das diversas partes que compõem cada kit deveria estar reunido numa única parte, tanto que as empresas criaram a ficção de que para fins de classificação fiscal os kits formam uma mercadoria única.

Não se pode atribuir capacidade de diluição a nenhum componente dos kits para fabricação de bebidas. Se o conteúdo de qualquer embalagem individual fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar. O aroma, o sabor e a coloração (elementos das características sensoriais), bem como as características físico-químicas não seriam iguais. Se assim não fosse, seriam desnecessárias as outras partes que compõem cada kit.

O próprio laudo de análise laboratorial elaborado pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, já mencionado supra, corrobora esse entendimento ao responder “não” aos quesitos abaixo em relação a todas as partes dos kits concentrados comercializados por RECOFARMA e que foram objeto de análise (fls. 2310/2347):

a) O produto pode ser descrito como um extrato concentrado?

b) O produto pode ser descrito como um sabor concentrado?

Vale esclarecer que a diferença entre “extrato” concentrado e “sabor” concentrado é que neste último o extrato do vegetal de origem é totalmente substituído por aromatizantes/saborizantes artificiais.

As seguintes partes dos kits foram objeto de análise do laudo em comento:

- 1) Concentrado/kit sabor Coca-Cola: Parte 1 e Parte 2 (forma líquida);
- 2) Concentrado/kit sabor Coca-Cola Light: Parte 1 e Parte 2A (forma líquida) e Parte 1H, Parte 1B, Parte 1D e Parte 3, na forma sólida;
- 3) Concentrado/kit sabor Coca-Cola Zero: Parte 1, Parte 2A e Parte 2B na forma líquida; e Parte 1B, Parte 1C e Parte 3 na forma sólida;
- 4) Concentrado/kit sabor Sprite: Parte 2 na forma líquida; e Parte 1, Parte 1A e Parte 1G na forma sólida;
- 5) Concentrado/kit sabor Sprite Light e/ou Zero: Parte 2 na forma líquida; e Parte 1, Parte 1B e Parte 3 na forma sólida.

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

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

TIPI - Capítulo 21 Preparações alimentícias diversas

21.06 Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

2106.90 Outras

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

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

A fiscalização entendeu que a classificação dos produtos adquiridos pelo recorrente deveria ser individualizada, uma vez que estes não se caracterizam como um "extrato concentrado ou sabor concentrado", além de terem capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado sendo, em verdade, apenas "kits", ou seja, ingredientes ou partes para produzir, já dentro das instalações do recorrente, os "concentrados", sendo enviados pelo fornecedor acondicionados separadamente, apesar de apresentados em conjunto, sem sofrer qualquer processo de homogeneização.

A fiscalização, ao realizar a classificação conforme exposto na Tabela acima, verificou que os produtos classificavam-se em posições cuja alíquota de IPI correspondente era zero, e dessa forma glosou os créditos do recorrente.

Os arts. 10 a 12 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, que dispõe sobre o IPI (Imposto de Consumo, à época), determinam como se dará esta classificação:

CAPÍTULO III**Da Classificação dos Produtos**

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

REGRA 1

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

NOTA EXPLICATIVA

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

(...)

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

(...)

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

(...)

REGRA 2

(...)

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

NOTA EXPLICATIVA

(...)

REGRA 2 b)

(Produtos misturados e artigos compostos)

X) A Regra 2 b) diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias. As posições às quais ela se refere são as que mencionam uma matéria determinada, por exemplo, a posição 05.07, marfim, e as que se referem às obras de uma matéria determinada, por exemplo, a posição 45.03, artigos de cortiça. Deve notar-se que esta Regra só se aplica quando não contrariar os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo (por exemplo, posição 15.03 - ... óleo de banha de porco ... sem mistura).

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

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

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

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

REGRA 3

Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

(...)

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), **classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, QUANDO FOR POSSÍVEL REALIZAR ESTA DETERMINAÇÃO.**

(...)

NOTA EXPLICATIVA

(...)

REGRA 3 b)

VI) Este segundo método de classificação visa unicamente:

1) Os produtos misturados;

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

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

No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada. Isto aplica-se

também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

(...)

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

O recorrente afirma se basear na RGI 1 para classificar os kits na posição 2106.90.10 Ex.01, da NCM. Entretanto, a RGI 1 apenas especifica que a classificação deve ser determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, e não pelos títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos, os quais têm apenas valor indicativo. Esta é a primeira parte da regra. A segunda parte prevê que a classificação seja determinada de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

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

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

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

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

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

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

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

As Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os kits possa ser classificado em código único. Além das hipóteses previstas nos textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas do SH, somente as RGI 2 e 3 referem-se a situações de exceção, em que um conjunto de itens deve ser classificado em código único.

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

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

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

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

De acordo com o texto da posição, e seguindo o que determina a RGI 1, para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar as seguintes características:

- A)** que seja uma preparação composta;
- B)** que não seja alcoólica;
- C)** que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado;
- D)** que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02;
- E)** que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

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

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

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

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

CAPÍTULO VII

DA PADRONIZAÇÃO DAS BEBIDAS

Seção I

Das Disposições Preliminares

Art. 13. A bebida deverá conter, obrigatoriamente, a matéria-prima vegetal, animal ou mineral, responsável por sua característica sensorial, excetuando o xarope e o preparado sólido para refresco.

(...)

§ 4º O produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

(...)

Seção II

Das Bebidas não-Alcoólicas

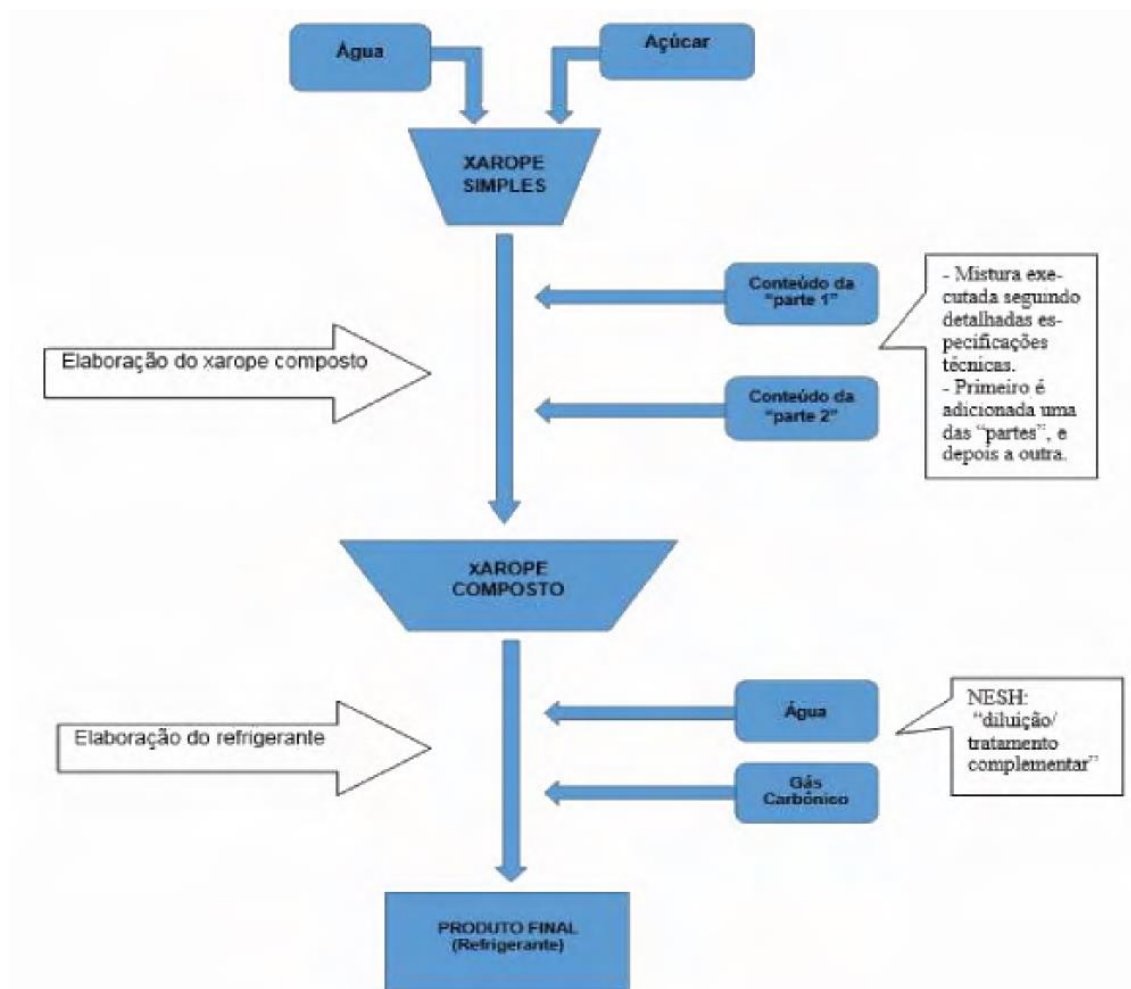
(...)

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

Os kits de concentrados adquiridos pelo recorrente, quando e se diluídos, não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal. O Auditor-Fiscal identificou esse fato a partir da verificação do seu processo produtivo pois, conforme o seu fluxograma, constante do Auto de Infração, além de todas as partes que compõem os "kits" serem misturados somente dentro das instalações do recorrente, também a adição de água/xarope simples e de açúcar (ou de edulcorantes artificiais, no caso das bebidas "zero calorias") só ocorre nesse momento (fl. 66):

Depois que as embalagens individuais são recebidas pela CMR, os componentes dos kits são misturados, operação de industrialização em que o engarrafador adiciona água ou xarope simples. Só aí passa a existir uma preparação. Em nova etapa, que também ocorre no estabelecimento da CMR, a preparação líquida passa por tratamento complementar, resultando o refrigerante pronto para ser consumido.

No fluxograma simplificado a seguir, podem ser visualizadas as etapas do processo de fabricação do refrigerante Coca-Cola:



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, não há como se tratar as partes que integram os kits de preparações, **mesmo em conjunto**, como um “extrato ou sabor concentrado”, segundo o conceito especificado nos dispositivos citados. Para que ficasse caracterizado um produto chamado de “extrato concentrado”, o conteúdo das diversas partes que compõem um kit deveria estar reunido numa única parte, fato que o próprio Recorrente não discute, tanto que criou a ficção de que para fins de classificação fiscal os kits formariam uma mercadoria única.

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

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

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

Claro está, portanto, que mesmo que se pudesse considerar todas as partes dos kits como uma mercadoria única, ainda assim não seria possível utilizar a RGI 1 para sua classificação direta na posição 2106.90.10 Ex. 01, pois a sua diluição não resultaria em um

produto "com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal", tendo em vista a necessidade de adição água e de açúcar ou de edulcorantes artificiais, muito menos em um produto "com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado".

Realizada a análise da possibilidade de adequação dos “kits de preparações” à posição 2106.90.10 Ex. 01, pela aplicação da RGI 01, com conclusão negativa, volto à análise da aplicação das demais RGI's. Nesta etapa, é necessário avaliar a aplicabilidade da RGI 3 (específica para a classificação de produtos misturados ou artigos compostos), segundo a qual quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se de acordo com as regras 3a), 3b) ou 3c).

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

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

(...)

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

– camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), **cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;**

– **uma garrafa de** bebida espirituosa da posição 22.08 **e uma garrafa de** vinho da posição 22.04.

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

(...)

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

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

1) camarões, pasta de fígado, queijo, bacon em fatias e salsichas de coquetel, cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;

2) bebida espirituosa da posição 22.08 e vinho da posição 22.04, cada qual em sua respectiva garrafa; e

3) café solúvel, acondicionado em um frasco de vidro, com uma xícara de cerâmica e um pires de cerâmica, **porém acondicionados em conjunto para venda a retalho** numa caixa de cartão.

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

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

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

A Nota Explicativa XI da RGI 3b) foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a classificação de produtos com as mesmas características dos "kits para fabricação de bebidas" objeto do presente processo.

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

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

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

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

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

No mesmo sentido aqui defendido, trago os seguintes precedentes deste Conselho:

i) Acórdão nº 3201-006.669, Sessão de 17 de março de 2020, decisão por maioria:

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.

ii) Acórdão nº 3301-007.107, Sessão de 19 de novembro de 2019, decisão por unanimidade:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

iii) Acórdão nº 3401-007.043, Sessão de 23 de outubro de 2019, decisão por unanimidade:

KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

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” deve ser classificado no código próprio da Tabela de Incidência do IPI.

iv) Acórdão nº 3302-007.496, Sessão de 21 de agosto de 2019, decisão por maioria:

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES

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

v) Acórdão nº 3402-006.589, Sessão de 21 de maio de 2019, decisão pelo voto de qualidade:

"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 específica 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 para o conjunto.

Pelo exposto, entendo que deveria ter sido negado provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares