



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.725496/2017-81
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-015.632 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 13 de agosto de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 31/03/2015 a 31/12/2016

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA MANAUS. TEMA 322 DO STF. RE 592.891/SP.

O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, com transito 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”. Observar-se-á que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020.

IPI. ISENÇÃO. ZFM. CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE A SUFRAMA E A RECEITA FEDERAL. INEXISTÊNCIA.

Não há conflito de competências entre a SUFRAMA e a RFB. A SUFRAMA (que não detém competência para classificação de mercadorias) aprova os projetos dos fabricantes de concentrados para refrigerantes, cabendo à RFB, por meio de fiscalização, analisar a legitimidade da utilização do benefício fiscal, inclusive no que se refere à correta classificação da mercadoria. As competências são exercidas concorrentemente, observando-se inclusive que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art. 37, XVIII, da Constituição Federal).

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 31/03/2015 a 31/12/2016

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere à aplicação do RE nº 592.891/SP, à classificação de “kits/concentrados” e à competência da SUFRAMA, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para: (a) aplicar o que restou decidido pelo STF no RE nº 592.891/SP, observando que o creditamento deve ser efetuado no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo, conforme a Nota SEI/PGFN nº 18/2020 (só há crédito de operações isentas nas hipóteses previstas na legislação, e quando houver alíquota positiva do imposto); (b) manter a glosa no que se refere à classificação, entendendo-se que cada um dos componentes dos “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI; e (c) aclarar a incompetência da SUFRAMA para classificar mercadorias na NCM, destacando que não há conflito de competências entre a SUFRAMA (que aprova os projetos – PPB) e a RFB (que analisa a legitimidade da utilização da isenção, inclusive no que se refere à correta classificação da mercadoria). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Alexandre Freitas Costa.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-010.050**, de 24/11/2022 (fls. 3.701 a 3.744)¹, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que deu provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Auto de Infração** (fls. 2 a 11), para exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados - **IPI**, referente ao período de apuração compreendido entre 31/03/2015 e 31/12/2016, acrescido de multa proporcional de ofício de 75% e juros de mora, conforme motivação informada pela Fiscalização em seus Relatórios Fiscais, da seguinte forma: (a) no **Relatório de Ação Fiscal 01** (fls. 57 a 76), verificou-se a “**inexistência do direito ao aproveitamento de créditos incentivados do IPI**”, com base no artigo 237 do RIPI/2010, oriundo das notas fiscais emitidas pela empresa RECOFARMA Ind. do Amazonas Ltda., em função de não ocorrer a utilização (exceto no caso de preparações elaboradas com extrato de guaraná produzido na Amazônia Ocidental), no processo de industrialização da RECOFARMA, de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, requisito essencial previsto no Regulamentos do IPI e no art. 6º do DL nº 1.435/1975, não havendo ainda direito a crédito em função da não-cumulatividade, objeto do artigo 225 do RIPI/2010, pois a premissa básica da não-cumulatividade do IPI reside justamente em se compensar o tributo pago na operação anterior com o devido na operação seguinte; e (b) no **Relatório de Ação Fiscal 02** (fls. 83 a 129), verificou-se “**erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados**”, nos kits fornecidos pela RECOFARMA, que não se enquadrariam na situação prevista para classificação em código único (produtos das indústrias químicas objeto da Nota 3 à Seção VI - SH, artigos destinados a serem montados com uso de parafusos ou soldagem, sortidos acondicionados para venda a retalho etc.), tendo em conta que as várias embalagens individuais que integram os “kits” contêm substâncias puras (e não “preparações”) classificadas em outras posições da Nomenclatura que não a 21.06, e que tais substâncias puras passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento do fornecedor em Manaus, não fazendo jus nem mesmo à isenção do artigo 81, inciso II, do RIPI/2010, sendo o procedimento correto para classificação dos “kits” adquiridos pela fiscalizada a aplicação da RGI nº 1 sobre cada componente individual, e não sobre o conjunto - tendo em vista que os componentes dos “kits” devem ser enquadrados em códigos tributados à alíquota zero, o imposto calculado, como se devido fosse, é zero.

Cientificado do Auto de Infração, o Contribuinte apresentou a **Impugnação** (fls. 2.498 a 2.612), argumentando, em síntese, que: (a) não é responsável pelo erro de classificação, pois seria o terceiro adquirente do produto denominado de “kit ou concentrado para refrigerantes”; (b) houve alteração de critério jurídico, em desconformidade com a lei; (c) compete à SUFRAMA definir a classificação fiscal do produto denominado “kit” ou concentrado para refrigerantes; (d) tem direito ao crédito de IPI com base no art. 95, III, do RIPI 2010; (f) tem direito ao crédito do IPI com base no art. 81, II, do RIPI/2010, conforme coisa julgada no MSC nº 91.0047783-4; (g) tem direito ao crédito do IPI com base no art. 81, II, do RIPI/2010; e (h) é incabível a exigência de multa, juros de mora e correção monetária, assim como de juros de mora sobre a multa de ofício.

A **DRJ em Juiz de Fora/MG**, apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no **Acórdão nº 09-066.936**, de 25/06/2018 (fls. 3.053 a 3.090), julgou-a improcedente, mantendo a exigência fiscal, pelos seguintes fundamentos: (a) 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 que apresente projetos aprovados pela SUFRAMA, deixou de utilizar na sua elaboração matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; (b) 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, seja por falta de previsão legal, seja por falta de autorização judicial; (c) a verificação e a demonstração de que a mercadoria descrita como “kit” ou concentrado para refrigerantes constitui um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários afasta a classificação pretendida pelo Contribuinte e adotada pelo fornecedor dos insumos como produto único e conduz, pela aplicação das regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado, à adoção da classificação fiscal de cada um dos componentes desses “kits” no código próprio da TIPI; (d) não houve alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN, pois a fiscalização promoveu autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o Contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa adotada pela Administração Tributária; e (e) não há de se falar em aplicação do disposto no art. 76 da Lei nº 4.502/1964 c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, ante a inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

Cientificado da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** de fls. 3.238 a 3.311, alegando, basicamente, que: (a) possui o direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos beneficiados pela isenção do art. 9º do DL 288/1967, com base na coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo 91.0047783-4 e o direito ao crédito relativo à isenção do art. 6º do DL 1.435/1975; (b) se aplica o art. 24 da LINDB, que veda a declaração de invalidade de situações já constituídas que foram embasadas em ato administrativo, em razão de alteração de entendimento das autoridades administrativas; (c) não é responsável pela classificação, por ser terceiro adquirente do concentrado; (d) houve alteração de critério jurídico; e (e) reitera ainda a correção da classificação fiscal e a impossibilidade de aplicação e penalidades e de juros e correção.

Em 29/10/2018, a PGFN apresentou suas **contrarrrazões** ao recurso (fls. 3.340 a 3.418), pugnano pela manutenção da decisão recorrida.

O recurso foi submetido a apreciação do CAREF, que decidiu converter o julgamento em Diligência através da **Resolução nº 3402-002.037**, de 23/05/2019 (fls. 3.421 a 4.428), com o sobrestamento do processo na Câmara/3ª Seção até o trânsito em julgado do RE 592.891/SP (Tema 322) do Supremo Tribunal Federal.

Com o trânsito em julgado do RE 592.891/SP, o processo retornou para pauta de julgamento, conforme Despacho de fls. 3.480, e foi submetido a apreciação da Turma julgadora, que exarou o **Acórdão nº 3402-010.050**, de 24/11/2022, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CAREF, que **deu provimento** ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, para **cancelar o Auto de Infração** e exonerar o crédito tributário lançado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, que decidiu, basicamente, “...reconhecer a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) para estabelecer a classificação fiscal dos “kits de concentrados”, e manter o código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela Recorrente”. Decidiu-se ainda que: (a) é legítima a sujeição passiva de estabelecimento em autuação que teve por objeto a glosa de créditos de IPI tidos como indevido pela fiscalização em razão de possível erro de classificação fiscal; (b) a glosa de créditos incentivados por erro de classificação fiscal da TIPI é possível quando o mesmo critério não foi analisado em procedimento fiscal anterior sobre os mesmos fatos geradores; (c) há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT (tese fixada no RE 592.891); e (d) por expressa determinação de Decreto

regulamentar, a SUFRAMA tem competência para analisar o atendimento ao processo produtivo básico, permitindo a aprovação de projeto industrial a ser beneficiado com a isenção de que trata o Decreto-Lei nº 288/1967, com a redação que lhe deu a Lei nº 8.387/1991, e, comprovado que o fornecedor dos insumos estava amparado por Resolução emitida pela SUFRAMA para gozar da isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, e sendo considerado o produto como concentrado para bebidas não alcoólicas (Código 0653), cuja descrição enquadra-se no NCM 2108.90-10 EX 01, deve ser revertida a glosa de créditos no adquirente dos insumos, a partir da data daquela Resolução.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão nº **3402-010.050**, de 24/11/2022, a **Fazenda Nacional** interpôs **Recurso Especial** (fls. 3.746 a 3.818), apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (1) direito aos créditos incentivados com base no artigo 237 do RIPI/2010; (2) aplicação do RE n. 592.891/SP e condições para creditamento do IPI; (3) classificação fiscal dos “kits - concentrados para refrigerantes”; e (4) competência da SUFRAMA para estabelecer a classificação fiscal dos “kits-concentrados”. Para comprovar as divergências indicou como paradigmas os Acórdãos nº 3201-009.972, de 22/11/2022, e nº 3201-010.141, de 19/12/2022.

Quanto à divergência (1), referente a **direito aos créditos incentivados com base no artigo 237 do RIPI/2010**, apontou que:

- (a) no **Acórdão recorrido**, quanto aos requisitos estabelecidos para os créditos incentivados, a turma julgadora decidiu que, estando atendidos os requisitos essenciais previstos na legislação para concessão da isenção, quais sejam: utilização como matéria-prima regional, produtos elaborados com açúcar, álcool, extrato de guaraná ou corante de caramelo produzidos na ZFM a partir de cana de açúcar e de semente de guaraná adquiridos de produtores localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, **deve ser concedida a isenção prevista no inciso III do artigo 95, conforme dispõe o artigo 237 do RIPI/2010**, com redação do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975;
- (b) no **Acórdão paradigma 1** (nº 3201-009.972), o colegiado, após contextualizar os fatos e legislação de regência, entendeu que a isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, adota como critérios condicionantes ao seu aproveitamento que os produtos industrializados pelos fornecedores, oriundos da ZFM, utilize matéria prima agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, bem como utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico, destacando ainda que para o aproveitamento de créditos fictos relativos a insumos adquiridos com a isenção do art. 95, III, do RIPI/2010, os créditos devem ser calculados como se o imposto fosse devido (previsão do artigo 237 do RIPI), ou seja, **é necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI**, e, logo, os insumos devem estar sujeitos a incidência do imposto, contudo não há a possibilidade de aproveitamento quando a alíquota for zero, decidindo ainda **manter a glosa do crédito** que o contribuinte buscou obter com base na isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975; e
- (c) no **Acórdão paradigma 2** (nº 3201-010.141), a turma julgadora entendeu que somente os produtos elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas

vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, dão direito ao estabelecimento industrial adquirente ao creditamento do IPI como se devido fosse, não estando aí contemplados, portanto, os produtos elaborados com insumos que já sofreram um processo de industrialização, como os utilizados na fabricação de concentrados para refrigerantes.

No que se refere à divergência (2), que trata de **aplicação do RE n. 592.891/SP e condições para creditamento do IPI**, apontou que:

- (d) no **Acórdão recorrido**, o colegiado decidiu que o creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 foi autorizado pelo STF, no julgamento do RE 592.891/SP (que transitou em julgado em 18/02/2021), em sede de repercussão geral - Tema 322, sobre a possibilidade de apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à ZFM sob o regime de isenção; e
- (e) no **Acórdão paradigma 1** (nº 3201-009.972), a turma julgadora entendeu que as glosas relativas às aquisições dos “kits de bebidas” não possuem relação direta com o resultado do julgamento do RE nº 592.891/SP pelo STF, visto que a negativa do crédito se deu justamente porque o produto industrializado não utiliza matéria prima com isenção, contrariando expressamente o que foi reconhecido pela Suprema Corte (no **Acórdão paradigma 2** - nº 3201-010.141, o exame monocrático verificou alinhamento com o acórdão recorrido).

Quanto à divergência (3), referente a **classificação fiscal dos “kits - concentrados para refrigerantes”**, apontou que:

- (f) no **Acórdão recorrido**, entendeu-se que deve ser respeitada a natureza do produto definido no PPB (Projeto Produtivo Básico) da empresa RECOFARMA, aprovado pela Resolução SUFRAMA nº 298/2007, cujo Parecer Técnico nº 224/2007 o identifica como “concentrado para bebidas não-alcóolicas”, incluído no Código 0653 e, portanto, enquadrado na classificação fiscal posição 2106.90.10 – EX 01, na forma utilizada pelo Contribuinte; e
- (g) nos **Acórdãos paradigmas 1 e 2** (nº 3201-009.972 e nº 3201-010.141), ambos em análise de matéria fática similar, notadamente com fundamento nas regras de classificação fiscal destacadas no referido voto, decidiu que 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.

Por fim, no que se refere à (4), que trata de **competência da SUFRAMA para estabelecer a classificação fiscal dos “kits-concentrados”**, apontou que:

- (h) no **Acórdão recorrido**, o colegiado decidiu que não é razoável entender que a fiscalização, no exercício das atribuições de seu cargo, tenha a prerrogativa de retirar e/ou a discricionariedade de ignorar o que foi estabelecido através da Resolução nº 298/2007, que aprovou o projeto industrial da RECOFARMA, na forma do Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, visto que no Parecer Técnico consta a identificação do produto como “concentrado para bebidas não-alcóolicas”, incluído no Código 0653 e cuja definição das características do produto incorre na classificação fiscal posição 2106.90.10 – EX 01; e
- (i) nos **Acórdãos paradigmas** 1 e 2 (nº 3201-009.972 e nº 3201-010.141), ambos em análise de matéria fática similar, referente a créditos incentivados indevidos na aquisições de “kits de bebidas” com erro de classificação fiscal e alíquota, após ratificar os fundamentos da decisão de piso quanto às regras de classificação fiscal adotada na classificação fiscal dos “kits de concentrados”, decidiu-se manter a reclassificação feita pela RFB, posto que se entendeu ser inadequado denominar de “concentrado” a reunião de vários produtos que dependem de ser manipulados (misturados) para posteriormente se transformar de fato em “concentrado” que, diluído, se transformará no produto final, destacando que o produto definido no PPB da RECOFARMA havia sido aprovado pela Resolução SUFRAMA nº 298/2007, destacando ambos os paradigmas que é a RFB, vinculada ao Ministério da Fazenda, quem tem a competência para verificar o cumprimento de todos os requisitos quando da efetiva utilização de benefícios fiscais, e cobrar os valores de impostos que sejam devidos.

Assim, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, em 16/06/2023 (fls. 3.822 a 3.837), o Presidente da **4ª Câmara** da 3ª Seção de Julgamento do CARF **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificado do Despacho acima que deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, o Contribuinte apresentou suas **contrarrazões**, às fls. 3.846 a 3.894, requerendo que o Recurso Especial da PGFN não seja conhecido quanto a matéria “Classificação Fiscal dos concentrados” e, caso conhecido, que seja negado o provimento, mantendo-se o Acórdão proferido pela Turma Ordinária *a quo*, nos quesitos objeto da insurgência, agregando que “...*perde relevância a discussão quanto ao direito ao crédito ficto de IPI decorrente da isenção do art. 6º do DL nº 1.435/1975 (Isenção da Amazônia Ocidental), tendo em vista que a ISENÇÃO da Zona Franca de Manaus consiste em fundamento autônomo, independente, suficiente e bastante para assegurar o crédito ficto de IPI em questão*”.

Em 23/02/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 3ª Seção de Julgamento / **4ª Câmara**, de 16/06/2023, por mim exarado quando na Presidência da **4ª Câmara** da 3ª Seção do CARF (fls. 3.822 a 3.837). Contudo, em face dos argumentos apresentados pelo Contribuinte em sede de **contrarrrazões**, requerendo que seja negado seguimento quanto à Divergência 3: “Da classificação fiscal dos “kits concentrado para refrigerantes”, entendendo ser necessária uma análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes a tal matéria. Em adição, analisa-se o conhecimento em relação a “direito aos créditos incentivados com base no artigo 237 do RIPI/2010”, com base nos paradigmas colacionados (nº 3201-009.972 e nº 3201-010.141).

Sobre a classificação de mercadorias, em suas contrarrrazões, o Contribuinte argumenta (fl. 3.860) que haveria ausência da identidade de questão jurídica analisada, pois o acórdão recorrido não teria discutido a classificação, limitando-se a concordar com a adotada pela SUFRAMA.

É preciso recordar que os autos tratam de lançamento para exigência de IPI, motivado pelos seguintes argumentos tratados pela Fiscalização: i) no **Relatório de Ação Fiscal 01** (fls. 57 a 76), em que constatou-se a “**Inexistência do direito ao aproveitamento de créditos incentivados do IPI**”, e ii) **Relatório de Ação Fiscal 02** (fls. 83 a 129), por “**Erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos incentivados.**”

No Acórdão recorrido, quanto à matéria “classificação fiscal”, verifica-se no voto condutor que restaram consignados os seguintes excertos (fls. 3.722/3.723):

“(…) Com isso, considerando que a Recofarma submeteu o seu processo industrial à aprovação da SUFRAMA que, através de um grupo técnico examinou a elaboração do “**concentrado para bebidas não-alcóolicas**” e definiu o Processo Produtivo Básico (PPB), na forma prevista pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, identificando **e incluindo o produto no Código 0653, não deve ser afastado o enquadrando na classificação fiscal posição 2106.90.10 – EX 01**, considerando a descrição constante do Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 aprovado através da Resolução nº 298/2007, que abaixo colaciono”: (…).”

“(…) Todavia, não é razoável entender que a Autoridade Fiscal, no exercício das atribuições, tenha a prerrogativa de retirar e/ou a discricionariedade de ignorar o que foi estabelecido através da Resolução nº 298/2007, que aprovou o projeto industrial da Recofarma, na forma do Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, emitido em atenção a toda estrutura normativa acima já exposta. Como já mencionado, no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 consta a identificação do produto como “concentrado para bebidas não-alcóolicas”, incluído no Código 0653 e cuja definição das características do produto incorre na classificação fiscal posição 2106.90.10 – Ex 01”. (grifo nosso)

Há, portanto, explícito pronunciamento sobre a classificação da mercadoria. E, para não restar qualquer dúvida sobre o tema, basta reproduzir a decisão do colegiado registrada em Ata:

“Acordam os membros do Colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) para **estabelecer a classificação fiscal dos “kits de concentrados”, e manter o código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela Recorrente**. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo, que negavam provimento ao recurso para manter a autuação. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Carlos Frederico Schwochow de Miranda. O Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda não apresentou

declaração de voto, motivo pelo qual considera-se não formulada, nos termos do art. 63, §7º, Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF)". (grifo nosso)

Por outro lado, nos Acórdãos paradigmas nº 3201-009.972 e nº 3201-010.141, ambos de 2022, nos votos condutores, o posicionamento sobre a classificação da mercadoria é distinto do adotado no acórdão recorrido. Reproduza-se, a título ilustrativo, excerto do primeiro paradigma (nº 3201-009.972):

"(...) Nesse sentido a DRJ ratificou o entendimento da autoridade fiscal que reclassificou todos os "kits" de insumos para fabricação de refrigerantes, por critérios e fundamentos a seguir analisados, atribuindo-lhes código tarifário cuja alíquota é zero, incluindo o extrato de guaraná que fora classificado no código 2106.90.10, pois, isoladamente, não apresenta as características de um extrato concentrado, por considerá-lo "uma preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas". (...)

Diante desta extensa e bem elaborada explicação acerca do processo de classificação, com a qual entendo por concordar, pois estou convencido que nas hipóteses em que a mercadoria descrita como "kit ou concentrado para refrigerantes" constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes insumos 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." (grifo nosso)

Assim, os paradigmas, em análise de matéria fática notoriamente similar (classificação de "kits" concentrados para refrigerantes), concluíram que 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. E, de outro lado, no acórdão recorrido, entendeu-se que deve ser respeitada a natureza do produto definido no PPB da produtora RECOFARMA, e constante de atos da SUFRAMA, que o identifica como "concentrado para bebidas não-alcóolicas", incluído no Código 0653" e, **portanto, enquadrado na classificação fiscal posição 2106.90.10 – EX 01, na forma utilizada pelo Contribuinte.**

Patente, assim, a divergência jurisprudencial em relação ao tema, estando preenchidos todos os requisitos e formalidades regimentais para o seguimento do recurso especial.

No que se refere à divergência referente a **direito aos créditos incentivados com base no artigo 237 do RIPI/2010**, apontou o exame de admissibilidade que o acórdão recorrido teria consignado que atendidos os requisitos essenciais previstos na legislação para concessão da isenção, quais sejam: utilização como matéria-prima regional, produtos elaborados com açúcar, álcool, extrato de guaraná ou corante de caramelo produzidos na ZFM a partir de cana de açúcar e de semente de guaraná adquiridos de produtores localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, **deve ser concedida a isenção prevista no inciso III do artigo 95, conforme dispõe o artigo 237 do RIPI/2010**, com redação do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

O acórdão recorrido, após tecer considerações sobre o RE 592.891/SP, esclarece que apesar da decisão da Suprema Corte, *"...é necessária a análise sobre o preenchimento dos requisitos para concessão da isenção em referência, com a utilização de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional na elaboração dos produtos"* (fl. 3709).

E, de fato, aponta quatro critérios: (a) Matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, que considera atendido aparentemente em função da manifestação da SUFRAMA no Parecer Técnico 224/2007; (b) Produtos elaborados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA e (c) Aquisição de produtos originados da Amazônia Ocidental com a isenção prevista no inciso III do artigo 95 (considerados atendidos pelas mesmas razões); e (d) Emprego de tais insumos como matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (dependente da classificação adotada para o produto, na posição 2202).

Os Acórdãos nº 3201-009.972 e nº 3201-010.141, indicados como paradigmas da divergência, e o acórdão recorrido, tratam, em comum, do debate sobre o já decidido pelo STF no RE 592.891/SP, e sobre a classificação dos chamados “kits para refrigerantes”, não havendo clara divergência de direito em relação aos requisitos citados no recorrido. A divergência residiria não nos requisitos, em si, mas no atendimento de tais requisitos, em cada caso, e que acabou sendo norteadada nos três processos pelo debate sobre a aplicação do RE 592.891/SP e sobre a classificação fiscal. Afinal de contas, a isenção não seria aplicável a casos em que a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo não fosse positiva.

Pelo exposto, a premissa sobre esses dois fatores (aplicação do RE e classificação, no resultado e na competência) é que norteou efetivamente os julgados também em relação à isenção distinta.

Portanto, voto pelo **conhecimento parcial** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere à aplicação do RE nº 592.891/SP, à classificação de “kits/concentrados” e à competência da SUFRAMA para efetuar tal classificação.

Do Mérito

No mérito, as divergências suscitadas, como relatado e analisado no item anterior, referem-se a: (1) aplicação do RE n. 592.891/SP e condições para creditamento do IPI; (2) classificação fiscal dos “kits - concentrados para refrigerantes”; e (3) competência da SUFRAMA para estabelecer a classificação fiscal dos “kits-concentrados”. Para comprovar as divergências indicou como paradigmas os Acórdãos nº 3201-009.972, de 22/11/2022, e nº 3201-010.141, de 19/12/2022.

Divergência 1 – aplicação do RE nº 592.891/SP (Tema 322) e condições para creditamento

No Acórdão recorrido, entendeu-se pela aplicação ao caso do tratamento dispensado no RE nº 592.891/SP pelo Supremo Tribunal Federal (STF), de 25/04/2019, que teve o trânsito em julgado **em 18/02/2021**, sob a sistemática de repercussão geral, em que foi fixada a seguinte tese: “*Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT*”.

Há que ser observado que o que se possibilitou com o referido julgamento foi o creditamento de IPI na aquisição direta de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM), **por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade**, por se tratar da especial posição constitucional atribuída à ZFM e da natureza de incentivo regional da desoneração.

Com efeito, ocorrendo o trânsito em julgado do RE nº 592.891/SP (Tema 322 de Repercussão Geral) do STF, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu a Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME que dispensa contestação e recursos daquela Procuradoria, com fulcro no art. 19, VI, 'a', da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, do qual destacam-se os seguintes excertos:

“(…) 1.20. Creditamento de IPI (…).

h) Creditamento de IPI quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM) - Tema 322 RG - RE 592.891/SP.

Resumo: O STF, julgando o tema 322 de Repercussão Geral, firmou a tese de 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.”

Observação 1. O precedente não abrange os produtos finais adquiridos junto às empresas localizadas na ZFM, mas apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem utilizados para a produção dos bens finais;

Observação 2. O julgamento está limitado às hipóteses de isenção, não estando abrangidas demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação;

Observação 3. É necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI, para fins de aplicação do creditamento;

Observação 4. Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.

Portanto, deve-se analisar o arcabouço normativo que trata dos benefícios instituídos no âmbito dos regimes fiscais regionais com a finalidade de definir se os produtos adquiridos pelo Contribuinte preenchem os requisitos necessários para fruição.

Como destacado no tema incontroverso, para obter o direito a isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010, de que trata da Amazônia Ocidental, há a possibilidade de aproveitamento dos créditos (crédito incentivado, art. 237 do RIPI/2010) pelos adquirentes em outras regiões:

“Art. 95. **São isentos do imposto:** (…)

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

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

Assim, os **produtos isentos devem ser elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**, bem como utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, exigência que está presente tanto no art. 81 como no art. 95 do RIPI/2010, e se estende ao art. 237, que referencia o citado art. 95 do mesmo decreto.

Nesse contexto, devem ser satisfeitas as seguintes **condições, cumulativamente:**
(a) que o produto seja elaborado com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção

regional; (b) que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental (Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima); e (c) que o estabelecimento tenha projeto aprovado no Conselho de Administração da SUFRAMA. Como exposto na análise de conhecimento, o resultado do acórdão recorrido pareceu dar excessiva importância somente a esse último item (aprovação da SUFRAMA), no que se refere à classificação (que será avaliada no próximo tópico) e à aplicação da decisão do STF (que aqui se analisa).

Registre-se que, no que se refere à aprovação, pela SUFRAMA, do PPB (projeto produtivo básico, que, como apurado pela fiscalização, o que sai do estabelecimento industrial do fornecedor (RECOFARMA) são vários produtos distintos que serão “misturados” já no estabelecimento da adquirente (SPAL) e, só então, será efetivamente obtido o produto “concentrado”, donde se conclui que o produto “concentrado” é industrializado fora da Zona Franca de Manaus (ZFM).

A Turma julgadora decidiu que o creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 foi autorizada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 592.891/SP, em sede de repercussão geral, objeto do Tema 322, cuja controvérsia submetida à apreciação da Suprema Corte foi a possibilidade de apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção.

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional argumenta que, não cabe a aplicação ao caso do que restou decidido no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, contudo, ainda que assim não se entendesse, deveria haver estrita observância dos critérios que ficaram registrados na Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME que destacou pontos primordiais para a aplicação do Acórdão proferido pelo STF no citado RE.

Entende a Fazenda Nacional as glosas relativas às aquisições dos “kits de bebidas” não possuem relação direta com o resultado do julgamento do RE nº 592.891-SP, pelo STF, porque sendo os “kits” reclassificados de maneira que a todos os insumos que dele fazem parte incida alíquota zero, não haveria que se falar de crédito de IPI.

O Supremo Tribunal Federal, recorde-se, reconheceu a existência de repercussão geral sobre os casos de créditos na entrada de insumos provenientes da ZFM (**Tema 322, RE nº 592.891/SP**, DJe 25/11/2010). Assim, quanto à discussão acerca do direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos (matéria prima e material de embalagem) oriundos da ZFM, com isenção do IPI, sem ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade e ao direito ao crédito de IPI assegurado pelo Decreto-Lei nº 1.435/1975, não há reparos a serem efetuados à tese geral do 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**.

A questão de ser a alíquota do insumo zero ou não antecipa a discussão da classificação, que será travada no tópico seguinte, e deve ser objeto de observância pela unidade da RFB na implementação do decidido neste acórdão.

A matéria já foi objeto de análise recente por esta 3ª Turma da CSRF, como se verifica no **Acórdão no 9303-014.433**, de 19/10/2023, de minha relatoria, no qual foi registrado o seguinte resultado unânime em Ata:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, por unanimidade de votos, em **dar-lhe parcial provimento, para aplicar o que restou decidido pelo STF no RE nº**

592.891/SP, observando que o creditamento deve ser efetuado no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020". (Acórdão 9303-014.126, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 17.out.2023) (Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Semiramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Pelo exposto, e seguindo a mesma linha, voto pelo parcial provimento do recurso fazendário, para aplicar o que restou decidido pelo STF no RE nº 592.891/SP, observando que o creditamento deve ser efetuado no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo, conforme a Nota SEI PGFN nº 18/2020.

Divergência 2 – da classificação dos “kits”/concentrados para fabricação de refrigerantes e Divergência 3 – da competência da SUFRAMA para classificar mercadorias na NCM

Cabe análise conjunta dos temas 2 e 3, porque umbilicalmente interligados. O acórdão recorrido entende correta a classificação da mercadoria adotada pelo Contribuinte, e que figura em documentos aprovados pela SUFRAMA.

A Fazenda Nacional entende que a classificação está incorreta e que a SUFRAMA não tem competência para disciplinar essa matéria, que não versa sobre aprovação de projeto, mas sobre fiscalização do cumprimento das condições para fruição dos incentivos fiscais, especificamente no que se refere a classificação fiscal de mercadorias na NCM.

Observa-se que o fisco entendeu que o “concentrado para refrigerantes” **não pode ser analisado como um produto único**, uma vez que é constituído de dois ou mais componentes, sendo que cada componente é entregue pela produtora RECOFARMA acondicionado em embalagem individual, **motivo pelo qual deve ser classificado separadamente**, resultando na impossibilidade de enquadramento no Ex 01 ou Ex 02 da NCM 2106.90.10, tendo em vista que não se trata de um concentrado e nem pode ser diluído, o que resta bem demonstrado às fls. 118 a 124 do relatório fiscal.

De outro lado, o Contribuinte argumenta que é correta a classificação fiscal da RECOFARMA na posição 21.06.90.10, Ex 01, da TIPI/2010, pois, apesar de serem fornecidos em partes separadas, os “Kits” representam uma unidade indivisível, um produto único. E que, a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e da NESH levam exatamente à classificação dos “kits” no Código NCM 2106.90.10 - Ex 01, da TIPI.

No Acórdão recorrido decidiu-se que deve ser respeitada a natureza do produto definido no PPB (Processo Produtivo Básico) da empresa RECOFARMA, que foi aprovado pela Resolução SUFRAMA nº 298/2007, cujo Parecer Técnico nº 224/2007 o identifica como “concentrado para bebidas não-alcólicas”, incluído no Código 0653 e, portanto, **enquadrado na classificação fiscal posição 2106.90.10 – Ex 01**, da TIPI.

Primeiramente, cabe informar que, os “Kits” fornecidos pela RECOFARMA à SPAL saíram descritos nas respectivas Notas Fiscais como “concentrados” (NCM 2106.90.10 - **Ex 01**) das marcas de refrigerantes a que se destinam (Coca-Cola, Coca-Cola Zero, Aquarius Limão, Simba Guaraná, Sprite, Fanta Uva, etc.), enviados sem o respectivo destaque do IPI em decorrência da isenção prevista pelos artigos 81, II, e 95, III, do RIPI/2010, que tratam dos benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III).

Também cabe registrar que a Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) é uma autarquia vinculada ao Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços que administra a Zona Franca de Manaus (ZFM), com a responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade econômica e melhoria da qualidade de vida das populações locais.

Portanto, não há que se falar em conflito entre as competências da SUFRAMA e da RFB (fiscalização). A SUFRAMA, exercendo suas atribuições, aprova o projeto da RECOFARMA, que permanece válido para fins de atendimento a um dos requisitos previstos no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, atendendo aos objetivos de desenvolvimento regional.

O Decreto-Lei nº 1.435/1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139/2010 (art. 4º, I, 'c'), outorgou à SUFRAMA a **competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB)** relativos à Zona Franca de Manaus (ZFM) e à Amazônia Ocidental, que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no seu art. 6º da lei, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos (PPB), consoante o art. 176 do CTN.

No entanto, compete a Receita Federal do Brasil, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, verificar o cumprimento de todos os requisitos quando da efetiva utilização de benefícios fiscais (federais) e, cobrar os valores de imposto que sejam devidos. Portanto, cabe à **Receita Federal do Brasil (RFB)** a fiscalização do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), conforme o estabelecido no art. 94 da Lei nº 4.502/1964 e art. 431 do RIPI/2010.

Assim, o fisco, exercendo a sua competência, analisou a legitimidade da utilização da isenção, e verificou que não foi atendida a exigência de emprego de matéria prima extrativa vegetal de produção regional. As competências são exercidas concorrentemente, respeitando-se a área de atuação de cada órgão público. A caracterização do produto no ato da SUFRAMA não define nem estabelece a sua classificação fiscal, atividade esta de competência da RFB, nos termos do Anexo I, Art. 15, inciso XIX, do Decreto nº 7.482/2011.

A atividade de fiscalização da administração fazendária **tem a previsão garantida** pelo artigo 37, XVIII da Constituição Federal e artigos 194 e 195 do CTN. E, sobre a competência da fiscalização do IPI, assim dispõem os arts. 505 e 506, do RIPI/2010:

“Art. 505. **A fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil** (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 91, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 2º).

Parágrafo único. (...).

Art. 506. A fiscalização **será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas**, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como **as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção** (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142 e 194, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 94).” (*grifo nosso*)

Conforme pode ser verificado nos autos, a SUFRAMA não homologou a classificação adotada pelo Contribuinte, mas apenas aprovou seu projeto. Assim, a SUFRAMA, de *jure*, não se manifestou e nem poderia ter se manifestado sobre correção de classificação de mercadoria na NCM (e, por consequência, na TIPI), pois não detém competência para tratar do tema.

A competência para se pronunciar sobre a classificação da mercadoria é da RFB, que o faz, inclusive, mediante procedimento de consulta legalmente previsto na Lei nº 9.430/1996 (e que estava à disposição do Contribuinte).

Em suas Resoluções e Pareceres, a SUFRAMA chamou os produtos elaborados pela RECOFARMA de “concentrados”, meramente adotando a descrição utilizada pelo citado fabricante ao submeter os seus projetos industriais, não adentrando na análise das regras do Sistema Harmonizado, ou suas Notas Explicativas (NESH). Como consta no Parecer Técnico, que integra a Resolução do CAS (Conselho de Administração), a SUFRAMA tomou como base para sua análise a industrialização do tipo: “Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola”.

As NESH, no entanto, reforçam o entendimento de que uma “parte de concentrado” (por exemplo, o componente que contém o extrato de cola) não pode ser enquadrada no “Ex 01” do código 2106.90.10.

Portanto, a SUFRAMA, dentro de suas atribuições, pode tratar os “Kits” como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos; porém, esse tratamento **não prevalece para fins de Classificação Fiscal da mercadoria** (e consequente enquadramento na TIPI).

A fiscalização demonstrou nos autos que o “Kit” para produção de refrigerante consiste no conjunto de mercadorias distintas que, por questões de ordem comercial, são tratados como produto único. Todavia, cada parte do “kit” é um produto distinto. Aliás, alguns componentes desses “Kits” são substâncias acondicionadas de forma pura, sem que componham uma preparação, a exemplo do benzoato de sódio e do ácido cítrico (fl. 123, do relatório fiscal).

Superada a discussão sobre a competência, o tema da classificação já se encontra pacificado nesta CSRF, no sentido de que a mercadoria descrita como “Kit” ou concentrado para refrigerantes” produzido pela RECOFARMA 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 (no caso, a SPAL, engarrafadora), e, por isso, cada um dos componentes desses “Kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

O tema é recorrentemente debatido neste CARF, já não ensejando substancial divergência, sendo pacífico e assentado em praticamente todos os colegiados desta Terceira Seção de Julgamento:

Acórdão nº 3201-006.669, Sessão de 17 de março de 2020, decisão por maioria (presentes as Cons. Liziane Angelotti Meira e Semíramis de Oliveira Duro):

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

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

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

Acórdão nº 3302-007.496, Sessão de 21 de agosto de 2019, decisão por maioria (presente o Cons. Gilson Macedo Rosenberg Filho):

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.

Acórdão nº 3401-007.043, Sessão de 23 de outubro de 2019, decisão por unanimidade (presente o Cons. Rosaldo Trevisan):

KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

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

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

"KITS" PARA BEBIDAS. CLASSIFICAÇÃO INDIVIDUALIZADA. POR COMPONENTE.

Os denominados "kits" para produção de bebidas no estabelecimento do comprador, por não serem misturados, não podem ser classificados como uma única preparação sob o código NCM/SH 2106.90.10 - "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas", devendo ser classificados individualmente, por cada componente.

A classificação de produtos não misturados sob um único código de preparação somente é autorizada quando haja previsão específica nos textos das posições e das notas de seção e de capítulo ou nas respectivas notas explicativas ou regras gerais do Sistema Harmonizado, o que não ocorre no caso das preparações a que se referem o código NCM/SH 2106.90.10.

Em face da classificação individualizada por componentes do denominado "kit" resta prejudicado o enquadramento no Ex tarifário 01 código NCM/SH 2106.90.10 para o conjunto.

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

Os precedentes aqui citados derivam de decisão recentemente exarada por esta Câmara Superior, de relatoria do Cons. Vinícius Guimarães (Acórdão 9303-015.185, de 15/05/2024, que ainda o está disponível no *sítio web* do CARF, mas já tem o resultado registrado em Ata):

“Relator(a): VINICIUS GUIMARAES

Processo: 15504.725903/2017-50

Recorrente: FAZENDA NACIONAL e Interessado: SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

ACÓRDÃO 9303-015.185

Decisão: Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a classificação fiscal, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencido o Conselheiro Alexandre Freitas Costa**, que votou pela negativa de provimento. Fez sustentação oral pelo Contribuinte a advogada Dra. Luisa Amaral Ferreira Zibordi, OAB/RJ 136.219, e pela Fazenda Nacional a procuradora Dra. Maria Concília de Aragão Bastos.” (grifo nosso)

Os denominados "kits" para produção de bebidas no estabelecimento do comprador, por não serem misturados, não podem ser classificados como uma única preparação sob o código NCM/SH 2106.90.10 - "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas", devendo ser classificados individualmente, por cada componente.

Endossamos os argumentos externados em tal precedente, que é usado exatamente para reverter um dos paradigmas invocados pelo recorrente no presente processo (Acórdão nº 3402-009.778), a partir do texto da declaração de voto do Cons. Lázaro Antonio Souza Soares:

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

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

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

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

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

TÍTULO III

DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

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

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

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

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

O contribuinte, no presente caso, adquiriu os seguintes produtos, conforme consta do Relatório de Ação Fiscal nº 02 (fls. 51/97):

III. Descrição dos kits fornecidos pela Recofarma

III.1. Características dos kits para fabricação de refrigerantes

38. Os kits fornecidos pela Recofarma são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido.

(...)

III.3. Fotos de componentes de kits fornecidos pela Recofarma

50. As fotos a seguir mostram componentes do kit sabor Sprite retirados de caixas de papelão:

Parte 2



Parte 1, 1B



51. No período abrangido pela fiscalização, a fiscalizada recebeu kits sabor Coca-Cola formados por duas partes envasadas em contêiner “ABC”. Pelo seu volume e peso (1.237,5 Kg de produto cada), o manuseio dessas partes no interior do estabelecimento do engarrafador somente era possível de forma totalmente separada uma da outra. A foto a seguir mostra contêiner da “parte 2” do kit sabor Coca-Cola:



(...)

VII.2. Classificações próprias para componentes de kits fornecidos pela Recofarma

(...)

276. Conforme detalhado em Anexo a este Relatório denominado “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”, no caso de componente de kit fornecido pela Recofarma que corresponda a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deve ser utilizado o código adequado para a respectiva matéria:

- O código 2916.31.21, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de benzoato de sódio.
- O código 2916.19.11, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de sorbato de potássio.
- O código 2918.14.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de ácido cítrico.
- O código 2918.15.00, tributado à alíquota zero, é próprio para partes compostas exclusivamente de citrato de sódio.

277. As únicas “partes” tributadas a alíquotas positivas adquiridas pela fiscalizada são aquelas classificadas no código 3302.10.00, próprio para preparação à base de mistura de substâncias odoríferas, cuja alíquota é de 5% (a base para tal enquadramento consta do documento com o título “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”, integrante do presente processo).

278. Tais componentes, porém, não são elaborados com matéria-prima extrativa vegetal, não podendo gerar direito a crédito (ver “Relatório de Ação Fiscal nº 01”).

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

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

TIPI - Capítulo 21 Preparações alimentícias diversas

21.06 Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

2106.90 Outras

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

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

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

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

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

CAPÍTULO III

Da Classificação dos Produtos

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

REGRA 1

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

NOTA EXPLICATIVA

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

(...)

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

(...)

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

(...)

REGRA 2

(...)

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

NOTA EXPLICATIVA

(...)

REGRA 2 b)

(Produtos misturados e artigos compostos)

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

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

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

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

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

REGRA 3

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

(...)

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

(...)

NOTA EXPLICATIVA

(...)

REGRA 3 b)

VI) Este segundo método de classificação visa unicamente:

- 1) Os produtos misturados;
- 2) As obras compostas por matérias diferentes;
- 3) As obras constituídas pela reunião de artigos diferentes;

4) As mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho.

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

O recorrente afirma se basear na RGI 1 para classificar os kits na posição 2106.90.10 Ex.01, da NCM. Entretanto, a RGI 1 apenas especifica que a classificação deve ser determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, e não pelos títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos, os quais têm apenas valor indicativo. Esta é a primeira parte da regra. A segunda parte prevê que a classificação seja determinada de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5. **Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente.** Dentre os casos excepcionais em que o texto do SH traz a previsão de que produtos apresentados separadamente devem ser classificados em código único, destaco alguns:

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

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

correspondente a este último produto, desde que esses elementos constitutivos sejam:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- A) que seja uma preparação composta;
- B) que não seja alcoólica;
- C) que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado;
- D) que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02;

E) que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

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

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

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

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

CAPÍTULO VII

DA PADRONIZAÇÃO DAS BEBIDAS

Seção I

Das Disposições Preliminares

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

(...)

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

(...)

Seção II

Das Bebidas não-Alcoólicas

(...)

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

Os kits de concentrados adquiridos pelo recorrente, quando e se diluídos, não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal. O Auditor-Fiscal identificou esse fato a partir da verificação do seu processo produtivo pois, conforme o seu fluxograma, constante do Relatório de Ação Fiscal nº 02, além de todas as partes que compõem os “kits” serem misturados somente dentro das instalações do recorrente, também a adição de água/xarope simples e de açúcar (ou de edulcorantes artificiais, no caso das bebidas “zero calorias”) só ocorre nesse momento (fl. 58/59):

39. O processo produtivo dos refrigerantes (exceto as bebidas sem açúcar) pode ser resumido da seguinte forma:

40. A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, é misturada com açúcar, insumo que não faz parte dos kits oriundos de Manaus. Desta maneira, é obtido o xarope simples, que é enviado para outro equipamento.

41. O conteúdo de cada embalagem que integra o kit é separadamente colocado no tanque para onde foi enviado o xarope simples. O equipamento faz a mistura, resultando no xarope composto. Tal operação industrial é executada seguindo detalhadas especificações técnicas.

42. O xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição. Por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada. Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida.

43. O processo produtivo das bebidas sem açúcar é semelhante. A diferença é que na operação de industrialização em que os componentes dos kits são

misturados, o engarrafador adiciona apenas água (o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o “xarope simples”).

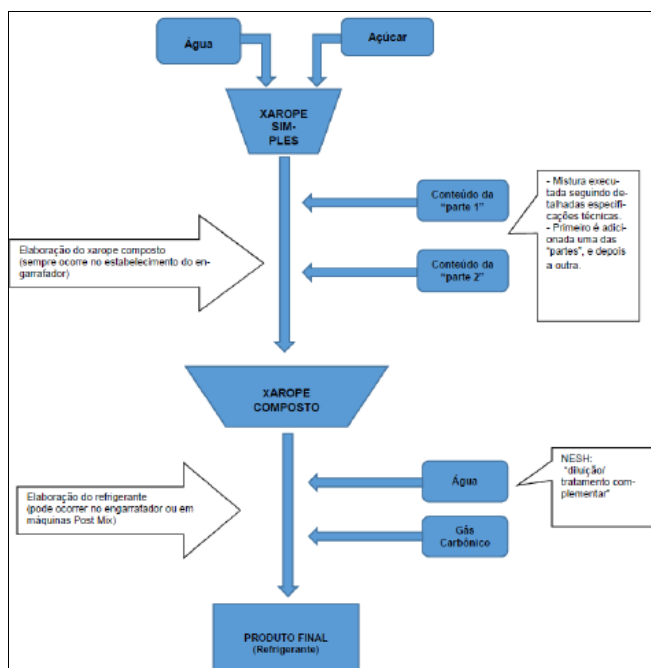
44. Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo final a produção de refrigerantes.

45. Entretanto, em alguns estabelecimentos engarrafadores, uma parte da produção de xarope composto é destinada para terceiros (normalmente, bares e restaurantes), a fim de ser utilizada em máquinas de Post Mix. Neste caso, a mistura com gás carbônico e a água não ocorre no engarrafador, mas na máquina.

46. Assim, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário (quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento do engarrafador), como um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix).

47. Observe-se que não há diferenças no maquinário utilizado para produção do xarope composto. Qualquer que seja sua utilização, os dois tipos de xarope composto são bastante semelhantes, sendo que, quando há diferenças, elas não alteram a classificação fiscal do produto (em alguns xaropes para Post Mix, é adicionado antiespumante, aditivo que evita que ocorra formação de espuma no ato de encher o copo com o refrigerante).

48. No fluxograma simplificado a seguir, podem ser visualizadas as etapas do processo de elaboração do refrigerante Coca-Cola.



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

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

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

Somente depois dessa etapa é que se forma uma preparação, conhecida como xarope composto. Nos termos do artigo 3º do RIPI/2010, a elaboração do xarope composto, quando destinado a receber tratamento adicional em etapa

posterior do processo produtivo do Recorrente, é uma operação de transformação intermediária:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Claro está, portanto, que mesmo que se pudesse considerar todas as partes dos kits como uma mercadoria única, ainda assim não seria possível utilizar a RGI 1 para sua classificação direta na posição 2106.90.10 Ex. 01, pois a sua diluição não resultaria em um produto “com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal”, tendo em vista a necessidade de adição água e de açúcar ou de edulcorantes artificiais, muito menos em um produto “com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”.

Realizada a análise da possibilidade de adequação dos “kits de preparações” à posição 2106.90.10 Ex. 01, pela aplicação da RGI 01, com conclusão negativa, volto à análise da aplicação das demais RGI's. Nesta etapa, é necessário avaliar a aplicabilidade da RGI 3 (específica para a classificação de produtos misturados ou artigos compostos), segundo a qual quando pareça que a mercadoria pode

classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se de acordo com as regras 3a), 3b) ou 3c). Para verificar se é possível determinar se alguma matéria confere ao produto a sua característica essencial, analisaremos as Notas Explicativas X e XI da RGI 3 b), as quais, a meu ver, põe uma pá de cal sobre toda a celeuma:

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O referido dispositivo teve por origem consultas sobre a classificação fiscal de bens com características idênticas às dos insumos adquiridos pela recorrente, inclusive bases para elaboração de FANTA (marca produzida pelas empresas do grupo Coca-

Cola) e de um refrigerante sabor Cola. Depois de uma demorada análise, o CCA decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente.

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

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

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

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

No presente caso, assim como nos outros que comumente chegam a este colegiado, tratando da classificação fiscal do concentrado, a situação se repete.

Assim, os atos da SUFRAMA continuam válidos, porque não tratam (e nem teriam competência para tratar) de classificação de mercadoria, mas apenas de aprovação de projetos produtivos básicos. E, ultrapassada a questão relativa às competências, cada um dos componentes dos "kits" deverá ser classificado no código próprio da TIPI, o que culmina no provimento do recurso fazendário no presente tópico.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer em parte** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere à aplicação do RE nº 592.891/SP, à classificação de "kits/concentrados" e à competência da SUFRAMA, e, no mérito, em **dar-lhe parcial provimento**, para: (a) aplicar o que restou decidido pelo STF no RE nº 592.891/SP, observando que o creditamento deve ser efetuado no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo, conforme a Nota SEI/PGFN nº 18/2020 (só há crédito de operações isentas nas hipóteses previstas na legislação, e quando houver alíquota positiva do imposto); (b) manter a glosa no que se refere à classificação, entendendo-se que cada um dos componentes dos "kits" deverá ser classificado no código próprio da TIPI; e (c) aclarar a incompetência da SUFRAMA para classificar mercadorias na NCM, destacando que não há conflito de competências entre a SUFRAMA (que aprova os projetos – PPB) e a RFB (que analisa a legitimidade da utilização da isenção, inclusive no que se refere à correta classificação da mercadoria).

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan

Fl. 29 do Acórdão n.º 9303-015.632 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 15504.725496/2017-81

Declaração de Voto

Cons. Alexandre Freitas Costa,

Em julgamentos realizados na 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção em novembro de 2022 (Acórdãos n.º 3402-10.034; 3402-010.035, 3402-010.050 e 3402-010.052) acompanhei a relatora no sentido de “reconhecer a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) para estabelecer a classificação fiscal dos “kits de concentrados”, e manter o código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela Recorrente”.

Após revisitar a matéria e recanalizá-la, alterei meu posicionamento anterior para afastar a possibilidade da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) estabelecer a classificação fiscal – Código NCM – dos “kits de concentrados”, tarefa esta que possui objetivos tributários e compreendo ser da Administração Tributária.

Com efeito, à SUFRAMA compete exclusivamente a concessão e fiscalização do cumprimento das condições para fruição dos incentivos fiscais após a análise do PPB definido em Portaria Interministerial, na forma prevista pelos artigos 1º, 4º, I, c, do Anexo I, do Decreto nº 7.139/2010 e 10, 13, 15 e 23, todos da Resolução CAS nº 202/2006.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto para justificar a alteração do meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Freitas Costa