



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720289/2016-96
Recurso Embargos
Acórdão nº 3401-009.861 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Embargante RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. EXISTÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES.

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando existente a obscuridade apontada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em admitir os embargos, na forma de inominados, para acolhê-los sem efeitos infringentes, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Mauricio Pompeo da Silva, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração formalizados pelo contribuinte ao amparo do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 3401-006.884, de 24/09/2019, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da

Terceira Seção de Julgamento deste CARF, o qual decidiu dar provimento parcial ao Recurso Voluntário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

A contribuinte alega que teria havido os seguintes vícios no acórdão embargado:

- (i) Omissão quanto à apreciação dos fundamentos concernentes ao item “Glosa de créditos de IPI oriundos da aquisição de produtos adquiridos para utilização na limpeza do seu estabelecimento”;
- (ii) Omissão quando o direito à apropriação dos créditos tendo em vista a coisa julgada;
- (iii) Omissão quanto à impropriedade da reclassificação fiscal, na medida que os concentrados são indivisíveis, devendo ser classificados na posição CNM 2106.90.10. Ex01
- (iv) Omissão em relação à apreciação dos argumentos relativos ao duplo fundamento que assegura o direito ao aproveitamento dos créditos;
- (v) Omissão quanto à necessidade de cancelamento da multa, nos termos dos artigos 76, II, da Lei Nº 4.502/64 e 567, II, “a”, do RIPI/2010;
- (vi) Omissão quanto à ilegalidade da incidência de juros sobre a multa.

Os embargos foram admitidos, nos seguintes termos:

Conclusão

Diante do exposto, com base nos argumentos acima e com fundamento no art. 65, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ACOLHO PARCIALMENTE** os Embargos de Declaração opostos pela interessada, para dar seguimento apenas em relação às seguintes matérias: (i) Omissão quanto à apreciação dos fundamentos

concernentes ao item “Glosa de créditos de IPI oriundos da aquisição de produtos adquiridos para utilização na limpeza do seu estabelecimento”; **(iii)** Omissão quanto à impropriedade da reclassificação fiscal, na medida que os concentrados são indivisíveis, devendo ser classificados na posição CNM 2106.90.10. Ex01; **(v)** Omissão quanto à necessidade de cancelamento da multa, nos termos dos artigos 76, II, da Lei Nº 4.502/64 e 567, II, “a”, do RIPI/2010; **(vi)** Omissão quanto à ilegalidade da incidência de juros sobre a multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, relator

1. Os embargos são tempestivos e apresentados por procurador devidamente constituído, dele tomo conhecimento.

2. Com razão a Embargante no que se refere às diversas omissões, que passo a colmatar, sem efeitos infringentes, unicamente para que restem evidenciadas no corpo do acórdão, que desbordará seus efeitos integrativos sobre a decisão embargada, complementando-a sem no entanto alterá-la.

(i) Omissão quanto à apreciação dos fundamentos concernentes ao item “Glosa de créditos de IPI oriundos da aquisição de produtos adquiridos para utilização na limpeza do seu estabelecimento”

Não assiste razão à Recorrente. Como se sabe, prepondera em relação ao IPI o chamado crédito físico, ou seja, aquele que se incorpora ao produto final. Nesse sentido, entendo deva ser mantida a r. d decisão por seus próprios fundamentos:

No que se refere à glosa dos créditos decorrentes de operações registradas sob o CFOP 2.101, o Fisco alegou que não seria admissível o crédito de produtos de limpeza, por não se enquadrarem no conceito de MP, PI e ME.

Por sua vez o impugnante alegou que os produtos de limpeza embora não sejam consumidos imediatamente na produção, são produtos consumidos no processo de industrialização, cujo emprego é essencial à manutenção da linha de produção, já que asseguram o padrão de qualidade e higiene necessário e exigido na industrialização de alimentos destinados ao consumo humano. Que a imprescindibilidade dos referidos produtos decorre do próprio controle regulatório a que estão sujeitas as companhias que atuam no setor de alimentos ou bebidas e, nesse sentido, os produtos de limpeza assumem papel fundamental, uma vez que são empregados na manutenção e esterilização dos ambientes e dos equipamentos. Tais produtos se destinam **à remoção dos resíduos do produto final remanescentes no maquinário ao fim de cada turno de operação**, razão pela qual eles de fato estão inseridos no processo de fabricação.

Alegou, ainda, que há que se observar que, ainda que a legislação tivesse restringido expressamente o crédito apenas aos bens que entram em contato com o produto em

fabricação, o crédito decorrente dos produtos de limpeza em questão seria admissível – tais produtos se destinam à remoção dos resíduos do produto final remanescentes no maquinário ao fim de cada turno de operação, razão pela qual eles de fato estão inseridos no processo de fabricação.

Acrescentou que o Parecer Normativo CST n.º 65/79, ao interpretar a norma, introduzindo requisito sem embasamento legal, e restringindo o aproveitamento do crédito apenas aos bens que entram em contato físico com o produto em fabricação, afronta à própria legalidade que deve reger os atos da administração pública, ex vi do art. 5o, II, 37, caput, e 150,1, da CF.

Nesse ponto deve ser observado que a legislação que rege a matéria não se refere a insumos genericamente utilizados na produção, nem ao conceito estabelecido pelos dicionários ou pela doutrina, mas especificamente ao conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem usualmente adotado pela legislação do imposto. Logo, para se considerar que tais gastos ensejam em direito ao crédito, estes terão que se enquadrar em algum daqueles insumos citados (MP, ME, PI).

Cumprir observar que, nos termos do PN CST n.º 65, de 1979, e em consonância com os artigos 82, I, do RIPI/82, aprovado pelo Decreto n.º 87.981, de 23 de dezembro de 1982, 147, I, do RIPI/98, aprovado pelo Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998, e 164 do RIPI/2002, aprovado pelo Decreto n.º 4.544, de 26 de dezembro de 2002, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários *stricto sensu* e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros insumos, produtos intermediários *lato sensu*, desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente, **que sofram, por conta de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou vice-versa – em ação exercida diretamente, sobre o insumo, pelo bem em industrialização –**, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

O Parecer Normativo CST n.º 65, de 1979, aludido acima, elucida a correta exegese do inciso I do art. 66 do RIPI/79, que correspondia aos mencionados dispositivos do RIPI/82, RIPI/98, RIPI/2002 e RIPI/2010. Convém, então, para melhor inteligência, reproduzir o inteiro teor do aludido ato normativo, que, **como norma complementar, integra a legislação tributária**, ex vi da Lei n.º 5.172 (CTN), de 25 de outubro de 1966, arts. 96 e 100, I:

Parecer Normativo CST n.º 65, DOU de 06 de novembro de 1979.

Em estudo o inciso I do artigo 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 83.263, de 9 de março de 1979 (RIPI/79).

2 - O artigo 25 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe foi dada pela alteração 8ª do artigo 2º do Decreto-lei n.º 34, de 18 de novembro de 1966, repetida “ipsis verbis” pelo artigo 1º do Decreto-lei n.º 1.136, de 7 de setembro de 1970, dispõe:

“Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuindo do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer”.

2.1- Como se vê, trata-se de norma não auto-aplicável, de vez que ficou atribuído ao regulamento especificar os produtos entrados que geram o direito à subtração do montante de IPI a recolher.

3 - Diante disto, ressalte-se serem “ex nunc” os efeitos decorrentes da entrada em vigência do inciso I do artigo 66 do RIPI/79, ou seja, usando da atribuição que lhe foi conferida em lei, o novo Regulamento estabeleceu as normas e especificações que a partir daquela data passaram a reger a matéria, não se tratando, como há quem entenda, de disposição interpretativa e, por via de consequência, retroativa, somente sendo, portanto, aplicável a norma em análise, a seguir transcrita, aos fatos ocorridos a partir da vigência do RIPI/79:

“Art. 66 - Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64 arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, art. 8º):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente”.

4 - Note-se que o dispositivo está subdividido em duas partes, a primeira referindo-se às matérias-primas, aos produtos intermediários e ao material de embalagem; a segunda relacionada às matérias-primas e aos produtos intermediários que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização.

4.1- Observe-se, ainda, que enquanto na primeira parte da norma “matérias-primas” e “produtos intermediários” são empregados “stricto sensu”, a segunda usa tais expressões em seu sentido lato: qualquer bens que, embora não se integrando ao produto em fabricação se consumam na operação de industrialização.

4.2 - Assim, somente geram direito ao crédito os produtos que se integrem ao novo produto fabricado e os que, embora não se integrando, sejam consumidos no processo de fabricação, ficando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

5 - No que diz respeito à primeira parte da norma, que se refere a matérias-primas e produtos intermediários “stricto sensu”, ou seja, bem dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificadamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro, nada há que se comentar de vez que o direito ao crédito, diferentemente do que ocorre com os referidos na segunda parte, além de não se vincular a qualquer requisito, não sofreu alteração com relação aos dispositivos constantes dos regulamentos anteriores.

6 - Todavia, relativamente aos produtos referidos na segunda parte, matérias-primas e produtos intermediários entendidos em sentido amplo, ou seja, aqueles que embora não sofram as referidas operações são nelas utilizados, se consumindo em virtude do contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, além da ressalva de não gerarem o direito se compreendidos no ativo permanente, exige-se uma série de considerações.

6.1 - Há quem entenda, tendo em vista tal ressalva (não gerarem direito ao crédito os produtos compreendidos entre os bens do ativo permanente), que automaticamente gerariam o direito ao crédito os produtos não inseridos naquele grupo de contas, ou seja, que a norma em questão teria adotado como critério distintivo, para efeito de admitir ou não o crédito, o tratamento contábil emprestado ao bem.

6.2 - Entretanto, uma simples exegese lógica do dispositivo já demonstra a improcedência do argumento, uma vez que, consoante regra fundamental de lógica

formal, de uma premissa negativa (os produtos ativados permanentemente não geram o direito) somente conclui-se por uma negativa, não podendo, portanto, em função de tal premissa, ser afirmativa a conclusão, ou seja, no caso, a de que os bens não ativados permanentemente geram o direito de crédito.

7 - Outrossim, aceita, em que pese a contradição lógico-formal, a tese de que para os produtos que não sejam matérias nem produtos intermediários "stricto sensu", vigente o RIPI/79, o direito ou não ao crédito deve ser deduzido exclusivamente em função do critério contábil ali estatuído, estar-se-ia considerando inócuas diversas palavras constantes do texto legal, de vez que bastaria que o referido comando, em sua segunda parte, rezasse "...e os demais produtos que forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens ao ativo permanente", para o mesmo resultado.

7.1 - Tal opção, todavia, equivaleria a pôr de lado o princípio geral de direito consoante o qual "a lei não deve conter palavras inúteis", o que só é lícito fazer na hipótese de não se encontrar explicação para as expressões inúteis.

8 - no caso, entretanto, a própria exegese histórica da norma desmente esta aceção, de vez que a expressão "incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando o novo produto forem consumidos no processo de industrialização" é justamente a única que consta de todos os dispositivos anteriores (inciso I do artigo 27 de Decreto 56.791/65, inciso I do artigo 30 do Decreto n.º 61.514/67 e inciso I do artigo 32 do Decreto n.º 70.162/72), o que equivale a dizer que foi sempre em função dela que se fez a distinção entre os bens que, não sendo matérias-primas nem produtos intermediários "stricto sensu", geram ou não direito ao crédito, isto é, segundo todos estes dispositivos, geravam o direito os produtos que embora não se integrando no novo produto, fossem consumidos no processo de industrialização.

8.1 - A norma constante do direito anterior (inciso I do artigo 32 do Decreto n.º 70.162/72), todavia restringia o alcance do dispositivo, dispondo que o consumo do produto, para que se aperfeiçoasse o direito do crédito, deveria se dar imediata e integralmente.

8.2 - O dispositivo vigente inciso I do artigo 66 do RIPI/79 por sua vez, deixou de registrar tal restrição, acrescentando, a título de inovação, a parte final referente à contabilização no ativo permanente.

9 - Como se vê, o que mudou não foi o critério, que continua sendo o do consumo do bem no processo industrial, mas a restrição a este.

10 - Resume-se, portanto, o problema na determinação do que se deve entender como produtos "que embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, no processo de industrialização", para efeito de reconhecimento ou não do direito ao crédito.

10.1 - Como o texto fala em "incluindo-se entre as matérias primas e os produtos intermediários", é evidente que tais bens não de guardar semelhança com as matérias-primas e os produtos intermediários "stricto sensu", semelhança esta que reside no fato de exercerem na operação de industrialização função análoga a destes, ou seja, se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, ou por este diretamente sofrida.

10.2 - A expressão "consumidos" sobretudo levando-se em conta que as restrições "imediata e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento

anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo.

10.3 - Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida).

10.4 - Note-se, ainda, que a expressão “compreendidos no ativo permanente” deve ser entendida faticamente, isto é, a inclusão ou não dos bens, pelo contribuinte, naquele grupo de contas deve ser “jûris tantum” aceita como legítima, somente passível de impugnação para fins de reconhecimento, ou não, do direito ao crédito quando em desrespeito aos princípios contábeis geralmente aceitos.

11 - Em resumo, geram direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente.

11.1 - Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexistente o direito de que trata o inciso I do artigo 66 do RIPI/79”. (grifei e sublinhei)

A leitura do Parecer acima reproduzido demonstra seu objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que, desde que não façam parte do ativo permanente, todos os insumos consumidos na industrialização poderiam ser considerados matérias-primas e produtos intermediários com fins de gerar o respectivo direito ao crédito. Esclarece, assim, que, dos insumos consumidos ou utilizados na produção, nem todos são matérias-primas ou produtos intermediários, de acordo com a legislação do IPI, mas somente aqueles que, por decorrência de um **contato físico**, proveniente de ação **exercida diretamente** pelo bem em industrialização, **sofram desgaste, dano ou a perda de suas propriedades físicas ou químicas**, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização.

No mesmo sentido, já se tinha o Parecer Normativo nº 181, de 1974, que dispunha no seu item 13:

*13 - Por outro lado, ressalvados os casos de incentivos expressamente previstos em lei, **não geram direito ao crédito do imposto** os produtos incorporados às instalações industriais, as partes, peças e acessórios de máquinas equipamentos e ferramentas, mesmo que se desgastem ou se consumam no decorrer do processo de industrialização, bem como os **produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento**. Entre outros, são produtos dessa natureza: limas, rebolos, lâmina de serra, mandris, brocas, tijolos refratários usados em fornos de fusão de metais, tintas e lubrificantes empregados na manutenção de máquinas e equipamentos etc.*

Os insumos cujo crédito é pretendido pela defesa, embora não sejam bens do ativo e tenham sido consumidos ou gastos para que se dê o processo industrial, não tiveram contato físico direto, nem exerceram diretamente ação no produto industrializado. São produtos utilizados na limpeza de máquinas e equipamentos e da área de produção.

Com efeito, o valor correspondente ao consumo destes produtos deve ser considerado como **gasto geral de fabricação, ou custo indireto incorrido na produção**, sendo, via de regra, atribuído aos produtos por meio de rateio, como também os são outros custos incorridos, tais como inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, seguros e administração da fábrica, etc.

Deve-se acrescentar que os pareceres acima citados são de observância obrigatória desta autoridade julgadora.

Em que pesem os argumentos da impugnante quanto à possibilidade de afastamento da aplicação do parecer por inconstitucional, deve-se ressaltar que a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade da legislação tributária foge à alçada das autoridades administrativas de qualquer instância, que não dispõem de competência para examinar a legitimidade de normas inseridas no ordenamento jurídico nacional.

O princípio da estrita legalidade é o paradigma da atividade administrativa estatal, sendo assim, a apreciação de questionamentos de jaez constitucional ou doutrinário não é província da atividade de julgamento administrativo, competindo-lhe tão-somente aplicar o direito tributário positivo (neste foro, o julgamento é encetado à luz do arcabouço normativo tributário existente, nunca de acordo, exclusivamente, com jurisprudência administrativa; judicial ou com a doutrina), pois essa competência foi atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário pela Constituição Federal (CF), art. 102.

Como, no caso concreto, os pareceres continuam válidos e eficazes, seria ilícito à autoridade administrativa abster-se de cumprir as normas neles estabelecidas ou declarar sua inconstitucionalidade sob pena de violar o princípio da legalidade, na primeira hipótese, e de invadir seara alheia, na segunda.

3. Neste sentido o acórdão n. 9303-009.395:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)
Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005 REFRIGERANTES.
REDUÇÃO DAS ALÍQUOTAS. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DE
TODAS AS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES PREVISTAS À ÉPOCA
DOS FATOS GERADORES. Para a utilização da redução em 50 % das
alíquotas dos refrigerantes e refrescos contendo suco de fruta ou extrato de
sementes de guaraná, classificados no Código 2202.10.00, de que trata a Nota
Complementar NC (22-1) da TIPI, até junho de 2010, era imprescindível
parecer prévio da Receita Federal mediante expedição de Ato Declaratório
Executivo, sendo incabível a aplicação da retroatividade benigna do art. 106
do CTN, no que se refere à ausência desta exigência no RIPI/2010, explicitada
na IN/SRF nº 1.185/2011. PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.
MATERIAIS DE LIMPEZA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O
conceito de insumo da legislação do IPI está detalhadamente consignado no
Parecer Normativo CST nº 65/79, que interpreta que geram o direito ao

crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, “stricto sensu”, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente, afastando, portanto, o creditamento relativo a materiais de limpeza utilizados na fabricação de refrigerantes, inclusive na higienização dos vasilhames.

4. Sendo assim, a glosa dos créditos em questão deve ser mantida.

(iii) Omissão quanto à impropriedade da reclassificação fiscal, na medida que os concentrados são indivisíveis, devendo ser classificados na posição CNM 2106.90.10. Ex01

5. A recorrente discute glosas de crédito ficto de IPI de aquisições de "kit de concentrado" para preparação de bebidas não alcoólicas, adquiridas de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus e classificados na posição 2106.90.10-Ex 01. Como sua fornecedora goza de isenção de IPI, a contribuinte recorrente impetrou Mandado de Segurança, hoje com trânsito em julgado favorável, para ter direito a escriturar crédito de IPI, como se devido fosse, na aquisição destes produtos (item XXI do mencionado art. 45 do RIPI/82, reproduzido no art. 81, III, do RIPI/2010), em conformidade com o quanto externado nas razões de fls. 678/686 do Recurso Voluntário interposto.

6. Observe-se a superveniência do Acórdão CSRF n.º 9303-011.896, julgado em sessão de 13/09/2021, que aplicou o resultado do RE 592.891 (Tema 322 do STF), consoante art. 62 do RICARF, reconhecendo unicamente o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, matéria que já era, de todo modo, objeto de decisão judicial favorável à contribuinte.

7. Fundamentou a acusação fiscal no fato de que, no processo de industrialização da bebida, o kit concentrado é misturado com outros ingredientes, já que, após a diluição, não apresenta as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal. Trata-se de um kit composto de diversas partes embaladas em separado, cada qual exercendo uma função específica no preparo da bebida, mas reunidas em um kit para facilitação do transporte e fins meramente mercadológicos.

8. Assim, a classificação dos concentrados como kit estaria errada porque deveriam ser decompostos e nas notas fiscais deveria ser indicado, de forma individualizada, cada um dos itens componentes, sob amparo da Regra 3b XI das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado:

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

9. A regra em apreço se destina às situações em que os componentes acondicionados separadamente possam ser comercializados também de forma individualizada, sem comprometer a qualidade do produto resultante da sua mistura, como açúcar, água e laranja. Ocorre que, ao contrário, o concentrado para cada tipo de refrigerante produzido pela contribuinte é insumo único e não comporta fatiamento sob pena de descaracterização.\

10. Trata-se, conforme se depreende da leitura dos laudos, de um preparado composto de partes acondicionadas separadamente apenas em função das características físico-químicas individuais que devem ser utilizadas invariavelmente em conjunto com as demais partes do mesmo item de série. Prova importante é que, se determinada parte do kit precisar ser descartada, o kit inteiro será desprezado, ainda que transportados e armazenados em recipientes diferentes.

11. O kit é um dos insumos a serem utilizados para a fabricação dos refrigerantes, em conjunto com outros componentes, resultando nas bebidas comercializadas. De fato, a autoridade fiscal realiza a comparação dos concentrados para fabricação de refrigerantes a sanduíches que são transportados desmontados, mas os ingredientes do sanduíche, mas o exemplo não a socorre, pois, no caso dos concentrados, se uma parte for desmembrada, não poderá ser utilizado, enquanto que o pão e os demais componentes do alimento serão ainda passíveis de consumo.

12. Independentemente da classificação fiscal da mercadoria, a quimera da exigência da discriminação em nota fiscal da totalidade dos itens componentes de cada mercadoria não tem qualquer sentido prático, e com razão a contribuinte se questiona acerca da inviabilidade de se uma panificadora indicar o receituário integrante do processo de sova do pão para vendê-lo e, por este motivo, a interpretação a ser feita da Nota Explicativa no XI da RGI no 3, citada pelo acórdão, se dá no sentido de que os produtos em questão não estariam regidos por esta nota, mas, diante de sua unidade incindível, de mistura, pela Nota Explicativa no X da RGI 2: “(..) 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 7”.

13. Assim, as partes separadas são compostas por uma primeira mistura de elementos, que resultarão nos refrigerantes (partes do concentrado diluídos em água) e que não são passíveis de consumo ou comercialização em separado. A afirmação é, curiosamente, feita pela própria decisão recorrida: “(...) apesar de os componentes do concentrado não poderem ser comercializado individualmente, por serem uma mistura, os diversos concentrados podem, e estes e os outros componentes do 'kit' como o ácido cítrico, o benzoato de sódio, o sorbato de potássio e/ou aspartame, também”. Deve, como se pode perceber, ser feita a classificação de

cada um dos itens em separado somente diante da possibilidade de utilização de uma das partes de modo isolado para qualquer outra finalidade que não a produção dos refrigerantes, o que é inviável.

14. Por outro lado, entendo que os laudos produzidos pelos Laboratórios Falcão Bauer, citados como vero fundamento da autuação, não podem ser considerados como amparo válido para o caso corrente, vez que genéricos e realizados, de um lado, no contexto de auditoria fiscal realizada em face de outra empresa, que não a recorrente e, de outro, sem que tenha sido dada qualquer oportunidade à empresa de apresentar quesitos ou mesmo qualquer manifestação no curso da aludida perícia, indagando-se acerca de cada parte individualmente considerada.

15. O que se observe é que a classificação fiscal NCM 2206.90.10 Ex 01 comporta aplicação em preparações compostas que contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida, podendo assim ser adicionadas outras substâncias, como conservantes ou água, nos seguintes termos: "*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*". Assim, deve apresentar as seguintes características: a) ser uma preparação composta; b) não ser alcoólica; c) que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado; d) própria para elaboração de bebida da posição 22.02; e e) com capacidade de

16. O posicionamento que tem prevalecido nas turmas ordinárias do CARF para a preparação de refrigerantes é no sentido de que se trata de um produto intermediário que apenas se tornará uma preparação composta após uma nova etapa industrial realizada na unidade fabril. Contudo, como se referiu, o que se observa é um concentrado na forma de uma preparação composta concentrada que aplica na produção de bebida para consumo, não havendo uma etapa de industrialização nas dependências da recorrente. É necessário, neste sentido, aclarar-se que o que se julga é se o kit adquirido é ou não um concentrado, e não o que será adicionado depois (água, conservantes etc.). Independente do que será feito com o produto, o kit continua sendo o

17. Tenho sustentado nos últimos anos, por exemplo, no Acórdão CARF n.º 3401-005.942, que da leitura da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n.º 08, de 25/02/1998 é possível se derivar até mesmo na definição do PPB dos concentrados para bebidas não-alcoólicas, oportunidade em que a norma reconhece que o produto é único, composto por partes líquidas e sólidas, devendo a sua homogeneização ocorrer "quando necessário". Tal disposição indica que o aplicador está diante de **produto uno** (concentrado para bebidas não-alcoólicas), entregue pelo fornecedor de maneira desmembrada ("kits"), conclusão esta que se encontra em estreita conformidade com a Resolução CAS 298/2007 e pelo Parecer Técnico n.º 224/2007, além de estar de acordo com as informações constantes do laudo do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), que concluiu que as preparações oriundas do PPB constituem um "produto único", o que deve ser acatado pelo julgador nos termos do §1º do art. 30 do Decreto n.º 70.235/1972, por se tratar de aspecto técnico, sem jamais assumir a pretensão de classificar a mercadoria, o que o inquinaria de nulidade:

"12. É correto afirmar que, não obstante as partes da preparação que compõem a base para a bebida Coca-Cola estarem dispostas separadamente, o conjunto compõe uma mercadoria - preparação composta para elaboração de bebidas da classe das águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas, e com capacidade de diluição superior a 10 partes - acabada e pronta para utilização industrial pelo adquirente fabricante da bebida final, refrigerantes?
Resposta: Sim. Conforme descrito nos quesitos anteriores, a mercadoria vendida pela Recofarma é uma única mercadoria formada por duas partes, com capacidade de diluição muito superior a 10 partes da bebida final Coca-Cola. A capacidade de diluição total do concentrado para a bebida final é superior a 350 vezes.
Quimicamente, tanto a parte A como a parte B, assim como o kit, são preparações compostas, ou seja, preparações formadas por mais de um componente, para serem utilizadas, em conjunto, nos fabricantes da Coca-Cola para produção do refrigerante."

18. A Posição 2106.90.10 se refere a "preparações compostas não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados)", sendo que nos Ex 01 e Ex. 02 aponta justamente para sua utilização na elaboração da bebida, com a particularidade de o Ex 01 compreender as "preparações compostas" destinadas à "elaboração de bebida na posição 22.02", sendo de todo descabida a interpretação no sentido de que tal destaque tarifário se refere unicamente ao concentrado já homogeneizado:

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
2106.90.10	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.	27

19. Neste sentido, a encomiosa declaração de voto do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto no Acórdão CARF n.º 3402-004.988, de 21/03/2018.

20. Neste ponto, com base nestes fundamentos, voto por nesta parte dar provimento ao recurso voluntário.

(v) Omissão quanto à necessidade de cancelamento da multa, nos termos dos artigos 76, II, da Lei N.º 4.502/64 e 567, II, "a", do RIPI/2010

21. Passando à multa de ofício, em que pese o brilhante raciocínio desenvolvido pelo representante da Fazenda Nacional, dele devo discordar. O art. 100 do CTN é genérico em relação ao art. 76, II, "a", da Lei 4502/64. De sorte que, embora se trate de Lei posterior, não teria o condão de revogar lei específica. Além disso, em que pese a frustrada

tentativa da PGFN de desqualificar o paradigma apontado pela Recorrente, acórdão CSRF/02-01.212, em que pese não restar claro da leitura da ementa, ao se ler o acórdão é possível identificar que se trata da mesma questão de fundo, a meu ver, preenchidos os requisitos do art. 76, II, a do Decreto 4.502/64 para afastar a multa de ofício.

(vi) Omissão quanto à ilegalidade da incidência de juros sobre a multa.

22. Aplica-se a inteligência da Súmula CARF n. 108:

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. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

23. Ante o exposto, voto por admitir os embargos, na forma de inominados, diante do lapso manifesto da omissão dos fundamentos acima, para acolhê-los sem efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco