



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720289/2016-96
ACÓRDÃO	9303-016.743 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	15 de abril de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA.

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2011

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

SÚMULA CARF Nº 167.

O art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Especiais apresentado pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** em face do Acórdão nº 3401-006.884, de 24 de setembro de 2019 fls. 1.010 a 1.033, integrado pelo Acórdão nº 3401-009.861, de 26 de outubro de 2021, fls. 1.068 a 1.080, e pelo Acórdão nº 3401- 012.765, de 21 de março de 2024, fls. 1.372 a 1.381, assim ementados:

Acórdão nº 3401-006.884

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.

Acórdão nº 3401-009.861:

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.

Acórdão nº 3401-012.765:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2011 a 31/03/2013 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXATIDÃO MATERIAL. RETIFICAÇÃO DO DISPOSITIVO. CONCESSÃO DE EFEITOS INFRINGENTES.

Evidenciado no acórdão embargado erro quanto ao dispositivo, faz-se necessária a correção da inexatidão para que o dispositivo do acórdão redita o julgamento do mérito recursal.

Fatos

Na origem o feito compreendeu auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, em decorrência de glosa de créditos indevidos.

Nos termos do relatório elaborado pelo Acórdão DRJ:

De acordo com o Fisco, os produtos fornecidos pela Recofarma, exceto componentes que contêm extrato de guaraná, não poderiam gerar direito ao aproveitamento dos créditos objeto do artigo 237 do RIPI/2010. E, ainda que, apenas por hipótese, houvesse o direito de aproveitamento de créditos do IPI correspondentes ao valor do tributo incidente sobre produtos procedentes da Zona Franca de Manaus, o valor do IPI dos créditos oriundos de kits para refrigerantes seria igual a zero, pois houve erro de classificação fiscal dos produtos em comento.

O Fisco alega que os ditos kits para refrigerantes devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles. Ou seja, constatou-se que nenhum dos componentes poderia ser classificado no Ex 01 do código 2106.90.10, pois isoladamente não apresentam as características de um extrato concentrado. Tal fato foi confirmado em exames laboratoriais requisitados pelo Fisco.

Impugnação

O Contribuinte apresentou Impugnação aduzindo os seguintes tópicos de irresignação:

IMPOSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO -COISA JULGADA FORMADA NO MANDADO DE SEGURANÇA INDIVIDUAL

CONTEÚDO, EXTENSÃO E EFEITOS, NO TEMPO, DA DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.

IMPOSSIBILIDADE DE UM SUPOSTO EQUÍVOCO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL SER TOMADO COMO FATO SUPERVENIENTE APTO A PREJUDICAR A COISA JULGADA.

IMPOSSIBILIDADE DE RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA EM CASOS IDÊNTICOS DA PRÓPRIA IMPUGNANTE

IMPROPRIEDADE DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL.

CORRETA CARACTERIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.

MANUTENÇÃO DO CRÉDITO POR FORÇA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI

MANUTENÇÃO DO CRÉDITO COMO MEDIDA DE PRESERVAÇÃO DO TRATAMENTO DIFERENCIADO DA ZFM - INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DO ART. 153, §3º, INC. II, DA CF/88 E DOS ARTS 40 E 92 DO ADCT.

LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DE PRODUTOS DE LIMPEZA E MANUTENÇÃO DA LINHA DE PRODUÇÃO EM OPERAÇÕES REGISTRADAS SOB O CFOP 2.101

Acórdão DRJ

A DRJ houve por bem “por unanimidade devotos, julgar a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido”, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2011

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

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

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade julgadora a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

BOA-FÉ

A responsabilidade pela infração tributária independe da intenção do agente ou da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2011

KIT PARA PREPARAÇÃO DE BEBIDA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

a) NCM 2106.90.10 - (1) Preparação para bebida constituída de Solução aquosa à base de extrato de Noz de Cola, Caramelo. Cafeína, Ácido Fosfórico, alfa-Terpineno, Limoneno e beta-Terpineno; (2) Preparação para bebida constituída de Solução aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Pineno, Limoneno e Terpineno"; (3) Preparação para bebida à base de Propileno Glicol, Pineno, Mentadieno e Terpineno,(4) Preparação para bebida à base de Álcool Etílico, Mentatrieno, Pineno, Limoneno e Mentadieno.

b) NCM 2106.90.90 - Acessulfame de Potássio, Aspartame e Benzoato de Sódio c) NCM 2916.3121 - Benzoato de sódio.

d) NCM 2918.14.00 - Ácido cítrico anidro.

e) NCM 2918.15.00 - Citrato de Sódio

f) NCM 2916.19.11 - Sorbato de Potássio

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2011

INSUMOS. GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com gastos gerais de fabricação.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Em Recurso Voluntário foram reiterados os termos da Impugnação com os seguintes tópicos:

PARTE A - IPI ZONA FRANCA DE MANAUS

III.1 - JURISPRUDÊNCIA DESSE E. CARF EM CASOS IDÊNTICOS DA PRÓPRIA RECORRENTE

III.2 - EFEITOS DA CORSA JULGADA DO MANDADO DE SEGURANÇA 91.002A724-5: IMPOSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO

III.2.1 - SOBRE O CONTEÚDO, EXTENSÃO E EFEITOS, NO TEMPO, DA DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO

III.2.2 - IMPOSSIBILIDADE DE UM SUPOSTO EQUÍVOCO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL SER TOMADO COMO FATO SUPERVENIENTE APTO A PREJUDICAR A COISA JULGADA

III.2.3 - IMPOSSIBILIDADE DE RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA

III.3 - A IMPROPRIEDADE DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL: OS CONCENTRADOS SÃO INDIVISÍVEIS

III.4 - A CORRETA CARACTERIZAÇÃO OES OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS - REGIME JURÍDICO

III.5 - DIREITO AO CRÉDITO DOS INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZFM

III.5.1 - A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO POR FORÇA DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI

III.5.2. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO COMO MEDIDA DE PRESERVAÇÃO DO TRATAMENTO DIFERENCIADO DA ZFM . INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DO ART. 153, S3º, INC. II, DA CFL88 E DOS ARTS 40 892 DO ADCT

(...)

PARTE B - CRÉDITOS DE IPI. PRODUTOS DE LIMPEZA

III.7. A LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DE PRODUTOS DE LIMPEZA E MANUTENÇÃO DA LINHA DE PRODUÇÃO

Acrescentou aos argumentos de Impugnação:

III.6 . ARGUMENTO SUCESSIVO III.6.1 - NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DA MULTA (ARTS. 76, RNC. II, DA LER 4.502 /1964, E 567T INC. II, .A" DO RRPI/20LO)

(...)

PARTE C

FUNDAMENTO APLICÁVEL ÀS PARTES A E B DESSE RECURSO

III.8 - A ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA

Contrarrazões da Fazenda Nacional

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário.

Acórdão Recorrido

O Acórdão nº 3401-006.884, proferido em sede de Recurso Voluntário, negou provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte:

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.

1º Embargos de Declaração - Contribuinte

O Contribuinte opôs Embargos de Declaração aduzindo diversas omissões no acórdão proferido em Recurso Voluntário. Em sede de Despacho, foram admitidas:

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

1º Acórdão de Embargos

O Acórdão nº 3401-009.861, ao julgar os primeiros Embargos de Declaração opostos, entendeu caber razão ao Contribuinte quanto às diversas omissões, decidindo por complementar o voto anterior.

O resultado do julgamento concluiu “por unanimidade de votos, em admitir os embargos, na forma de inominados, para acolhê-los sem efeitos infringentes, nos termos do voto do relator.”

A ementa foi assim redigida:

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.

2º Embargos de Declaração - Contribuinte

O Contribuinte opôs novos Embargos de Declaração demonstrando a existência de contradições no acórdão anterior:

Contradição quanto à reclassificação fiscal

Contradição quanto ao afastamento da multa nos termos do art. 76, II, da Lei 4.502/64 e 567, II, “a” do RIPI/2010

Os Embargos foram integralmente admitidos em Despacho.

2º Acórdão de Embargos

No julgamento dos segundos Embargos de declaração opostos, a Turma Julgadora identificou a ocorrência de equívocos no julgamento dos primeiros Embargos. Ainda que no resultado do julgamento tenha constado que os Embargos haviam sido acolhidos sem efeitos infringentes, o voto do Relator e também a ementa do Julgado demonstravam que, em verdade, o julgamento ocorreu com atribuição de efeitos infringentes, posto que foram providos os seguintes pontos de insurgência recursal:

(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(...)19. Neste sentido, a encomiosa declaração de voto do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto no Acórdão CARF nº 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 Nº 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.

Assim, foi proferido o Acórdão nº 3401-012.765, com o seguinte resultado de julgamento:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos do contribuinte, sem efeitos infringentes, para ajustar a parte dispositiva do acórdão 3401-009.861 conforme decidido pelo colegiado e considera-lo “COM EFEITOS INFRINGENTES”.

Em ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2011 a 31/03/2013 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXATIDÃO MATERIAL. RETIFICAÇÃO DO DISPOSITIVO. CONCESSÃO DE EFEITOS INFRINGENTES.

Evidenciado no acórdão embargado erro quanto ao dispositivo, faz-se necessária a correção da inexatidão para que o dispositivo do acórdão redita o julgamento do mérito recursal.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial aduzindo divergência jurisprudencial quanto à:

- (i) Classificação Fiscal dos Kits de Concentrados para a fabricação de refrigerante;
- (ii) Necessidade de cancelamento da multa, nos termos dos artigos 76, II, da Lei nº 4.502/64 e 567, II, "a", do RIPI/2010

Recurso Especial

O Contribuinte interpôs Recurso Especial aduzindo divergência jurisprudencial quanto à:

- (i) Direito à apropriação de créditos de IPI na entrada de insumos isentos oriundos da ZFM, tendo em vista a coisa julgada no Mandado de Segurança nº 91.0028724-5 (arts. 462, 467, 468 e 474 do CPC/73 - arts. 493, 502, 503 e 508 do CPC/2015); (Paradigmas Acórdão nº 3402-002.983 e Acórdão nº 3402-002.995)
- (ii) Improriedade da reclassificação fiscal, na medida que os concentrados são indivisíveis, devendo ser classificados na posição NCM 2106.90.10, ex. 01; (Paradigma Acórdão nº 3301-006.707)
- (iii) Necessidade de cancelamento da multa, nos termos dos artigos 76, II, da Lei nº 4.502/64 e 567, II, "a", do RIPI/2010. (Paradigma Acórdão nº 3402-002.993)

Matéria devolvida

O Recurso Especial da **Fazenda Nacional** foi integralmente **admitido** em Despacho.

O Recurso Especial do **Contribuinte** **não foi admitido** em Despacho e não foi interposto Recurso de Agravo.

Contrarrazões

O Contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pelo não conhecimento do Recurso especial Fazendário em razão de (i) intempestividade; (ii) ausência de similitude fática entre acórdão recorrido e paradigmas e, no mérito, requer a manutenção do acórdão recorrido.

VOTO**I. Tempestividade**

O Contribuinte aduz ser intempestivo o Recurso Fazendário.

Inicialmente, foi proferido o Acórdão nº 3401-006.884, de 24 de setembro de 2019, em sede de Recurso Voluntário, quando se concluiu “por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.”

Após a prolação do referido acórdão em Recurso Voluntário, foram opostos os primeiros Embargos de Declaração pelo Contribuinte aduzindo omissão no acórdão proferido e, em novo julgamento, foi proferido o Acórdão nº 3401-009.861, de 26 de outubro de 2021, com o seguinte resultado de julgamento:

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.

A intimação da Fazenda Nacional acerca do Acórdão de Embargos de Declaração nº 3401-009.861 ocorreu em 04/01/2022.

A Fazenda Nacional foi intimada do referido acórdão nos termos do art. 63 do RICARF/2015¹, conforme despacho de fl. 1.081, tendo apenas manifestado ciência da decisão, sem interposição de recurso.

Nesse aspecto é que reclama o Contribuinte ter ocorrido a preclusão, posto que o acórdão proferido em sede dos primeiros Embargos de Declaração, embora proferido “SEM efeitos infringentes”, em verdade, “nos termos do voto do Relator”, houve por bem, saneando omissões, acolher 2 (dois) dos pedidos formulados pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário, portanto, com provimento parcial.

Tal fato foi esclarecido por meio da oposição dos segundos Embargos de Declaração, originando o Acórdão nº 3401-012.765, de 21 de março de 2024, desta feita obtendo o seguinte resultado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos do contribuinte, sem efeitos infringentes, para ajustar a parte

¹ Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos. (—)

§ 3º Dos acórdãos será dada ciência ao recorrente ou ao interessado e, se a decisão for desfavorável à Fazenda Nacional, também ao seu representante.

dispositiva do acórdão 3401-009.861 conforme decidido pelo colegiado e considera-lo “COM EFEITOS INFRINGENTES”.

Com esse resultado, nos termos do voto da Relatora, foi assentado o provimento parcial do Recurso Voluntário em sede dos primeiros Embargos de Declaração, nos seguintes termos:

(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

(...)

19. Neste sentido, a encomiosa declaração de voto do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto no Acórdão CARF nº 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 Nº 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.

De fato, é possível constatar, pela leitura do voto do relator dos primeiros Embargos de Declaração, Acórdão nº **3401-009.861**, que já naquela oportunidade houve o provimento parcial do Recurso Voluntário do Contribuinte, após o saneamento de omissões incorridas, portanto, com a concessão de efeitos modificativos.

A ementa do acórdão induz à mesma conclusão:

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.

Contudo, com igual propriedade, pode-se constatar que tanto o resultado do julgamento consignado, como a introdução e conclusão do voto do Relator, levaram à percepção

diversa, de que não teria ocorrido nenhuma alteração no julgamento que inicialmente negou provimento ao Recurso Voluntário:

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.

Do Voto:

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.

(...)

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.

(sem destaques no original)

Tanto é evidente a ocorrência erro e contradição que foram opostos os segundos Embargos de Declaração e estes vieram a ser acolhidos de modo a esclarecer que deveriam prevalecer os termos do voto proferido no Acórdão nº **3401-009.861** em detrimento do que houvera sido consignado, de forma contraditória, na sua conclusão e na ata de julgamento, como se vê do voto condutor do Acórdão nº 3401-012.765:

Em ambos os casos, a contradição reside na divergência colocada pelo Relator em seu voto de mérito do decisum (quando sanadas as omissões constantes no recurso voluntário embargado), com o resultado e dispositivo do julgado, vejamos:

(...)

Como visto no relatório, a ementa do acórdão embargado que enfrentou matérias omissas no recurso voluntário embargado, acolheu os embargos, tendo o julgador à intenção de conceder efeitos infringentes no recurso voluntário:

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.

No entanto o dispositivo diverge da síntese:

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.

Entendo que diante da evidente contradição existente no primeiro Acórdão de Embargos de Declaração, saneada apenas em sede de segundos Embargos de Declaração, o interesse recursal da Fazenda Nacional só se materializou com o devido saneamento, posto que prevalecia, até então, um resultado de julgamento que lhe havia sido, formalmente, favorável.

Entendo, nesse contexto, que a Fazenda Nacional não se valeu da suspensão do prazo recursal em razão da oposição dos segundos Embargos de Declaração pelo Contribuinte, posto que a alteração do resultado formal do julgamento de “sem efeitos infringentes” para “com efeitos infringentes” só ocorreu por ocasião do julgamento dos segundos embargos.

Assim, diferentemente do que afirma o Contribuinte em suas Contrarrazões, como o acórdão 3401-009.861, que julgou os primeiros Embargos de Declaração opostos, consignou a não concessão de efeitos infringentes em face do acórdão que negara provimento ao Recurso Voluntário, apenas em face do Acórdão nº 3401-012.765, segundos Embargos de Declaração, é que foi consignado o provimento parcial do Recurso Voluntário interposto mediante a consignação de atribuição de efeitos infringentes aos Embargos de Declaração.

Tempestivos, portanto, o Recurso Especial Fazendário.

II. Admissibilidade

Quanto aos demais requisitos da admissibilidade do Recurso Fazendário, cumpre avaliar os seguintes pontos de insurgência:

Classificação Fiscal dos Kits de Concentrados para a fabricação de refrigerante;

A questão posta é exclusivamente de direito e já bastante enfrentada por esta Turma Julgadora. Consiste em definir se os insumos adquiridos pela Contribuinte, junto a fornecedores situados na Zona Franca de Manaus para a fabricação de refrigerantes, devem ser classificados de forma conjunta (“kits”), na posição NCM 2106.90.10 Ex 01, como defende o Contribuinte, ou de forma segregada, individualizada, na posição correspondente a cada um dos itens integrantes do chamado “kit”.

O Acórdão recorrido deu provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte nesse aspecto, por entender que:

17. Tenho sustentado nos últimos anos, por exemplo, no Acórdão CARF nº 3401-005.942, que da leitura da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 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 nº 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 nº 70.235/1972, por se tratar de aspecto técnico, sem jamais assumir a pretensão de classificar a mercadoria, o que o inquinaria de nulidade:

(...)

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:

Em sentido diverso se manifestaram os acórdãos paradigmas:

O acórdão paradigma nº 3301-013.805 trouxe na ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2018

(...)

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.**

O acórdão Paradigma nº 3302-005.415, embora não tenha mencionado de forma clara na ementa, também decidiu pela impropriedade da classificação conjunta e a necessidade de classificação individualizada, negando provimento ao pedido do contribuinte no recurso voluntário julgado.

O Contribuinte alega que não haveria similitude fática entre os acórdãos confrontados pois Acórdãos paradigmas trataram de concentrados produzidos pelas empresas do grupo Pepsi, sendo que tais produtos não seriam idênticos aos fabricados pela Recorfarma, que é do grupo Coca-cola. Afirmar que o acórdão recorrido, ao chegar à conclusão de que os produtos deveriam ser classificados de forma única (kit), baseou-se em laudos técnicos aplicáveis

exclusivamente ao produto adquirido pelo Contribuinte, não se estendendo a outros fabricados por pessoas jurídicas distintas.

Todavia, entendo irrelevante tal aspecto. A similitude fática na hipótese dos autos se refere ao fato de que em todos os casos se analisou a aquisição de insumos para a fabricação de um mesmo produto – refrigerante – e, também o fato de que tais insumos eram apresentados na forma de diversos itens distintos que, agrupados, formariam o chamado “kit de concentrado”. A classificação fiscal buscada pelos contribuintes e aquela defendida pelo Fisco são as mesmas em todos os casos confrontados. Ainda que, por óbvio, existam diferentes composições, estas não interferem na classificação fiscal dos produtos, que é, exatamente, o cerne da controvérsia. Se assim o fosse, seria de se conjecturar a necessidade de um código de classificação fiscal distinto para cada fabricante existente.

Desse modo, evidente a similitude fática e a divergência jurisprudencial.

Necessidade de cancelamento da multa, nos termos dos artigos 76, II, da Lei nº 4.502/64 e 567, II, "a", do RIPI/2010

O acórdão recorrido determinou o cancelamento da multa de ofício aplicada em singela fundamentação:

(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 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.

O acórdão paradigma nº 9303-014.436 analisou a mesma penalidade, chegando a conclusão diversa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009, 01/10/2010 a 30/09/2012 AFASTAMENTO DE PENALIDADES. ART. 76, II, "A" DA LEI 4.502/64. NÃO RECEPCIONADO PELO ART. 100. II, DO CTN.

O art. 76. inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964 (fundamentação legal do art. do art. 486, II, "a", do RIPI/2002 e do art. 567, II, "a", do RIPI/2010), deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei

que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades (Súmula CARF nº 167).

Igualmente no acórdão paradigma nº 9303-015.032:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

EXCLUSÃO DE PENALIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 76, II, "A" DA LEI Nº 4.502/1964. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 167.

questão restou pacificada com a edição da Súmula CARF nº 167, aprovada pelo Pleno em 06/08/2021, com vigência a partir de 16/08/2021: O art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964. deve ser interpretado em conformidade com o art. 100. inciso II do CTN, e. inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades.

Cumpridos os requisitos, sem insurgência do Contribuinte em Contrarrazões, deve ser admitido o Recurso da Procuradoria nesse aspecto.

III. Mérito

Classificação Fiscal dos Kits de Concentrados para a fabricação de refrigerante;

Como já mencionado, o tema em debate é de amplo conhecimento desta Turma, com diversos julgados unânimes em favor da tese Fazendária.

Valho-me o voto proferido pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão nº 9303-015.048, de 13 de junho de 2024, de interesse da empresa RECOFARMA, fornecedora dos produtos sob análise nos presentes autos:

O tema da classificação fiscal daquilo que se designa por concentrados para fabricação de bebidas classificadas na posição 22.02 (da TIPI), comercializados na forma de "Kits", com suas partes acondicionadas separadamente segundo proporções fixas", produzido pela RECOFARMA, é recorrentemente debatido neste CARF, já não ensejando substancial divergência no seio dos colegiados desta 3ª Seção, a ponto de os únicos paradigmas encontrados pelo Contribuinte serem todo proferidos pela contingencial regra excepcional trazida pelo art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020.

De fato nem nos paradigmas houve entendimento majoritário dos colegiados em relação à classificação adotada pelo Contribuinte, e o tema já estaria, hoje, a reclamar a edição de Súmula.

O tema é pacífico em praticamente todos os colegiados desta Terceira Seção de Julgamento:

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

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

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

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES

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

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

KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários, que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento

adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deve ser classificado no código próprio da Tabela de Incidência do IPI.

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

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

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

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

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

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

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

“Relator(a): VINICIUS GUIMARAES Processo: 15504.725903/2017-50 Recorrente: FAZENDA NACIONAL e Interessado: SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A ACÓRDÃO 9303-015.185 Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a classificação fiscal, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencido o Conselheiro Alexandre Freitas Costa, que votou pela negativa de provimento. Fez sustentação oral pelo Contribuinte a advogada Dra. Luisa Amaral Ferreira Zibordi, OAB/RJ 136.219, e pela Fazenda Nacional a procuradora Dra. Maria Concília de Aragão Bastos.” (grifo nosso)

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e

suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

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

III. Descrição dos kits fornecidos pela Recofarma III.1. Características dos kits para fabricação de refrigerantes 38. Os kits fornecidos pela Recofarma são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente está acondicionado em embalagem individual (bombona, saco, garrafão, caixa ou contêiner), cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido. (...)

III.3. Fotos de componentes de kits fornecidos pela Recofarma 50. As fotos a seguir mostram componentes do kit sabor Sprite retirados de caixas de papelão:

Parte 2 Parte 1, 1B 51. No período abrangido pela fiscalização, a fiscalizada recebeu kits sabor Coca-Cola formados por duas partes envasadas em contêiner “ABC”. Pelo seu volume e peso (1.237,5 Kg de produto cada), o manuseio dessas partes no interior do estabelecimento do engarrafador somente era possível de forma totalmente separada uma da outra. A foto a seguir mostra contêiner da “parte 2” do kit sabor Coca-Cola:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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 acepção 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 classificada pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, ou seja, tratado como uma mercadoria única.

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

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

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

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

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

Do quanto exposto nesta "declaração de voto", verifica-se que nenhum componente dos "kits de preparações", isoladamente considerado, pode ser identificado como um extrato ou sabor concentrado. Não se pode atribuir capacidade de diluição a nenhum componente dos kits para fabricação de bebidas. Se o conteúdo de qualquer embalagem individual

fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas da bebida que se pretende comercializar. Logo, também nesta classificação individual nenhum dos componentes dos "kits" poderia se enquadrar no Ex 01 da posição 2106.90.10.

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

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

Como consignado no acórdão recorrido, o produto vendido como 'concentrado' trata-se de um 'Kit' contendo matérias-primas e produtos intermediários, para produção de bebidas após sucessivas etapas de fabricação realizadas no estabelecimento do adquirente/fabricante/engarrafador, e apresentado em um conjunto de componentes acondicionados separadamente (cada qual em sua embalagem individual):

"Então, os itens líquidos e sólidos que compõem o "kit" sofrem processo de fabricação, quando adicionados, no estabelecimento do adquirente/fabricante/engarrafador, ao xarope simples (água + açúcar) ou apenas água, produzindo um xarope composto que pode ainda ser, ou não, misturado com suco de frutas, e que depois de dissolvido em água carbonatada chega à forma final da bebida, pronta para ser envasada e distribuída". (grifo nosso) Por isso, entendo como correta a interpretação dada pela Fiscalização, corroborada pelo Acórdão recorrido, no que concerne à "preparação composta" a que se referem os Ex tarifários 01 e 02 do código NCM 2106.90.10.

Verifica-se que no código NCM 2106.90.10 há dois Ex tarifários (exceções tarifárias): i) "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", e ii) "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".

Esclareça-se que, os termos "preparações", citados nos Ex 01 e Ex 02 devem ser entendidos como "produtos pronto para uso", cuja origem advém de um processo de preparo.

Cabe observar que a expressão "preparações compostas" implica que as misturas devem obrigatoriamente ser o resultado da combinação de diversos ingredientes de base para o produto final, tais como extratos do Capítulo 13, conservantes e

acidulantes do Capítulo 29, matérias odoríferas do Capítulo 31, etc. Essas preparações devem ser não alcoólicas, e devem se subsumir somente a “extratos concentrados” ou “sabores concentrados”.

O ‘extrato concentrado’, por ser uma preparação composta, deve conter o extrato vegetal de sua origem e todos os demais aditivos necessários, a fim de apresentar, quando diluído, as mesmas características de identidade presentes no refrigerante elaborado a partir dele. Esse entendimento é decorrente dos textos dos Ex 01 e Ex 02 e da dicção dos arts. 13 e 30 do Decreto no 6.871/2009. Já o sabor concentrado difere do anterior apenas em relação ao extrato. Neste caso o extrato do vegetal de origem é totalmente substituído por aromatizantes/saborizantes artificiais.

Assim, temos que não se constitui uma “preparação composta” o ‘Kit’ de componentes embalados individualmente que não podem ser montados ou misturados entre si sem perder as características que deve ter o produto final a que devam se integrar.

No recurso, o Contribuinte defende a aplicação direta do RGI/SH 1, com autorização normativa prevista na NE XI à RGI/SH 3. Ou seja, entende que sua classificação fiscal está correta, independentemente se apresentados sob a forma unificada ou em ‘Kits’, sendo descabida a classificação isolada de cada uma de suas partes integrantes, pois os produtos não são vendidos em separado.

Entendemos que considerar o ‘concentrado’ como já constituindo mistura formada pelos seus componentes não encontra esteio no regramento das NESH. Cabe, assim, alertar para a incorreção de interpretação, por parte do Contribuinte, da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), segundo a qual referida regra não se aplicaria 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.

A Nota Explicativa XI à Regra 3.b) é clara: “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”. Perceba que a própria NE XI destaca que “não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes”, justamente a situação aqui tratada. Nessa linha, a Fiscalização afastou a classificação dos ‘Kits’ num único código NCM de “preparação”, o que não impede, diga-se, a possibilidade de uma mercadoria ter vários componentes separados.

Apesar de as partes individuais do ‘Kit’ utilizado para fabricação do refrigerante da Coca-Cola serem classificadas no código 2106.90.10, não há embasamento normativo do Sistema Harmonizado (SH) para fins de classificação de ‘Kit’ tendo em vista que, evidentemente, não há uma “preparação única”. A Fiscalização apresentou em seu Relatório diversos fundamentos, inclusive tratados no

Acórdão da DRJ e no recorrido, que corroboram o não enquadramento dos 'Kits' no Ex 01.

O mesmo raciocínio deve se aplicar para o 'concentrado' do código 2106.90.10 - Ex 02, considerando que este é utilizado nas máquinas Post Mix que elaboram no ato refrigerantes para venda em copos diretamente ao consumidor final. Para tanto, há no Decreto no 6.871/2009, um tratamento específico dessa matéria, conforme se verifica nos seus arts. 29 e 30. Esse concentrado líquido usado em máquinas Post Mix também não é produzido pela RECOFARMA, mas pela fábrica e engarrafadora de refrigerantes (licenciada) da Coca-Cola.

Como bem esclarecido no acórdão recorrido, os componentes dos 'Kits' são posteriormente levados a processo industrial no estabelecimento do comprador, que são os fabricantes licenciados do sistema Cola, ou seja, os 'Kits' fornecidos pela RECOFARMA contêm apenas produtos intermediários, apresentados separadamente, a partir dos quais é obtida, após a realização de outras etapas do processo produtivo no engarrafador (industrialização realizada nos estabelecimentos dos fabricantes licenciados), uma preparação composta distinta, comercialmente conhecida como Xarope. Ressalte-se que a partir da diluição do Xarope é que se chega aos refrigerantes.

Em suma, os 'Kits' comercializados pela RECOFARMA não são 'concentrados', já que não apresentam as características essenciais do produto completo ou acabado. E mais, da mistura dos itens do 'Kit' entre si não se obtém nada parecido com o Xarope, tampouco com a bebida final. Os itens de cada 'Kit' não representam as características específicas para elaboração de bebidas, ainda que sejam vendidos juntos e em proporções fixas. Ressalta-se que elaborar o 'Kit' é diferente de produzir o Xarope. Por sua vez, o Xarope difere do refrigerante, que é o produto final (bebida, refrigerante).

Logo, encontra-se correto o Acórdão recorrido em consignar que há que se distinguir a classificação fiscal de cada item do 'Kit', não se adotando apenas uma classificação, já que não se trata de um produto "composto".

Necessidade de cancelamento da multa, nos termos dos artigos 76, II, da Lei nº 4.502/64 e 567, II, "a", do RIPI/2010

Como se observa dos próprios acórdãos paradigmas trazidos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, a matéria é objeto de súmula deste CARF, a aprovação posterior ao Acórdão recorrido, de aplicação obrigatória por esta Turma Julgadora:

Súmula CARF nº 167

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua

eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-002.262, 9101-002.225, 9303-007.440, 1401-001.900, 1401-002.077, 3302-006.110, 3302-006.579, 3402-004.280 e 9303-009.259.

Desse modo, deve ser provido o Recurso Especial da Fazenda Nacional para o restabelecimento da multa aplicada.

IV. Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, DAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário