



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15563.720044/2017-16
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-007.225 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2020
Recorrentes HNK BR BEBIDAS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2012

CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

As preparações adquiridas da Zona Franca de Manaus para serem misturadas e adicionadas de diversas substâncias como conservantes, acidulantes, antioxidantes e corantes, não podem ser classificadas sob o código NCM/SH 2106.90.10 Ex tarifário 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.

Não gera direito ao crédito do IPI a aquisição de produtos intermediários utilizados na produção do concentrado, este, produzido posteriormente, no estabelecimento do comprador.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. 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. (Súmula CARF nº 108).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e pelo voto de qualidade em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Cynthia Elena de Campos (relatora), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Márcio Robson Costa (suplente convocado) e Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

(assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida – Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Marcio Robson Costa (Suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente Convocada) e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 01-34.986, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, que por unanimidade julgou parcialmente procedente a impugnação interposta, mantendo parte do crédito tributário constituído, conforme Ementa abaixo reproduzida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2014

INSUMOS DESONERADOS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a insumos onerados pelo imposto e admitidos segundo o entendimento albergado na legislação tributária.

GLOSA DE CRÉDITO. ERRO DE ALÍQUOTA. LANÇAMENTO.

A falta de pagamento do imposto, por erro de classificação fiscal/alíquota na aquisição de insumos (quando isentos - ZFM), justifica o lançamento de ofício do IPI, com os acréscimos legais cabíveis.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/12/2014

MERCADORIAS. CLASSIFICAÇÃO. FABRICAÇÃO INDUSTRIAL DE BEBIDAS.

Consoante art. 16 do Decreto n. 4.544, de 2002 (RIPI/2002), reproduzido pelo art. 16 do Decreto n. 7.212, de 2010 (RIPI/2010), atualmente em vigência, a classificação de mercadorias, no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), é realizada com o emprego das seis Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), como também das duas Regras Gerais Complementares (RGC) e das Notas Complementares (NC). Assim, a classificação fiscal de determinado produto é inicialmente levada a efeito em conformidade com o texto da posição e das notas que lhe digam respeito. Uma vez classificado na posição mais adequada, passa-se a classificar o produto na subposição de 1o nível (5o dígito) e, dentro desta, na subposição de 2o nível (6o dígito). O sétimo e oitavo dígitos referem-se a desdobramentos atribuídos no âmbito do MERCOSUL. À luz da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), para efeito da classificação de componentes individuais destinados à fabricação industrial de bebidas, incorreto considerá-los como se mercadoria única

fossem, em vista da futura preparação que eventualmente vierem a originar após deixarem a esfera da contribuinte, no lugar de individualmente atribuir a cada qual de precitados integrantes os códigos apropriados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo parcialmente o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de auto de infração lavrado contra o estabelecimento acima identificado, no valor total de R\$ 36.159.072,67 (incluídos nesse valor o principal, multa proporcional e juros de mora), em que foi lançado IPI referente aos períodos de apuração de 2012, 2013 e 2014.

Segundo a fiscalização a empresa escriturou e aproveitou irregularmente créditos do imposto (IPI) calculados como se devido fosse na aquisição de insumos (concentrados) destinados à fabricação de bebidas, recebidos da empresa Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda, CNPJ 05.254.957/0068-95, fornecedora de concentrados da fiscalizada e localizada em Manaus.

Conforme o que consta no Termo de Verificação Fiscal, fls. 186/214, pelas verificações realizadas nos Termos de Intimação, respostas e demais documentos apresentados na diligência efetuada junto à fornecedora do fiscalizado, Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda CNPJ 05.254.957/0068-95, o Auditor Fiscal constatou a necessidade de complementar o lançamento anteriormente realizado (processo 15563.720289/2016-54), para exigir o IPI não pago em razão da utilização de créditos indevidos na aquisição de concentrados de itubaína, guaraná e guaraná zero.

Consigna a autoridade fazendária no termo de verificação fiscal (fls. 186/214):

(...)

Cientificada em 27/02/2017, a interessada apresentou, tempestivamente, em 30/03/2017, impugnação (fls. 251/266) na qual, em síntese, alega que:

(...)

Por fim, requer:

a) Seja dado provimento a impugnação para que seja desconstituído o crédito tributário.

b) Alternativamente, pede-se o acolhimento da tese subsidiária a fim de que se reduza do valor do crédito tributário constituído.

c) Juntada de outros documentos probatórios.

Os autos foram baixados em diligência, face à alegação de erro na quantificação do crédito tributário, tendo a autoridade fiscal concluído que na apuração dos débitos foram glosados indevidamente os créditos relacionados no demonstrativo de fls. 348/349.

Cientificado do resultado da diligência o sujeito passivo não se manifestou.

Por aplicação do artigo 34 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 64 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, c/c a Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017, em virtude de o crédito exonerado ultrapassar o limite de alçada, recorreu-se de ofício a este Tribunal Administrativo.

A Contribuinte recebeu eletronicamente a Intimação n.º 304/2018 (fls. 387), com abertura de mensagem em data de 12/03/2018 (fls. 394).

O Recurso Voluntário de fls. 405 a 436 foi interposto em data de 10/04/2018 (fls. 401), através do qual pede pelo provimento para que sejam revertidas e conseqüentemente canceladas as exigências fiscais de IPI, conforme argumentos abaixo sintetizados:

i) É empresa que tem por objeto social, dentre outras coisas, a produção e comercialização de refrigerantes, enquadrados no item 22.021 da Nomenclatura Comum do Mercosul (“NCM”);

ii) Para a fabricação desses produtos e regular desenvolvimento de suas atividades sociais, a Recorrente adquire matérias primas de fornecedores localizados em Manaus, Estado do Amazonas, em especial o insumo denominado “concentrado”, composto por extratos, óleos essenciais e destilados de frutas e vegetais, caracterizando-se por conferir sabor, cor e aroma ao refrigerante/produto final;

iii) O “concentrado” utilizado na produção dos refrigerantes comercializados pela Recorrente é adquirido, via de regra, da Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda. (“Kirin/AM”), atualmente denominada HNK BR Logística e Distribuição Ltda., empresa pertencente ao mesmo Grupo Econômico da Recorrente;

iv) A venda do “concentrado” realizada pela Kirin/AM é isenta de Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), nos termos do artigo 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75, refletido no artigo 95, III, do Regulamento do IPI (“RIPI”). Adicionalmente, e em que pese a isenção na venda, esses normativos também permitem a apropriação do crédito do imposto pelo adquirente, desde que o insumo seja empregado na industrialização de produto posteriormente sujeito à tributação pelo IPI, tal como ocorre no presente caso.

v) Possui projeto aprovado pela SUFRAMA para produção de concentrado na Zona Franca de Manaus (“ZFM”) e conseqüente utilização dos benefícios fiscais do Decreto-Lei n.º 1.435/75, conforme Resolução n.º 285/2003 (fls. 292/293), Parecer Técnico de Projeto n.º 118/2003 (fls. 294/304) e Portaria n.º 371/2016 da Superintendência da ZFM, vigente desde a época dos fatos geradores em discussão nestes autos;

vi) O “concentrado” adquirido da Kirin/AM pela Recorrente é insumo classificável no NCM 21.06.90.10 Ex 01 (“preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”), a sua venda é realizada com isenção e a destinatária (no caso, a Recorrente) apropria os respectivos créditos de IPI, nos exatos termos da legislação de regência;

vii) Ao restringir o aproveitamento de créditos de IPI sobre aquisição de produto produzido na Zona Franca de Manaus, por empresa com projeto aprovado pela SUFRAMA, violou-se a jurisprudência consolidada no sentido de impedir qualquer restrição a incentivo fiscal concedido àquela região;

viii) Impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre as multas aplicadas.

Em data de 30 de janeiro de 2019 o julgamento foi convertido em diligência através da Resolução n.º 3402001.746, pela qual foi concedido à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação sobre o Laudo Técnico elaborado pelo

Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo (“IPT”), juntado pela Recorrente às fls. 515 a 546.

Com a manifestação da PGFN de fls. 557560, os autos retornaram para esta Relatora, conforme Despachos de Encaminhamento de fls. 562 e 563.

Após, em data de 15/05/2019, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional juntou aos autos o Laudo Técnico n.º 014/2018 de fls. 566-579 e Informação Fiscal de fls. 580-585.

Em data de 17 de junho de 2019 foi proferida a Resolução n.º 3402-002.093, pela qual foi novamente convertido em diligência o julgamento para manifestação da Recorrente sobre os documentos de fls. 566 a 585, o que foi cumprido às fls. 600-608, retornando o processo para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

O Recurso de Ofício igualmente deve ser conhecido, pois preenche os requisitos de admissibilidade previstos pelo artigo 34 do Decreto n.º 70.235/72, com alterações introduzidas pela Lei n.º 9532/97, e artigo 1º da Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017.

2. Do Recurso de Ofício

Recorreu-se de ofício, nos termos do artigo 34 do Decreto n.º 70.235/72, com alterações introduzidas pela Lei n.º 9532/97 e de acordo com o artigo 1º da Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017, uma vez que a DRJ concluiu, por unanimidade de votos, por julgar procedente em parte a impugnação, acatando o resultado da diligência que reconheceu o erro na quantificação do crédito tributário por glosa indevida de alguns valores dos créditos e, por consequência, exonerando o valor de R\$ 2.720.092,87 (dois milhões, setecentos e vinte mil, noventa e dois centavos reais e oitenta e sete centavos).

Reitero que através do Despacho de n.º 40/2017, a 3ª Turma da DRJ/BEL restituiu o processo à Unidade de Origem para apreciação da planilha (DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS DE GUARANÁ E ITUBAÍNA),

apresentada pela Contribuinte indicando os créditos indevidos de IPI apurados pela fiscalização, bem como demais documentos anexados à defesa, determinando que fosse esclarecida a razão pela qual as mencionadas notas fiscais foram objeto de glosa, promovendo, se pertinente, os eventuais ajustes nas glosas efetivadas, na reconstituição da escrita fiscal e na apuração do imposto devido e, por fim, elaborando relatório circunstanciado e conclusivo.

Na Informação Fiscal de fls. 350, a equipe de fiscalização reconheceu o erro, o que fez nos seguintes termos:

Na peça de defesa o contribuinte sustenta que houve erro de quantificação do crédito tributário apurado e demonstrado no quadro "Demonstrativo de Créditos de IPI Glosados", às fls. 231 a 241, que foram inseridos indevidamente os seguintes registros, correspondentes a notas fiscais que não o trazem como destinatário e a aquisição efetuada junto a estabelecimento que não se encontra situado na Zona Franca de Manaus e por meio de operação na qual houve incidência de IPI (Nota fiscal nº 77941).

Compulsando os autos e analisando a documentação suporte dos Lançamentos, confirma-se que consta da referida planilha, fls. 231 a 241 do processo, os registros contestados pela Autuada.

Verifiquei que na elaboração do Demonstrativo em comento, por equívoco não foi inserido o filtro correspondente ao CNPJ do estabelecimento.

Desta forma foram glosados indevidamente os créditos relacionados no demonstrativo anexo ao presente Termo.

Com isso, admitiu a Autoridade Autuante que, na elaboração do Demonstrativo, por equívoco, não foi inserido o filtro correspondente ao CNPJ do estabelecimento, o que ocasionou o erro corretamente apontado pela defesa.

Diante de tais fatos, peço *vênia* para adotar as mesmas conclusões demonstradas no voto que conduziu a decisão recorrida, acatando o argumento da Recorrente e a correção efetuada em sede de diligência e, por sua vez, reconhecendo a exoneração do valor principal do imposto lançado nos mesmos montantes dos valores relacionados na coluna "IPI-Valor do tributo", constante do demonstrativo de fls. 348/349.

Portanto, quanto ao valor exonerado, deve ser mantida a decisão recorrida, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso de Ofício.

3. Do Recurso Voluntário

3.1. Do enquadramento do concentrado adquirido pela Recorrente no Ex 01 do NCM 21.06.90.10.

Em síntese, o Auditor Fiscal lavrou a autuação ora contestada, por concluir pelas infrações à legislação aplicável sobre os créditos relativos ao IPI originados da aquisição de concentrados no período de 01/01/2012 a 31/12/2014.

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

Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do **inciso**

III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei n.º 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º). *(sem destaque no texto original)*

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

Art. 95. São isentos do imposto:

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

O Auto de Infração aponta tais infrações com relação a:

- i) Crédito indevido de IPI sobre concentrados de Guaraná, Guaraná Zero, Itubaína e Itubaína Zero, uma vez que não se enquadram no Ex 01 do código NCM 2106.90.10, mas sim no código NCM 2106.90.10, cuja alíquota de IPI é zero, não gerando, portanto, qualquer direito a crédito do imposto pelo adquirente; e
- ii) O “concentrado” ora em discussão seria produzido no próprio estabelecimento da Recorrente, não sendo adquirido da Kirin/AM e, portanto, tratando-se de operação de industrialização sujeita ao IPI.

Com isso, o auto de infração constituiu crédito tributário sobre a seguinte apuração:

Fevereiro	834.015,08	609.121,34	428.159,66
Março	-	428.714,40	945.399,56
Abril	115.927,90	294.464,19	426.191,73
Maio	274.362,87	357.802,38	1.030.096,43
Junho	139.113,56	753.726,17	473.748,65
Julho	564.483,73	423.749,73	432.384,58
Agosto	1.054.757,96	-	259.196,76
Setembro	582.395,57	753.762,55	84.659,14
Outubro	-	-	768.378,40
Novembro	743.896,50	1.049.487,46	480.942,82
Dezembro	-	-	809.125,69
	4.308.953,17	5.139.447,19	7.418.166,47

Alega a Recorrente que:

4. Para a fabricação desses produtos e regular desenvolvimento de suas atividades sociais, a Recorrente adquire matérias primas de fornecedores localizados em Manaus, Estado do Amazonas, em especial o insumo denominado “concentrado”, composto por extratos, óleos essenciais e destilados de frutas e vegetais, caracterizando-se por conferir sabor, cor e aroma ao refrigerante/produto final.

5. O “concentrado” utilizado na produção dos refrigerantes comercializados pela Recorrente é adquirido, via de regra, da Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda. (“Kirin/AM”), atualmente denominada HNK BR Logística e Distribuição Ltda., empresa pertencente ao mesmo Grupo Econômico da Recorrente.

6. Dessa forma, a fim de viabilizar o seu processo produtivo, a Kirin/AM realiza a venda do “concentrado” à Recorrente que, com essa matéria prima e nos termos que serão melhor esclarecidos a seguir, fabrica e comercializa o refrigerante.

7. Cumpre destacar que a venda do “concentrado” realizada pela Kirin/AM é isenta de Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), nos termos do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, refletido no artigo 95, III, do Regulamento do IPI (“RIPI”). Adicionalmente, e em que pese a isenção na venda, esses normativos também permitem a apropriação do crédito do imposto pelo adquirente, desde que o insumo seja empregado na industrialização de produto posteriormente sujeito à tributação pelo IPI, tal como ocorre no presente caso.

(...)

8. Ainda a esse respeito, importante destacar que a Kirin/AM possuiu projeto aprovado pela SUFRAMA para produção de concentrado na Zona Franca de Manaus (“ZFM”) e consequente utilização dos benefícios fiscais do Decreto-Lei nº 1.435/75, conforme Resolução nº 285/2003 (fls. 292/293), Parecer Técnico de Projeto nº 118/2003 (fls. 294/304) e Portaria nº 371/2016 da Superintendência da ZFM, vigente desde a época dos fatos geradores em discussão nestes autos.

(...)

31. Basicamente, de acordo com o V. Acórdão recorrido, pelo simples fato de ao chegarem no estabelecimento da Recorrente serem misturados para fabricação do refrigerante (com acréscimo de outros ingredientes, tais como acidulantes e gás carbônico), esses produtos não poderiam ser considerados concentrados prontos de refresco, mas sim insumos dissociáveis (“preparações simples”) que demandam ainda uma etapa industrial para a efetiva produção do concentrado.

32. Ora, o fato de dois ou mais concentrados serem misturados para a preparação de determinado refresco não desnatura ou altera a sua natureza. A Recorrente nunca negou que adquire mais de um produto da Kirin/AM, tendo inclusive apresentado listagem de todos eles durante a fiscalização. Contudo, ao contrário do alegado pela D. Fiscalização, todos esses produtos são concentrados para fabricação de refrigerantes, e não insumos que precisam ser misturados entre si para que o “concentrado” seja obtido.

33. Utilizando os concentrados objeto da presente autuação, percebe-se que os principais refrigerantes da Recorrente são produzidos utilizando-se mais de um

tipo de “concentrado” adquirido pela Kirin/AM, o que não significa que são meros insumos dissociáveis e que futuramente poderão ou não gerar um “concentrado”, pois já possuem todas as características físicas de um “concentrado”, quais sejam, o aroma, sabor e segredo de cada refresco. Confira-se:

Refrigerante	Composição / Concentrados utilizados
Sabor Guaraná	Concentrado aromático de guaraná
	Concentrado nota madura
Sabor Guaraná Zero	Concentrado de guaraná zero
	Concentrado aromático de guaraná
Sabor Original	Concentrado Itubaína I
	Concentrado Itubaína II
Sabor Original Zero	Concentrado Itubaína I
	Concentrado Itubaína II
	Concentrado Itubaína Zero

34. Portanto, não se pode entender que o mero fato de um refrigerante ser produzido pela mistura de mais de um “concentrado” – prática totalmente comum no mercado – automaticamente descaracteriza a sua classificação fiscal, tornando-o um insumo independente que ainda necessita de industrialização para gerar o “concentrado” que faz jus à isenção e manutenção dos respectivos créditos. O fato de os concentrados serem misturados entre si no momento da fabricação do refrigerante não altera sua característica química e, conseqüentemente, tampouco a sua classificação fiscal.

(...)

60. Cumpre esclarecer novamente que, ao contrário que restou consignado no V. Acórdão recorrido, as NESH não possuem nenhuma regulamentação específica sobre as posições 21.06.90.10 ou 21.06.9010 Ex. 01, mas tão somente sobre a posição 21.06. Ademais, o item 7 da NESH evidencia que, dentro dessa classificação, estão também incluídas preparações compostas diluíveis em água às quais sejam necessárias acrescentar outros ingredientes, o que apenas respalda a posição da Recorrente de que o “concentrado” classificado no NCM 21.06.90.10 Ex 01 poderia ser acrescido de outros insumos para a fabricação de refrigerante:

Conforme consignado em Termo de Verificação Fiscal, a classificação no Ex 01 do Código NCM 2106.90.10 deve apresentar concomitantemente as seguintes características:

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

Entende a fiscalização que o termo “concentrado” designa produto de que se extraiu parte aquosa e, quando diluído em líquido, tal produto passa a apresentar as mesmas características do alimento na concentração normal.

Com isso, assim concluiu o TVF em análise:

Para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve se caracterizar como extrato concentrado ou sabor concentrado.

Tratando-se das exceções tarifárias do código 2106.90.10, não há dúvida de que o concentrado se caracteriza como um produto que, após diluição, resulta na bebida, tanto que a diferença fundamental entre o Ex 01 e o Ex 02 é a “capacidade de diluição que no primeiro é superior a “10 partes da bebida”, enquanto no segundo é igual ou menor do que “10 partes da bebida”.

Assim, a diferença entre as duas exceções tarifárias do código 2106.90.10 está na parte aquosa. Mas tanto os insumos do Ex 01 quanto os do Ex 02 apresentam os mesmos extratos e aditivos da bebida na concentração normal.

Face ao exposto, conclui-se que os insumos sobre análise não se caracterizam como concentrados

Conforme já mencionado, ingredientes fundamentais para o processo produtivo da fiscalizada, como conservantes, acidulantes, antioxidantes, e corantes, são adquiridos de outros fornecedores

(...)

Não se pode atribuir capacidade de diluição aos referidos insumos, pois a diferença entre eles e as bebidas elaboradas pelo contribuinte sob ação fiscal não está só na parte aquosa. Caso fossem diluídos sem o acréscimo dos ingredientes recebidos de outros fornecedores, os concentrados adquiridos não resultariam em uma bebida em condições de ser comercializada.

O número que as empresas chamam de “capacidade de diluição” indica na realidade a quantidade do insumo na composição do produto final.

Reitere-se que as exceções tarifárias do código NCM 2106.90.10 são específicas para “extrato concentrado” ou “sabor concentrado”.

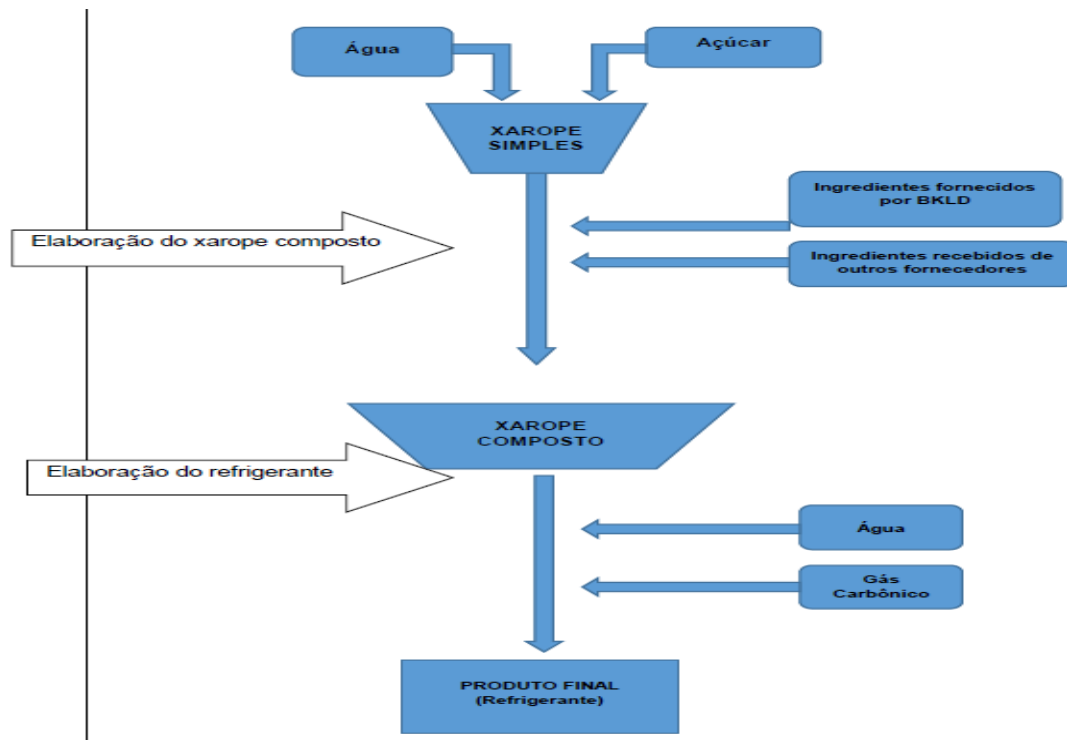
Não cabe a alegação de que as preparações de Guaraná, Guaraná Zero, Itubaína e Itubaína Zero devam ser enquadradas no Ex 01 do código 2106.90.10 porque se caracterizaria como o “principal insumo” da bebida final, pois não é esta a definição de concentrado.

Os insumos para fabricação de bebidas (por mais importantes que sejam) que não se caracterizem como “concentrados” devem ser enquadrados no código NCM 2106.90.10, que é próprio para “Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”, mas não em suas exceções tarifárias.

A descrição conferida ao NCM em discussão é especificada da seguinte forma:

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.	
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas	0
2106.90	- Outras	
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	20
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	30

O processo produtivo da Recorrente foi descrito pela equipe de fiscalização da seguinte forma:



Por sua vez, a Contribuinte justificou o processo produtivo da seguinte forma:

✓ **Concentrado de Itubaína Zero:**

- Parte líquida: bombona de 2,38 Kg, contendo álcool neutro (etanol) e aroma de Itubaína;
- Parte sólida: saco plástico de 7,155kg, contendo mistura homogênea de sucralose, ciclamato de sódio e carboximetilcelulose.

Em resumo, o produto “Concentrado de Itubaína Zero” é comercializado em única embalagem englobando as composições supracitadas, no peso total de 9,535kg;

✓ **Concentrado de “Guaraná Zero”:**

- Parte líquida: bombona de 3,689kg, contendo preparado de guaraná 1 e 2, semente de guaraná (na forma de extrato) e álcool neutro(etanol);
- Parte sólida: saco plástico de 12,09kg contendo mistura homogênea de sucralose, ciclamato de sódio e carboximetilcelulose.

Dessa forma, o produto “concentrado Guaraná Zero” é comercializado em única embalagem englobando as composições supracitadas, com peso total de 15,779kg.

Nessa oportunidade, cumpre esclarecer que os insumos acima referidos (Concentrado de Itubaína Zero e Concentrado de Guaraná Zero), especificamente,

são comercializados em componentes líquidos e sólidos, uma vez que em razão das proporções de pesagens em que são fabricados cada um dos compostos, tornam-se inviáveis as homogeneizações no estabelecimento da intimada, a fim de fabricações dos produtos finais industrializados pelos

Em síntese, alega a Recorrente que os concentrados originados da fornecedora Kirin/AM não são comercializados na forma de “Kits”, mas sim adquiridos em sua forma final para produção de refrigerantes.

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

Observo que a Recorrente apresentou nos autos o Laudo Técnico de fls. 515 a 546, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo (“IPT”), salientando que o documento confirma a classificação fiscal dos concentrados adquiridos no código NCM 21.06.90.10 Ex 01, conforme abaixo colaciono:

Com base em todas as considerações anteriores, pela visita realizada à empresa, análise química e as considerações de classificação tarifária é nosso parecer que os concentrados utilizados na produção das bebidas em questão, devam ser classificados na posição 21.06 – *“Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições”*; no subposição 2106.90 - *“Outras”*; no subitem 2106.90.10 *“Preparações do tipo utilizadas 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”*.

O resultado foi embasado na constatação da diluição em 500 (quinhentas) vezes com relação ao concentrado LAQ 4513-18 (CONCENTRADO DE COLA) e diluição em 77 (setenta e sete) vezes com relação ao concentrado LAQ 4576-18 (CONCENTRADO DE SKINKA FRUTAS CÍTRICAS).

Por sua vez, às fls. 566 a 579, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional trouxe aos autos o PARECER TÉCNICO 014/2018, emitido pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer em data de 16/10/2018, em atendimento à Solicitação de Assistência Técnica originada da Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), por meio da Notificação GRALT nº 19/2018, o qual não abordou especificamente o processo de fabricação e o produto adquirido pela empresa Recorrente, motivo pelo qual não afasta a conclusão da perícia apresentada pela Contribuinte.

Observo que em Informação Fiscal de fls. 580-585, foi afirmado que *“as preparações de Manaus não têm capacidade de diluição. Como cada embalagem contém apenas*

uma parte dos ingredientes da bebida, se o conteúdo fosse diluído em água (seja água pura, seja água carbonatada ou com açúcar), não seria obtida a bebida pretendida.”

Concluiu que “as exceções tarifárias do código 2106.90.10 tratam da forma concentrada de uma bebida da posição 22.02, devendo conter todos os seus extratos e aromas, a fim de que seja capaz de, por diluição, resultar na bebida a ser consumida”.

Ocorre que, além da capacidade de diluição ser superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, como atestou o Laudo Pericial do Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo (“IPT”), impera observar que os Itens A, B, 7 e 12 da NESH referente à Posição 21.06 (Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições), deixa claro que o acréscimo de outros ingredientes aos concentrados não alteram o enquadramento na respectiva classificação fiscal. Vejamos:

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

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

7) **As preparações compostas, alcoólicas ou não** (exceto as à base de substâncias odoríferas), **do tipo utilizado na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas.** Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos (sumos) de fruta, etc. Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. **Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, mesmo com adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono.** Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também frequentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não de destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22.

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

- xaropes aromatizados ou corados, que são soluções de açúcar adicionadas de substâncias naturais ou artificiais destinadas a conferir-lhes, por exemplo, o gosto de certas frutas ou plantas (framboesa, groselha, limão, menta, etc.), adicionadas ou não de ácido cítrico ou de agentes de conservação;

- um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, uma preparação composta da presente posição (ver o nº 7, acima), que contenha, por exemplo, quer extrato de cola e ácido cítrico, corado com açúcar caramelizado, quer ácido cítrico e óleos essenciais de fruta (por exemplo, limão ou laranja);

- um xarope a que se tenha adicionado, para aromatizar, sucos (sumos) de fruta adicionados de diversos componentes, tais como ácido cítrico, óleos essenciais extraídos da casca da fruta, em quantidade tal que provoque a quebra do equilíbrio dos componentes do suco (sumo) natural;
- suco (sumo) de fruta concentrado adicionado de ácido cítrico (em proporção que determine um teor total de ácido nitidamente superior ao do suco (sumo) natural), de óleos essenciais de fruta, de edulcorantes artificiais, etc.

Estas preparações destinam-se a ser consumidas como bebidas, por simples diluição em água ou depois de tratamento complementar. Algumas preparações deste tipo servem para se adicionar a outras preparações alimentícias. **(sem destaques no texto original)**

Como atestado em perícia apresentada pela Contribuinte especificamente sobre o produto em análise, os concentrados são preparações alimentícias utilizadas para elaboração de bebidas não alcoólicas, atendendo ao Capítulo 21 e Posição 21.06 em razão dos itens B, 7) e 12). Por sua vez, como os concentrados não são de origem proteica, se enquadram na Subposição 2106.90 “Outras” – Subitem 2106.90.10 EX 01, considerando a capacidade de diluição acima já mencionada.

Portanto, não tem razão o Ilustre Auditor Fiscal ao lavrar a autuação pelas razões adotadas em Termo de Verificação Fiscal e ratificadas pelo Ilustre Julgador *a quo*, devendo adotada a classificação fiscal apontada pela Contribuinte, ou seja, Código NCM 21.06.90.10 Ex 01, motivo pelo qual deve ser reformada a decisão recorrida para o fim de exonerar o crédito tributário lançado.

Não obstante o posicionamento acima adotado, passo à análise sobre os argumentos de defesa quanto à incidência de multa e juros de mora.

3.2. Da ilicitude dos juros sobre multa

A Recorrente argumenta pela ilicitude da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício constituída no lançamento.

Aplica-se, neste caso, a Súmula CARF nº 108, que assim dispõe:

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.

Portanto, neste ponto deve ser mantida a decisão recorrida.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso de Ofício, bem como conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, o que faço nos seguintes termos:

i) No mérito, dou provimento ao recurso para exonerar o crédito tributário lançado;

ii) Ultrapassado o provimento do Recurso Voluntário, mantenho a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, aplicando a Súmula CARF nº 108.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida.

Com a devida vênia ao voto a i. Relatora, entendo de maneira diferente.

O centro do litígio, como bem exposto, gira em torno da classificação dos itens adquiridos na Zona Franca de Manaus para preparação dos refrigerantes:

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.	
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas	0
2106.90	- Outras	
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	20
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	30

Como se observa, a recorrente pretende classificar os itens adquiridos no NCM 2106.90.10 – 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 própria leitura do texto exposto na classificação da mercadoria, possível identificar que tais preparações compostas classificadas no Ex01 são extratos concentrados ou sabores concentrados prontos para preparação da bebida por meio de diluição, sem necessidade de qualquer outra etapa industrial.

Entretanto, não é o que ocorre. De acordo com as informações prestadas, as preparações adquiridas da ZFM são apenas produtos intermediários utilizados na formação do concentrado, após mistura e adição de outras substâncias, tais como conservantes, acidulantes, antioxidantes e corantes.

Portanto, fácil chegar à mesma conclusão a que chegou a autoridade fiscal: não são adquiridos concentrados da ZFM, estes são produzidos somente em etapa posterior, quando da mistura entre as preparações adquiridas e outras substâncias.

A recorrente argumenta que o processo produtivo do refrigerante não exclui a adição de outros elementos além das preparações compostas concentradas e que a classificação dos produtos adquiridos na Ex 01 da posição 2106.90.10 não depende de nenhum outro requisito, bastando apenas se tratar de preparação composta não alcoólica utilizada para elaboração de refrigerante.

De fato, não se ignoram as diversas etapas e adições realizadas no processo produtivo do refrigerante, porém, o que deve ser demonstrada é a existência do concentrado, pronto para produção da bebida, já na aquisição da ZFM, o que não ocorre, conforme abaixo se explica, iniciando pela exposição do processo produtivo com trecho retirado no Termo de Verificação Fiscal:

"Nesse sentido, importante observar que o processo de fabricação de refrigerantes é relativamente simples, dividindo-se nas etapas de Xaroparia, Envase e Armazenagem. Para esclarecer ao questionamento aqui formulado, nos utilizamos da etapa de Xaroparia que é subdividida em três fases:

1. Produzelo do Xarope Base Simples, responsável pela determinação da quantidade de açúcar no refrigerante, sendo produzido com água e açúcar;

O açúcar é dissolvido em um tanque contendo água a uma temperatura de 84°C. Após a diluição, permanece em repouso por 30 minutos. Após o repouso, o açúcar diluído é filtrado, resfriado e transferido para um tanque pulmão. Com o xarope BS pronto, passamos para a etapa de produção do xarope BC;

2. Produzelo do Xarope Base Composta, nesse momento, é produzido de forma efetiva o refrigerante, se encontrando de forma concentrada para posterior diluição.

Para sua produção do Xarope Base Composta, adiciona-se o xarope base simples (água + açúcar) ao (i) concentrado oriundo do fornecedor Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda., CNPJ 05.254.957/0068-95, responsável pelo sabor (aroma) do refrigerante a ser produzido, sendo insumo essencial para fabricação do refrigerante (guaraná, Itubaína, etc), (ii) conservantes, responsáveis pela conservação do produto - validade, (iii) corantes, responsáveis pela coloração do refrigerante, (iv) acidulantes responsáveis pela acidez e diminuição do pH do produto.

Para a produção do produto zero a etapa de produção do xarope base simples é suprimida sendo o açúcar substituído por edulcorantes artificiais que fazem parte do Concentrado de Guaraná e Itubaína Zero.

3. Diluição do Xarope Base Composta em água e adição do dióxido de carbono, responsável pela gaseificação do refrigerante."

Cientes das etapas que compõem o processo produtivo, fácil identificar que a efetiva produção do concentrado não ocorre na Zona Franca de Manaus. De lá são apenas adquiridas matérias primas para, posteriormente, ser realizada a produção do "concentrado" mediante a mistura dos itens adquiridos e outras substâncias necessárias.

Após a produção do concentrado que, como já visto, ocorre somente fora da ZFM, está a preparação pronta para a diluição prevista no texto do Ex 01.

No caso em tela, apesar das claras peculiaridades, muito se parece a tema recorrente no âmbito deste Conselho Administrativo, os denominados “kits” para produção de bebidas no estabelecimento do comprador.

Apesar de, nos casos dos “kits”, ser discutida a aquisição de vários itens perfeitamente individualizados, porém agrupados em kits que, após mistura e adições, produzem o produto final, aqui tem-se raciocínio semelhante, visto que a efetiva produção do “concentrado”, seja por itens de kit, seja por preparações, só ocorre no estabelecimento do comprador, como bem ressaltado no Acórdão nº 3402-004.073, de relatoria da i. Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula:

“Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

[...]

"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 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 pleiteado pela contribuinte, o que também não se revelou adequado para nenhuma das partes componentes do "kit", conforme devidamente motivado pela fiscalização.

Recurso voluntário negado”

(grifou-se)

Dessa forma, sem necessidade de alongar no tema, quando as demais considerações não foram objeto de divergência pelo colegiado, com respeito ao inicialmente relatado, entendo que resta clara a aquisição pela recorrente de produtos intermediários da ZFM para a produção do concentrado em seu estabelecimento industrial, não sendo possível a classificação dessas preparações adquiridas no Ex01 da posição 2106.90.10, visto que não são preparações compostas prontas para a diluição.

Pelo exposto, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida