



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14090.720284/2016-72
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-015.638 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 13 de agosto de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial em face do Acórdão n.º 3402-009.588, de 22 de setembro de 2021, que negou provimento ao recurso voluntário, cuja ementa abaixo reproduzo:

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.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, onde suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária acerca da classificação dos kits concentrados para fabricação de refrigerantes.

O recurso especial foi admitido nos termos do despacho de admissibilidade.

O Sujeito Passivo apresentou suas contrarrazões.

O processo foi distribuído a este relator conforme preceitua o RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, a matéria foi prequestionada e a divergência se fez presente.

Saliente-se que o Sujeito Passivo não apresentou, em contrarrazões, óbice ao conhecimento do recurso especial

Mérito

A lide posta nos autos se restringe à classificação dos Kits de Concentrado para fabricação de refrigerantes.

O Acórdão n.º 3302-006.429, de 29 de janeiro de 2019, enfrentou o tema de forma didática e irretocável, de modo que peço *vênia* para utilizar sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar esta decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, *in verbis*:

Da classificação fiscal dos produtos em análise

Concernente à classificação fiscal de kits para refrigerantes, o relatório fiscal informa que os kits são adquiridos pela recorrente, em embalagens distintas. Exemplificando, para o refrigerante coca-cola, o kit é composto de 2 partes, para o refrigerante coca-cola zero, o kit é composto de 6 partes.

A recorrente classificou os kits como mercadoria única no código 2106.90.10 Ex 01, ao passo que a fiscalização reclassificou cada parte do kit nos códigos 2106.90.10, 2106.90.90, 2916.31.21, 2916.19.11, 2918.14.00, 2918.15.00 e 3302.10.00, fundamentando-a na decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira incorporada na NESH, de 23/08/1985, em análise do kits de fabricação de FANTA (marca do grupo Coca-cola) e de outro refrigerante sabor cola, assim como pelas características do próprio kit que as partes isoladas não caracterizam preparações compostas, por não serem caracterizados como concentrados de que tratam os ex tarifários 01 e 02 do código 2106.90.10.

A classificação fiscal é efetuada pela aplicação das Regras Gerais Interpretativas para o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (RGI-SH), constantes do Anexo à Convenção Internacional de mesmo nome, aprovada no Brasil pelo Decreto Legislativo n.º 71/1988, e promulgada pelo Decreto n.º 97.409/1988, com posteriores alterações aprovadas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, por força da competência que lhe foi delegada pelo art. 2º do Decreto n.º 766/1993, bem assim como das Regras Gerais Complementares (RGC) à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC) e da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (TIPI), abaixo transcritas, conforme artigo 16¹ do Decreto n.º 4.544/2002, também reproduzido nos artigos 16 e 17 do Decreto n.º 2.367/1998:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

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.

¹ 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 (Decreto-lei n.º 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º).

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

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

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

a) *A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.*

b) *Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3-"a", classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.*

c) *Nos casos em que as Regras 3-"a" e 3-"b" não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.*

4 *As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.*

5 *Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:*

a) *Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que conferem ao conjunto a sua característica essencial.*

b) *Sem prejuízo do disposto na Regra 5-"a", as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.*

6 A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, "mutatis mutandis", pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

REGRA GERAL COMPLEMENTAR (RGC)

1 (RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)

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

Destacam-se, ainda, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH – que representam a interpretação oficial do Sistema Harmonizado, oriunda da Organização Mundial das Alfândegas – OMA. O parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 435, de 1992 dispôs que as NESH “constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulos, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome”.

As regras do Sistema Harmonizado devem ser seguidas pelos estados-membros convenientes, conforme determina o artigo 1º do Decreto nº 97.409/1988: "A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém."

A classificação dada pela recorrente foi no código 2106.90.10 ex 01, dentro do capítulo 21 e da Seção IV - PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES; BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOÓLICOS E VINAGRES; TABACO E SEUS SUCEDÂNEOS MANUFATURADOS, com os seguintes textos:

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

	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

Os ex 01 e 02 se referem aos que se denominou de concentrados. A nota 3 do Capítulo 21 menciona sobre a natureza das preparações compostas:

3.- *Na aceção da posição 21.04, consideram-se “preparações alimentícias compostas homogeneizadas” as preparações constituídas por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas, acondicionadas para venda a retalho como*

alimentos para crianças ou para usos dietéticos, em recipientes de conteúdo de peso líquido não superior a 250 g. Para aplicação desta definição, não se consideram as pequenas quantidades de ingredientes que possam ter sido adicionados à mistura para tempero, conservação ou outros fins. Estas preparações podem conter, em pequenas quantidades, fragmentos visíveis.

Já as NESH da posição 2106 assim dispuseram:

Desde que não se classifiquem em outras posições da Nomenclatura, a presente posição compreende:

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.).*

[...]

Classificam-se especialmente aqui:

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

- *xaropes aromatizados ou corados, que são soluções de açúcar adicionadas de substâncias naturais ou artificiais destinadas a conferir-lhes, por exemplo, o gosto de certas frutas ou plantas (framboesa, groselha, limão, menta, etc.), adicionadas ou não de ácido cítrico ou de agentes de conservação;*
- *um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, uma preparação composta da presente posição (ver o nº 7, acima), contendo, por exemplo, quer extrato de cola e ácido cítrico, corado com açúcar caramelizado, quer ácido cítrico e óleos essenciais de frutas (por exemplo, limão ou laranja);*
- *um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, sucos de frutas adicionados de diversos componentes, tais como ácido cítrico, óleos essenciais extraídos da casca da fruta, em quantidade tal que provoque a quebra do equilíbrio dos componentes do suco natural;*
- *suco de fruta concentrado adicionado de ácido cítrico (em proporção que determine um teor total de ácido nitidamente superior ao do suco natural), de óleos essenciais de frutas, de edulcorantes artificiais, etc.*

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

Destarte, as notas indicam que as preparações compostas são constituídas por diversas substâncias base, destinadas a serem consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou tratamento complementar.

Os produtos foram descritos pela recorrente como concentrados em partes e classificados como preparações compostas em componentes. Assim, não se trata de um único produto misturado, mas, na realidade tratam de várias componentes, os quais saem da indústria fornecedora em embalagens individuais e são distribuídos como kits e são distribuídos para as indústrias engarrafadoras que realizam etapa seguinte de industrialização.

A classificação de mercadorias apresentadas em componentes poderia, em princípio ser realizada, utilizando-se a RGI nº 3, "b", perquirindo-se sua característica essencial. Porém, as NESH das regras de interpretação, especialmente a nota XI da Regra 3, "b":

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.

Esta nota afasta a aplicação da RGI 3, "b", implicando a classificação não como uma mercadoria única, mas conforme cada componente da "mercadoria" apresentada. De fato, ainda que a recorrente tenha tentado apresentar os diversos componentes com uma mercadoria única, a própria NESH afastou esta possibilidade, ao excluir a aplicação da RGI nº 3, "b", o que, indiretamente, foi o que a recorrente fez.

Assim, cada componente deve ser classificado individualmente. Registre-se que esta nota explicativa foi adicionada às NESH por decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira em 19/09/1985, ao apreciar, justamente, a classificação de partes destinadas à fabricação de FANTA e um outro refrigerante sabor cola. Transcrevo abaixo o excerto do voto vencedor proferido Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, que bem explicou a matéria:

"O segundo fundamento da autuação fiscal consiste na afirmação de a classificação fiscal adotada pelo contribuinte ("Ex 01" do código 2106.90.10) estaria equivocada, pois "preparações" deve ser entendida apenas como produtos prontos para seu uso.

No caso sob análise, o fato de a RECOFARMA optar por entregar as "partes" que compõem os "kits de concentrados" para posterior processamento industrial que finalizará o produto (nas fábricas engarrafadoras), transformando o "concentrado" em refrigerantes, não impede que a classificação do SH recaia sobre os componentes que, individualmente considerados, foram agregados na forma de "kits".

Os créditos de IPI em questão são oriundos de mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e comercializadas em conjunto, em proporções fixas, utilizadas na fabricação de bebidas como refrigerantes, refrescos, néctares, isotônicos e bebidas à base de extrato de chá.

A recorrente se refere aos insumos em questão como sendo "concentrados", termo que é tecnicamente incorreto. Tais mercadorias serão identificadas como "kits para fabricação de bebidas", ou simplesmente "kits".

Primeiramente, como relatado pelo Fisco, cite-se que um dos bens de produção regional citado pela empresa para tentar justificar o aproveitamento de créditos é o corante caramelo, matéria-prima usada na elaboração de componentes de kits para refrigerantes sabor Cola. O corante é um produto industrializado que não é resultado de processo de extração de um vegetal, e por isto não atende ao requisito previsto na legislação. Outros insumos cujo emprego no processo industrial não pode gerar direito à isenção do inciso III do art. 95 do RIPI/2010, são o álcool neutro (aditivo que não é resultado de processo de extração de um vegetal), o ácido cítrico (bem fabricado no Estado de São Paulo) e o óleo de dendê (aditivo que entra em quantidades ínfimas na fabricação de filmes plásticos para embalagem). É cediço que para fins da aplicação da isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, deve haver o emprego direto do bem extrativo no processo produtivo do contribuinte beneficiado, pois matérias-primas são por definição aqueles bens que se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.

Dentre os insumos utilizados no processo de industrialização dos componentes de kits para refrigerantes, o único que efetivamente se caracteriza com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal é o extrato de guaraná.

Muito bem, retornado a classificação do produto.

A fiscalização afirma que o Laudo exarado pelo laboratório confirma de forma inequívoca que a classificação fiscal adotada pelo Contribuinte está errada. Veja-se:

(...)

Há que ser observado que 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.

Os insumos objeto deste processo correspondem a um conjunto de matérias-primas e produtos intermediários comercializados em forma de kits constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente sai do estabelecimento industrial em embalagem individual.

A recorrente trata tais "kits" como se fossem uma mercadoria única denominada de "concentrado", aplicando a alíquota prevista para o "Ex 01" do código 2106.90.10 da TIPI, cujo texto está transcrito a seguir, sobre o valor registrado nas respectivas notas fiscais de compras.

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 alíquota da citada exceção tarifária era de 27% até 30/09/2012, passando a ser de 20% a partir de 01/10/2012. Entretanto, diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de kits para fabricação de bebidas, não se caracterizam como uma mercadoria única.

II.3.1. Análise do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b)

Considera-se que o fato de existir na NESH um item específico que regula os produtos aqui em discussão é suficiente, por si só, para demonstrar o erro no entendimento adotado pela VONPAR. Normalmente, diferentes matérias ou artigos, quando embalados individualmente, devem ser classificados separadamente, ainda que integrantes de uma mesma remessa.

Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir, que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado:

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 dispositivo acima mencionado foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) 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" produzidos no Brasil.

Da leitura do material, vemos que o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b) teve por origem consultas sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas a dos insumos adquiridos pela Recorrente, inclusive bases para elaboração de FANTA (marca produzida pelas empresas do grupo CocaCola) 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 da análise 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. O Sistema Harmonizado é cogente e foi internalizado no Brasil por meio do Decreto n.º 97.409, de 22/12/1988, cujo art. 1º expressa:

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

O artigo 98 da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 (CTN Código Tributário Nacional) dispõe que:

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

O CCA decidiu incorporar a sua decisão sobre o assunto na NESH. Como a legislação brasileira não deixa dúvidas de que devem ser cumpridas as normas internacionais sobre o Sistema Harmonizado, a Nota XI da RGI 3 b) é suficiente, por si só, para afastar a possibilidade de enquadramento dos componentes dos "kits" em um código de classificação único.

As empresas defendem que a definição da classificação dos kits deve considerar a motivação que o produto desperta em quem o adquire. No entanto, entendo que a definição de classificação fiscal deve obedecer ao que diz a legislação, não podendo ser determinada de acordo com o interesse comercial do fabricante.

A seguir, passemos a analisar se os componentes de kits, individualmente considerados, poderiam ser enquadrados no Ex 01 ao código 2106.90.10.

II.3.2. Do enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10

Ressalte-se que não há controvérsias de que os produtos fornecidos por RECOFARMA são iguais aos referidos pelo item XI. Também não há controvérsias de que para classificar um "kit" no "Ex 01" é preciso que ele seja tratado como se fosse uma mercadoria única. A divergência está no fato de que a fiscalização afirmou em seus Termos e Relatórios que o item XI determina que os componentes individuais sejam classificados separadamente, enquanto que VONPAR deu uma interpretação completamente oposta em seus Recursos.

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.

Pois bem. No que se refere à condição citada na letra “a”, acima, esclareça-se 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.

Tratando-se das preparações compostas para elaboração de bebidas da posição 22.02, não há dúvida de que o concentrado diluído deve apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal, tanto que uma diferença fundamental entre o Ex 01 e o Ex 02 é a “capacidade de diluição”, que no primeiro é superior a “10 partes da bebida”, enquanto no segundo é igual ou menor do que “10 partes da bebida”. Afinal, se a preparação diluída não resultar na bebida final, não há como se definir sua capacidade de diluição em “partes da bebida por cada parte do concentrado”..

A Lei n.º 8.918/1994, mandamento válido para qualquer bebida, foi regulamentada pelo Decreto n.º 2.314/1994, posteriormente revogado pelo Decreto n.º 6.871/2009. A seguir, estão transcritos artigos do Regulamento vigente que tratam de concentrados:

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.”

(...)

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.

Assim, como nenhum componente se classifica no “Ex 01” do código 2106.90.10, resta definir o enquadramento correto para cada um deles, procedimento efetuado com base na análise das características dos ingredientes que fazem parte das embalagens individuais.

Para tanto, a Solução de Consulta SRRF02/DIANA n.º 5/2010, de 20/05/2010, ratificada pela Informação COANA/CECLAM n.º 8/2015, de 12/03/2015, classificou da seguinte maneira os componentes de kit para preparação de bebida refrigerante, sabor laranja:

- a) NCM 2106.90.10 Preparação para aromatização de bebida refrigerante, com sabor laranja, constituída de água potável (70%), gomas naturais de laranja (20,44%), aromatizante sabor laranja (5,8%), corantes, ácido cítrico anidro e conservantes, em embalagem de 50kg;
- b) NCM 2916.31.21 Benzoato de sódio, em embalagem de 15kg, e;
- c) NCM 2918.14.00 Ácido cítrico anidro, em embalagem de 67kg. Além de suas embalagens individuais, os componentes do kit também se encontram acondicionados conjuntamente em uma segunda embalagem, formando um único volume.

Dispositivos Legais: 1ª RGI/SH (texto das posições 2106, 2916 e 2918 e texto da nota 5C, do capítulo 29), 6ª RGI/SH (texto das subposições 2106.90, 2916.31 e 2918.14) e 1ª Regra Geral Complementar (texto do item 2916.31.2 e dos subitens 2106.90.10 e 2916.31.21), da Tarifa Externa Comum, do Mercosul, aprovada pela Resolução Camex n.º 43/2006, e suas alterações, e com subsídios das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

Observe-se que a Solução de Consulta, publicada no Diário Oficial da União de 04/06/2010, foi o primeiro [...] ato [...] da Administração Tributária que definiu a classificação fiscal de "kits" para fabricação de bebidas.

Constata-se no caso, que os componentes mais importantes dos "kits para fabricação de bebidas" são aqueles que contêm extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada (por exemplo, componentes que contenham extrato de cola ou extrato de guaraná), devendo ser classificados no código 2106.90.10, como uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota do IPI é zero.

A Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões ressalta 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".

Concluindo, essa preparação, não se classifica no "Ex 01" do código 2106.90.10, pois, conforme já explicado, a embalagem individual não contém todos os ingredientes necessários para caracterizar um produto chamado de "concentrado". A impossibilidade de classificação no "Ex 01" do código 2106.90.10, decorre do fato de que no momento da ocorrência do fato gerador os componentes não estão misturados, e sim acondicionados em embalagens individuais.

Neste sentido, citam-se, também, os Acórdãos n.º 3302-006.113, 3402-004.988, 3201-003.462, 3301-005.324.

Forte nestes argumentos, voto por conhecer do recurso da Fazenda Nacional. No mérito, dou provimento integral ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho