



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15504.725903/2017-50
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-009.778 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

COISA JULGADA. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE EM INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA ACERCA DA MATÉRIA SOLIDIFICADA. PREJUDICIAL AO MÉRITO

A existência de coisa julgada permitindo o crédito de IPI na aquisição de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus impede a análise do tema na instância administrativa.

APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico deve ser entendida como uma mudança de posição interpretativa da Administração a respeito de determinada norma. Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao artigo 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa por parte da Administração Tributária no sentido de fundamentar a cobrança de crédito tributário.

COMPETÊNCIA. RECEITA FEDERAL. FISCALIZAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL DADA PELO FORNECEDOR DOS PRODUTOS. NECESSIDADE DE CONFERÊNCIA PELO ADQUIRENTE. Em razão da não cumulatividade do IPI e de sua sistemática imposto sobre imposto, o adquirente de produtos industrializados deve conferir se a nota fiscal atende todas as prescrições legais e regulamentares, conforme art. 62 da Lei nº 4.502/1964, aí se incluindo a classificação fiscal, especialmente em se tratando de situação de crédito presumido.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para exonerar o crédito tributário lançado em razão da classificação fiscal adotada pela Recorrente. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Lara Moura Franco Eduardo (Suplente Convocada) e Pedro Sousa Bispo, que negavam provimento ao recurso para manter a autuação. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. Julgamento iniciado na sessão de 26 de outubro de 2021, no qual foram colhidos os votos do Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida e da Conselheira Lara Moura Franco Eduardo (Suplente Convocada), em substituição do Conselheiro Jorge Luis Cabral, motivo pelo não votaram nesta sessão os Conselheiros Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado) e Marcos Antonio Borges (Suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado em 7 de fevereiro de 2018 (fls 1902 a 1983), contra o Acórdão n. 14-75.145 da 8ª Turma da DRJ/RPO (fls. 1824 a 1864), cuja ciência foi dada ao contribuinte em 9 de janeiro de 2018 (fls 1869).

Por bem descrever os fatos que fundamentaram a autuação fiscal e as razões de defesa da Contribuinte, colaciono a seguir o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata-se de auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, constituindo-se os respectivos créditos tributários em desfavor da contribuinte epigrafada, no montante total de R\$ 28.206.154,23 (vinte e oito milhões, duzentos e seis mil, cento e cinquenta e quatro reais, vinte e três centavos), consolidado na data do lançamento, conforme demonstrativo (e-fl. 2).

De acordo com a Descrição dos Fatos (e-fl. 3), constatou-se que a totalidade dos créditos aproveitados pela fiscalizada (oriundos de insumos adquiridos da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, CNPJ 61.454.393/0001-06) eram indevidos.

A conclusão pela improcedência dos créditos assentou-se, basicamente, em duas análises: da inexistência do direito de aproveitamento dos créditos, consubstanciada no Relatório de Ação Fiscal nº 01 (e-fls. 24/50), e do erro de classificação fiscal e alíquota dos produtos geradores dos créditos, consubstanciada no Relatório de Ação Fiscal nº 02 (e-fls. 51/98). Em síntese, tais relatórios trazem as seguintes informações:

Relatório de Ação Fiscal nº 01

Da apropriação dos créditos

A maior parte dos créditos incentivados do IPI escriturados pela fiscalizada são oriundos de *kits* contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, identificados pelo fornecedor como um “concentrado”.

Nas notas fiscais emitidas pela Recofarma não há destaque de IPI, com fundamento no art. 81, II, e art. 95, III, ambos do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010). No entanto, a fiscalizada, entendendo ter direito ao crédito previsto no art. 237 do RIPI/2010, nas aquisições dos produtos elaborados pela Recofarma, aplicou sobre o valor dos *kits* a alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10.

Dos produtos industrializados pela Recofarma

Constatou-se que a Recofarma não utiliza açúcar no processo de industrialização dos *kits*, mas sim produtos intermediários (corante caramelo, álcool neutro e ácido cítrico) em cuja industrialização é empregado o açúcar.

O corante caramelo é resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos. O corante caramelo pode gozar da isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010, pois “incorpora” a sacarose, que é uma matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional. Entretanto, o fato de o corante caramelo poder gozar de isenção não significa que ele pode gerar direito à isenção em relação aos produtos industrializados que o utilizam como matéria-prima.

No caso da fabricação dos *kits* sabor guaraná, o extrato vegetal regional efetivamente entra no processo produtivo de pelo menos um de seus componentes. Desta forma, entende-se que os componentes de kits para guaraná, em cuja elaboração tenha sido utilizado extrato de guaraná, fazem jus à isenção do art. 95, III, RIPI/2010.

No caso dos *kits* de outros sabores que não cola e guaraná, os insumos que, segundo a empresa, justificam a aplicação da isenção do DL nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, são o álcool e o ácido cítrico. Ambos são produtos industrializados a partir de matérias-primas diversas, inclusive da sacarose extraída da cana-de-açúcar. Assim, **o mesmo raciocínio exposto para o corante caramelo deve ser aplicado ao álcool e ao ácido cítrico.**

O ácido cítrico, além de não ser uma matéria-prima extrativa vegetal, também não é bem de produção regional, pois é fabricado e fornecido por uma empresa localizada no Estado de São Paulo.

Em relação ao álcool, deve ser observado que no processo produtivo de Recofarma, é utilizado em quantidades ínfimas, onde funciona como agente de emulsificação de algumas substâncias odoríferas. Conforme a Nota 3 do Capítulo 22 da

TIPI, refrigerantes não podem conter teor alcoólico superior a 0,5% em volume. **Não seria razoável que o álcool fosse responsável por gerar significativos valores de benefício fiscal para engarrafadores de bebidas não alcoólicas.**

Observe-se que inexistente processo produtivo básico (PPB) estabelecido para o produto álcool, ou seja, nenhuma empresa possui projeto aprovado na SUFRAMA que vise isenção de IPI quando os produtos forem destinados para fora da Amazônia Ocidental.

Da competência da SUFRAMA

A empresa alega que o direito à isenção do IPI, prevista no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, estaria garantido pelo fato de a Resolução nº 298/07 da SUFRAMA ter outorgado o benefício para o produto concentrado destinado à produção de bebidas não alcoólicas, abrangendo todos os concentrados fabricados pela Recofarma.

Não se discute se é da SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar projetos de empresas que objetivam usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, e que a existência do projeto aprovado pela SUFRAMA é um dos requisitos para o gozo da isenção em si. Porém, a aprovação de projeto pelo Conselho de Administração da SUFRAMA não é o único requisito para a isenção do art. 95, III, do RIPI/2010.

Observe-se que existem diferenças significativas nas matérias-primas e produtos intermediários utilizados nos diversos tipos de produtos industrializados pela Recofarma.

Quando se trata da comprovação do efetivo direito ao benefício, não é suficiente a realização apenas de uma análise geral de todos os produtos da empresa. A isenção do IPI prevista no DL nº 1.435, de 1975, é objetiva (em virtude do produto), e não subjetiva (em função da qualidade do beneficiário). Portanto, é indispensável a comprovação da legitimidade da isenção para cada produto específico, sendo inadmissível que, para este fim, se use apenas um modelo de referência, ainda mais considerando que tal “modelo” utiliza insumo regional que não é empregado em várias marcas de kits comercializadas por Recofarma.

Da competência da Receita Federal do Brasil

A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem a competência para verificar o cumprimento de todos os requisitos quando da efetiva utilização de benefícios fiscais, e cobrar os valores de imposto que sejam devidos aos cofres da União, observando-se 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). Não há, na legislação, qualquer norma que limite total ou parcialmente o exercício da competência da Receita Federal na fiscalização do benefício sob análise.

O § 2º do art 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, não diz que os incentivos fiscais previstos serão concedidos pela SUFRAMA. O que consta deste dispositivo legal é a exigência de projeto aprovado pela autarquia. A SUFRAMA emite um ato aprovando o projeto técnico-econômico, não um ato “concedendo” o benefício. O ato da SUFRAMA não tem o efeito do despacho da autoridade administrativa de que trata o art. 179 do CTN.

O Fisco não está questionando o atendimento ao Projeto Produtivo Básico (PPB). O que se demonstra é que, embora a Recofarma possua projeto aprovado pela SUFRAMA, para efetivo gozo do benefício é necessário que todas as demais condições isentivas previstas no Decreto-lei nº 1.435, de 1975, sejam atendidas, o que não aconteceu.

Anexo ao Relatório de Ação Fiscal nº 01

Da jurisprudência dos tribunais

O Tribunal Pleno do STF negou provimento ao Recurso Extraordinário 212.484-RS, interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que autorizou o creditamento do IPI de produtos adquiridos sob o regime de isenção.

Contudo, o art. 506 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), estabelece que “*a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros*”. O Código anterior (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973) continha, no seu artigo 472, conteúdo semelhante. Assim, a fiscalizada não pode usufruir dos efeitos da sentença ali prolatada, visto que os efeitos são *inter partes* e não *erga omnes*.

De outro lado, há decisões do próprio STF no sentido de que não há direito ao crédito nos casos de aquisição de insumos não onerados pelo IPI, incluída a isenção, como se constata pelos seguintes julgados: RE nº 551.244-4, RE nº 353.657, RE nº 370.682, AgRE nº 444.267-1 e AgRE nº 372.005-8.

Do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4

A fiscalizada afirma que está amparada pelo Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC).

Ocorre que a decisão do TRF da 2ª Região, proferida no Agravo de Instrumento nº 2004.02.01.013298-4, que tem como agravante a União Federal e como agravado a AFBCC, definiu que a “*eficácia da coisa julgada, embora erga omnes, fica restrita aos associados da impetrante domiciliados no âmbito da competência territorial do órgão prolator, consoante disposto no art. 16 da Lei nº 7.347/85, na redação da Lei nº 9.494/97, qual seja, este TRF – 2ª Região, e apenas no Estado do Rio de Janeiro*”.

Como a fiscalizada está sediada em Belo Horizonte, no Estado de Minas Gerais, fora da competência territorial do Tribunal, não está amparada pelo Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4. Esta situação perdura em decorrência do julgamento dos embargos de declaração opostos em face do acórdão inicialmente proferido.

Corroborando o mesmo entendimento a decisão do STF no acórdão que negou provimento ao Agravo Regimental na Reclamação nº 7.778-SP, ajuizado pela Companhia de Bebidas Ipiranga que, assim como a SPAL Indústria Brasileira de Bebidas S/A, é associada da AFBCC e está estabelecida fora do limite territorial da jurisdição do órgão prolator.

Relatório de Ação Fiscal nº 02

Da classificação fiscal dos kits adotada pela Recofarma

A partir de janeiro de 2011, a Recofarma passou a registrar nas notas fiscais a classificação fiscal 2106.90.10, código Ex 01, que tem a seguinte descrição:

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

Da operação de industrialização no estabelecimento engarrafador

Os kits fornecidos pela Recofarma são constituídos de dois ou mais componentes, cada um condicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido.

O processo produtivo dos refrigerantes (exceto as bebidas sem açúcar) consiste, basicamente, em preparar o xarope composto e, depois, adicionar água carbonatada. O xarope composto é obtido da mistura do xarope simples (água e açúcar) com os componentes dos kits recebidos da Recofarma, que são adicionados ao misturador separadamente, seguindo detalhadas especificações técnicas.

O processo produtivo das bebidas sem açúcar é semelhante. A diferença é que, ao invés do xarope simples, utiliza-se apenas água na etapa em que os componentes dos *kits* são misturados.

Em alguns estabelecimentos engarrafadores, parte da produção do xarope composto é destinada a 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 ocorre na máquina *post mix*, no ponto de venda ao consumidor final.

Assim, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário (quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento industrial), como um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas *post mix*).

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 cada), o manuseio dessas partes no interior do estabelecimento do engarrafador somente era possível de forma totalmente separada uma da outra.

A mistura do conteúdo dos componentes dos *kits* fornecidos pela Recofarma, realizada dentro do estabelecimento engarrafador, caracteriza-se como operação de transformação definida no art. 4º, I, RIPI/2010.

Só depois de realizada a operação industrial de mistura dos componentes dos *kits* é que se obtém a preparação, conhecida como xarope composto, que deve ser enquadrada na exceção tarifária do código NCM 2106.90.10.

Nos termos do art. 3º do RIPI/2010, a elaboração do xarope composto, quando destinado a receber tratamento adicional em etapa posterior do processo produtivo da fiscalizada, é uma operação de transformação intermediária.

Além de produto intermediário, o xarope composto também pode se constituir em um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de *post mix*).

Dos critérios a serem observados para a classificação fiscal dos *kits*

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.

A fiscalizada se baseia na RGI 1 para classificar os *kits* no Ex 01 do código 2106.90.10.

Entretanto, o texto da posição em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 utiliza as palavras “preparação”, “concentrado” e “capacidade de diluição”, que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único.

Também 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* recebidos de Manaus, possa ser classificado em código único.

A RGI 2.a abrange artigos que se apresentem desmontados ou por montar e que já possuam as características essenciais do artigo completo ou acabado. Porém, os insumos fornecidos pela Recofarma não possuem as características essenciais do artigo completo ou acabado (que é o concentrado). Observa-se, também, que vários componentes servem para outros fins que não seja o uso em bebidas. Além disso, o item VII da Nota Explicativa da RGI 2.a deixa claro que a regra em questão não pode ser aplicada a insumos do setor alimentício.

Já a RGI 3.b do SH trata de hipótese em que obras constituídas pela reunião de artigos diferentes e mercadorias apresentadas em sortidos, acondicionados para venda a retalho, devem ser classificadas como uma mercadoria única.

Alguns produtos finais do setor alimentício destinados a venda a retalho podem ser classificados como mercadoria única por aplicação da RGI 3.b, quando atendidos todos os requisitos legais. Neste caso, porém, a classificação é definida em função do artigo individual que confere a característica essencial do conjunto, e não com base nas características do conjunto inteiro.

Qualquer possibilidade de que um *kit* contendo insumos destinados à fabricação de bebidas pudesse ser tratado como uma mercadoria única foi eliminada com a inclusão na NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3.b.

Os *kits* que podem ser classificados em código único correspondem a bens que já se constituem em produto final, ou que são destinados a constituir um produto final de forma imediata. Em geral, tratam-se de artigos acondicionados para venda a retalho, vendidos a consumidores finais.

Desta maneira, inexistindo qualquer norma legal que permita classificar em código único as embalagens individuais 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.

100% dos *kits* para refrigerantes fornecidos pela Recofarma são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10. Os *kits* para refrigerantes não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de substâncias destinadas à industrialização de extratos concentrados.

A classificação fiscal não pode ser efetuada de acordo com características que o produto só passará a apresentar em etapas futuras da cadeia produtiva, realizadas em outro estabelecimento industrial.

Cada componente dos *kits* deve ser enquadrado em um código de classificação antes da realização da operação de industrialização pelo engarrafador, passando a integrar produto classificado em outro código após a realização da operação de industrialização.

O SH contempla classificações fiscais próprias para matérias-primas, classificações fiscais próprias para produtos intermediários, e classificações fiscais próprias para o produto finalmente elaborado.

A Recofarma trata os *kits* como uma mercadoria única por motivos comerciais e tributários.

Não haveria impedimento de natureza físico-química para que cada componente de *kit* fosse fabricado e vendido por um estabelecimento diferente, ou para que fosse recebido pelo engarrafador em momentos diferentes.

O entendimento de que o interesse comercial e tributário do fabricante determinaria a classificação fiscal do produto é inaceitável. Afinal, o Sistema Harmonizado é um sistema padronizado desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas que tem como princípio básico a uniformidade dos enquadramentos nos países membros.

Do conceito de “preparação”

Para que uma mercadoria se enquadre no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ela deve se caracterizar como uma preparação composta. Note-se que, ao se referir a preparações, fica claro que a NCM ou a NESH estão tratando de misturas.

Ao abordar especificamente a elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas (posição 21.06), a NESH menciona a adição de ingredientes como acidulantes, conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais. Ao usar o verbo “adicionar”, obviamente, está se referindo ao processo onde ocorre a mistura dos ingredientes, e não a sua remessa em conjunto. Assim, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, ao citarem “preparações compostas”, indicam produtos constituídos por uma mistura de diversas substâncias.

Cabe observar que as expressões “preparação simples” e “preparação composta” são muitas vezes utilizadas de maneira equivocada. Qualquer preparação, simples ou

composta, contém mais de uma substância. A diferença entre ambas as categorias encontra-se no tipo de componentes empregados. Quando as matérias misturadas se classificam no mesmo Capítulo da NCM, a preparação é do tipo “simples”. A elas a Nomenclatura se refere apenas como preparações. Quando as preparações contêm matérias de base de Capítulos distintos, a Nomenclatura as distingue das preparações (“simples”), denominando-as de preparações compostas.

No que se refere ao tópico sob análise, os *kits* são formados por um conjunto de insumos acondicionados em embalagens individuais, sendo que pelo menos uma das embalagens contém uma preparação composta. Pelas informações disponíveis, nenhum componente dos *kits* contém mistura de matérias classificadas no mesmo Capítulo da NCM, inexistindo assim preparações simples. Verifica-se também que nem todos os componentes individuais se caracterizam como preparações, existindo embalagens que contêm uma matéria pura.

Dos conceitos de “concentrado” e de “capacidade de diluição em partes da bebida”

No setor de bebidas, o concentrado se caracteriza como um insumo que contém todos os extratos e aditivos necessários para obtenção do produto final, bastando, para isso, promover a sua diluição com água. A capacidade de diluição expressa o grau de concentração da preparação (mercadoria única), em função da quantidade de água que deve ser adicionada.

O próprio texto do Ex 01 do código 2106.90.10 confirma estes conceitos ao usar as expressões “preparação composta” e “capacidade de diluição em partes da bebida”, que indica que o insumo tem a capacidade de, por simples diluição (no caso de refrigerantes, diluição em água carbonatada), resultar na bebida.

Para determinar o que chama de capacidade de diluição, a Recofarma calcula a proporção em peso do *kit* em relação ao peso final do produto (refrigerante), o que não faz o menor sentido.

Caso a Recofarma enviasse quantidade de água tratada (integrando o que chama de *kit*) suficiente para resultar na bebida, o peso dos insumos ficaria igual ao peso da bebida, ou seja, o *kit* não teria qualquer “capacidade de diluição”, devendo ser classificado na posição 22.02.

Observe-se que o xarope composto, inclusive o concentrado para máquinas *post mix*, corretamente classificado pelas empresas no Ex 02 do código 2106.90.10, enquadra-se perfeitamente no conceito exposto, tratando-se de uma preparação com todos os extratos e aditivos, com capacidade para, mediante diluição em água carbonatada, resultar no refrigerante.

Não é razoável imaginar que produtos descritos na TIPI de maneira idêntica, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas quanto o concentrado para máquinas *post mix* e os *kits* fornecidos pela Recofarma.

Para que ficasse caracterizado um produto chamado de “extrato concentrado”, deveria estar reunido num único componente todo o conteúdo das “partes” do *kit*.

Da inclusão de matérias puras nos *kits*

Os *kits* fornecidos pela Recofarma incluem embalagens individuais contendo substâncias puras, como benzoato de sódio, sorbato de potássio ou ácido cítrico. Tais substâncias passam somente por operação de reacondicionamento no estabelecimento de Recofarma, e não são reconhecíveis como destinadas ao uso na industrialização de bebidas, exceto por rótulos colados nas embalagens de transporte.

Os componentes dos *kits* (exceto os elaborados com extrato de guaraná) não fazem jus à isenção do art. 95, III, RIPI/2010. No caso de embalagem individual contendo uma substância objeto de reacondicionamento, a mercadoria não faz jus nem mesmo à isenção do art. 81, II, RIPI/2010.

A inclusão de matérias recebidas de outras regiões do país e reacondicionadas em Manaus permite que o fornecedor consiga inflar ainda mais o preço do *kit*, gerando enormes valores de créditos fictos do IPI para o adquirente.

Das questões diversas comumente alegadas pelas empresas engarrafadoras dos refrigerantes

Inexiste discordância entre o Fisco e a SUFRAMA quanto à classificação fiscal do produto. A SUFRAMA não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo.

A Fiscalização não deixou de reconhecer efeitos de ato da SUFRAMA. O que a Fiscalização está questionando aqui não é o atendimento a requisitos para gozo da isenção, mas sim a alíquota utilizada pelos adquirentes para cálculo dos créditos, decorrente da adoção de classificação fiscal incorreta.

No caso de classificação de mercadorias, o instrumento apropriado para fixação de critério jurídico é a consulta, procedimento atualmente regulado por meio da IN RFB nº 1.464, de 8 de maio de 2014, cujo resultado vincula a Administração e o consultante.

Os entendimentos registrados em Relatórios Fiscais têm efeitos delimitados aos procedimentos de fiscalização regularmente executados pelo Auditor-Fiscal da RFB, relativos a estabelecimentos e períodos específicos.

A decisão do CCA (Conselho de Cooperação Aduaneira), como ficou expresso em seu texto, foi incorporada na NESH por meio do item XI da Nota Explicativa da Regra 3.b, tornando-se de observância obrigatória pelos estados contratantes, dentre os quais se inclui o Brasil. Desta maneira, a decisão foi oficializada na NESH, cujas regras devem obrigatoriamente serem obedecidas no sistema jurídico brasileiro.

Cada país signatário da OMA (Organização Mundial das Aduanas) pode criar subdivisões a um nível mais detalhado que o do SH, mas é obrigatório que seja respeitada a posição e a subposição definidas pela organização internacional.

A operação industrial em que ocorre a mistura dos componentes dos *kits* não corresponde ao tratamento complementar a que se refere o item 12 da NESH da posição 21.06. Ali, a NESH se refere a “estas preparações”, não se aplicando ao *kit* para fabricação de bebidas, que é um conjunto de insumos que não se caracteriza como uma preparação.

Para defender a classificação fiscal utilizada pelas empresas, o instituto contratado pela Recofarma, com base em amostras coletadas no estabelecimento de um engarrafador, atribuiu uma capacidade de diluição aos *kits* mediante comparação entre a soma dos pesos dos componentes e o peso da bebida final. Porém, o produto que possui a capacidade de diluição em partes da bebida, e que não foi analisado pelo instituto, é aquele resultante da mistura de todos os ingredientes dos *kits*.

As exceções tarifárias do código NCM 2106.90.10 são específicas para extrato concentrado ou sabor concentrado, e não para o “principal insumo da bebida final”, como alegam as empresas envazadoras. Este último deve ser enquadrado no código NCM 2106.90.10, que é próprio para “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”.

Da classificação própria para os componentes dos *kits* para refrigerantes

Pelo menos uma das embalagens dos *kits* fornecidos pela Recofarma contém extratos e ingredientes aromatizantes específicos para a bebida a ser industrializada. Por exemplo, os componentes mais importantes dos *kits* sabor Cola são aqueles que contém extrato de noz de cola, aromatizantes e corante caramelo.

Dada a ausência de uma posição mais específica, uma preparação que contenha a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida se classifica no escopo da posição 21.06, a qual trata das “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”, conforme esclarecem as Notas Explicativas dessa posição:

Para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar cumulativamente as seguintes características: a) Ser uma preparação composta; b) não ser alcoólica; c) caracterizar-se como extrato concentrado ou sabor concentrado; d) ser própria para elaboração de bebida da posição 22.02; e) ter capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

O Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, por meio dos Laudos de Análise nº 1266/2013-1.0, 1266/2013-2.0, 1266/2013-3.0 e 1266/2013-4.0, respondeu da seguinte forma quando perguntado sobre as “partes” que contém extrato de noz de cola:

Quesito nº 12: O produto pode ser descrito como um extrato concentrado? Resposta: Não

Quesito nº 13: O produto pode ser descrito como um sabor concentrado? Resposta: Não

Conclui-se que um componente de *kit* para refrigerantes que contenha extrato e outros ingredientes, acondicionado em embalagem individual, não pode ser enquadrado em Ex ao código 2106.90.10, pois isoladamente não apresenta as características de um extrato concentrado. O componente em questão classifica-se no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

A fiscalizada recebeu os componentes dos *kits* como se fosse um produto único, sem discriminação da classificação fiscal e valor de cada item embalado individualmente. Desta maneira, a empresa recebeu produtos que não estavam corretamente identificados nas notas fiscais/.

Portanto, não seria possível determinar o valor tributável referente aos componentes que se classificam no código 3302.10.00, o que impediria que se determinasse a parcela do crédito a que o contribuinte faria jus. De qualquer maneira, a parcela em questão seria ínfima em relação ao total de créditos aproveitados pela fiscalizada no período objeto deste Relatório.

Da responsabilidade do engarrafador pelo pagamento de imposto e multa

Ocorreram danos ao erário em função do cálculo e aproveitamento de créditos fictos indevidos por parte da fiscalizada, resultantes da aplicação de alíquota incorreta do IPI.

Obviamente, o imposto que deixou de ser recolhido na saída dos produtos finais (refrigerantes) só pode ser cobrado do contribuinte de direito em relação a estas operações, que é o engarrafador.

Na hipótese do engarrafador se considerar prejudicado pelo fornecedor, ele deve buscar na Justiça seu direito de regresso, para reaver os montantes perdidos.

Em decorrência das análises expostas nos relatórios fiscais, a autoridade competente efetuou a glosa dos créditos indevidos e a reconstituição da escrita fiscal, apurando saldo devedor de IPI nos períodos de janeiro a abril de 2015. Para o saldo credor de períodos anteriores, foi considerado o valor zero, em vista do resultado de procedimento fiscal pretérito, registrado sob o nº 06.1.01.00-2015.00489-9 (processo nº 15173-720.004/2016-79).

Cientificada do lançamento em 13/07/2017, a autuada apresentou a sua impugnação (e-fls. 1258/1372) em 03/08/2017. Aduziu em sua defesa as razões que sumariamente se passa a expor.

01- Responsabilidade do terceiro adquirente do concentrado

É incontroverso que a impugnante é terceiro, adquirente dos concentrados para refrigerantes, e que a fornecedora Recofarma é quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou sua classificação fiscal, o que é bastante e suficiente para justificar a aplicação da alíquota utilizada para fins do cálculo do crédito.

Os fatos geradores sob exame foram apurados sob a vigência de lei que não impõe, e de Regulamento (RIPI/2010) que não mais impõe, a obrigação de o adquirente examinar o acerto da classificação fiscal do produto. Como a classificação dos concentrados no

código 2106.90.10 Ex 01 foi feita pela Recofarma, a impugnante agiu lícita e corretamente ao adotar tal classificação fiscal para cálculo do crédito de IPI.

E, se é lícito e correto aceitar a classificação fiscal dos produtos fornecidos pela Recofarma, constante de nota fiscal idônea, não há qualquer controvérsia quanto ao direito de a adquirente calcular o crédito do IPI decorrente da alíquota correspondente.

02- Alteração de critério jurídico

Em verificações fiscais anteriores, instauradas pela mesma autoridade, restou expressamente reconhecida que a classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes no código 2106.90.10 Ex 01 estava correta.

Além de ter sido intimada da lavratura dos autos de infração, a impugnante também foi intimada de diversos despachos decisórios que utilizaram os mesmos fundamentos apresentados naquelas autuações para não reconhecer o direito ao crédito de IPI e não homologar os PER/DCOMP, sem qualquer questionamento acerca da classificação fiscal do concentrado no código 2106.90.10 Ex 01.

No presente auto de infração, a autoridade administrativa inovou ao asseverar que estaria equivocada a classificação fiscal indicada pela Recofarma, fabricante do concentrado (2106.90.10 Ex 01).

A alteração do entendimento sobre a classificação fiscal dos concentrados não pode atingir fatos geradores contemporâneos ao período em que houve, expressamente, reconhecimento da correção da classificação fiscal no código 2106.90.10 Ex 01. Assim, esse novo critério jurídico não poderia alcançar fatos geradores anteriores a 13/07/2017, data da ciência do presente auto de infração. O lançamento viola o art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Ademais, registre-se que no Parecer PGFN nº 405/2003, a PGFN adotou a classificação do concentrado para refrigerantes no código 2106.90.10 Ex 01, ao reconhecer o direito ao crédito de IPI ao adquirente do concentrado, à alíquota de 27% (vigente à época), visto que, para fins de IPI, não há como estabelecer a alíquota sem definir a respectiva classificação fiscal.

03- Competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal

A SUFRAMA tem competência para aprovar os projetos industriais para fruição dos benefícios previstos no art 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975.

Para aprovar o projeto industrial, a SUFRAMA define o processo produtivo básico (PPB) do produto incentivado. E ao definir o PPB do produto incentivado, para fins de fruição de benefícios fiscais, é necessário que a SUFRAMA identifique a classificação fiscal do produto incentivado, porque, para fins de IPI, definir o produto é efetuar sua classificação fiscal. Portanto, é inerente à competência da SUFRAMA a definição da classificação fiscal do referido produto.

A RFB tem competência para definir a classificação fiscal de produtos, mas essa não é exclusiva. Nesta linha, o STJ já decidiu que a RFB não tem competência exclusiva para proceder à classificação fiscal de produto, prevalecendo a classificação fiscal definida pelo órgão técnico, naquele caso a ANVISA, não cabendo à RFB questionar aquela classificação. No mesmo sentido, houve acórdãos do CARF.

Dessa forma, deve ser observado o entendimento firmado pelo STJ e pelo CARF de que órgãos técnicos têm também competência para definir a classificação fiscal de produtos e, nesses casos, deve prevalecer a classificação dada pelo órgão técnico, em razão do seu conhecimento específico. Portanto, a SUFRAMA é o órgão técnico para definir a classificação fiscal do produto incentivado, tendo em vista que cabe a ela definir o respectivo processo produtivo básico.

04- Classificação fiscal definida pela SUFRAMA

Exercendo sua competência técnica, a SUFRAMA editou a Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI.

O Parecer Técnico nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI identificou que o produto consiste em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

Vê-se que, a partir da definição dada pela SUFRAMA ao produto fabricado pela Recofarma, a própria autarquia reconhece que o concentrado, sendo “preparações químicas”, pode ser entregue desmembrado em partes/*kits*, sem que isso desnature a sua condição de produto único, classificado no código 2106.90.10 Ex 01.

A SUFRAMA também confirma que a Recofarma continua cumprindo a classificação fiscal do concentrado por ela estabelecida, conforme se verifica do Ofício nº 4215-COPIN/CGAPI/SPR, de 28/08/2015, e do Ofício nº 3638-SPR/CGAPI/COPIN, de 26/09/2014, apresentados em processos administrativos similares a este e de interesse de outros fabricantes de produtos Coca-Cola (Anexos DOC. 05 e DOC. 06).

Por meio do Ofício nº 3726/2016-SPR, de 19/08/2016, a SUFRAMA, em resposta à fiscalização instaurada contra outro fabricante de Coca-Cola (Ofício nº 32/2016 SAFIS/DRF/SLS/MA, de 08/08/2016) e que deu origem ao PA nº 10320.722127/2017-71, apresentou as “Informações Textuais do Produto”, na qual consta, expressamente, que o concentrado para refrigerantes, composto de “partes líquidas e sólidas”, é classificado no código 2106.90.10 Ex 01 (Anexo DOC. 07).

05- Classificação fiscal de acordo com as regras das RGI/SH

O Fisco subverteu a ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação, uma vez que aplicou as regras secundárias (Regras 2 e 3) antes da primária (Regra 1), para concluir que o concentrado não poderia ter sido classificado no código 2106.90.10 Ex 01.

Pelo histórico das TIPI, desde 1988, constata-se que o concentrado para refrigerantes sempre foi classificado como uma mercadoria única, descrita como “preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebidas”, constituída por diversos componentes, sendo relevante e suficiente para determinar a classificação como produto único a existência de um extrato concentrado/sabor concentrado para que todos os demais componentes que a ele se juntam integrem o mesmo produto.

O item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral de Interpretação 3.b também reforça o fato de que os concentrados para refrigerantes, entregues em forma de *kits*, são tratados como produtos únicos, pois a sua literalidade demonstra que esses concentrados constituem mercadoria unitária, integrada por diferentes componentes. E a razão do afastamento da aplicação da regra de exceção 3.b é justamente porque já existe posição específica na legislação brasileira para os concentrados da posição 22.02.

As Notas Explicativas III.a e IV da Regra Geral de Interpretação 1 e a Nota Explicativa X da Regra Geral 2.b esclarecem que a aplicação da Regra Geral de Interpretação 1 se dá automaticamente quando há uma posição específica para classificar a mercadoria. A decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, de 23/08/1985, citada pela autoridade fiscal, consistiu em mero trabalho preparatório que não tem natureza de parecer do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e que não integra a coletânea publicada no *site* da RFB, não sendo oponível ao sistema jurídico brasileiro.

Cabe destacar a existência de outras mercadorias que, da mesma forma que o concentrado para refrigerantes, são entregues conjuntamente, em embalagens separadas, e, a despeito disso, são classificadas em uma única posição.

O fato de os concentrados adquiridos da Recofarma não terem sido previamente misturados não significa que não estejam prontos para uso pelos fabricantes dos refrigerantes. Após o ingresso dos concentrados no estabelecimento destinatário, todo o processo produtivo é relativo à elaboração de refrigerantes e, por conseguinte, é óbvio que os referidos concentrados estão prontos para uso.

Nesse sentido, a própria NESH B, em seu subitem 7, relativo à subposição 2106.90, reconhece, de um lado, que as preparações compostas dessa posição podem conter a totalidade dos ingredientes aromatizantes que caracterizam determinada bebida ou apenas parte desses ingredientes e, de outro, a possibilidade de essas preparações serem transportadas em partes.

Os pareceres técnicos, juntados pela Recofarma nos processos administrativos nº 11080.732960/2014-10 e nº 11080.732817/2014-28, também integram a presente impugnação (Anexo DOC. 09).

06- Direito ao crédito na aquisição de concentrados do Guaraná

O direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados para elaboração do refrigerante Guaraná deve ser reconhecido, já que ratificado pela autoridade fiscal.

07- Direito ao crédito com base no art. 6º do DL nº 1.435, de 1975

De acordo com o Fisco, os concentrados não seriam beneficiados pela isenção, pois não teria havido utilização direta de matérias-primas agrícolas extrativas vegetais na sua fabricação.

Ocorre que, ao aprovar o Parecer Técnico nº 224/2007, a SUFRAMA entendeu que era suficiente e bastante à aprovação do projeto, para fruição do benefício, a utilização de açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo na fabricação do concentrado, produzido a partir de cana de açúcar adquirida de produtores localizados na Amazônia Ocidental.

O DL nº 1.435, de 1975, outorgou a SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais nele previstos, bem como cancelá-los, e administrar e fiscalizar quaisquer questões inerentes a esses benefícios.

O despacho da autoridade administrativa suficiente a comprovar a concessão da isenção a Recofarma, consoante o art. 179 do CTN, é a Resolução CAS nº 298/2007, fundamentada no Parecer Técnico nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI.

As Resoluções do CAS não são aprovadas exclusivamente por representantes da SUFRAMA, visto que o Ministro de Estado da Fazenda integra o CAS. Assim, ao desconsiderar os atos da SUFRAMA, o Fisco está contrariando orientação formal que foi definida, inclusive, pelo Ministério da Fazenda. Na hipótese de discordar da concessão do benefício, o Fisco deveria questioná-lo perante a própria SUFRAMA.

A SUFRAMA já atestou, em diversas ocasiões, que a Recofarma cumpre todos os requisitos necessários para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, tendo, inclusive, demonstrado que foram cumpridas todas as etapas para aprovação do projeto, com a emissão dos respectivos Laudo de Operação (LO), Laudo de Produção (LP) e Laudo Técnico de Auditoria Independente (LTAI).

É suficiente para fins de fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, que os concentrados sejam elaborados com pelo menos uma das matérias-primas agrícolas extrativas vegetais mencionadas no Parecer Técnico nº 224/2007. É irrelevante que o ácido cítrico tenha sido adquirido de São Paulo, pois é produzido a partir de açúcar oriundo da Amazônia Ocidental. A utilização do álcool na elaboração dos concentrados é suficiente à aplicação do benefício, visto que a SUFRAMA o definiu como matéria-prima para fins de aprovação do PPB.

A autoridade fiscal desconsiderou que o art. 13 da Resolução do CAS nº 202/2006 determina que os empreendimentos regularmente implantados na Zona Franca de Manaus ficam dispensados de apresentação de projetos para produtos similares aqueles que já tenham sido aprovados pelo CAS. É relevante destacar que o referido Parecer menciona que a Recofarma fabrica concentrados para diversos tipos de bebidas e que o concentrado do tipo “cola” foi utilizado como modelo de referência.

O desrespeito aos atos da SUFRAMA, sem qualquer processo administrativo, com a necessária participação das partes interessadas, caracteriza ofensa ao devido processo legal.

08- Direito ao crédito com base na coisa julgada

A segurança concedida nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola (AFBCC) em defesa de direito constitucional comum aos seus associados, abrange, de forma ampla e irrestrita, os associados estabelecidos em todo o território nacional.

Não é aplicável ao presente caso a limitação territorial prevista no art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 10 de setembro de 1997, porque no julgamento do RE nº 612.043/PR, em 10/05/2017, realizado sob a sistemática de repercussão geral, o Plenário do STF estabeleceu que aquelas limitações contidas na Lei somente são aplicáveis para as ações coletivas de rito ordinário, o que não compreende o mandado de segurança coletivo.

Os efeitos da sentença do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.00477834 abrangem a União e os membros da AFBCC, e não o Delegado da Receita Federal deste ou daquele estado e os membros da AFBCC.

A Rcl nº 7.778-SP continua não interferindo no presente caso, eis que não há decisão, nem de mérito nem definitiva, que justifique a interpretação dada pelo Fisco, como atesta o Procurador-Geral da República no parecer apresentado nos autos da referida reclamação.

Se de mérito fosse, a decisão da Rcl nº 7.778-SP teria sido atingida pela tese fixada no RE nº 612.043/PR.

Por outro lado, no que se refere ao AG nº 2004.02.01.013298-4, o STJ, há muito, suspendeu os seus efeitos nos autos da Medida Cautelar nº 19.988, ao atribuir efeito suspensivo ao recurso especial interposto pela associada da AFBCC localizada em Ribeirão Preto.

Registre-se que o STJ já examinou e aplicou a coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4, em decisões definitivas e posteriores à Reclamação, a fabricantes de Coca-Cola localizados em Ribeirão Preto e na Bahia, ou seja, também fora da competência do órgão prolator da sentença.

No precedente mencionado no julgamento do REsp nº 1.295.383, o Ministro Benedito Gonçalves invoca, como razão de decidir, o acórdão proferido no REsp nº 1.243.887-PR, julgado à sistemática de recursos repetitivos (art. 543-C do antigo CPC), no qual a Corte Especial do STJ decidiu que a limitação prevista no art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 1997, introduzido pela Medida Provisória nº 1.798-1, de 11 de fevereiro de 1999, somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor, ou seja, após 11/02/1999.

Não há nenhum fato novo subsequente às decisões do STF e às decisões do STJ que justifique a autoridade administrativa não observar a coisa julgada e o entendimento firmado em recurso repetitivo e em repercussão geral.

09- Direito ao crédito com base no art. 9º do DL nº 288, de 1967

Porque oriundo da Zona Franca de Manaus, haveria direito aos créditos, pois o concentrado adquirido da Recofarma também gozaria da isenção de que trata o art. 81, II, do RIPI/2010, com base legal no art 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967.

O STF, em sessão plenária no julgamento do RE nº 212.484-RS, firmou o entendimento de que é assegurado ao adquirente da matéria-prima isenta oriunda de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizada na fabricação de produto cuja saída é sujeita ao IPI, o direito ao crédito do imposto relativo à sua aquisição. No referido precedente, o STF julgou questão idêntica à discutida nos presentes autos. Esse entendimento foi mantido pelo STF mesmo após os julgamentos dos RE nº 353.657 e nº 370.682 em que se discutiu a questão do direito a créditos relativos à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

No julgamento do RE nº 566.819-RS, em sessão plenária, o STF concluiu que o contribuinte apenas não tinha direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos

beneficiados pela isenção geral, aquela relacionada ao produto incentivado. Restou esclarecido que não se estava discutindo a hipótese relativa à aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus.

A própria Procuradoria da Fazenda Nacional, em seu Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, atribui força vinculante ao entendimento manifestado no RE nº 212.484-RS, uma vez que determina a observância obrigatória das decisões judiciais proferidas pelo Plenário do STF, em sede de controle difuso de constitucionalidade, anteriores a 03/05/2007, confirmadas em julgamentos posteriores do STF.

O Plenário do STF reconheceu, nos autos do RE nº 592.891-SP, a existência de repercussão geral da questão específica concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos beneficiados por isenção subjetiva, ou seja, oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus. Assim, até que seja julgado o mérito do RE nº 592.891-SP, permanece hígido o entendimento do STF manifestado no RE nº 212.484-RS.

10- Acréscimos legais

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

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

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

11- Exigência de multa

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

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

A jurisprudência da CSRF vigente à época dos fatos geradores discutidos neste processo reconhecia: (a) que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal, e (b) o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus.

12- Juros sobre a multa de ofício

A incidência de juros sobre a multa de ofício implica numa indireta majoração da própria penalidade, não se podendo falar em mora na exigência de multa.

Ao disciplinar a incidência de juros de mora sobre débitos de qualquer natureza perante a Fazenda Nacional, o parágrafo único do art. 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 2.331, de 28 de maio de 1987, dispõe expressamente que juros de mora não incidem sobre o valor da multa (ainda que de mora).

Segundo entendimento pacífico do STJ, proferido sob a sistemática de recurso repetitivo e, pois, de observância obrigatória, ambas as multas, de ofício e de mora, possuem natureza punitiva.

Os dispositivos legais atualmente em vigor (art. 59 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996) não prevêm a possibilidade de cobrança dos juros na forma pretendida pelo Fisco.

Por fim, a interessada pugna pelo cancelamento do auto de infração, com a consequente extinção do crédito tributário exigido.

É o relatório do essencial.

Sobreveio então o Acórdão da DRJ de Ribeirão Preto, negando provimento impugnação da Contribuinte, cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS ORIUNDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS. GLOSAS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico deve ser entendida como uma mudança de posição interpretativa da Administração a respeito de determinada norma.

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

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. DOCUMENTOS FISCAIS IDÔNEOS. CLASSIFICAÇÃO EQUIVOCADA. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

Em matéria tributária, a culpa do agente é irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN. Na situação, as notas fiscais de aquisição das mercadorias que originaram o suposto crédito, ao consignarem classificação fiscal equivocada que não se aplica ao produto comercializado, deixam de ostentar o amparo necessário a respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa.

DECISÕES DO STF EM SEDE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EFEITOS *ERGA OMNES*. DECRETO Nº 2.346, DE 1997.

As decisões judiciais atinentes a casos concretos possuem apenas efeitos *inter partes* e não vinculam os atos da Administração Tributária. Uma decisão emanada do Supremo

Tribunal Federal somente alcançaria terceiros não participantes da lide se observadas as condições descritas pelo Decreto nº 2.346, de 1997.

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

O provimento jurisdicional abrange o objeto da demanda judicial, vale dizer, o conteúdo do pedido da petição, e seu alcance restringe-se aos associados da impetrante domiciliados no âmbito da competência territorial do órgão prolator.

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

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

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

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls 1902 a 1983) a este Conselho, reprisando sua defesa feita em sede de impugnação.

Por sua vez, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões à fls 2.087 a 2.162.

Em 20 de agosto de 2019, este Colegiado iniciou a análise do caso, cujo julgamento foi convertido em diligência para aguardar o trânsito em julgado do RE 592.891 (tema 322) pelo Supremo Tribunal Federal.

Ato contínuo, foi certificado nos autos que, finalizada a apreciação dos embargos de declaração opostos no RE 592.891, o trânsito em julgado ocorreu em 18/02/2021.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, bem como atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

1. Contextualização da lide e limitação do caso concreto

A discussão travada nos presentes autos é de longa data conhecida tanto pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, quanto por essa Turma de Julgamento em particular.

Trata-se da interminável batalha entre a Receita Federal e aqueles contribuintes que adquirem produtos isentos de estabelecimento instalado na região amazônica e anseiam por fazer jus ao crédito de IPI referente a tais compras. A Fiscalização, de seu lado, contrapõe-se a tal pretensão por entender que os requisitos legais para a tomada dos créditos não estão preenchidos.

Essa antiga discussão - que implica quase sempre na existência de ações individuais e/ou coletivas manejadas pelas empresas, como a Recorrente, para ver seus direitos consagrados pelo Poder Judiciário - foi recentemente objeto de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no RE 592.891, com repercussão geral reconhecida, em favor da pretensão dos contribuintes.

Todavia, tal julgamento não foi capaz de colocar uma pá de cal sobre processos como o presente. Isto porque, nos últimos anos, a Receita Federal somou à discussão ponto relativo à classificação fiscal adotada pelos contribuintes do grupo econômico que faz parte a Recorrente, argumento esse que, por si só, é capaz de manter a autuação fiscal em sua integralidade.

Pois bem. Com relação ao específico caso concreto ora sob análise, é preciso esclarecer que, pelas notas fiscais juntadas aos autos, constato que a fornecedora dos insumos, informava nas notas fiscais de saída que os concentrados para a produção de refrigerantes eram isentos do IPI por força dos artigos 81, inciso II e 95, inciso III do RIPI/2010. Isto significa que a Recofarma (fornecedor das mercadorias à Recorrente) usufruiu tanto da isenção para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (artigo 9º do Decreto-Lei n. 288/67), quanto da isenção prevista para produtos industrializados na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75).

A seu turno, a Autoridade fiscal afastou o direito a tais créditos, porque: *i)* em relação à isenção prevista no artigo 9º do Decreto-Lei n. 288/67, a qual não prevê o respectivo crédito presumido de IPI, entendeu que não havia coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 em favor da Recorrente autorizando a tomada do crédito de IPI, em razão da jurisdição onde foi prolatada a decisão; *ii)* com relação à isenção prevista no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 - para o qual a legislação tributária atribui o respectivo crédito de IPI desde que preenchidas as condições ali estabelecidas -, a Recorrente não utilizaria açúcar no processo de industrialização dos kits, mas sim produtos intermediários (corante caramelo, álcool neutro e ácido cítrico), o que afasta o direito ao crédito; *iii)* quanto à forma de cálculo do crédito, a Recorrente teria recebido os componentes dos *kits* como se fosse um produto único, sem discriminação da classificação fiscal e valor de cada item embalado individualmente e, portanto, não seria possível determinar o valor tributável referente aos componentes que se classificam no código 3302.10.00, impedindo que se determine a parcela do crédito a que o contribuinte faria jus.

Traçado esse cenário, passo a analisar os argumentos da defesa na ordem em que foram formulados, aproveitando as considerações já feitas tanto por mim quanto por outros Conselheiros do CARF no julgamento de processos análogos, sempre fazendo expressa referência aos Acórdãos adotados como razão de decidir o caso *sub judice*, conforme permite o artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/99.

2. Do direito ao crédito com base na coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4

Antes de adentrar na discussão sobre o cumprimento ou descumprimento do regime jurídico de exoneração tributária e o consequente direito ao crédito de IPI ora sob análise (artigo 6º do Decreto-lei n. 1.435/75), cumpre avaliar a existência ou não de coisa julgada em favor da Recorrida. Isto porque no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, que o Contribuinte alega fundar seu direito, buscava-se a tutela judicial para garantir o crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos estampada no artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, haja vista que, para esta específica isenção, a legislação tributária não outorga o respectivo direito à escrituração de crédito do IPI.

Sobre o Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, entende a Recorrida que possui coisa julgada em seu favor, à medida que esta ação foi impetrada pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-cola (AFBCC), como substituta processual de seus associados. A seu turno a Fazenda Pública alega que a coisa julgada não beneficia o Contribuinte. Isto porque a ação foi manejada no Rio de Janeiro, tendo sido elencada como autoridade coatora o Delegado da Receita Federal daquela jurisdição. Assim, a coisa julgada ali formada não alcançaria o Contribuinte, cujo domicílio fiscal está sob a jurisdição do Delegado da Receita Federal de outro estado brasileiro, responsável pela lavratura do auto de infração ora sob análise.

A discussão acerca dos efeitos do julgamento do citado Mandado de Segurança Coletivo com relação às empresas associadas à AFBCC não é nova no CARF.

Em julgamentos de casos semelhantes, este Conselho vinha afastando a autoridade da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, cuja decisão favorável aos contribuintes transitou em julgado em 02/12/1999, depois de negado o Agravo de Instrumento interposto no bojo do Recurso Extraordinário manejado pela União (e.g. Processo n. 10950.000026/201052, Acórdão n. 3403003.323, de 15 de outubro de 2014; e Processo n. 15956.720043/201316, Acórdão n. 3403003.491, de 27 de janeiro de 2015). Pautam este entendimento no fato de o Supremo Tribunal Federal (“STF”), quando da análise da Reclamação 7.778-1/SP (apresentada por Associado da AFBCC), julgada em 30/04/2014, ter decidido pela restrição territorial dos efeitos do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4 à jurisdição do órgão prolator, vale dizer, o Rio de Janeiro. Veja-se a ementa da Reclamação:

Agravo regimental em reclamação. 2. **Ação coletiva**. Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. **Art. 16 da Lei n. 7.347/1985**. 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. **Não ocorrência de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição de efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial**. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifei)

Destaco abaixo trecho do voto do Ministro Relator, Gilmar Mendes Ferreira, no qual encontramos a razão que levou ao julgamento neste sentido:

Ocorre que o art. 2º-A da Lei 9.494 aduz expressamente que “a sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator”. Assim, o limite da territorialidade pretende demarcar a área de produção dos efeitos da

sentença, tomando em consideração o território dentro do qual o juiz tem competência para processamento e julgamento dos feitos. (grifei)

Todavia, como já manifestei no Acórdão 3402-003.067, sempre discordo do julgamento proferido pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, razão pela qual entendo que esta decisão não merece guarida do CARE, como passo a demonstrar:

Efetivamente, o julgamento da Reclamação n. 7.778-1/SP recaiu em uma “vala comum” a qual não pertence, culminando em decisão totalmente dissociada do direito processual aplicável aos mandados de segurança coletivos de matéria tributária, bem como do caso concreto levado à apreciação do STF.

De toda sorte, a citada decisão proferida na Reclamação n. 7.778-1/SP não possui mais eficácia, sendo portanto inaplicável ao caso para afastar o direito pleiteado pela Recorrente.

Com efeito, a decisão proferida nesta Reclamação 7.778 do STF foi extinta por perda de objeto. Isso porque, a decisão que deu origem à reclamação foi reformada pelo Superior Tribunal Justiça no Recurso Especial n.º 1.438.361, no qual foi reconhecido que a decisão de mérito proferida no Mandado de Segurança Coletivo é aplicável a todos os associados da AFBCC, independentemente do Estado em que estão localizados. Com o trânsito em julgado desse acórdão do STJ em 23/02/2017, a Reclamação n.º 7.778 foi julgada extinta pelo STF.

Tais fatos foram precisamente abordados pelo Conselheiro Leonardo Branco nos Acórdãos n. 3401004.243 e 3401004.244 de 26/10/2017, e no Acórdão 3401-005.942 de 27/02/2019 nos quais, por unanimidade de votos, com fulcro na coisa julgada do mandado de segurança coletivo, foi dado provimento ao Recurso Voluntário da empresa associada da AFBCC para garantir o direito ao crédito na aquisição dos produtos isentos. Transcrevo suas razões a seguir:

12. O segundo fato superveniente à decisão foi a decretação, pelo Supremo Tribunal Federal, em 18/08/2017, da extinção da Reclamação nº 7.778, em virtude da perda superveniente de objeto, reconhecendo que a decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.438.361RJ teve por efeito a reforma do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, em conformidade com despacho do relator, Ministro Gilmar Mendes, que abaixo se transcreve:

"Trata-se de embargos de declaração opostos pela Companhia de Bebidas Ipiranga contra acórdão do Plenário (eDOC 52), que negou provimento ao agravo regimental em reclamação, ementado nos seguintes termos:

“Agravo regimental em reclamação. 2. Ação coletiva. Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. Art. 16 da Lei n. 7.347/1985. 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. Não ocorrência de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição de efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial. 5. Agravo regimental a que se nega provimento”. (eDOC 52, p. 2)

Ocorre que, após a oposição dos embargos, a parte embargante noticia, por meio da Petição 17.128/2017, o trânsito em julgado da decisão da 2ª Turma do STJ que reformou o ato impugnado pela presente reclamação (eDOC 6).

Ante o exposto, julgo prejudicados os embargos de declaração e julgo extinto o presente feito, ante a perda superveniente do seu objeto (art. 21, IX, do RISTF). Publique-se. Brasília, 11 de maio de 2017. Ministro Gilmar Mendes Relator."

13. A decisão em referência transitou em julgado em 18/08/2017, como se denota da seguinte certidão:



14. Tais fatos supervenientes devolvem a questão ao conhecimento deste colegiado uma vez que são prejudiciais ao objeto da Resolução, que se prestou a sobrestar o processo a fim de aguardar o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal acerca do mérito, inacessível ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão administrativo, a partir do reconhecimento **judicial** da coisa julgada. Devolvem-na, no entanto, **unicamente para que se reconheça a superveniência da decisão judicial no sentido da aplicação da coisa julgada ao caso presente.**

15. ASSIM, DIFERENTE DO CONTEXTO FÁTICO APRECIADO QUANDO DA PROLAÇÃO DO ACÓRDÃO CARF Nº 3401003.750, PROFERIDO EM SESSÃO DE 26/04/2017, DE MINHA RELATORIA, NO QUAL EXTERNAMOS AS RAZÕES PELAS QUAIS DEVERIAM SER RECONHECIDOS OS EFEITOS DA COISA JULGADA DA DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO E OBTIDA NO MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO Nº 91.00477834 (PROCESSO Nº 004778334.1991.4.02.5101), QUE RECONHECEU O DIREITO DE TODOS OS ASSOCIADOS AO CRÉDITO DE IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS DE EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS, NO MOMENTO DA PROLAÇÃO DA PRESENTE DECISÃO, A QUESTÃO RESTOU JUDICIAL E DEFINITIVAMENTE DECIDIDA, O QUE AFASTA A JURISDIÇÃO E A COMPETÊNCIA DESTES CONSELHOS.

16. Desta forma, inoportuno e descabido a este Relator ou a este colegiado se pronunciarem a respeito da extensão dos efeitos da coisa julgada, como, aliás, tivemos a oportunidade de fazer, detidamente, no Acórdão CARF nº 3401003.750, e, muito menos, a respeito da matéria de fundo, ou seja, o direito ao creditamento do IPI. Isto porque, conforme já defendemos naquela ocasião, uma vez que se reconheça a prevalência e, logo, a primazia da coisa julgada (matéria que o colegiado tem a obrigação de conhecer previamente, sem jamais deixar de decidir a respeito dela, sob pena de caracterização do non liquet), descabido será o pronunciamento quanto ao mérito.

17. Outro não poderia ser o desfecho do presente caso, sob pena de afronta à separação constitucional do Poder, tendo em vista a necessidade de observância, por parte das instâncias administrativas, do trânsito em julgado do Recurso Especial nº 1.438.361RJ (Mandado de Segurança Coletivo nº 91.00477834), reconhecendo que a decisão de mérito transitada em julgado em 02/12/1999 é aplicável a todos os associados da AFBCC, independentemente do Estado em que estão localizados e, portanto, inclusive da contribuinte ora recorrente, bem como a perda de objeto da Reclamação nº 7.778 que tramitou no Supremo Tribunal Federal.

18. Assim, voto no sentido do cumprimento da decisão judicial naquilo que concerne à não aplicação da interpretação da limitação territorial da coisa julgada no caso em análise, devendo a decisão obtida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.00477834 (Processo nº 004778334.1991.4.02.5101), que tramitou na 22ª Vara Federal da Subseção do Rio de Janeiro, aproveitar à contribuinte em tela.

Com base nesses fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário." (grifei)

Tal entendimento é corroborado pelas considerações trazidas pela Conselheira Maysa Pittondo no Acórdão n. 3402004.828, *in verbis*:

Acresce-se ainda que o próprio Ministro Gilmar Mendes, em seu voto proferido no RE n.º 612.043, proferido em 10/05/2017 em sede de repercussão geral (que firmou tese quanto às ações coletivas de rito ordinário proposta por entidades associativas7), **confirmou a tese reiterada no STF no sentido de que os mandados de segurança coletivos observam regime jurídico distinto, não lhes sendo aplicável o art. 2º A da Lei n.º 9.494/1997**). Em seu voto proferido para acompanhar as razões do relator Marco Aurélio, o Ministro Gilmar Mendes afirmou:

"Não se está aqui a falar em mandado de segurança coletivo ou em ação coletiva proposta por sindicato, que recebem um tratamento distinto, conforme exposto a seguir.

Mandado de Segurança Coletivo

No MS 23.769/BA, de relatoria da Min. Ellen Gracie, DJ 30.4.2004, **ficou assentado que o art. 2º A da Lei 9.494/97 não se aplica ao mandado de segurança coletivo**. Nessa assentada, a relatora considerou que a entidade impetrante, em cumprimento às suas finalidades institucionais e em defesa de um interesse afeto a todos os seus associados, tem legitimação direta, e não intermediada, para agir. **Logo, dispensaria a autorização especial em assembléia geral, sendo suficiente aquela constante do estatuto da associação, bem como a apresentação da relação nominal dos associados com seus respectivos endereços**.

O acórdão ficou assim ementado, no que interessa:

“MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROCURADORES DO TRABALHO. COMPOSIÇÃO DOS TRIBUNAIS REGIONAIS DO TRABALHO EM DECORRÊNCIA DA EXTINÇÃO DA REPRESENTAÇÃO CLASSISTA NA JUSTIÇA LABORAL. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 24/99. VAGAS DESTINADAS A ADVOGADOS E MEMBROS DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO TRABALHO. CRITÉRIO DE PROPORCIONALIDADE. 1 Legitimidade do Presidente da República para figurar no polo passivo do writ, tendo em vista ser ele o destinatário da lista tríplice prevista no § 2º do art. 111 da Constituição Federal, visando ao provimento dos cargos em questão. Precedente: MS nº 21.632, rel. Min. Sepúlveda Pertence. 2 **Não aplicação, ao mandado de segurança coletivo, da exigência inscrita no art. 2º A da Lei nº 9.494/97, de instrução da petição inicial com a relação nominal dos associados da impetrante e da indicação dos seus respectivos endereços. Requisito que não se aplica à hipótese do inciso LXX do art. 5º da Constituição**. Precedentes: MS nº 21.514, rel. Min. Marco Aurélio, e RE nº 141.733, rel. Min. Ilmar Galvão (...).” (MS 23.769/BA, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJ 30.4.2004) (grifo nosso)

Tal posição foi reiterada no RE 501.953 – AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 26.4.2012.

Registro, entretanto, que, após o julgamento de mérito do RE 573.272RG (tema 82), cuja tese exponho a seguir, há precedente no sentido de exigir autorização expressa dos associados mesmo em mandado de segurança coletivo impetrado por associação:

“DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. EXECUÇÃO DE TÍTULO JUDICIAL FORMADO EM MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. De qualquer forma, não

se cuida aqui de um mandado de segurança coletivo, impetrado nos termos do art. 5º, inciso LXX, alínea “b”, da Constituição Federal, mas de ação ordinária coletiva, conforme deixa claro o acórdão recorrido.

ASSOCIAÇÃO. REPRESENTAÇÃO. NECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO EXPRESSA DOS ASSOCIADOS. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do mérito do RE 573.232RG, firmou entendimento no sentido de que a exigência de autorização expressa prevista no art. 5º, XXI, da Constituição Federal não se satisfaz com a simples previsão genérica do estatuto da associação a revelar a defesa dos interesses dos associados. 2. Acórdão proferido pelo Tribunal de origem que se ajusta ao entendimento firmado por esta Corte. 3. Agravo regimental a que se nega provimento”. (ARE 787.123 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 22.9.2015)

De qualquer forma, não se cuida aqui de um mandado de segurança coletivo, impetrado nos termos do art. 5º, inciso LXX, alínea “b”, da Constituição Federal, mas de ação ordinária coletiva, conforme deixa claro o acórdão recorrido.” (grifei)”

Desta forma, não vislumbro qualquer argumento contrário à aplicação à Recorrente da coisa julgada firmada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.00477834, seja pela extinção da Reclamação n.º 7.778 que anteriormente fundamentava sua não aplicação, seja em razão da própria interpretação firmada pelo Supremo Tribunal Federal no sentido do descabimento da restrição territorial e subjetiva no mandado de segurança coletivo, que não observa as restrições do art. 2º A, da Lei n.º 9.494/97.

Assim, com base nesse argumento autônomo de mérito, entendo ser descabida a glosa dos créditos da Recorrente, que corretamente tomou o crédito de IPI na aquisição de insumos isentos na forma do art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967 e no art. 81, II, do RIPI/2010, com fulcro na decisão judicial proferida em mandado de segurança coletivo e transitada em julgado, que deve ser aplicada à Recorrente na condição de associada da Associação impetrante (AFBCC).

Ainda no mesmo sentido, a 1ª Turma da Terceira Câmara dessa Seção de Julgamento, também por unanimidade de votos, reconheceu a necessidade de aplicação da coisa julgada aos casos como o presente. A conclusão do Acórdão n. 3301-005.546, de 28 de novembro de 2018, da lavra do Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, segue transcrita:

Diante desta decisão, o STF julgou prejudicado o Recurso Extraordinário interposto, por perda superveniente do objeto, conforme acórdão juntando aos autos em fls. 9.8529.855, tendo em vista que o STJ pacificou a questão. O mesmo destino teve a malfadada Reclamação n.º 7778, sendo extinta por perda superveniente do objeto em razão da decisão do STJ, que garantiu a aplicação da coisa julgada em âmbito nacional para este caso concreto em específico.

Assim, deve-se reconhecer a aplicação da coisa julgada ao presente caso, em homenagem à segurança jurídica e ao disposto no art. 5º, XXXVI da Constituição. Com o processo judicial onde se obteve a coisa julgada em análise, garantiu-se o direito à Recorrente de escriturar créditos de IPI decorrentes de produtos isentos adquiridos de fornecedores localizados na ZFM. Como a isenção é aplicada em razão do critério espacial da hipótese de incidência, para o cálculo deste crédito presumido deve-se levar em consideração a alíquota aplicável nas operações realizadas fora da zona beneficiada, de acordo com a classificação fiscal específica do produto negociado prevista na TIPI. A classificação fiscal utilizada pela fornecedora da Recorrente foi a NCM 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, cuja alíquota era de 20%. Assim, o crédito presumido apurado pela Recorrente nesta aquisições isentas teve por base este percentual de alíquota.

Por essas razões, voto por dar provimento ao recurso da Contribuinte nesse ponto. Contudo, como mencionado no item 1 acima, a procedência desse pedido não encerra os motivos da lavratura do auto de infração. Resta ainda a discussão acerca da classificação fiscal adotada pela Recorrente, uma vez que ela, por ser determinante para a alíquota aplicadas aos produtos

adquiridos pela Recorrente. Sobre o ponto, a recorrente apresenta, além da questão de mérito, algumas preliminares que serão tratadas a seguir.

3. Classificação fiscal dos concentrados para bebidas alcóolicas

3.1. Da não responsabilidade da recorrente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal

Com relação ao argumento da Recorrente de que não seria responsável pelo erro cometido pela empresa emitente das notas fiscais ao classificar as mercadorias, adoto o entendimento externado pelo Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior no Acórdão 3301005.546:

Argumenta a Recorrente que o art. 62 da Lei nº 4.502/1964 estabelece o dever do adquirente de verificar se os produtos adquiridos para utilização em sua produção apresentam correção nas notas fiscais, se este documento atende as prescrições da legislação, mas que não exige que se examine a classificação fiscal dos produtos dada pelo fornecedor

"Art. 62. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprêgo ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares.

§ 1º Verificada qualquer falta, os interessados, a fim de se eximirem de responsabilidade, darão conhecimento à repartição competente, dentro de oito dias do recebimento do produto, ou antes do início do consumo ou da venda, se este se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria. (grifei)"

É certo que os regulamentos do IPI anteriores, ao regulamentar o art. 62 da Lei 4.502/1964, traziam consigo uma disposição expressa de que a verificação das prescrições legais das notas fiscais incluía a classificação fiscal, porém, na atual redação do dispositivo dada pelo RIPI/2010, tal especificação foi retirada do texto, passando a ter a mesma redação do art. 62 do dispositivo retrocitado.

No entanto, entendo que a classificação fiscal está incluída na redação do texto vigente ao dizer que é dever do adquirente verificar se os documentos fiscais satisfazem todas as prescrições legais e regulamentares. A interpretação deste dispositivo, a meu ver, não deve se restringir apenas aos aspectos formais do documento fiscal, mas também a análise de seu conteúdo ideológico, tais como descrição do produto, valor, peso e classificação fiscal, devendo comunicar ao Fisco e ao fornecedor qualquer incorreção.

Isso porque o IPI é um tributo não cumulativo, cujo regime adotado pela Constituição é o do método subtrativo indireto imposto sobre imposto, sendo o montante de crédito um valor correspondente ao montante de tributo que incidiu na operação anterior para deduzir do imposto devido na etapa seguinte.

Melhor explicando, quando da implementação de um imposto sobre o consumo com incidência não cumulativa, pretendendo-se aplicar uma tributação sobre o valor acrescido, a Constituição elegeu o método da subtração conhecido como "imposto sobre imposto" (*tax on tax*). Por este método, a não cumulatividade é implementada por sistema de débitos e créditos, tendo-se por consideração o montante de imposto que incidiu nas entradas dos produtos para abater com o montante de imposto que incide nas saídas dos produtos daí resultante, tudo com o objetivo de se tributar apenas o saldo para onerar o valor acrescido da operação.

Com isso, caso não tenha havido incidência do imposto na operação anterior, não haverá um crédito a compensar com o débito futuro. Pelo método de apuração imposto sobre imposto, é da própria natureza da metodologia de apuração a falta de geração de crédito para a fase posterior da cadeia produtiva quando na fase anterior não há incidência (seja por isenção, alíquota zero ou não incidência pura e simples), ocorrendo o denominado “efeito de recuperação”.

À não cumulatividade do IPI, por esta metodologia de crédito à razão do imposto que incidiu na etapa anterior, reconhece-se a translação jurídica do encargo econômico do tributo. Assim, juridicamente, o montante de crédito do industrial corresponderá ao montante de imposto que incidiu nas aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Desta feita, qualquer incorreção no valor da base de cálculo ou da aplicação da alíquota decorrente de uma má aplicação da classificação fiscal afetará, inevitavelmente, o montante de crédito a ser escriturado pelo adquirente.

Esta necessidade de verificação da classificação fiscal pelo adquirente é mais perceptível nos casos em que há permissão de geração de crédito presumido de IPI nas aquisições de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero, calculando-se um crédito como se fosse devido um imposto. Isso porque, nas operações normais, com o destaque do imposto na nota fiscal, o adquirente do produto é onerado pelo valor do imposto e, juridicamente, este encargo econômico é transferido e pode ser escriturado como crédito para fins de não cumulatividade. Entretanto, nos casos em que não há incidência na etapa anterior, seja por isenção, seja por alíquota zero, a escrituração do crédito do imposto, quando permitido, não se dá pela translação do encargo econômico, mas sim em razão de um crédito presumido.

No caso de produtos adquiridos da ZFM, tais produtos são isentos em razão do critério territorial da hipótese de incidência. Caso a classificação fiscal do produto isento em razão do local tenha uma alíquota maior que zero, e seja autorizada a escrituração de crédito mesmo havendo a isenção, o crédito é calculado pela aplicação da alíquota correspondente à classificação fiscal, como se devido fosse. Daí a necessidade, a meu ver, de o fornecedor verificar a correção da classificação fiscal dada por seu fornecedor em qualquer caso, ainda mais em hipótese de não incidência, já que o crédito gerado será presumido e não decorrente da incidência do imposto na etapa anterior, como ocorre diante da natureza do método imposto sobre imposto da não cumulatividade (translação jurídica do encargo econômico).

Assim, entendo serem improcedentes as razões apresentadas pela Recorrente nesse ponto.

3.2. Alteração de critério jurídico

Acusa a Recorrente que o lançamento teria violado o artigo 146 do CTN, em razão da autoridade administrativa ter alterado, de forma retroativa, o critério jurídico aplicado em lançamentos e verificações fiscais anteriores, nos quais teria restado expressamente reconhecida que a classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes no código 2106.90.10 Ex 01 estava correta. Assim, no presente auto de infração, a autoridade administrativa teria inovado ao asseverar que estaria equivocada a classificação fiscal indicada pela Recofarma, fabricante do concentrado.

Contudo, analisando os processos administrativos anteriores apresentados pela Recorrente, percebe-se que a autoridade fiscal coloca, em essência, que o concentrado para elaboração de refrigerantes classifica-se no código NCM 2106.90.10 Ex 01, em uma análise perfunctória e limitada à descrição trazida nas notas fiscais apresentadas pela Contribuinte. Tanto é verdade isso que a questão da classificação fiscal nunca foi objeto da controvérsia instaurada

administrativamente nos casos citados pela Recorrente (vide o Processo n. 15173.720004/2016-79, Acórdão n. 3402004.828 e o Processo n. 15173.720004/201598, Acórdão n. 3401005.707) e, por conseguinte, das decisões administrativas que ali foram proferidas.

Com isso percebe-se inexistir qualquer interpretação jurídica anterior por parte da autoridade pública a respeito da classificação fiscal. Como a própria Recorrente afirma em seu recurso voluntário, a Fiscalização trata do tema "sem qualquer questionamento acerca da classificação fiscal."

Por essa razão, incabível a aplicação do artigo 146 do CTN *nos moldes propostos pela Recorrente in casu*, que textualmente prevê a necessidade de efetiva adoção de critério jurídico por parte da autoridade fiscal para que, protegendo a confiança do contribuinte bem como o direito ao contraditório e ampla defesa, fique impedida a autoridade fiscal de mudar aquela interpretação previamente conferida para a cobrança de tributo e consectários legais.

3.3. Da competência da Suframa pra efetuar a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais

A Recorrente alega que o direito à isenção do IPI, prevista no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, estaria garantido pelo fato de a Resolução nº 298/07 da SUFRAMA ter outorgado o benefício para o produto concentrado destinado à produção de bebidas não alcoólicas, abrangendo todos os concentrados fabricados pela Recofarma.

Como bem ponderado no termo de fiscalização, não se discute se é da SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar projetos de empresas que objetivam usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, e que a existência do projeto aprovado pela SUFRAMA é um dos requisitos para o gozo da isenção em si.

A questão fundamental é, isto sim, de que a aprovação de projeto pelo Conselho de Administração da SUFRAMA não é o único requisito para a isenção do art. 95, III, do RIPI/2010.

Neste ponto deve-se ressaltar que é incontroverso que existem diferenças significativas nas matérias-primas e produtos intermediários utilizados nos diversos tipos de produtos industrializados pela Recofarma. E quando se trata da comprovação do efetivo direito ao benefício fiscal, não é suficiente a realização apenas de uma análise geral de todos os produtos da empresa conforme o Processo Produtivo Básico (PBB), mas sim cumpre uma análise individualizada e eminentemente fática sobre o efetivo cumprimento da lei.

Assim é que é necessário concordar com a Fiscalização quando pondera que a isenção do IPI prevista no DL nº 1.435, de 1975, é objetiva (em virtude do produto), e não subjetiva (em função da qualidade do beneficiário). Portanto, é indispensável a comprovação *da legitimidade da isenção para cada produto específico, sendo inadmissível que, para este fim, se use apenas um modelo de referência*, ainda mais considerando que tal "modelo" utiliza insumo regional que não é empregado em várias marcas de kits comercializadas por Recofarma, conforme se verifica em diversas autuações fiscais contra as empresas do grupo econômico em questão.

Essa é atribuição da Receita Federal do Brasil, tanto nos termos do artigo 142 e 199 do CTN, quando especificamente no âmbito do IPI conforme o estabelecido no art. 91 da

Lei nº 4.502/64 e artigos 505 a 508 do RIPI/2010. Registre-se, inclusive, que o próprio DL 288/67, que cria a SUFRAMA, ressalva a competência legal das autoridades aduaneiras e fiscais do Ministério da Fazenda.

Saliento que no tópico da defesa dedicado ao "do direito ao crédito relativo à isenção do DL n. 1.735/75" Produtos a Recorrente não traz nenhum argumento específico sobre a questão do utilização da matéria-prima agrícola regional (açúcar, corante caramelo, etc) que embasou a autuação fiscal. Sua única defesa diz respeito à necessidade de observância da Resolução CAS n. 298/2007, integrada ao parecer técnico 224/2007, que afirma que os produtos gozam do benefício do artigo 6º do DL n. 1.435/75 simplesmente citando o Acórdão 3401-003.750. Assim, o ponto resolve-se da mesma forma dos parágrafos acima, sobre a competência da Receita Federal para fiscalizar a efetividade do cumprimento dos requisitos estabelecidos pela legislação do IPI para fins da isenção e crédito do imposto.

Seguimos aqui a jurisprudência que vem prevalecendo nesse Conselho quanto ao tema, inclusive em processos em que constam como parte a própria Recorrente. Com efeito, na sessão de abril de 2018, a CSRF examinou esses argumentos em recursos interpostos pela Recorrente (processos administrativos nº 19311720077/2014-28 e nº 19311720743/2013-47), cujo resultado foi pela rejeição dessa tese recursal.

3.4. Da natureza do produto elaborado pela Recofarma como mercadoria única e da classificação fiscal do produtos pelas regras gerais de interpretação

A Fiscalização constatou que a Recofarma, fornecedora dos insumos adquiridos pela Recorrente para fabricação dos refrigerantes, dá saída a seus produtos sob a forma de conjuntos denominados *kits*, cujos componentes individuais são acondicionados em embalagens separadas. A este conjunto, a Recofarma se refere como “concentrado para elaboração de refrigerantes”, motivo pelo qual classifica o *kit* no código 2106.90.10 Ex 01.

Entretanto, segundo a Fiscalização, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deveria ser classificado separadamente. A classificação fiscal não poderia ser efetuada de acordo com as características que o produto só passaria a apresentar em etapas futuras da cadeia produtiva, realizadas em outro estabelecimento industrial.

Rebate a Recorrente que, a partir da definição dada pela SUFRAMA ao produto fabricado pela Recofarma, a própria autarquia reconhece que o concentrado, sendo “preparações químicas”, pode ser entregue desmembrado em partes/*kits*, sem que isso desnature a sua condição de produto único, classificado no código 2106.90.10 Ex 01.

Sobre a classificação fiscal das mercadorias em apreço, mantenho meu voto no sentido de ser correto seu enquadramento como kits, nos moldes adotados pela Recorrente. Venho externando essa minha posição desde 2017, ao acompanhar o raciocínio exposto pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto no Acórdão 3402-004.073. Tal entendimento foi também colocado no Acórdão n. 3402004.988, o qual transcrevo a seguir, uma vez que, apesar de adentrar em pontos daquele TVF que não existem expressamente nesse caso, faz referência a todos as questões a serem abordadas no presente processo, em especial a questão da diluição posterior dos produtos.

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). Um dos compromissos assumidos como Parte Contratante dessa Convenção (art. 3º) consiste em **aplicar as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, sem aditamentos nem modificações**, bem como todas as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição e a não modificar a estrutura das Seções, dos Capítulos, das posições ou das subposições.

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

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

Verifica-se, pois, que a discussão da classificação fiscal, neste caso, vem como um **deus ex machina** um artifício encontrado pelo auditor para negar o crédito pretendido pelo contribuinte.

Para isso, utilizou-se de uma série de premissas absolutamente equivocadas para construir, somadas a um emaranhado de disposições regulamentares que nada tem a ver com a classificação das mercadorias em análise (chegando inclusive a tratar de soluções de consulta proferidas pela Alfândega norte-americana), e por fim pincelando com diversos dispositivos do NESH (que em nada se referem ao caso específico) para justificar a conclusão de que o kit deve ser classificado parte a parte.

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

Em seguida, o Fiscal **desconsidera** a indicação feita pelo Laudo de que se tratariam de preparações, para adotar seu próprio sentido atécnico, diga-se que obteve à partir de uma consulta ao dicionário Priberam, na internet, concluindo assim que "preparações" devem ser entendidos apenas como **produtos prontos para uso**, já tendo sido processados, enquanto no caso dos kits, os componentes são misturados no processo de elaboração da bebida final.

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

Pontua então uma de suas falácias:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O referido dispositivo deixa claro ao tratar de "mercadorias constituídas por diferentes componentes" que os kits de concentrado devem ser tratados como uma única mercadoria, a despeito da existência de diversas partes (em embalagem comum ou não) e em proporções fixas. Isso conduziria a uma aparente contradição com a RGI/SH 2.b, que trata da classificação de produtos misturados ou artigos compostos, remetendo expressamente à Regra 3, verbis:

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

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

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

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

Fica expressamente afastada pela NESH a primeira falácia do TVF.

Além disso, afirma categoricamente o auditor fiscal que: Com tal afirmativa em mente, que nos parece ser a segunda falácia, prossigamos para a Nota Explicativa B, relativa à classificação 2106.90 da NESH:

B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. **Incluem-se, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ÁCIDOS ORGÂNICOS, SAIS DE CÁLCIO, ETC.) com SUBSTÂNCIAS ALIMENTÍCIAS (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo),**

para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).

E prossegue no subitem 7:

7) As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas.

Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tenso ativos, sucos de frutas, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; SÃO TAMBÉM FREQUENTEMENTE UTILIZADOS NA INDÚSTRIA PARA EVITAR OS TRANSPORTES DESNECESSÁRIOS DE GRANDES QUANTIDADES DE ÁGUA, DE ÁLCOOL, ETC.

Tal como se apresentam, estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

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

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

E mais, vejamos o subitem 12:

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

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

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

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

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

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

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

a) Em razão do seu acondicionamento, nitidamente reconhecíveis como destinados a serem utilizados conjuntamente sem prévio reacondicionamento; b) Apresentados ao mesmo tempo;

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

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

Como se verifica no documento, o produto importado era um kit com um número exato de panquecas, hambúrgueres de salsicha e/ou de ovo para a feitura de doze sanduíches, além de embalagens e etiquetas para o sanduíche pronto. O Fiscal responsável pelo parecer acerca da questão entendeu que como as partes vinham separadas, deveriam receber suas classificações próprias, porque passariam por um processo de **montagem**.

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

Na tradução juramentada, anexa ao TVF: Convenientemente, o fiscal colheu do parecer apenas o que lhe interessava, esquecendo de mencionar a exceção expressamente feita pelo autor do mesmo, na interpretação das regras de classificação fiscal.

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

A insistência do fiscal em justificar o injustificável fica clara com a profusão desordenada de portarias e dispositivos que cita, onde o termo "concentrado" está presente, mas que em nada tem a ver com classificação fiscal. O fato do "kit" envolver diversos produtos que serão reunidos no estabelecimento da Recorrente não altera o fato de que a legislação aduaneira determina que a sua classificação deverá ser na posição 2106.90.10, no Ex 01. Mais ainda, recorre à Lei nº 8918/1994 e ao Decreto 6.871/2009 para afirmar que o fato dos "kits de concentrados" não terem registro no MAPA (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento) desqualificaria o mesmo como "Preparados líquidos ou sólidos para bebidas".

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

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

I estabelecimento de bebida: o espaço delimitado que compreende o local e a área que o circunda, onde se efetiva conjunto de operações e processos, que tem como finalidade a

obtenção de bebida, assim como o armazenamento e transporte desta e suas matérias-primas; **II bebida: o produto de origem vegetal industrializado, destinado à ingestão humana em estado líquido, sem finalidade medicamentosa ou terapêutica;** III também bebida: a polpa de fruta, o xarope sem finalidade medicamentosa ou terapêutica, **os preparados sólidos e líquidos para bebida**, a soda e os fermentados alcoólicos de origem animal, os destilados alcoólicos de origem animal e as bebidas elaboradas com a mistura de substâncias de origem vegetal e animal; **IV matéria-prima: todo produto ou substância de origem vegetal, animal ou mineral que, para ser utilizado na composição da bebida, necessita de tratamento e transformação, em conjunto ou separadamente;** V ingrediente: toda substância, **incluídos os aditivos, empregada na fabricação ou preparação de bebidas e que esteja presente no produto final, em sua forma original ou modificada;** VI composição: a especificação qualitativa e quantitativa da matéria-prima e dos ingredientes empregados na fabricação ou preparação da bebida; **VII aditivo:** qualquer ingrediente adicionado intencionalmente à bebida, sem propósito de nutrir, com o objetivo de conservar ou modificar as características físicas, químicas, biológicas ou sensoriais, durante a produção, elaboração, padronização, engarrafamento, envasamento, armazenagem, transporte ou manipulação;

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

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

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

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

Se verifica com clareza que se tratam de preparações absolutamente diferentes. O "kit de concentrado" é vendido à indústria que produz o refrigerante, e qualifica se como um conjunto de matérias primas e aditivos, conforme expressamente acatados pela Nota Explicativa B, relativa à classificação 2106.90 da NESH, já mencionada anteriormente.

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

Com base nestes fundamentos, voto por dar provimento integral ao recurso voluntário interposto.

Todavia, caso a Turma de Julgamento não acompanhe esse entendimento em sua maioria, passo a análise dos argumentos subsidiários apresentados pela Recorrente.

4. Aplicação do artigo 112, inciso I do CTN

A argumentação esposada pela recorrente nesse item não foi trazida em sede de impugnação e, por conseguinte, não foi objeto de julgamento pela DRJ. Trata-se, portanto, de questão preclusa, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, que não deve ser conhecida por este Colegiado.

Mas de toda forma, saliento que não seria possível concordar com a tese da Recorrente de que o produto adquirido pela Recorrente tem a mesma classificação fiscal apontada pela SUFRAMA, de modo que a eventual dúvida quanto à correção da posição na TIPI dos referidos “concentrados” enseja a aplicação do art. 112 do CTN. Não há dúvida acerca da capitulação do fato, condição essa inarredável para atrair a aplicação do art. 112 do CTN. O que existe é uma divergência sobre a classificação fiscal (norma) adequada.

Afasto assim a proposta de aplicação do artigo 112 do CTN.

5. Ilegalidade do auto, por desconsiderar uma parcela do crédito de IPI na apuração

Recorrente invoca a ilegalidade integral do auto de infração, pois, no seu sentir, a autoridade fiscal deveria ter reconhecido o crédito de IPI, arbitrando o valor da parte classificada na posição 3302.10.00, cuja alíquota é de 5%.

A questão posta pela Recorrente - que na realidade consiste em argumento de mérito - nesse ponto tampouco fora anteriormente trazida em sede de impugnação. Trata-se, portanto, de questão preclusa, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, que não deve ser conhecida por este Colegiado.

6. Impossibilidade de exigência de multa, juros e correção monetária

Sustenta a recorrente a impossibilidade de cobrança de multa, juros de mora e correção monetária nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN, vez que ela e a fornecedora teriam observado atos expedidos pelas autoridades administrativas (Suframa). No seu entender a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, seria ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do “concentrado”, nos termos do artigo 100, parágrafo único, do CTN, porque não foi a eles dirigido, mas deve ser obrigatoriamente seguido.

A Recorrente não apresenta em sua defesa em qual dos incisos do artigo 100 do CTN é que baseia sua tese para a aplicação do parágrafo único do dispositivo.

Não há dúvida, contudo, que para a aplicação do seu parágrafo único, necessário que a hipótese se enquadre em algum de seus incisos a seguir expostos:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

No que concerne à previsão do inciso I, os “atos administrativos normativos são aqueles que contém um comando geral do Poder Executivo, visando a correta aplicação da lei. O

objetivo imediato de tais atos, é explicitar a norma legal a ser observada pela Administração e pelos administrados”.¹

Quanto à hipótese prevista no inciso II (“decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa”), o entendimento tanto da doutrina como deste Conselho é no sentido de que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa apenas tomam o caráter de normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa. Não sendo assim, possuem eficácia apenas para as partes envolvidas no processo administrativo fiscal, sem comportar a extensão a outras lides.

Quanto às “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”, cumpre assinalar que o termo “observadas” no texto legal tem a conotação de que a autoridade administrativa ao praticar, ou deixar de praticar um ato, ou conjunto de atos discricionários, analisou-os e julgou-os adequado àquela determinada situação.

Portanto, a meu ver, uma prática será considerada reiterada, para fins do disposto no artigo 100, inciso III, do CTN, quando se configurar como uma repetição, de maneira habitual, durante certo período de tempo, de um comportamento observado pelas autoridades administrativas (requisito objetivo), sendo necessário ainda que esse comportamento repetido leve o contribuinte a crer que aquele é o entendimento das autoridades administrativas sobre a matéria a ser seguido (requisito subjetivo)..

Diante disso, constato que inexistente ou não está comprovada nos autos nenhuma das situações descritas no artigo 100, inciso I, II ou III do CTN para a aplicação no caso concreto.

Com efeito, o ato administrativo individual e isolado que representa a Resolução do CAS nº 298/2007, apesar de possuir os atributos de legalidade, legitimidade e veracidade, não tem o condão de, nos termos do CTN, afastar a incidência da multa, juros e correção monetária.

7. Impossibilidade de exigência da multa

A Recorrente defende a impossibilidade de exigência da multa com base no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, uma vez que teria agido de acordo com a jurisprudência administrativa vigente à época dos fatos no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal (Acórdãos: 0202.895, de 28.01.2008, relator Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM; 0202.752, de 02.07.2007, relator Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO e 020.683, de 18.11.1997, relator Conselheiro MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA).

O citado artigo 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 1964, assim dispõe:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II - enquanto prevalecer o entendimento, aos que tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

¹ MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 14ª ed. São Paulo: RT, 1989.

Contudo, não existem os pressupostos fáticos para a aplicação do dispositivo da legislação do IPI para a exoneração da multa.

Com efeito, a premissa da Recorrente para afastar a multa de ofício consistiria na afirmação de que o CARF teria reconhecido em casos idênticos ao presente que os adquirentes dos produtos não estar obrigados a verificar a correta classificação fiscal dos mesmo.

Cita ainda o acórdão 9303-003.517 da CSRF, que partiu da premissa de que na época dos fatos a jurisprudência administrativa reconhecia o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de insumos isentos utilizados na fabricação de produtos sujeitos à exação”, reportando-se ao antecedente acórdão CSRF nº 02-02357.

Entretanto, o caso em exame é diferente dos precedentes do CARF citados. Vejamos.

No caso dos autos, como exposto alhures, o lançamento é fundado em motivações distintas: i) aproveitamento indevido de créditos por erro na alíquota de cálculo, ocorrida pela classificação fiscal incorreta dos “kits” feita pela RECOFARMA; ii) aproveitamento indevido de crédito de IPI cujos insumos fornecidos pela RECOFARMA não foram produzidos em obediência ao art. 6º, *caput*, do DL 1.435/75; iii) inexistência de decisão judicial em mandado de segurança coletivo que ampare o direito ao crédito pretendido pela Recorrente.

Tais assuntos não têm jurisprudência administrativa do CARF (“interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa”) apta a excluir a penalização das Recorrente, como pressupõe o art. 76, II, “a”, da Lei 4502/64.

Por isso, entendo que, superados os pontos anteriores tratados nesse voto, não há razão para o afastamento da multa.

8. Juros sobre multa de ofício

Quanto à aplicação dos juros sobre a multa de ofício, trata-se de matéria já sumulada por este Conselho no enunciado de n. 108, *in verbis*:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Dessarte, deve ser afastada a pretensão da Recorrente no sentido de sua não incidência.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

Declaração de Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o, como de costume, muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora 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").

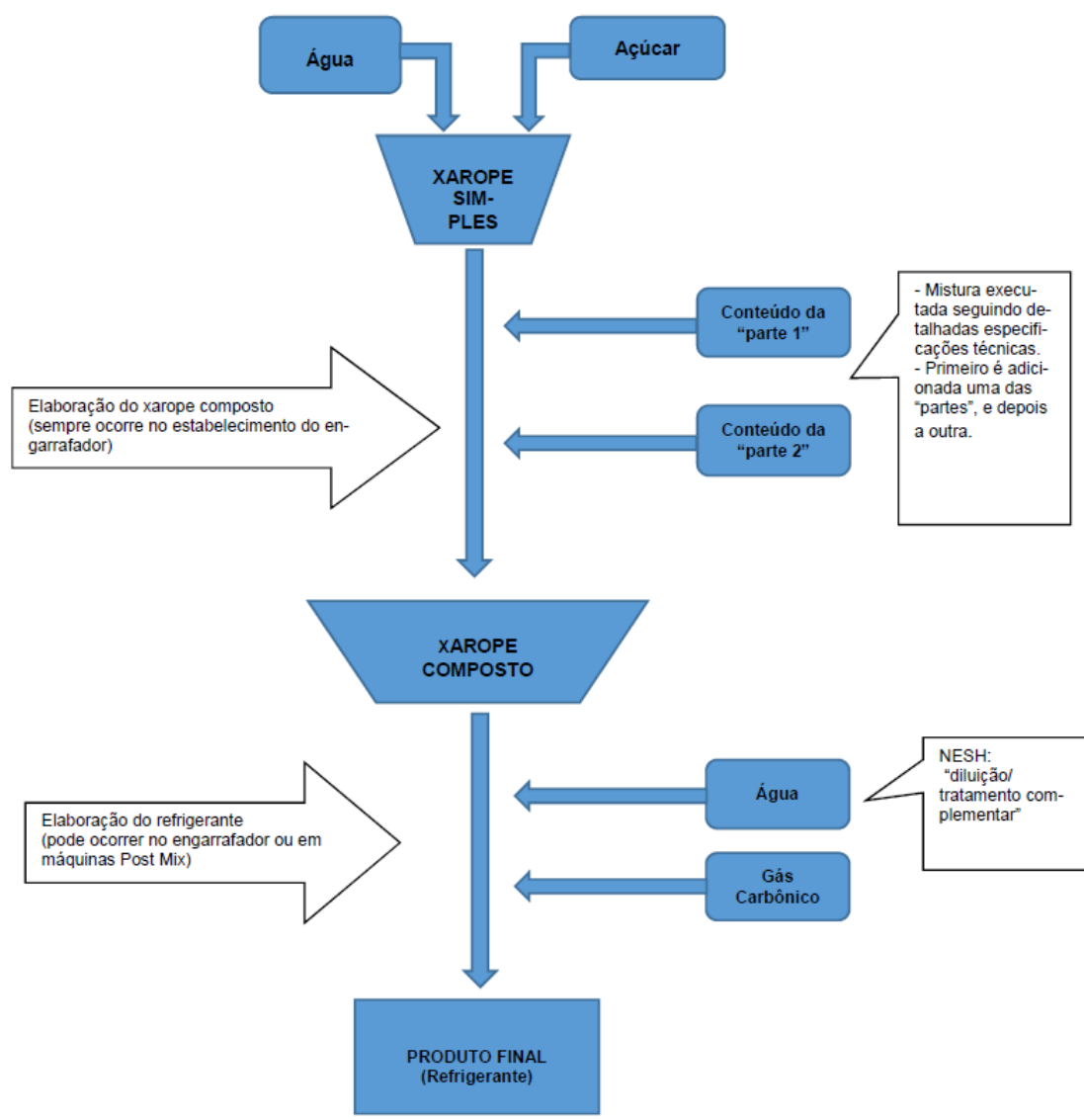
44. Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo final a produção de refrigerantes.

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 preencham, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

A Nota afirma, de forma cristalina, que **"No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada"**. Dessa forma, não pode ser classificado pela matéria ou artigo que lhes confira

a característica essencial, ou seja, tratar algum destes três kits tomados por exemplos como uma mercadoria única e recebendo uma única classificação fiscal para todo o conjunto.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

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

KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

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

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES

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

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

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

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares