



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15215.720105/2018-78</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.349 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A E OUTROS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2017

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS 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.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário unicamente para reconhecer o direito ao crédito sobre a aquisição dos insumos isentos provenientes da ZFM, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro (relatora) e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento em maior extensão para afastar também a glosa de créditos provenientes da aquisição de concentrados da Zona Franca de Manaus. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Luís Cabral.

*Assinado Digitalmente*

**Mariel Orsi Gameiro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente

*Assinado Digitalmente*

**Jorge Luis Cabral** – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcos Antonio Borges(substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos e direitos aqui discutidos, adoto relatório constante à decisão de primeira instância.

Trata-se IMPUGNAÇÃO contra auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, para constituir créditos tributários em desfavor da contribuinte epigrafada, no montante total de R\$ 65.461.997,30, consolidado na data do lançamento, conforme demonstrativo do crédito tributário.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, o Fisco efetuou o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração da seguinte infração:

CRÉDITO INDEVIDO - BEBIDAS: constatou-se que a totalidade dos créditos incentivados aproveitados pela fiscalizada são indevidos por

- (i) inexistência do direito ao aproveitamento de créditos incentivados do IPI e
- (ii) erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados.

O Fisco efetuou a reconstituição da escrita fiscal, apurando saldo devedores do imposto, conforme demonstrado em planilhas integrantes do presente auto de infração.

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

DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. CONCENTRADOS PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS.

Os concentrados elaborados pela RECOFARMA e adquiridos pela IMPUGNANTE são beneficiados por duas isenções decorrentes de fundamentos autônomos, independentes, suficientes e bastantes:

a) a do art. 81, II, do RIPI/10, que tem base legal no art. 9º do DL nº 288/61, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus, cujo crédito de IPI foi assegurado para a IMPUGNANTE, expressa e especificamente, pela coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.00411 B3-4 e também pelo Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484 e pelos votos já proferidos no RE nº 592.891; e

b) a do art. 95, III, do RIPI/10, que tem base legal no art. 6º do DL nº 1.435/75, a qual não foi objeto do referido MSC nº 91.0047783-4, mas cujo crédito de IPI para o adquirente decorre do próprio dispositivo legal (art. 6º, § 7º, do DL nº 1.435/75).

APLICAÇÃO DA COISA JULGADA FORMADA NO MSC Nº 91.0047783-4

Transitou em julgado a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) nos autos do referido MSC preventivo nº 91.0047783-4, impetrado pela AFBCC, reconhecendo o direito de todos os seus associados aproveitarem o crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos, oriundos da Zona Franca de Manaus, e utilizados na industrialização de refrigerantes produzindo efeitos em relação a Delegados da Receita Federal diversos do indicado na inicial e em qualquer ponto do território nacional.

DO ART. 90 DO DL Nº 288/67 - RE nº 212.484 E RE nº 592.891.

A IMPUGNANTE também tem direito ao crédito de IPI por força do entendimento firmado no RE nº 212.484 e pelos fundamentos expostos nos 3 (três) votos favoráveis ao contribuinte (Ministros ROSA WBER, EDSON FACCHIN e LUIS ROBERTO BARROSO) proferidos no julgamento do RE nº 592.891 pelo Plenário do STF em 25.05.2016, sob a sistemática de repercussão geral.

DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO À ISENÇÃO DO ART. 6º DO DL Nº 1.435/75 Com efeito, os referidos produtos também gozam do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, que foi outorgado pela Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, como consta das respectivas notas fiscais.

A AUTORIDADE deve observar os atos da SUFRAMA, porque são os atos administrativos vigentes e como tais detém legitimidade, veracidade e legalidade.

#### DO CONCENTRADO (PRODUTO ÚNICO) E DA SUA CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O AUTO adota como premissa que o produto elaborado pela RECOFARMA e adquirido pela IMPUGNANTE não seria um produto único e que, não sendo um produto único, não poderia ser classificado como tal na posição 21.06.90.10 EX. 01. A premissa está totalmente equivocada.

É inquestionável que, pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, é concentrado o produto não homogeneizado, porque se o não homogeneizado não fosse concentrado, não seria oriundo de PPB de concentrado.

A Portaria Interministerial, vinculatória para a RFB, desmantela toda extensa tese da AUTORIDADE e refuta a afirmativa fática e jurídica do fluxograma!! Firmada a premissa de que o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado, ele somente pode ser classificado na posição da TIPI 27.06.90.10 EX. 01, em aplicação da Regra Geral de Interpretação 1 que determina que deve ser adotada a posição mais específica para classificar a mercadoria quando esta existir.

#### DO RECONHECIMENTO PÚBLICO, EXPRESSO E VINCULANTE DA RFB DE QUE O PRODUTO ELABORADO PELA RECOFARMA É O CONCENTRADO CLASSIFICADO NA POSIÇÃO DA TIPI 21.06.90.10 EX 01.

Em 30/05/2018, foi publicado o Decreto nº 9.394, que alterou a alíquota dos produtos classificados na posição 2106.90.10 Ex 01 de 20% para 4%. A Nota COEST/CETAD nº071, de 30/05/2018, reconheceu expressamente que a redução da alíquota dos produtos classificados na posição 2106.90.10 Ex 01 teve como objetivo aumentar a arrecadação tributária porque o insumo para fabricação de refrigerantes gera crédito ficto de IPI.

É inconteste que a edição do Decreto no 9.394/2018 confirma que o produto elaborado pela RECOFARMA é o concentrado classificado na posição 2106.90.10 EX. 01, pois os atos da RFB que respaldaram tal edição afirmam expressamente que a redução da alíquota dos concentrados classificados na referida posição visa a atingir os insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus utilizados na fabricação de refrigerantes e que geram crédito do imposto ao adquirente por força de decisão judicial transitada em julgado, justamente a hipótese discutida neste processo.

Tal interpretação é vinculatória para a AUTORIDADE e para o CARF.

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

O STJ tem jurisprudência pacífica no sentido de que tem direito ao crédito do imposto (no caso, ICMS) o adquirente de boa-fé de mercadoria, ainda que a nota fiscal seja posteriormente declarada inidônea, porque o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir da respectiva publicação, conforme se verifica do enunciado da Súmula nº 509.

Ademais, a AUTORIDADE não poderia desconsiderar o crédito do imposto do adquirente (no caso a IMPUGNANTE), conforme já decidido pelo Plenário do STF, no julgamento das ADIs nos 2.663 e 3.196, em relação a guerra fiscal, porque não se pode desconsiderar crédito do adquirente sem antes cancelar o benefício do fornecedor.

Além disso, vale ressaltar que a lei não impõe ao adquirente a obrigação de alterar, de ofício, a classificação fiscal constante das notas fiscais idôneas, consoante o art 62 da Lei nº 4.502/64.

DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR.

A AUTORIDADE glosou, na escrita fiscal da IMPUGNANTE, o saldo credor apurado no período anterior a época dos fatos geradores do presente AUTO, que está em discussão no PA nº 15504.125496/2017-81. Dessa forma, deve-se aguardar o desfecho final do referido PA no 15504.125496/2017-81 para que seja confirmada, ou não, a glosa relativa ao período anterior.

Ademais, é preciso reconhecer que se a base de cálculo é a quantificação do fato gerador, seria descabido incorporar ao AUTO uma base de cálculo não atrelada a fatos geradores por ele alcançados, como é o caso do saldo credor daquele período anterior.

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

Ao utilizar o crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, a impugnante agiu de acordo com a Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007.

A Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, é ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, porque esses adquirentes não foram nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la.

O art. 100, parágrafo único, do CTN estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas têm o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária.

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA.

Também seria incabível a imposição de multa relativamente à infração “créditos indevidos” em razão do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A CSRF já decidiu que a multa de ofício decorrente de auto de infração lavrado para exigir débitos de IPI decorrentes da glosa de créditos, em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, deve ser excluída, por força do art. 486, II, a, do RIPI/2002, e art. 567, II, a, do RIPI/2010, cuja base legal é o art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o qual vincula todos os órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

A 8ª turma da DRJ/RPO, em 23 de julho de 2019, mediante Acórdão nº 14-96.852, julgou improcedente a impugnação, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

O provimento jurisdicional somente abrange o objeto da demanda judicial, vale dizer, o conteúdo do pedido da petição inicial.

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

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

MULTA DE OFÍCIO. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. EXIGÊNCIA.

Não há que se falar em aplicação do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 1964, c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, pela inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

#### CLASSIFICAÇÃO FISCAL. LAUDOS E PARECERES TÉCNICOS. VINCULAÇÃO.

A classificação fiscal não é aspecto técnico e, desta forma, o laudo de especialistas não tem qualquer vinculação para a autoridade administrativa no que a ela se refere, pois a própria autoridade, considerando as regras aplicáveis à classificação, tem competência para formar seu juízo a respeito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Ano-calendário: 2017 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.

CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. ART. 6º DO DL 1.435/75. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS. GLOSA. PROCEDÊNCIA. São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal do adquirente os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no seu processo industrial, se o estabelecimento fornecedor, embora se trate de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e apresente projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, deixou de utilizar na sua elaboração matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. BENEFÍCIO DA ISENÇÃO PREVISTO NO ART. 81, II, DO RIPI/10. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Seja por falta de previsão legal, seja por falta de autorização judicial, não cabe o direito ao crédito de IPI como se devido fosse relativamente às aquisições de insumos isentos sob o fundamento do preceito veiculado no art. 81,II, do RIPI/2010, produzidos na ZFM.

### Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A recorrente Spal apresentou Recurso Voluntário repisando os argumentos incitados em sede de impugnação.

É o relatório.

#### VOTO VENCIDO

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

#### ***Da coisa julgada***

A recorrente alega que faz jus à coisa julgada formada no mandado de segurança coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes de Coca Cola (AFBCC). Com efeito, transitou em julgado o Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, nos seguintes termos: Cabente o creditamento do valor do IPI que, em razão de isenção, deixou de ser tributado em operação anterior, para que se dê pleno alcance ao princípio constitucional de não cumulatividade, enunciado sem restrições para esse imposto.

Em destaque, aduz que na referida ação judicial, pela concessão da segurança quanto ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de concentrado, toma-se basicamente como verdadeira a classificação fiscal adotada pelo contribuinte.

Contudo, discordo de tal posicionamento.

A identificação processual e material para que se verifique a concomitância e a ocorrência de coisa julgada quando há o cotejo entre a esfera administrativa e judicial, deve atender à existência idêntica de determinados requisitos: partes, causa de pedir e pedido.

Não é o que se verifica no caso quando se trata da discussão sobre a classificação fiscal dos kits de refrigerantes, não bastando para adotar a premissa afirmada pelo contribuinte que a decisão judicial tenha mencionado que o direito ao crédito de IPI pleiteado fincou seu entendimento quanto ao tema apenas por mencionar “concentrado”. Não era aquela a discussão primordial do processo judicial.

Logo, não há que se falar em coisa julgada, pela inexistência de correspondência dos requisitos processuais e materiais para que se verifique a identidade entre a esfera administrativa e judicial.

**Nego provimento a este ponto, portanto.**

***Do direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de concentrados para bebidas não alcóolicas isentos***

***Do RE 592.891/SP – Tema 322, Supremo Tribunal Federal***

A recorrente afirma que faz jus à isenção do art. 6º, do DL 1.435/75, seja pelo direito já assegurado pela coisa julgada coletiva formada no MSC 91.0047783-4 ou pela decisão plenária do STF proferida no RE 592.891, julgado sob repercussão geral.

Feitas as digressões e traçadas as premissas em relação às duas controvérsias iniciais, em consequência lógica, passo à análise da aplicabilidade do precedente em questão para solução da controvérsia.

Nota-se que ao longo do presente processo administrativo o teor da decisão no precedente encarregado pelo título não é observado porque não havia o trânsito julgado da decisão, e, desprovida de definitividade, não havia qualquer vinculação ao julgador, ou ainda aos intervenientes constantes no deslinde da controvérsia.

Contudo, o trânsito em julgado do Recurso Extraordinário foi fincado em 18 de fevereiro de 2021, tendo esta relatora já se manifestado em outros processos sobre sua aplicabilidade.

A pretensão da fiscalização e da pgfn é limitar a extensão proferida pela *ratio decidendi* posta na decisão em comento, especialmente em razão da suposta reclassificação dos produtos tratados aqui, como “kits”.

Destaco, contudo, que a aplicação da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal em nada se comunica com o fator de classificação da mercadoria dos “kits” utilizados como insumos para produção de refrigerantes e afins ou ainda o enquadramento ou não de tampas e rolhas na isenção prevista no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, sem qualquer limitação ao reconhecimento do direito de crédito de IPI de insumos adquiridos de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus/Amazônia Ocidental.

Não só a decisão aponta o contexto histórico e fático do posicionamento do STF em relação à (im)possibilidade de creditamento de IPI em casos de desonerações fiscais – a depender da natureza dessa desoneração, aponta a oscilação jurisprudencial e que os argumentos costumeiramente apontados para a questão se destacam do caso concreto quando se trata da peculiar Zona Franca de Manaus.

Afirma:

5. À falta de reconhecimento expresso na legislação infraconstitucional do direito ao benefício fiscal consistente no aproveitamento de créditos presumidos nas aquisições de produtos isentos oriundos da ZFM - caso contrário, por óbvio, inexisteria a lide entre o Fisco e o contribuinte -, pergunta-se: há fundamento constitucional para o reconhecimento de créditos presumidos nas aquisições de produtos isentos do IPI quando oriundos da ZFM? Consoante o acórdão fustigado, relembro, é imperativo o reconhecimento dos referidos créditos sob pena de serem anulados os efeitos da isenção do IPI e, assim, ser contrariada a finalidade da criação da ZFM. Como a não cumulatividade albergada no art. 153, § 3º, II, da nossa Lei Fundamental a tanto não se presta, consoante a reafirmada jurisprudência da Casa, resta saber se a Constituição confere à peculiar isenção da sub-região de Manaus força suficiente para tanto.

(...)

6. Nessa esteira, o tema em exame está a exigir desta Suprema Corte olhar igualmente sensível às particularidades e consequências que envolvem créditos do IPI decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos da Zona Franca de Manaus. E, exatamente por se tratar, consoante já asseverado, de caso líder, cujo elemento de distinção é a região denominada Zona Franca de Manaus – a qual se qualifica pelo constitucional comando de incentivo ao desenvolvimento -, submetida a regime jurídico especialíssimo e não permanente, modelo exclusivo na federação brasileira, de inestimável relevância para a República, é imperioso, a meu juízo, emprestar à espécie solução consentânea com as particularidades de que se reveste.

(...)

Neste sentido, a isenção como incentivo ao desenvolvimento da Zona Franca é “uma forma peculiar de desoneração tributária”, como salienta, por seu turno, Hugo de Brito Machado.<sup>12</sup> Assim, esta isenção em especial não pode ser tratada, conforme os comandos da Constituição, como isenção comum, pois diz respeito a uma área de incentivos fiscais com posição diferenciada pela própria Constituição.

(...)

Não atentar para a peculiaridade dos benefícios fiscais para Zona Franca de Manaus, desconsiderando a sutileza da isenção do IPI para esta área cujos incentivos foram preservados pela Constituição, é esvaziar o próprio sentido desta especial medida desonerativa e abandonar todas as razões que a justificam, tal como entendido no Tribunal de origem.

(...)

Nessa perspectiva, a exegese aqui proposta, sem retirar-lhes a eficácia, dimensiona as regras insertas nos arts. 150, § 6º, e 153, § 3º, II, da Constituição da República em absoluto deixando de, ao mesmo tempo, emprestar a máxima densidade ao disposto nos arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, da Lei Maior e, em especial, ao art. 40, caput, do ADCT. A criação e manutenção da Zona Franca de Manaus

não deixa de traduzir, instrumento afirmativo voltado, exatamente, à redução de igualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF), concretizando em certa medida o próprio princípio isonômico (art. 5º, I, da Lei Maior).

Impende observar, ainda, que, independentemente das razões de equidade que podem ser identificadas como norteadoras de tal escolha política, social e econômica, o fato é que o Constituinte originário, no exercício da sua soberania, expressamente conferiu, no art. 40 do ADCT, tratamento diferenciado à Zona Franca de Manaus definindo, porque entendeu oportuno fazê-lo, uma específica área geográfica, dentro do espaço territorial da República Federativa do Brasil, para ser qualificada como área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais. Trata-se, a instituição da ZFM, repito, de uma opção legítima do Constituinte originário, que entendeu por bem, ao delinear os contornos da República Federativa do Brasil, nela inserir um espaço peculiar, uma verdadeira fissura, por assim dizer, na estrutura de outro modo simétrica da Federação. Levados a sério, aos preceitos inscritos nos arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, da Lei Maior e, em especial, ao art. 40, caput, do ADCT não pode ser atribuída exegese que lhes retire a densidade normativa. Subordinar o regime especial de isenção instituído pela norma de estatura constitucional preservadora da Zona Franca de Manaus à regra de creditamento do art. 153, § 3º, II, da CF, que, de fato, pressupõe cobrança anterior, vai, na minha compreensão, contra o sentido expresso da Constituição, e esta é que há de ser reverenciada, nos seus arts. arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, e, no art. 40, caput, do ADCT. Por outro lado, o reconhecimento de exceção à sua incidência – consagrada na própria Constituição – relativa à ZFM, de modo algum retira a eficácia da regra geral do art. 153, § 3º, II, CF, tampouco lhe trai a finalidade e o sentido. Tão somente opera-se o seu dimensionamento, em face de situação excepcional dele destacada pela própria Constituição.

(...)

É o caso dos autos. Os incentivos fiscais atinentes à Zona Franca de Manaus encampados pela Constituição, como visto, são incentivos fiscais específicos para uma situação peculiar: neutralizar as desigualdades em prol do desenvolvimento do país, do fortalecimento da federação e da soberania nacional. Logo, não podem ser interpretados restritivamente. A isenção fiscal em jogo é uma isenção especial: isenção federativa e por isso, diante dela, a vedação do creditamento não encontra espaço para ser aplicada.

Portanto, entendo pela aplicação da decisão proferida no contexto do Tema 322, pelo Supremo Tribunal Federal, em que se reconhece a peculiaridade da Zona Franca de Manaus, para permitir o creditamento de IPI quando são adquiridos insumos oriundos de tal área, considerada a previsão de incentivos regionais, dispostos no artigo 43, da Constituição Federal e artigo 40, da ADCT, nos termos da tese firmada:

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 de 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.

E, nesse mesmo sentido, em voto recentíssimo proferido pela Câmara Superior deste Tribunal, para o mesmo contribuinte, foi entendido que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA MANAUS. TEMA 322 DO STF. RE Nº 592.891/SP. O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, com trânsito em julgado, em sede de repercussão geral, decidiu que, "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".

(Processo nº 10830.727777/2014-18, Acórdão nº 9303-013.937, Câmara Superior da 3ª Seção de Julgamento, julgado em 11 de abril de 2023, Conselheiro Relator Valcir Gassen).

Na oportunidade, afirmou o relator:

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais requisitos legais de admissibilidade. De acordo com o despacho de admissibilidade, vota-se pelo conhecimento.

**A matéria admitida cinge-se a controvérsia em relação ao creditamento de IPI na aquisição de produtos isentos – violação à não cumulatividade e necessário tratamento diferenciado às empresas sediadas na ZFM., ou seja, se o Contribuinte tem ou não, o direito de tomar créditos do IPI, de produtos isentos, os chamados "concentrados" de refrigerantes, por serem oriundos da designada "Amazônia Ocidental" – situada no parque industrial da Zona Franca de Manaus - ZFM.**

O Acórdão recorrido assentou no voto condutor que "(...) Além disso, o Excelso Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral sobre os casos de créditos na entrada de insumos provenientes da ZFM (tema 322, RE 592.891/SP, DJe 25/11/2010). Em 25/05/2016 houve prosseguimento do processo, ocorrendo 3 (três) votos por distintos argumentos, pela negativa de provimento da Recorrente (União), oportunidade em que pediu vista dos autos o Min. Teori Zavaski, o qual devolveu os autos para julgamento em 14/06/2016, pendendo de julgamento a partir de então".

Ressalta o Contribuinte no Recurso E "(...) A tese de repercussão geral firmada pelo STF foi a seguinte: '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.” Refere-se a tese firmada pelo STF por ocasião do julgamento do RE nº 592.891/SP, em sede de repercussão geral, requerendo o afastamento da glosa de créditos de IPI aproveitados pela Contribuinte. Na análise dos autos, verifica-se que assiste razão ao Contribuinte.

Quanto à discussão acerca do direito ao crédito básico de IPI na aquisição de insumos oriundos da ZFM com isenção, sem que ofenda o princípio constitucional da não cumulatividade e direito ao crédito ficto de IPI assegurado pelo Decreto-lei nº 1.435, de 1975, entendo que há reparos a ser feito no acórdão recorrido, devendo ser aplicado ao caso o que restou decidido pelo STF em 18/02/2021, quando houve o trânsito em julgado, em sede de repercussão geral do RE nº 592.891/SP. Confira-se ementa do Acórdão:

(...)

Ressalta-se que foi interposto recurso pela União, mas o STF, por unanimidade, rejeitou os Embargos de declaração opostos, atestando ainda mais a tese firmada pelo STF (em 18/02/2021, houve o trânsito em julgado do RE nº 592.891/SP). Vê-se, portanto, que essa discussão não poderia mais ser apreciada no âmbito do CARF, pois os Conselheiros, por força do art. 62, §2º, Anexo II, do Regimento Interno RICARF, estão vinculados ao que restou decidido no RE nº 592.891. Confira-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. §1º (...). §2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada Portaria MF nº 152, de 2016)

Posteriormente ao trânsito em julgado do RE nº 592.891/SP, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, com fundamento no artigo 19 da Lei nº 10.522, de /2002, emitiu a Nota SEI nº 18, de 2020 (COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME), com dispensa de contestação, contrarrazões e recursos que tratem da matéria:

“ 8 . Tema nº 322 de Repercussão Geral. Creditamento de IPI na entrada de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem isentos adquiridos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, ”

Sendo a tese definida, é de se observá-la no âmbito do processo administrativo fiscal (PAF), devendo ser revista a decisão recorrida, para reconhecer, por força da orientação do STF (Tema 322 de Repercussão Geral), nos termos do art. 62, §2º, do RICARF, o direito ao creditamento de IPI na entrada (aquisição) de insumos (MP e ME), isentos, adquiridos junto à ZFM, no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo.

Verifica-se este entendimento da matéria no Acórdão nº 9303-012.872, de 16 de fevereiro de 2022, que de forma unanime de votos, deu provimento ao recurso do Contribuinte.

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para no mérito, reformar o Acórdão recorrido nesta parte, para determinar a aplicação dos termos da decisão proferida pelo STF no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP (Tema nº 322 de Repercussão Geral), acerca da aquisição de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo.

Nesse sentido, em observância ao artigo 62, parágrafo 2º, do RICARF, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, aplicando-se a decisão sob repercussão geral do Tema 322, do STF, cancelando-se integralmente o auto de infração.

Vencida, passo à análise dos demais argumentos.

#### ***Da (in)competência da SUFRAMA***

Afirma o recorrente que a classificação dos kits de refrigerantes como produtos únicos no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI foi legitimada pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98 e os demais atos da SUFRAMA, tendo o órgão competência para delimitar a forma pela qual a mercadoria deve ser classificada, vinculando-se os demais órgãos – RFB e CARF.

Razão não assiste à recorrente, e peço vênia para me utilizar das recentes razões de decidir proferidas pelo Acórdão nº 3302-014.080, sob relatoria da Conselheira Denise Madalena Green, de processo julgado em 28 de fevereiro de 2024

#### ***a) da competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo:***

A recorrente defende que a competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado pelo SUFRAMA é da referida Superintendência, que por sua vez reconhece que a entrega dos concentrados para refrigerantes no formato de “kits” não desnatura a sua condição de produto

único, classificado na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI/2011, e que não cabe à RFB questionar aquela classificação.

No entanto, tal entendimento não tem fundamento legal e não procede.

Consta das normas atuais, que o Decreto Lei nº 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139/2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, consoante o art. 176 do CTN. Portanto, quanto a competência da SUFRAMA para aprovar os PPB não resta dúvida.

Entretanto, o que está em discussão não é a competência para a aprovação de projetos de que trata o DL nº 1.435, de 1975. Não constam dos autos que, em momento algum, a validade dos atos da SUFRAMA foram questionados ou tiveram a sua eficácia afastada.

Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, cabe à Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da Administração Tributária Federal do MF, a fiscalização do Imposto Sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido nos incisos XVIII e XXII do art. 37 da CF e nos arts. 505 e 506, do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212. de 2010).

Cabe registrar, ainda, que a fiscalização do Imposto de Importação e do IPI compete aos Auditores-Fiscais da RFB (arts. 142, 194 e 196 do CTN, arts. 91 e 93 da Lei nº 4.502, de 1964, art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, e arts. 2º e 9º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007), abrangendo a verificação das classificações fiscais e alíquotas utilizadas pelos contribuintes desses tributos.

Nesse sentido, cito o Acórdão nº 3401-005.942 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 19311.720224/2017-11:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM. TIPI. COMPETÊNCIA. IPI.

**É competência da Receita Federal a verificação da legitimidade dos créditos apropriados pela contribuinte em sua escrita fiscal, inclusive, relativamente à verificação se os produtos adquiridos com isenção estão devidamente classificados na posição NCM da TIPI**, não afastando esta competência da RFB a circunstância de o projeto de produção ter sido aprovado pela SUFRAMA.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA REFRIGERANTES. IPI.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa

de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI. (Acórdão nº 3401-005.942 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 19311.720224/2017-11, Rel. Conselheiro

Por oportuno, transcrevo as razões constantes no voto vencedor do acórdão citado acima, do Ilustre Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, dos quais adoto como razões de decidir:

(...)

Com efeito, a Constituição Federal, em seus arts. 37 e 146, estabelece o seguinte:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

**XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;**

(...)

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:

(...)

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

A Lei Complementar vigente, a que se refere o texto constitucional, é a Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). A referida Lei, por sua vez, estabelece o seguinte:

Art. 7º **A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos,** ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

(...)

Art. 194. **A legislação tributária,** observado o disposto nesta Lei, **regulará,** em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se

tratar, **a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.**

Por seu turno, a Lei que regula a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação é a Lei nº 10.593, de 06/12/2002. Esta, em seu art. 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007, estabelece o seguinte:

Art. 6º **São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:**

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e **em caráter privativo:**

a) **constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;**

b) **elaborar e proferir decisões** ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como **em processos de consulta**, restituição ou compensação de tributos **e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;**

c) **executar procedimentos de fiscalização**, praticando os atos definidos na legislação específica, **inclusive os relacionados com o controle aduaneiro**, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

(...)

e) **proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;**

II - **em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.**

Para disciplinar a competência da RFB sobre o controle aduaneiro, prevista na alínea "c" acima transcrita, o Poder Executivo editou o Decreto nº 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro). Sobre a classificação fiscal de mercadorias, assim dispõe o referido ato normativo:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, DECRETA:

Art. 1º A administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior serão exercidos em conformidade com o disposto neste Decreto.

(...)

LIVRO V

DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

TÍTULO I

DO DESPACHO ADUANEIRO

## CAPÍTULO I

## DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(...)

## Seção V

## Da Conferência Aduaneira

Art. 564. **A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal**, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

(...)

## CAPÍTULO VI

## DO PROCESSO DE CONSULTA

Art.790. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os processos administrativos de consulta, relativos a interpretação da legislação tributária e a ***classificação fiscal de mercadoria***, serão solucionados em instância única (Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, caput).

(...)

§3º **A consulta relativa a classificação fiscal de mercadorias** será solucionada pela aplicação das disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e de normas complementares editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 50, caput).

Tais dispositivos tem por base legal os arts. 48 e 50 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias devem seguir os ditames dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72 (norma que regulamenta o Processo Administrativo Federal):

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída:

I a unidade central; ou

II - a unidade descentralizada.

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e do art. 48 desta Lei.

§ 1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

(...)

§ 4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pela órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.

Feita essa digressão legislativa, conclui-se que é da RFB a competência para, inclusive através de processos de consulta, decidir sobre classificação fiscal. Obviamente, esta competência não se restringe ao âmbito das aduanas (alfândegas), nem a processos de importação/exportação, pois não é possível uma mercadoria ter uma classificação segundo a NCM em uma importação e outra classificação para fins de apuração do IPI.

**Dessa forma, nego provimento ao recurso nesse ponto.**

### ***Da classificação fiscal***

O tema não é novo neste Tribunal e carrega diferentes posições sobre a reclassificação realizada pela fiscalização nos casos de “kits” de concentrado para bebidas não alcólicas, tendo já me manifestado de forma favorável à classificação adotada pelo contribuinte.

Peço vênia para me utilizar das razões de decidir constantes no Acórdão nº 3402-003.799, de relatoria do ex-conselheiro Carlos Augusto Daniel, que explora com brilhantismo o caminho jurídico a ser percorrido para a classificação fiscal de mercadorias:

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 uso.

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

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

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

Os fundamentos são resumidos pelo fiscal nos seguintes itens do TVF:

“76) Conforme demonstrado a seguir, não é possível chamar de preparação algo que não está preparado nem misturado.

77) Segundo o dicionário eletrônico Houaiss, o vocábulo “preparação” tem os seguintes significados: “Ato ou efeito de preparar; preparo, preparamento, preparativo 1. operação ou processo de aprontar qualquer coisa para uso ou serviço 2. elaboração dos alimentos para transformá-los nos diversos pratos, iguarias, etc. 3. feitura de um preparado; preparo 4. m.q. PREPARADO (“produto”)” (grifo nosso) O termo “preparação” indica, pois, uma ação – o ato de preparar, e um resultado – o preparado.

77.1 – Conforme o dicionário eletrônico Priberam da Língua Portuguesa, o vocábulo “preparação” tem os seguintes significados: 1. Ato ou efeito de preparar ou de preparar-se. 2. Obra prévia. 3. Composição. 4. Manipulação. 5. [Farmácia, Química] Preparado. O termo “preparado”, por sua vez, é definido como: 1. Que se preparou. 2. Que foi feito antecipadamente. = PRONTO 3. Que tem ou fez preparação. ≠ IMPREPARADO 4. Aquilo que se preparou (ex.: colocar o preparado no forno durante meia hora). 5. [Farmácia, Química] Produto obtido de uma manipulação química ou farmacêutica. = PREPARAÇÃO

78) Portanto, os termos “preparações”, citados nos Ex 01 e Ex 02 devem ser entendidos como produtos prontos para uso, cuja origem advém de um processo de preparo.

Os insumos empregados devem sofrer algum tipo de processamento, de transformação, podendo ser uma simples mistura de ingredientes ou complementada com algo mais elaborado como cozimento, por exemplo.

79) Não é o caso dos “kits” adquiridos pela fiscalizada, cujos componentes são misturados durante o processo de elaboração da bebida final. Se cada componente foi recebido do fornecedor na sua embalagem individual, não há que se falar em uma mercadoria pronta para uso. (...) 80.3 – Da mesma forma que no exemplo acima, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 tratam de “preparações compostas” constituídas por uma mistura de diversas substâncias,

as quais por diluição deveriam produzir o refrigerante. Não é o caso dos “concentrados” adquiridos por Vonpar, pois estes são um conjunto de ingredientes, cada uma na sua embalagem individual, que não estão misturados e não estão prontos para uso.”

Em síntese, podese dizer que a fiscalização se baseou em um dos sentidos lexicais do verbete “preparação” e partiu do pressuposto de que “preparação” seria apenas a mistura já homogeneizada e passível de diluição, diferentemente dos ingredientes que compõem o “concentrado” adquirido pela Vonpar.

Primeiramente, deve-se frisar que essa discussão é nova para este Colegiado, haja vista que TODAS as autuações relativas a esta matéria (glosa de créditos de IPI de saídas isentas da ZFM) foram lavradas sob o fundamento anterior, já rebatido em razão da existência de coisa julgada material em favor da VONPAR.

Tal inovação, especialmente e exclusivamente em relação a este Contribuinte específico, causa alguma espécie.

Em razão da verificação da existência de coisa julgada que impediria a autoridade fiscal de lançar o tributo contra a VONPAR pelo primeiro fundamento indicado, a autoridade fiscal achou por bem construir um argumento ad hoc, personalíssimo à Recorrente, com a finalidade de “escapar” dos constrangimentos constitucionais e possibilitar a autuação da empresa.

Verificase, pois, que a discussão da classificação fiscal, neste caso, vem como um deus ex machina um recurso da dramaturgia grega que consistia originariamente na descida em cena de um deus cuja missão era dar uma solução arbitrária a um impasse vivido pelos personagens. Explicome: diante do impasse gerado pelo óbice que a existência de singular decisão judicial favorável ao Contribuinte, em relação à tese fiscal para a glosa dos créditos, foi preciso recorrer a uma solução arbitrária para sair desse embaraço arrecadatório. O artifício encontrado foi o recurso à classificação fiscal dos “kits de concentrados”. Para isso, utilizouse o auditor fiscal de uma série de premissas absolutamente equivocadas para construir, somadas a um emaranhado de disposições regulamentares que nada tem a ver com a classificação das mercadorias em análise (chegando inclusive a tratar de soluções de consulta proferidas pela Alfândega norteamericana), e por fim pincelando com diversos dispositivos do NESH (que em nada se referem ao caso específico) para justificar a conclusão de que o kit deve ser classificado parte a parte.

Todos eles serão oportunamente analisados, em razão de um ponto mais premente para análise: a impessoalidade nos atos administrativos.

A impessoalidade da Administração Pública no trato com os administrados é decorrência direta da igualdade republicana, garantindo a todos um tratamento isonômico na aplicação das leis. Não é a toa que tal princípio foi colocado no próprio caput do art. 37 da Constituição Federal, pedra angular do regime jurídico a que se sujeita o Poder Público:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

A impessoalidade é decorrência da própria vinculação à lei e à moralidade a que se submetem os agentes administrativos, como comando de vedação a qualquer espécie de distinção que se funde em critérios pessoais do administrados. É corolário dela o tratamento igual de todos os contribuintes que estejam em uma mesma situação jurídica, sem que se façam distinções incabidas.

Mais do que isso, a impessoalidade é uma das mais importantes, quiçá a maior, barreira ao arbítrio da Administração Pública, pois onde não há impessoalidade, decerto lá estará o arbítrio.

Naturalmente, não estamos em tempos de outrora, onde a arbitrariedade e a pessoalidade restavam evidentes nos comandos de um soberano. Atualmente, a pessoalidade encontra subterfúgio em interpretações aparentemente jurídicas, em artifícios hermenêuticos que deixam transparecer a intenção do agente de beneficiar ou prejudicar especificamente um determinado administrado.

É dizer, a arbitrariedade encontra seu caminho, subrepticiamente, sob o manto da legalidade, não podendo ser confundidas as duas coisas.

Em razão disso, Agustín Gordillo pontua que a arbitrariedade é um vício subjetivo dos atos administrativos que compromete sua validade jurídica, inclusive traçando com mestria a linha entre a arbitrariedade e o vício de violação da lei. Senão vejamos, em tradução livre, a lição mais abalizada:

Deve anotar-se especialmente que em todos estes casos o vício do ato deverá ser encontrado no raciocínio feito pelo administrador para ditar o ato; em igual sentido que na matéria de desvio de poder, se prescinde da questão do seu objeto ser ou não, em si, violador de norma expressa alguma; o vício do ato não deriva de que este vá contra proibição expressa da ordem jurídica, senão de que há chegado a ela por caminhos distintos do que a ordem jurídica prescreve.

Chegou à decisão por sua pura vontade, por capricho; não fez uma análise racional e razoável dos fatos e do direito. Por isso, ainda que a decisão não pareça ir contra normas expressas, é de todos os modos ilegítima. (GORDILLO, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo, T.3, 6ªed.. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. P. IX45)

No caso em tela, verificase que a fiscalização que sempre utilizou um determinado critério para fiscalizar e autuar as empresas que tomam créditos de IPI de saídas isentas da ZFM inovou especificamente em relação à VONPAR, buscando com isso escapar às raias da coisa julgada.

Ora, se a fraude à lei consiste em utilizarse de regras jurídicas para contornar uma proibição substancial de outra regra legal, podese dizer seguramente que estamos

diante de um caso de fraude à Constituição, pois procura o fiscal, utilizando-se de um complexo arazoado, escapar da arreatadora eficácia, constitucionalmente garantida, da coisa julgada.

Essa tentativa de autuar a qualquer custo resta evidente ao longo da análise dos argumentos que fundamentaram a desconsideração da classificação feita pelo Contribuinte, que serão analisados abaixo. 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: (...)

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

Em seguida, o Fiscal desconsidera a indicação feita pelo Laudo de que se tratariam de preparações, para adotar seu próprio sentido atécnico, digae 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 <b>utilizados para elaboração de bebidas</b>
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), <b>para elaboração de bebida da posição 22.02</b> , 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), <b>para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22</b> , 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 erronia 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 auditorfiscal 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 melhorá-las 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 e 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.

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

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

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

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

b) Apresentados ao mesmo tempo;

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

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

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

Como se verifica no documento, o produto importado era um kit com um número exato de panquecas, hambúrgueres de salsicha e/ou de ovo para a feitura de doze sanduíches, além de embalagens e etiquetas para o sanduíche pronto.

O Fiscal responsável pelo parecer acerca da questão entendeu que como as partes vinham separadas, deveriam receber suas classificações próprias, porque passariam por um processo de montagem.

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

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

Na tradução juramentada, anexa ao TVF:

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

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

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

A insistência do fiscal em justificar o injustificável fica clara com a profusão desordenada de portarias e dispositivos que cita, onde o termo "concentrado" está presente, mas que em nada tem a ver com classificação fiscal.

O fato do "kit" envolver diversos produtos que serão reunidos no estabelecimento da Recorrente não altera o fato de que a legislação aduaneira determina que a sua classificação deverá ser na posição 2106.90.10, no Ex 01.

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

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

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

- I) estabelecimento de bebida: o espaço delimitado que compreende o local e a área que o circunda, onde se efetiva conjunto de operações e processos, que tem como finalidade a obtenção de bebida, assim como o armazenamento e transporte desta e suas matérias-primas;
- II) bebida: o produto de origem vegetal industrializado, destinado à ingestão humana em estado líquido, sem finalidade medicamentosa ou terapêutica;
- III) também bebida: a polpa de fruta, o xarope sem finalidade medicamentosa ou terapêutica, os preparados sólidos e líquidos para bebida, a soda e os

fermentados alcoólicos de origem animal, os destilados alcoólicos de origem animal e as bebidas elaboradas com a mistura de substâncias de origem vegetal e animal;

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

V) ingrediente: toda substância, incluídos os aditivos, empregada na fabricação ou preparação de bebidas e que esteja presente no produto final, em sua forma original ou modificada;

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

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

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

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

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

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

Se verifica com clareza que se tratam de preparações absolutamente diferentes. O "kit de concentrado" é vendido à indústria que produz o refrigerante, e qualificasse como um conjunto de matérias-primas e aditivos, conforme expressamente acatados pela

Nota Explicativa B, relativa à classificação 2106.90 da NESH, já mencionada anteriormente.

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

Por fim, para a mais absoluta surpresa deste julgador, a decisão a quo não apenas inovou na argumentação trazida por extenso TVF, como também anexou documentos novos ao processo! Permitome citar o trecho canhestro de confessado desatino procedimental:

Não obstante a clareza da citada Nota Explicativa, para enriquecimento da argumentação desenvolvida no TVF, anexe ao processo cópia da tradução juramentada da documentação do Conselho de Cooperação Aduaneira CCA (atual OMA), obtida do processo que tem por objeto o auto de infração lavrado contra a fornecedora Recofarma (11080.723817/201428).

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

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

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

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

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

Naturalmente que ao falarmos de Direito, especialmente Direito Tributário, cujas principais regras são produzidas por um Parlamento, fica evidente o caráter ficcional dessa autenticidade (Cf. PUGIOTTO, Andrea. La legge interpretativa e i suoigiudici. Milano: Giuffré, 2003. P.125127) de modo que a subjetividade do legislador se revela como uma noção meramente metafórica, para não dizer ideológica, diante da possibilidade de composições absolutamente distintas desse órgão emitirem leis interpretativas.

Isso demanda que substituamos o pressuposto da identidade do autor ou do órgão para a identidade de função (legislativa), que liga a força normativa dos dois atos, lei interpretada e lei interpretativa se prestando a justificar a interpretação autêntica.

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

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

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

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

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

Como qualquer ato comunicativo, a norma jurídica de desprende de seu autor no momento que é exarada, da mesma forma que a vontade do legislador e o sentido objetivo da lei não podem se confundir.

Quando muito, os trabalhos preparatórios servem para auxiliar na interpretação dos dispositivos legais, em caso de dúvida, mas nunca contra a sua própria literalidade, nem para lhe agravar o conteúdo essa é a lição clássica de Karl Engisch no seu *Einführung in das juristische Denken*, ao enfrentar o embate entre as escolas objetivistas e subjetivistas de interpretação.

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

A ideia de recorrer à ideologia subjacente à lei posta para fins de interpretá-la e integrá-la não é estranha ao Direito Tributário basta que lembremos, por exemplo, do § I da *Steueranpassungsgesetz* de 1934 (Lei de Adaptação Fiscal), exarado na Alemanha nazista para conformar a interpretação de todas as leis fiscais à ideologia nacionalsocialista, como emanção do chamado *Führerprinzip*. Deixo aqui o registro histórico dos riscos desta prática.

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

Portanto, tais atas de reuniões não são e nem podem ser tratadas como pareceres oficiais daquela organização, mas como registros históricos dos debates,

tampouco tendo sido oficialmente introduzidos no sistema jurídico nacional. É dizer, nem *soft law* chegam a ser, porque nem Direito são.

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

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

Tudo isso que foi demonstrado transparece uma profunda arbitrariedade perpetrada pela fiscalização, que olvidou das regras classificatórias expressas para buscar, por meios oblíquos e subterfúgios, a glosa dos créditos. Isso fica muito mais claro por diversos momentos em que informações relevantes são voluntariamente omitidas do TVF para manter a integridade das escusas conclusões alcançadas.

Corroborar esse entendimento o fato de este fundamento relacionado à classificação fiscal estar presente apenas nos casos da VONPAR, coincidentemente a empresa que detém um provimento judicial definitivo a seu favor.

Trata-se, pois, de uma solução arbitrária da fiscalização para conseguir autuar especificamente a VONPAR, o que se qualifica perfeitamente como um vício subjetivo de arbitrariedade e pessoalidade no ato administrativo de lançamento, maculando integralmente a validade do mesmo.

Forte em minhas convicções, posso declarar seguramente estarmos diante de um ato administrativo nulo, mas apenas a título de *obter dictum*, em razão do art. 59, §3º do Decreto 70.235/72, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

§3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Portanto, a despeito da patente nulidade, estamos fortes nos fundamentos acima delineados quanto à concessão de provimento favorável do mérito ao sujeito passivo, razão pela qual não pronunciaremos tal nulidade no dispositivo da decisão.

**Portanto, entendo correta a classificação adotada pelo contribuinte.**

Isto posto, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste ponto, entendendo como correta a classificação fiscal adotada pelo contribuinte.

***Dos juro sobre a multa de ofício***

Afirma o recorrente que não se aplica a incidência de juros sobre a multa de ofício por inexistência de previsão legal.

Contudo, sem razão a recorrente, porque `presente afirmativa se aplica a Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Isto posto, nego provimento a este ponto.

### Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento integral ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

**Mariel Orsi Gameiro**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Jorge Luís Cabral, redator designado

Com a devida vênia à Ilustre Relatora, redijo divergência em relação ao voto vencido, por maioria, apenas no que diz respeito à reversão da glosa decorrente da alteração da classificação fiscal de kits para a produção de refrigerantes, tema no qual restou vencida a relatora.

Os concentrados para a produção de refrigerantes possuem fórmulas que usualmente são protegidas como propriedade intelectual através de segredos industriais, de forma que a composição exata de cada concentrado e o processo de mistura e de produção do produto final são conhecidos apenas pelas empresas envolvidas e pelos detentores das marcas.

A opção por embalar separadamente diversos componentes distintos e enviá-los à empresa contratada para industrializar os refrigerantes decorre de opções operacionais e logísticas, onde o principal motivador seria evitar o transporte de água em grandes volumes.

A Recorrente e seus fornecedores classificam o kit para concentrado de refrigerantes como uma mercadoria única no ex-tarifário 2106.90.10 Ex01, com alíquota de 20% (vinte por cento), e a Autoridade Tributária entende que: primeiro apenas os kits que contêm

extrato de guaraná dariam direito ao crédito ficto de IPI, em razão dos benefícios tributários estabelecidos pelo Decreto nº 1.435/1975; e segundo, apresenta uma série de propostas de classificações para os diversos itens envolvidos que devem ser classificados em suas posições mais específicas, conforme a Regra Geral nº 1 da NESH, todas resultando em alíquotas zero.

A Recorrente alega que teria havido mudança de critério jurídico tendo em vista que já teria sofrido diversos procedimentos de auditoria, com autuações, e que a classificação fiscal adotada, nunca teria sido contestada. Aduz além que os efeitos desta mudança não poderiam alcançar fatos pretéritos.

Com relação propriamente à classificação fiscal dos kits de concentrados para refrigerantes, argumenta que aplica a Regra Geral argumenta que a Regra Geral 1 da NESH teria de ser aplicada no caso em questão, e que a Autoridade Tributária estaria pretendendo aplicar a Regra 2 a), a qual afirma não se aplicar ao caso.

Conforme consta dos autos, o kit é negociado e entregue pelas fornecedoras, na forma de componentes separados, acondicionados de forma individualizada, e cuja mistura, segundo um processo industrial específico, a cargo da Recorrente, resulta na produção de refrigerantes negociados pela Recorrente, como sua principal atividade negocial.

Os elementos separados do kit, ou o seu conjunto antes do processo industrial executado pela SPAL, não possuem a natureza ou a condição de produto que possa ser consumido como refrigerante, sendo simplesmente a matéria prima, não podendo sequer ser considerado produto inacabado. Os motivos pelos quais o kit tem seus componentes acondicionados em embalagens separadas parece tratar-se de uma necessidade técnica do referido processo de industrialização e por questões logísticas.

Toda a controvérsia gira em torno da pretensão da Recorrente em valer-se de créditos fictícios de IPI, com base na já citada decisão do STF, através do Tema nº 322.

Esta constatação já afasta de pronto as alegações da Autoridade Tributária de que os apenas os kits que contivessem extrato de guaraná poderiam beneficiarem-se da manutenção dos créditos de IPI decorrentes dos benefícios tributários da Amazônia Ocidental

Esta pretensão de apropriação de créditos do IPI está fundamentada numa classificação fiscal que as Recorrentes entendem que deveria resultar numa posição de ex-tarifário cuja alíquota para o IPI seria de 20%, enquanto a Autoridade Tributária entende que, como há vários elementos separados e individualizados, que compõem o referido kit para a produção de refrigerantes, este kit não poderia ser classificado neste ex-tarifário, mas sim no subitem 3302.10.00, com alíquota de 5%. O efeito seria a redução do crédito de IPI, em razão de uma alíquota menor.

Então a questão volta-se exclusivamente para a alíquota aplicada em razão da classificação fiscal do produto negociado.

As Recorrentes defendem que a mercadoria, o kit, deve ser classificado no seguinte ex-tarifário:

**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*

A subposição de segundo nível 2202, conforme citado no ex-tarifário acima, tem o seguinte texto:

*“Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09.”*

Esta subposição designa os refrigerantes.

A TIPI, vigente à época dos períodos de apuração contestados, estabelecia a alíquota de 20% (vinte por cento) para este ex-tarifário, posto que a alíquota para o correspondente subitem da TIPI seria de 0 % (zero por cento).

A classificação fiscal correta de mercadorias deve fazer uso das diversas tabelas que utilizam o SH como base, a partir das Regras presentes nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), conforme transcreverei a seguir.

A Regra nº 1, a ser considerada é a seguinte:

**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.*

Chamo a atenção para a precedência das regras da NESH sobre os textos das Notas de Seção, Capítulos e sobre os textos das posições, conforme destacado em negrito acima.

Na TIPI não se encontra nenhuma Nota de Seção ou de Capítulo referente a este subitem, salvo uma Nota Complementar à TIPI, com o seguinte texto:

**Notas Complementares (NC) da TIPI**

*NC (21-1) Ficam reduzidas as alíquotas do IPI relativas aos extratos concentrados para elaboração de refrigerantes classificados nos “ex” 01 e 02 do código 2106.90.10, desde que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério, nos percentuais a seguir indicados:*

<i>Produto</i>	<i>Redução (%)</i>
<i>Extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham extrato de sementes de guaraná ou extrato de açaí</i>	<i>50</i>
<i>Extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham suco de frutas</i>	<i>25</i>

Esta Nota Complementar não faz parte do contencioso por não ter sido apontada como argumento ou razão de decidir de nenhuma das partes.

Excluída a possibilidade de que notas de seção, ou de capítulo, pudessem forçar a classificação fiscal em subitem diverso daquele apontado pelas Recorrentes, vamos nos concentrar se é possível classificar os produtos objeto deste processo no subitem 2106.90.10, de forma a que se pudesse aplicar o ex-tarifário pretendido.

Enquanto o texto do subitem indica uma descrição ampla de possibilidades, utilizando apenas o termo “preparações”, o texto do ex-tarifário é mais específico, determinando que as preparações precisam ser “compostas”, e ainda acrescenta “*extratos concentrados ou sabores concentrados*”.

Por sua vez, vemos na NESH as seguintes considerações sobre esta posição:

Desde que não se classifiquem noutras 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.).

**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).

Todavia, a presente posição não compreende as preparações enzimáticas que contenham substâncias alimentícias (por exemplo, os amaciantes de carne, constituídos por uma enzima proteolítica adicionada de dextrose ou de outras substâncias alimentícias). Estas preparações classificam-se na posição 35.07, desde que não se incluam noutra posição mais específica da Nomenclatura.

Classificam-se especialmente aqui:

(...)

**7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), do tipo utilizado 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 (sumos) de fruta, 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, mesmo com 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.**

**Excluem-se** desta posição as preparações do tipo utilizado para a fabricação de bebidas à base de uma ou mais substâncias odoríferas (**posição 33.02**).

(...)

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), que contenha, por exemplo, quer extrato de cola e ácido cítrico, corado com açúcar caramelizado, quer ácido cítrico e óleos essenciais de fruta (por exemplo, limão ou laranja);**

- um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, sucos (sumos) de fruta 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 (sumo) natural;

- suco (sumo) de fruta concentrado adicionado de ácido cítrico (em proporção que determine um teor total de ácido nitidamente superior ao do suco (sumo) natural), de óleos essenciais de fruta, 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.

Vemos pelos trechos acima reproduzidos e, especialmente, pelos trechos destacados e em negrito, que o produto que pode ser classificado na posição 2106, precisa tratar-se de uma “preparação”, e mais especificamente no nosso caso concreto, relacionadas a produção de bebidas não alcoólicas, a bem dizer uma mistura de diversos elementos, que podem sofrer algum processo de industrialização que resulte no produto final a ser comercializado em condições de ser consumido, ou pronto para o consumo final dependendo, no máximo, da sua diluição em água, conforme vemos na letra A), e no item 7.

Cita-se claramente que o produto classificado nesta posição é um tipo de concentrado que possui diversas vantagens de natureza logísticas, especialmente no que diz respeito ao seu transporte por ser mais leve, na medida que a água necessária à sua diluição para consumo precisa ser apenas adicionada no seu destino (negrito e sublinhado, item 7). Também

destaca que estes concentrados no estado em que se apresentam diferem do produto final, o qual deve ser classificado em outro capítulo.

Por fim dá exemplos de diversas preparações que podem ser classificadas nesta posição, especialmente destacadas no item 12, acima transcrito, onde reconhecemos enorme semelhança com os xaropes concentrados de refrigerantes que são utilizados nas máquinas do tipo “Post Mix”, produtos estes que pouco ou nada diferem do xarope concentrado que será diluído e gaseificado para engarrafamento dos refrigerantes nas fábricas de uma das Recorrentes.

Destaco, que os trechos reproduzidos na NESH, referentes à posição 21.06, não são exaustivos, mas simplesmente exemplificativos. Esta conclusão decorre da leitura da Nota do Capítulo 38, da mesma NESH, onde encontramos a seguinte determinação:

*“1.- O presente Capítulo não compreende:*

*(...)*

*b) As misturas de produtos químicos com substâncias alimentícias ou outras possuindo valor nutritivo, do tipo utilizado na preparação de alimentos próprios para alimentação humana (em geral, posição 21.06);”*

Desta forma, os componentes dos kits, os quais variam conforme é indicado nos autos, não são todos eles classificados na posição 2106.90.10, posto que estariam individualmente em diversas posições de classificações fiscais diferentes, necessitando o conjunto de um processamento posterior para que resulte num produto que se classifique no subitem apontado.

Ainda que algum dos componentes destes kits possam ser classificados nesta posição defendida pela Recorrente, o conjunto não pode ser assim classificado.

Há referência no TVF nº2, de partes dos kits que são constituídos de substâncias puras, sendo que estas devem ter a classificação que lhe forem próprias.

Toda a argumentação anterior refere-se à Regra 1, da NESH, já acima reproduzida e, diante do fato de que os kits destinados à produção dos refrigerantes possuem elementos individualizados e separados em embalagens diferentes, ainda que eles componham um conjunto com um propósito específico, eles precisam ser classificados individualmente, já que o item XI, da Regra Geral 3.b, das NESH, exclui expressamente os produtos aqui tratados da aplicação desta regra.

*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.*

Assim, não é possível classificar estes kits num único subitem da TIPI, como um artigo ou obra composta, e a aplicação da Regra 1 para cada item dos kits é o que deve ser aplicado, resultando em posicionamentos da TIPI com alíquota zero, conforme procedido pela Autoridade Tributária.

No entanto, vencida esta preliminar complexa e custosa, temos de enfrentar a questão sobre se o conjunto pode ser classificado no Ex-tarifário 01, deste mesmo subitem pois, agora, afastamo-nos da aplicação das regras do sistema harmonizado para verificar a elegibilidade

de um determinado produto a um tratamento tributário, relacionado a benefício fiscal específico que decorre inteiramente de se determinar se a interpretação literal dos dispositivos normativos, e aqui neste caso a própria TIPI, estabelecida pelo Decreto nº 7.660, de 26 de dezembro de 2011, combinado com os Decretos-Lei nº 1.475/1975 e 288/1967, permite que seja reconhecida a alíquota aplicável ao Ex-tarifário, ou ao subitem da TIPI já esclarecido neste voto.

A questão da classificação fiscal do conjunto negociado pelos fornecedores para a SPAL, de forma a que esta proceda à sua industrialização e posterior comercialização do produto resultante, precisa enquadrar-se no texto do ex-tarifário, posto que já determinamos que alguns componentes dos kits possuem sua classificação fiscal correta no subitem da NCM ao qual o ex-tarifário se refere.

Vejamus então o texto novamente:

**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” (grifo nosso)*

O conceito do ex-tarifário determina que o resultado do processamento resulte no salto tarifário do produto final em relação a sua matéria prima, de forma a que o artigo resultante possa ser classificado na posição 2202.

Ora, o fato do concentrado a que se refere o ex-tarifário ter a mesma classificação fiscal de partes dos componentes dos kits comercializados, em decorrência da aplicação das normas interpretativas do Sistema Harmonizado, não implica em se determinar uma identidade entre os dois produtos, kit e concentrado resultante do seu processamento, posto que o kit em si não tem a possibilidade, sem o processo industrial de uma das Recorrentes, de produzir um artigo que resulte o salto tarifário requerido no texto do ex-tarifário.

O “extrato concentrado” ou os “sabores concentrados” são justamente o resultado do processo industrial da SPAL, e não a sua matéria prima, posto a sua relação apenas indireta com o produto pretendido em razão da exigência de diferenciação da classificação fiscal entre insumo e o produto final, que dele precisa resultar, no caso o refrigerante de classificação fiscal na posição 2202.

A intenção da exigência do salto tarifário é justamente atingir o que as notas explicativas da posição 2106, reproduzidas acima, no seu item 12, chama de xarope, e que a sua simples diluição resulte em refrigerante, daí a ênfase na capacidade de diluição presente no texto do ex-tarifário.

Fica claro nos laudos e pareceres deste processo que os componentes dos kits não se prestam a serem consumidos diretamente pela sua diluição, na forma de refrigerante, pois demandam um processo industrial que é justamente a função a ser exercida pela SPAL, os tais

“extrato concentrado” ou os “sabores concentrados” são justamente o produto final do processo de fabricação de refrigerantes, quando vendidos para a comercialização em máquinas de Post-mix, ou no caso em que o seu engarrafamento, já na forma de refrigerante, é feito pela SPAL, configura-se o produto inacabado, mas como há posição mais específica, não precisa ser classificado pela Regra Geral nº 2.

Sendo assim, os kits não reúnem as condições necessárias a serem enquadrados no ex-tarifário pretendido.

Estas conclusões são perfeitamente alinhadas com o entendimento do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) sobre a natureza dos concentrados para a fabricação dos refrigerantes e o refrigerante como produto pronto para consumo, vejamos um trecho do TVF 02:

*117) No Brasil, a classificação, a inspeção e a fiscalização da produção e do comércio de bebidas devem obedecer às normas fixadas pela Lei nº 8.918, de 14 de julho de 1994, e ao disposto em seu Regulamento (Decreto nº 6.871/2009). A avaliação do cumprimento dessas normas é da competência do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA).*

*118) Ao se referir a concentrados, o Decreto nº 6.871/2009 traz regras específicas para aqueles, como os xaropes para máquinas Post Mix e os pós para refrescos comercializados em sachê, que são adquiridos por comerciantes ou por consumidores finais. **Tais bens, embora ainda precisem passar por diluição, são considerados como bebidas pelo MAPA.***

*119) Por serem insumos dos tipos destinados exclusivamente para indústrias, as mercadorias recebidas pela fiscalização não estão sujeitas a registro no MAPA.*

*120) Apesar do exposto no parágrafo anterior, a legislação em questão é útil para demonstrar as características da mercadoria que no setor de bebidas é chamada de concentrado.*

*121) A seguir, estão transcritos artigos do Decreto nº 6.871/2009 que tratam de concentrados:*

*“Art. 13.*

*(...).*

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

*(...)*

*Art. 28. O preparado líquido ou concentrado líquido para refresco, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para o respectivo refresco.*

*(...)*

*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.*

*122) Assim, o Decreto nº 6.871/2009 traz no § 4º do inciso 13 uma definição geral para produtos concentrados. Já seu artigo 30 traz uma definição específica para o concentrado líquido para refrigerante.*

*123) Como se vê na leitura dos artigos transcritos, sempre que o Decreto nº 6.871/2009 define algum tipo de concentrado, ele determina que, quando for diluído, deverá resultar em bebida que apresente as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.*

Reproduzi o trecho acima para demonstrar que a abordagem do MAPA, que considera os concentrados que precisam apenas de diluição em água para serem consumidos como refrigerantes, conforme o trecho em negrito, acima, aponta para o momento em que o ciclo produtivo da Recorrente habilita-se a ser classificado como produto inacabado passível de ser classificado segundo a Regra da NESH 2 a).

Resumindo: A regra que permitiria a classificação do conjunto formado pelos kits como sendo um produto único seria a Regra Geral 3 b).

**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.*

**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:*

*a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se referirem, 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.*

Uma clara aplicação da Regra 3 b) é encontrada nas Notas da Seção VI – Produtos da Indústria Química ou Indústrias Conexas, como pode-se ver abaixo:

***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 re-acondicionamento;***

***b)Apresentados ao mesmo tempo;***

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

No entanto, tal disposição seria inaplicável ao caso concreto por expressa vedação do inciso XI, das Notas Explicativas 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.***

Destá forma, não há como prosperar a pretensão da Recorrente.

Voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

*Assinado Digitalmente*

**Jorge Luís Cabral**

