



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19311.720224/2017-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-005.942 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2019
Matéria IPI
Recorrente SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

IPI. ISENÇÃO. PRODUTOS EXTRATIVOS E AGRÍCOLAS DE PRODUÇÃO REGIONAL. AMAZÔNIA OCIDENTAL. MATÉRIA-PRIMA E MATERIAL INTERMEDIÁRIO. EMPREGO. INDUSTRIALIZAÇÃO. CRÉDITO FICTO. DIREITO.

Nos termos do art. 6º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.435/75, são isentos de IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291/67 (Amazônia Ocidental), garantindo-se o direito ao crédito do imposto, como se devido fosse, aos estabelecimentos que os empregarem como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

RESPONSABILIDADE DO RECORRENTE POR ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO

A autuação em nenhum momento teve por base a falta de conferência, pelo recorrente, da classificação fiscal adotada, bem como nenhuma multa regulamentar foi aplicada por não cumprimento desta exigência, mas tão somente a multa de ofício pelo não recolhimento do IPI devido.

PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA. GLOSA DOS VALORES INDEVIDAMENTE APROPRIADOS. POSSIBILIDADE.

A apropriação de créditos incentivados ou fictos, calculados sobre produtos isentos adquiridos de estabelecimentos localizados na ZFM, somente é admitida se houver alíquota positiva do IPI para o produto/insumo adquirido para industrialização. No caso de identificação de erro na classificação fiscal,

cuja classificação correta revela que os produtos adquiridos estavam sujeitos à alíquota zero, não há possibilidade de geração de crédito.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM. TIPI. COMPETÊNCIA. IPI.

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA REFRIGERANTES. IPI.

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

POSICIONAMENTO REITERADO DA ADMINISTRAÇÃO.
MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOCORRÊNCIA.

O simples silêncio da Administração quanto à classificação fiscal adotada pela contribuinte não implica o reconhecimento tácito de sua correção ou incorreção, e a lavratura de auto de infração específico para esta finalidade não implica inovação e muito menos modificação dos critérios jurídicos do lançamento ou da acusação fiscal, uma vez que eles jamais foram efetivamente firmados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

DECISÃO JUDICIAL. SEPARAÇÃO DE PODERES. ACOLHIMENTO.
COISA JULGADA. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO.
EFICÁCIA. ART. 22 DA LEI Nº 12.016/2009.

Deve ser acolhida pela Administração a decisão judicial irrecorrível que decidiu pela aplicação, ao caso concreto, do art. 22 da Lei nº 12.016/2009 (Lei do Mandado de Segurança), que limitou os efeitos da coisa julgada aos membros do grupo ou categoria substituídos pelo impetrante, em detrimento do art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997, que restringia tais efeitos à competência territorial do órgão prolator.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a aplicação, no caso concreto, dos efeitos do mandado de segurança coletivo impetrado, vencido o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (relator), que votou ainda pelo provimento em relação à classificação das mercadorias e à impossibilidade de glosa de crédito em função de não observação, pelo adquirente, da correção da classificação. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. O Conselheiro Tiago Guerra Machado declarou impedimento.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Rosaldo Trevisan (Presidente) e Márcio Robson Costa (que atuou em substituição ao conselheiro Tiago Guerra Machado, que declarou impedimento).

Relatório

1. Trata-se de **auto de infração**, lavrado com a finalidade de formalizar a exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) referente ao período compreendido entre 01/07/2013 a 31/12/2014, acrescido de multa e juros de mora, de maneira a totalizar o crédito tributário histórico de R\$ 511.865.982,94.

2. Segundo se depreende do **termo de verificação fiscal**, situado às fls. 3.469 a 3.530, narra a autoridade fiscal que o procedimento constatou que a contribuinte efetuou o registro de créditos de IPI, calculados como se devidos fossem, sobre produtos adquiridos com isenção, sendo que a maior parte dos créditos escriturados são oriundos de kits contendo preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas da posição 22.02, além de outros ingredientes acondicionados individualmente, adquiridos de RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, por esta identificados como um “concentrado”. O objeto da ação fiscal resultou na análise do direito de aproveitamento de créditos do IPI por parte dos adquirentes, integrantes do SISTEMA COCA-COLA BRASIL, localizados em todo o território nacional. Neste procedimento (processo nº 11080.732960/2014-10), foram apuradas irregularidades quanto à classificação fiscal dos produtos denominados “*kits para fabricação de bebidas*” na saída do estabelecimento da Recofarma. Nas notas fiscais de saída emitidas pela Recofarma, não há destaque de IPI, sob a alegação das isenções do art. 81, II, e art. 95, III, c/c com o art. 237, todos do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010).

3. A contribuinte, cientificada do auto de infração, apresentou tempestiva **impugnação** na qual argumentou, em síntese, que: **(i)** estar amparada pela disposição expressa do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975; **(ii)** o STF, em sessão plenária, no julgamento do recurso extraordinário RE nº 212.484-RS, já concluiu que o adquirente de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus e aplicados na industrialização de produtos sujeitos ao IPI tem direito ao crédito do imposto calculado com base na alíquota prevista para o próprio insumo, em face do princípio da não-cumulatividade; **(iii)** decisão proferida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 assegurou aos integrantes da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC) o direito de se creditarem do IPI relativo à aquisição de insumo isento, adquirido de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na industrialização de seus refrigerantes; **(iv)** a Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos (com benefício da isenção subjetiva), utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI. Assim, não caberia a aplicação de penalidade (multa de ofício), nos termos do art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

4. Em 23/01/2018, a 08ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) proferiu o **Acórdão DRJ nº 14-75.739**, situado às fls. 2961 a 4003, de relatoria do Auditor-Fiscal Celso Toshio Sakamoto, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

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

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

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014**RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. COMPETÊNCIA DA DELEGACIA DE JULGAMENTO. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.*

A escrituração do RAIPI é obrigação acessória e não faz parte do rol das matérias passíveis de serem submetidas ao rito do contencioso regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972. Não consta, entre as competências atribuídas às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), apreciar a suspensão da obrigação de reconstituir o RAIPI.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014 ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DE CRÉDITO DE IPI NA APURAÇÃO DO SALDO DEVEDOR. INOCORRÊNCIA.*

Tendo a autoridade fiscal afastada, expressa e indubitavelmente, a possibilidade de apropriação de crédito de IPI, e não se vislumbrando, nos autos, a presença de elementos que autorizem imaginar o reconhecimento da existência de parcela de algum tipo de crédito, não cabe cogitar de qualquer ilegalidade na apuração dos saldos devedores, fundamentada na desconsideração de crédito de IPI na referida apuração.

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

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

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

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

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

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

As decisões judiciais atinentes a casos concretos possuem apenas efeitos inter partes e não vincula os atos da Administração Tributária. Uma decisão emanada do Supremo Tribunal Federal somente alcançaria terceiros não participantes da lide se observadas as condições descritas pelo Decreto nº 2.346, de 1997.

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

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

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

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

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

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. A contribuinte, intimada da decisão em 29/01/2018, pela abertura dos arquivos correspondentes no *link* Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal *e-CAC*), por meio da opção "*Consulta Comunicados/Intimações*", em conformidade com o termo de ciência situado à *fl.* 4009, interpôs, em 26/02/2018 em conformidade com o termo de solicitação de juntada situado à *fl.* 4010, **recurso voluntário**, situado às *fls.* 4012 a 4089, no qual reiterou as razões de sua impugnação.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

6. O **recurso voluntário** é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

7. Antes da análise da admissibilidade do recurso voluntário, necessário se enfrentar a questão atinente à competência deste colegiado, tendo em vista a edição da **Resolução CARF nº 3401-000.581**, de relatoria do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, que decidiu pelo sobrestamento do Processo a este vinculado até a ulterior decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

1. EXTENSÃO DA COISA JULGADA FORMADA NO MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO Nº 91.0047783-4

8. A contribuinte alega, desde sua primeira manifestação, estar amparada por decisão judicial transitada em julgado e obtida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 (Processo nº 0047783-34.1991.4.02.5101), que tramitou perante a 22ª Vara Federal da Subseção do Rio de Janeiro, que reconheceu o direito de todos os associados, entre os quais se inclui, ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

9. A constatação da existência de coisa julgada deve ser analisada de maneira prévia à análise dos demais argumentos, pois, uma vez reconhecida, estaria a autoridade fiscal diante de obstáculo forte, impeditivo da própria lavratura do auto de infração, expungindo-se da Administração Pública a competência para reabrir discussão já sedimentada sob o manto de decisão judicial irrecorrível. Trata-se, portanto, de preliminar entre preliminares que, caso confirmada, tornará prescindível a análise da alegação de outras comorbidades que eventualmente venham a assolar a acusação fiscal.

10. Depreende-se da leitura das peças e demais documentos que instruem os presentes autos que, em 14/08/1991, a **ASSOCIAÇÃO DOS FABRICANTES DE COCA-COLA (AFBCC)**, com sede na cidade do Rio de Janeiro, impetrou mandado de segurança com o pedido de estorno de crédito de IPI incidente sobre aquisições de matérias-primas isentas provenientes da Zona Franca de Manaus com saída tributada. Em 02/12/1999, transitou em julgado a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no agravo de instrumento nº 252.801-RJ, que negou seguimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão concessivo da segurança.

11. Entendo que os recursos em referência possam ser objeto de apreciação por esta turma julgadora, em decorrência de um **primeiro fato superveniente** à Resolução: o trânsito em julgado do Recurso Especial nº 1.438.361-RJ em **23/02/2017**, proferido nos autos do **Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4**, reconhecendo que a decisão de mérito transitada em julgado em 02/12/1999 **é aplicável a todos os associados da AFBCC, independentemente do Estado em que estão localizados**. Transcreve-se, neste sentido, trecho do despacho de 17/11/2016 de lavra do relator, Ministro Og Fernandes:

*"Em relação ao art. 2º-A da Lei n. 9.497/97, introduzido pela MP 1.798-1/99, e ao art. 16 da Lei n. 7.347/85, com redação dada pela Lei n. 9.494/97, **a jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que a limitação contida no art. 2º-A, caput, da Lei n. 9.494/97 de que a sentença proferida "abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator", não pode ser aplicada aos casos em que a ação coletiva foi ajuizada antes da entrada em vigor do mencionado dispositivo, sob pena de perda retroativa do direito de ação das associações** (...) No caso, dos autos, a instância ordinária expressamente afirmou que o mandado de segurança foi impetrado em data anterior a vigência da MP n. 2.180-35/2001 (e-STJ, fl. 429)" - (seleção e grifos nossos).*

12. A decisão em referência, como se conclui a partir tanto dos documentos trazidos a conhecimento deste colegiado, bem como por meio do extrato do processo obtido por este Relator no *site* do Superior Tribunal de Justiça, transitou em julgado em 23/02/2017:

REsp nº 1438361 / RJ (2013/0388756-4) autuado em 18/11/2013	
Detalhes	Fases
23/02/2017 20:21	Remetidos os Autos (em grau de recurso) para SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL recebendo o número de controle 301965 (123)
23/02/2017 13:10	Disponibilizado para remessa eletrônica ao Supremo Tribunal Federal (30025)
23/02/2017 13:10	transitado em Julgado em 23/02/2017 (848)
28/11/2016 01:34	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL intimado eletronicamente da(o) Despacho / Decisão em 28/11/2016 (300104)

13. O Recurso Especial nº 1.438.361-RJ, por seu turno, tem, como recorrente, a contribuinte autuada, como se pode verificar a partir do extrato a seguir recortado:

Processo nº 19311.720224/2017-11
Acórdão n.º **3401-005.942**

S3-C4T1
Fl. 4.204

Perfil ativo: Consulta Pública	selecione o perfil para visualização de autos eletrônicos
REsp nº 1438361 / RJ (2013/0388756-4) autuado em 18/11/2013	
Detalhes Fases Decisões Petições PROCESSO: RECURSO ESPECIAL RECORRENTE: COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA ADVOGADO: ANTONIO CARLOS GARCIA DE SOUZA E OUTRO(S) - RJ048955 RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL ADVOGADO: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR00000000 LOCALIZAÇÃO: Saída para SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL em 23/02/2017 TIPO: Processo eletrônico. AUTUAÇÃO: 18/11/2013 NÚMERO ÚNICO: 0013298-28.2004.4.02.0000	
RELATOR(A): Min. OG FERNANDES - SEGUNDA TURMA RAMO DO DIREITO: DIREITO TRIBUTÁRIO ASSUNTO(S): DIREITO TRIBUTÁRIO, Impostos, IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E DO TRABALHO, Processo e Procedimento, Mandado de Segurança. DIREITO TRIBUTÁRIO, Limitações ao Poder de Tributar, Isenção.	
TRIBUNAL DE ORIGEM: TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO NÚMEROS DE ORIGEM: 00132982820044020000, 193882820044020000, 200402010132984, 200502010027386, 9100477834. 2 volumes, nenhum apenso.	

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

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

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

Ocorre que, após a oposição dos embargos, a parte embargante noticia, por meio da Petição 17.128/2017, o trânsito em julgado

da decisão da 2ª Turma do STJ que reformou o ato impugnado pela presente reclamação (eDOC 6).

Ante o exposto, julgo prejudicados os embargos declaração e julgo extinto o presente feito, ante a perda superveniente do seu objeto (art. 21, IX, do RISTF).

Publique-se.

Brasília, 11 de maio de 2017.

Ministro Gilmar Mendes Relator

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

<i>Supremo Tribunal Federal</i> Certidão de Trânsito Certifico que o(a) acórdão/decisão transitou em julgado em 18/08/2017, dia subsequente ao término do prazo recursal. Brasília, 21 de agosto de 2017. MAICON ZONTA Matrícula 2892

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

17. Assim, diferente do contexto fático apreciado quando da prolação do **Acórdão CARF nº 3401-003.750**, proferido em sessão de 26/04/2017, de minha relatoria, no qual externamos as razões pelas quais deveriam ser reconhecidos os efeitos da coisa julgada da decisão judicial transitada em julgado e obtida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 (Processo nº 0047783-34.1991.4.02.5101), que reconheceu o direito de todos os associados ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos de empresas situadas na Zona Franca de Manaus, **no momento da prolação da presente decisão, a questão restou judicial e definitivamente decidida**, o que afasta a jurisdição e a competência deste Conselho.

18. Desta forma, **inoportuno e descabido** a este Relator ou a este colegiado se pronunciarem a respeito da extensão dos efeitos da coisa julgada, como, aliás, tivemos a oportunidade de fazer, detidamente, no **Acórdão CARF nº 3401-003.750**, e, **muito menos**, a respeito da matéria de fundo, ou seja, o direito ao creditamento do IPI. Isto porque,

conforme já defendemos naquela ocasião, uma vez que se reconheça a prevalência e, logo, a primazia da coisa julgada (matéria que o colegiado tem a obrigação de conhecer previamente, sem jamais deixar de decidir a respeito dela, sob pena de caracterização do *non liquet*), descabido será o pronunciamento quanto ao mérito.

19. Outro não poderia ser o desfecho do presente caso, sob pena de afronta à separação constitucional do Poder, tendo em vista a necessidade de observância, por parte das instâncias administrativas, do trânsito em julgado do Recurso Especial nº 1.438.361-RJ (Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4), reconhecendo que a decisão de mérito transitada em julgado em 02/12/1999 é aplicável a todos os associados da AFBCC, independentemente do Estado em que estão localizados e, portanto, inclusive da contribuinte ora recorrente, bem como a perda de objeto da Reclamação nº 7.778 que tramitou no Supremo Tribunal Federal.

20. Assim, voto no sentido do cumprimento da decisão judicial naquilo que concerne à não aplicação da interpretação da limitação territorial da coisa julgada no caso em análise, devendo a decisão obtida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 (Processo nº 0047783-34.1991.4.02.5101), que tramitou na 22ª Vara Federal da Subseção do Rio de Janeiro, aproveitar à contribuinte em tela.

2. CRÉDITO FICTO DO IPI NA AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS PARA FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES

21. Entendeu a decisão recorrida que os insumos fabricados pela Recofarma não fariam jus à isenção prevista pelo art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, uma vez que não teriam sido elaborados com matéria-prima agrícola regional. No entendimento do julgador *a quo*, que corrobora a acusação fiscal, a fornecedora dos insumos ("kits") empregados pelo estabelecimento industrial não utiliza diretamente, em seu processo de industrialização, matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

22. Para a recorrente, o Decreto-Lei nº 1.435/1975 outorgou à SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais nele previstos em seu art. 6º e, assim, a Receita Federal não teria competência para desconsiderar o ato concessório do benefício outorgado pela SUFRAMA. Entendo, no entanto, que não se está a questionar a validade dos atos da SUFRAMA: seus atos em momento algum foram questionados ou tiveram a sua eficácia afastada.

23. Neste sentido, ademais, decidiu esta turma no **Acórdão CARF nº 3401-003.750**,¹ por unanimidade de votos, de redatoria do Conselheiro Robson José Bayerl, no seguinte sentido:

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Tiago Guerra Machado, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Robson José Bayerl, e André Henrique Lemos.

- a) a SUFRAMA tem competência para verificar se o contribuinte preencheu os requisitos legais para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75;
- b) no caso específico dos insumos elaborados pela RECOFARMA, o preenchimento dos requisitos foi atestado pela Resolução do CAS nº 298/2007 que entendeu que, para fins de concessão do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, era suficiente a elaboração dos insumos com açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo e/ou extrato de guaraná;
- c) a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, é ato administrativo válido com presunção de legalidade, legitimidade e veracidade e, pois, não pode ser desconsiderado pela RFB; e
- d) a interpretação da SUFRAMA quanto ao alcance do art. 6º do DL nº 1.435/75 é lógica e coaduna-se com o próprio significado do termo "matéria-prima" constante do § 1º do art. 6º do DL nº 1.435/75, o qual compreende no seu conceito "produto industrializado com matéria-prima agrícola regional" para fins do crédito de IPI.

24. O acórdão, ao tratar da matéria em apreço, contou com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2012

IPI. ISENÇÃO. PRODUTOS EXTRATIVOS E AGRÍCOLAS DE PRODUÇÃO REGIONAL. AMAZÔNIA OCIDENTAL. MATÉRIA-PRIMA E MATERIAL INTERMEDIÁRIO. EMPREGO. INDUSTRIALIZAÇÃO. CRÉDITO FICTO. DIREITO.

Nos termos do art. 6º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.435/75, são isentos de IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291/67 (Amazônia Ocidental), garantindo-se o direito ao crédito do imposto, como se devido fosse, aos estabelecimentos que os empregarem como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

25. Transcreve-se abaixo, por pertinente, trecho do voto do Conselheiro Robson José Bayerl sobre a matéria, que adotamos como razão de decidir:

As razões do lançamento consistem, basicamente, na impossibilidade de aproveitamento dos efeitos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, em função do disposto no art. 2º-A da Lei nº 9.494/97, e também na ausência de previsão legal, ante o princípio da não cumulatividade (art. 153 da CF/88), de aproveitamento de créditos de IPI pela aquisição de produtos isentos.

A impugnação referenciou o direito de crédito no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 (arts 82, III e 175 do RIPI/02), destacado expressamente nos documentos fiscais de aquisição de concentrado, além de contestar a impossibilidade de usufruir dos efeitos do MSC 91.0047783-4.

Dentre as provas colacionadas a justificar o direito ao crédito a que alude o art. 6º do DL 1.435/75 (art. 82, III do RIPI/02), trouxe o recorrente a Resolução SUFRAMA nº 298/2007 (fl. 533), que aprovou o projeto de atualização do empreendimento titularizado por Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. (RECOFARMA), fornecedora da matéria-prima isenta, e o Parecer Técnico nº 224/2007 (fl. 535), que relatou as verificações da atualização do empreendimento e relacionou as matérias-primas regionais utilizadas na industrialização do produto "concentrado para bebidas não alcoólicas", posteriormente vendidos aos fabricantes de bebidas, que o utilizarão como insumo na produção de refrigerantes.

A Resolução SUFRAMA 298/2007, teve como fundamento técnico para sua expedição, o Parecer Técnico nº 224/2007.

Por ser oportuno ao deslinde da questão, vale o recorte de trecho do referido parecer técnico que lista os insumos regionais utilizados pela RECOFARMA:

d) Características técnicas do produto:

Definição:

O produto consiste em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

Dentre os diversos tipos/modelos do produto a serem industrializados pela empresa, selecionou-se para apropriação dos custos do projeto, o especificado a seguir:

Tipo/Modelo de referência: Concentrado para refrigerante de sabor "de cola".

Especificações Técnicas:

- Aparência: líquido de cor caramelo escuro
- Odor: característico
- Densidade a 20°C: 138g/cm³
- Origem das matérias-primas regionais:
 - (1) matéria-prima regional: açúcar cristal e mascavo (utilizado no tipo/modelo de referência) e extrato de guaraná (utilizado em outros tipos de concentrado).
 - (2) a matéria-prima açúcar cristal é produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueiredo (AM), que também produz álcool.
 - (3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais do interior do Amazonas.
 - (4) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, é adquirido pela Recofarma e enviado para a OD, Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para a produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa.

4. INCENTIVOS PLEITEADOS

- Isenção do Imposto de Importação (II) e sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 3º do Decreto-Lei n.º 288/67, quando da entrada de mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos dentro dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Redução do Imposto de Importação (II) nos termos do parágrafo 4.º do Art. 7.º do Decreto n.º 288/67, com redação dada pela Lei n.º 8.387/91 e Lei n.º 10.176/01, para mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos fora dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 4º do Decreto-Lei n.º 288/67, para mercadorias nacionais quando destinadas à industrialização do produto em pauta.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 9.º do Decreto-Lei n.º 288/67 com redação dada pela Lei n.º 8.387/91 e Lei n.º 10.176/01, para o produto em pauta, que se destine ao consumo na ZFM ou à comercialização em qualquer ponto do País.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para os produtos fabricados na Amazônia Ocidental que utilizem em sua elaboração matérias-primas regionais, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75.

7. COMPROMISSOS ASSUMIDOS PELA EMPRESA

a) Processo Produtivo Básico:

A empresa, quando da industrialização no Pólo Industrial de Manaus – PIM do produto **CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS**, deverá atender ao Processo Produtivo Básico - PPB definidos na Portaria Interministerial n.º 08 - MPO/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 2008.

A empresa, em conformidade com o projeto, realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril para industrialização do produto, exceto a fabricação da matéria-prima corante caramelo, terceirizada na ZFM.

A seguir passamos a descrever o processo produtivo praticado pela empresa, consoante projeto, o qual está condizente com a legislação do PPB, segundo as etapas abaixo descritas.

Produto: CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS, tomando-se como base a industrialização do tipo: Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola.

Etapa	Descrição da Etapa
1	RECEBIMENTO DAS MATÉRIAS-PRIMAS E MATERIAIS DE EMBALAGEM, conforme a seguir: a) DE MATÉRIAS-PRIMAS LÍQUIDAS E A GRANEL 1 - PESAGEM: As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Estão instaladas balanças eletrônicas de alta precisão, que permitem velocidade do processo e precisão da pesagem. b) DE MATÉRIAS-PRIMAS DIVERSAS 1 - PESAGEM: As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Os insumos sólidos são recebidos em sacos de 600, 1.000 e 1.200 quilogramas. Obs: no caso do corante caramelo, produzido pela DD. Williamson do Brasil Ltda. em sua unidade industrial localizada ao lado da Recofarma do Amazonas, esse insumo é transportado através do sistema "pipe line" que integra as duas fábricas - permitindo o abastecimento em tempo real. c) DESCARGA DAS MATÉRIAS-PRIMAS EM GERAL As carretas são descarregadas em docas, com empilhadeiras elétricas, em uma área

4	PRODUÇÃO DO CORANTE CARAMELO (Terceirizada na ZFM) - A Recofarma do Amazonas adquire da Agropecuária Jayoro a totalidade do açúcar cristal que necessita para atender à produção de corante caramelo que utiliza na fabricação de seus concentrados. O açúcar (cristal e mascavo) é enviado pela Recofarma do Amazonas à empresa DD. Williamson, e representa em torno de 70 % da quantidade total de matérias-primas (açúcar + água + catalizadores) necessárias a fabricação do corante caramelo.
---	---

7) Origem dos insumos em valor (%):

Produto	Insumos Locais/Regionais (Amaz. Ocidental)	Insumos Nacionais	Insumos Importados
CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS (tipo: de cola)	21,27	35,08	43,65

Notas:

(1) Na elaboração do produto CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS, para o modelo de referência: "concentrado para bebidas refrigerantes, de sabor de cola", será utilizada a matéria-prima regional açúcar (cristal e mascavo), processado no Interior do Estado. E para outros tipos do produto utiliza-se também a matéria-prima regional extrato de guaraná.

CONCLUSÃO:

Somos favoráveis à aprovação do projeto objeto deste Parecer, por estar em conformidade com as normas da SUFRAMA e demais legislações do Governo Federal pertinente à matéria, e por apresentar viabilidade técnico-econômica, constituindo-se um empreendimento importante para a Região, haja vista sua contribuição para o fortalecimento do Parque Industrial da ZFM e seu potencial de geração de emprego e renda.

Manaus, 01 de novembro de 2007.

Note-se que o açúcar cristal e mascavo, de produção regional, é adquirido pela RECOFARMA e enviado à DD. WILLIAMSON DO BRASIL, também localizada no Pólo Industrial de Manaus, para produção terceirizada do corante caramelo, também insumo do referido "concentrado".

Dentre os incentivos fiscais regionais, naquela oportunidade, requereu a RECOFARMA a isenção do art. 6º do DL 1.435/77.

As notas fiscais de aquisição de concentrado que respaldam o crédito não reconhecido pela fiscalização encontram-se às

fls. 497/531, constando em seu corpo a alusão ao preceptivo.

O MSC 91.0047783-4, TRF 2ª Região, por seu turno, dentre os seus pedidos, arrolou o reconhecimento a todos os seus associados de aproveitar o crédito pela aquisição de produtos isentos da ZFM, conforme se verifica de sua petição inicial:

- a) o deferimento, inaudita altera pars, do PEDIDO LIMINAR, para os seus ASSOCIADOS não serem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado - código 2106.90 da TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIPI), cuja saída é sujeita ao IPI; dando-se ciência aos Delegados da Receita Federal com jurisdição sobre os ASSOCIADOS.
- b) a notificação do IMPETRADO, para que preste informações no prazo legal, a intimação da UNIÃO FEDERAL e que seja ouvido o Ministério Público; e
- c) ao final, a concessão deste mandado de segurança nos termos do item 6.1.a), supra, confirmando-se a liminar então já deferida.

A sentença de primeiro grau julgou improcedente o pedido.

Em apelação, o TRF 2ª Região, reverteu a decisão para reconhecer o direito pleiteado.

A Fazenda Nacional, através do AI 252.801-3, levou a questão ao STF, através de reexame de juízo negativo de admissibilidade do RE, cabendo ao Min. Marco Aurélio, em decisão monocrática, conhecer do agravo e negar-lhe provimento, por estar a decisão recorrida em consonância com a jurisprudência então vigente (fls. 596/601).

A decisão da DRJ afastou o aproveitamento do Mando de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, porém, reconheceu o direito ao crédito na compra do "concentrado para bebidas não alcoólicas" adquirido da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS, por força do disposto no art. 6º do DL 1.435/75, dado que a empresa tem projeto aprovado pela SUFRAMA e utiliza insumos regionais produzidos no interior do Estado do Amazonas, como atesta o Parecer Técnico nº 224/2007.

A PFN, em suas razões ao recurso de ofício, debate a impossibilidade do direito de crédito de IPI, nas aquisições

isentas e a inobservância dos requisitos para fruição do benefício previsto no art. 6º do DL 1.435/75, alegando que a RECOFARMA não utiliza produto de origem extrativa vegetal diretamente na fabricação do concentrado, pois o açúcar, produto extrativo vegetal, é utilizado na produção do corante caramelo, que, em si, não é um produto extrativo vegetal:

*"Conforme se verifica dos documentos acostados aos autos, inclusive de documentos emitidos pela própria Suframa, o concentrado produzido pela Recofarma **não é elaborado com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional**, mas sim com produtos intermediários/industrializados.*

Nesse sentido, a Suframa (documento 3 juntado pela contribuinte junto com a impugnação) informa que o concentrado para fabricação de refrigerante sabor cola é feito com açúcar e álcool e, ainda, que o açúcar cristal é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, que produz o corante caramelo, matéria-prima dos concentrados da empresa.

(...)

Levando-se em conta que a Lei determina, para o gozo da isenção (art. 6º, caput, do DL 1435/75), que os produtos sejam produzidos com MATERIA PRIMA agrícola ou extrativa, e não com PRODUTO INTERMEDIÁRIO, correta a glosa dos créditos, ainda mais considerando-se que quando o legislador pretendeu tratar de insumos de forma genérica, o fez referindo-se não apenas à matéria-prima, mas também a produtos intermediários e materiais de embalagem, a exemplo do que se vê, inclusive, no dispositivo que permite o crédito na aquisição de produto isento (art. 6º, § 1º do DL 1435/72).

Apoiando sua tese, cita os Acórdãos nºs 3302-002.673, 3302-001.790 e 3403-003.491, que chegaram às mesmas conclusões.

Esse o quadro factual.

Preambularmente, para melhor apreciar as questões postas, transcrevo o referido art. 6º do DL 1.435/75:

*“Art 6º Ficam **isentos** do Imposto sobre Produtos Industrializados os **produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.*

§ 1º Os produtos a que se refere o 'caput' deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA." (destacou-se)

No caso vertente, a matéria-prima regional utilizada na produção do concentrado, segundo o Parecer Técnico nº 224/2007, é o açúcar cristal e o açúcar mascavo.

Nos termos do *caput* do dispositivo, são isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Os açúcares cristal e mascavo são elaborados a partir da cana-de-açúcar produzida no interior do Estado do Amazonas, por pequenas propriedades rurais e pela Agropecuária Jayoro, esta localizada no Município de Presidente Figueiredo/AM, de maneira que resta atendido o primeiro requisito (produção na área da Amazônia Ocidental, conforme art. 1º, § 14º do DL 291/67).

Na seqüência, consoante o parágrafo primeiro, os produtos referidos no *caput*, isto é, aqueles produzidos com matéria-prima agrícola e extrativa - no caso dos autos, os açúcares cristal e mascavo - gerarão créditos do IPI, como se devido fosse, sempre que empregado como matéria-prima ou produto intermediário, na industrialização, em qualquer parte do território nacional, de produto sujeito ao pagamento do imposto.

O açúcar cristal produzido pela Agropecuária Jayoro, segundo o parecer técnico da SUFRAMA, é adquirido pela RECOFARMA e enviado, para industrialização do corante caramelo, pela DD. WILLIANSO DO BRASIL.

A PFN sustentou que o corante caramelo não seria matéria-prima de origem agrícola ou extrativa; entretanto, não há como negar que é componente seu o açúcar cristal (produto agrícola) de produção regional produzido pela Agropecuária Jayoro, revelando que o açúcar cristal seria, por assim dizer, a "matéria-prima da matéria-prima" na produção do concentrado, o que

acarretaria a admissibilidade do creditamento *sub examine*.

Demais disso, o mesmo parecer técnico destacou, na letra "f", do item "7" (Compromissos assumidos pela empresa), fl. 544, que a RECOFARMA utilizaria, na produção do concentrado, 21,27% de insumos locais/regionais, sendo que, nos concentrados à base de cola, seria utilizada a matéria-prima regional açúcar (cristal e mascavo).

A meu ver, o fato do açúcar ser utilizado como matéria-prima do corante caramelo e este como matéria-prima do concentrado, como antecipado, não retira o direito ao crédito do art. 6º do DL 1.435/75, até porque não é possível extrair do parecer técnico que todo o açúcar utilizado, no processo produtivo da RECOFARMA, seja destinado exclusivamente à produção do corante caramelo.

Como não bastasse, ainda segundo o mencionado parecer técnico, o açúcar cristal empregado na produção do corante caramelo é adquirido pela RECOFARMA e remetido, para industrialização desta matéria-prima, a empresa localizada na própria área do Pólo Industrial de Manaus.

Em minha visão, o açúcar cristal utilizado, ainda que indiretamente, na produção do concentrado de bebidas não alcoólicas produzido pela RECOFARMA, emprega cana-de-açúcar, produto agrícola, plantada em áreas do interior do Amazonas, de modo que atende ao segundo requisito.

Por fim, a RECOFARMA possui projeto aprovado pela SUFRAMA, atendendo assim à terceira exigência.

Concernente ao argumento deduzido pela PFN, ao questionar a referência a duas bases legais para respaldo da isenção, art. 6º do DL 1.435/75 (que garante o crédito pretendido) e o art. 9º do DL 288/67 (que não garante o direito de crédito), quando deveria ser indicada o dispositivo específico, entendo que tal situação, no caso vertente, pelas especificidades do processo, não prejudica a fruição do benefício fiscal, haja vista que ambas as isenções foram pleiteadas pela RECOFARMA no projeto de atualização aprovado pela Resolução nº 298/2007, consoante item "4" (Incentivos pleiteados), do parecer técnico, de maneira que a SUFRAMA, no uso de suas atribuições, reconhece que a

peticionante atende aos requisitos para ambas as isenções.

Acentue-se que não se está, nesse ínterim, a afirmar que a competência para o reconhecimento das isenções invocadas pertenceria à SUFRAMA, como pode parecer à primeira vista, mas tão-somente que, cuidando-se de isenções condicionadas à observância de certas exigências, caberia à SUFRAMA, no limite de suas atribuições, reconhecer que o peticionante, no caso a RECOFARMA, preencheria os requisitos previstos na legislação e estaria apta a usufruir dessa vantagem fiscal, cumprindo à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a fiscalização da correta apuração do tributo, aí incluído o aproveitamento de créditos do imposto (IPI).

Por outro lado, se porventura a empresa RECOFARMA não vem obedecendo ao projeto aprovado pela SUFRAMA, com o emprego compromissado das matérias-primas agrícolas de origem de produção regional, cabe à fiscalização da RFB, também na medida de suas atribuições, investigar a situação com profundidade e apurar as respectivas infrações e responsabilidades, não, porém, imputar esse ônus probatório ao beneficiário da vantagem fiscal, como ocorrido.

Mesmo porque, o lançamento não desce a essa minúcia – ausência de preenchimento dos requisitos para fruição dos benefício do art. 6º do DL 1.435/75 –, limitando-se a denegar o direito ao crédito pela aquisição de produtos isentos com fulcro no princípio da não cumulatividade insculpido no art. 153 da CF/88, uma vez ultrapassada a possibilidade de usufruir dos efeitos do MSC 91.0047783-4, conforme se verifica da seguinte passagem do TVF:

Porém, os créditos de IPI apropriados pelo sujeito passivo na linha “Outros Créditos” do Livro de Registro de Apuração do IPI, relativos às aquisições de matérias-primas da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, inscrita no CNPJ sob nº 61.454.393/0001-06 e situada na Zona Franca de Manaus (ZFM), especificadas na tabela acima, são indevidos, uma vez que não houve destaque do IPI nas notas fiscais de saída emitidas pela referida pessoa jurídica e inexistente amparo legal para o sujeito passivo aproveitar-se de tal crédito.

Convém mencionar que o sujeito passivo se credita do IPI correspondente a 27% (vinte e sete por cento) do valor das aquisições de matérias-primas da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda.

A apropriação de créditos de IPI relativos a aquisições desoneradas do imposto afronta o princípio constitucional da não-cumulatividade, previsto no art. 153, §3º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, cuja premissa básica consiste em compensar o débito ocorrido na saída do estabelecimento do sujeito passivo com o crédito referente ao imposto que fora cobrado na operação anterior relativo à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens. Não havendo exigência do IPI nas aquisições desses insumos, não há valor algum a ser creditado.

Portanto, ainda que se admitisse o não cumprimento de todos os requisitos, o que se faz exclusivamente como concessão dialética (uma vez que, no entender desse Conselheiro, houve atendimento às exigências legais), não seria possível manter o lançamento nos termos em que lavrado, porque não foi essa a sua motivação, o que representaria inovação indevida do seu fundamento jurídico.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

26. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto neste particular para reconhecer o direito ao aproveitamento do crédito de IPI.

3. DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS POR DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR

27. De fato, a contribuinte ora recorrente figura como terceiro adquirente dos concentrados para bebidas não alcoólicas, tendo sido a fornecedora (Recofarma) a emissora das notas fiscais e, logo, responsável pela descrição dos produtos e pela sua classificação fiscal, o que levou a recorrente a utilizar a alíquota utilizada para fins de cálculo do crédito do IPI. Por outro lado, observo que o art. 62 da Lei nº 4.502/1964 determina que o adquirente verifique se os produtos ingressados no seu estabelecimento e as notas fiscais que o acompanham atendem às prescrições legais aplicáveis à espécie, chegando as normas regulamentares (RIPI de 1972, 1979 e 1982) à minúcia de preverem expressamente que tal exame contemplaria também a correção da classificação fiscal.

28. A discussão, portanto, se refere à extensão da obrigatoriedade de que o adquirente verifique a correção dos documentos fiscais de lavra dos fornecedores, e se tal verificação contempla ou não a análise quanto à classificação fiscal.

29. Já decidiu esta turma, no Acórdão CARF nº 3401-003.838, de 28/04/2017, por unanimidade de votos, ser descabida a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita:

IMPOSSIBILIDADE DE SE PROCEDER À GLOSA DE CRÉDITOS DO ADQUIRENTE PROVENIENTES DE DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR POR PARTE DO FORNECEDOR.

É descabida a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte. Art. 225 RIPI e art. 49 CTN, sob pena de duplo enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional, sendo cabível ao fornecedor requerer a restituição do valor pago a maior nos termos do art. 166 CTN. Os deveres dirigidos à contribuinte adquirente inerentes ao art. 266 do RIPI, salvo exigências específicas que defluem da própria norma, são aqueles evidentes, decorrentes da simples análise da mercadoria e dos documentos fiscais, não sendo cabível se exigir que o adquirente verifique a correção da alíquota aplicada pelo fornecedor.

30. Transcreve-se, abaixo, por pertinente, o voto proferido e acompanhado por unanimidade naquela oportunidade:

Isto porque, se o **fornecedor** da mercadoria realizou indevidamente destaque a maior de IPI, não havendo qualquer indício ou hipótese nos autos de simulação ou de fraude, não há, na situação presente, qualquer prejuízo à Fazenda, mas verdadeiro enriquecimento ilícito. Devido à repercussão econômica do tributo, ao fornecedor caberia, em tese, proceder à restituição das quantias pagas a maior desde que satisfeitos os "requisitos diabólicos" do art. 166 do Código Tributário Nacional, tocando à contribuinte recorrente prover a autorização expressa em virtude dos chamados "efeitos translativos" do tributo.

Observe-se que, a concretizar o inciso II do § 3º do art. 153 da Constituição de 1988, o art. 225 do RIPI (Decreto nº 7.212/2010) estabelece que a não-cumulatividade do IPI é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a **produtos entrados no estabelecimento** do contribuinte-adquirente para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período. No mesmo sentido, o art. 49 do Código Tributário Nacional determina que o montante devido do imposto é "*a diferença a maior,*

em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados".

Assim, de uma perspectiva econômica, ao se autorizar a glosa dos créditos tomados pela autuada, admite-se, em verdade, um arrasto cumulativo sobre a cadeia econômica, pois a empresa terá realizado o recolhimento de seu imposto sobre o preço de saída e terá cancelado o crédito correspondente.

Há de se considerar, por outro lado, a obrigação insculpida no RIPI e dirigida ao adquirente da mercadoria:

RIPI - Art. 266. *Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem assim se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).*

§ 1º Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria, dentro de oito dias, contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor, conservando em seu arquivo, cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

A decisão recorrida admite, corretamente, que tal dispositivo não obriga a adquirente a "(...) *verificar a classificação fiscal da mercadoria e a alíquota consignadas nas notas fiscais*", mas considera que o efeito de tal constatação é unicamente afastar a aplicação da pena do art. 492 do RIPI.² Assim não nos parece: ao se concluir que a dicção do art. 266 do RIPI não obriga o adquirente a verificar classificação fiscal e alíquotas das notas fiscais

² RIPI - Art. 492. A inobservância das prescrições do art. 266 e de seus § 1º e §3º, pelos adquirentes e depositários de produtos mencionados no mesmo dispositivo, sujeitá-los-á às mesmas penas cominadas ao industrial ou remetente, pela falta apurada (Lei nº 4.502, de 1964, art. 82).

emitidas por seus fornecedores, inviabiliza-se a própria glosa dos créditos correspondentes. Observe-se, neste sentido, a completa impraticabilidade da norma caso a leitura fosse diversa: estar-se-ia a exigir de uma contribuinte como a recorrente, que adquire possivelmente milhares de peças e insumos, a análise fundamentada de cada item adquirido. Conjetura-se que não haveria suficientes tributaristas no mercado fosse esta a interpretação.

Desnecessário dizer que o desígnio da norma evidentemente não é este. O objetivo do dispositivo é alcançar apenas aquilo que o adquirente "sabe ou deveria saber", sobre erros formais ou de identificação imediata ou evidente. Em outras palavras: cabe à adquirente examinar se os produtos estão rotulados, marcados, selados (caso estiverem sujeitos ao selo de controle) e se estão acompanhados dos documentos exigidos, e se tais documentos satisfazem às prescrições (formais) do Regulamento. Quando a exigência de verificação é específica, exigindo-se um verdadeiro *dever de fiscalização* ou de colaboração do adquirente, a norma é expressa, *e.g.* ao exigir que verifique se a mercadoria está selada, *estando a fornecedora sujeita* ao selo de controle, o que obriga a empresa a saber se há ou não a sujeição de seu fornecedor à norma em apreço.

No **Acórdão CARF nº 3402-00.719**, proferido em 27/07/2010, de relatoria do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, pondera-se justamente sobre os limites do art. 266 do RIPI e da própria responsabilidade que o dispositivo atribui ao adquirente. O caso concreto tratado pelo voto é justamente aquele do exemplo dado, em que a norma exige, de maneira expressa e cogente, um conhecimento específico da adquirente sobre seus fornecedores:

"Não há dúvida de que o adquirente de produtos pode ser responsabilizado por infrações relativas às mercadorias compradas sempre que a lei assim o dispuser. E assim é o caso quando tais mercadorias estejam submetidas à exigência de selagem. Em tais circunstâncias deve o adquirente recusar o recebimento daquelas que, a ele sujeitas, não o portem. Essa obrigação está expressamente prevista nos artigos legais citados no auto de infração: 253 e 266 do RIPI/98.

Ocorre que, a meu sentir, não é disso que se cuida.

É que, a meu ver, a norma apenas alcança as situações em que o adquirente sabe, ou deveria saber à vista dos atos legais e normativos que regem a espécie, que o produto recebido está sujeito à exigência de selagem.

(...) Quanto aos cigarros e aos relógios de pulso ou de bolso isso não apresenta qualquer dificuldade visto que a regra é a exigência, cabendo poucas exceções para sua dispensa" - (seleção e grifos nossos).

Assim, em alguns casos muito específicos é possível se responder à seguinte indagação realizada pelo relator: "(...) *deveras, como se pode exigir do adquirente que questione o seu fornecedor acerca da classificação por ele adotada?*", sendo o caso do selo bastante emblemático. Em outros casos, como no presente, em que nem a lei nem as disposições infralegais exigem o conhecimento da alíquota correta aplicável (repita-se: não havendo indícios ou acusação de simulação ou fraude), não pode o aplicador realizar, por vontade própria, tal exigência, claramente excessiva. Para além das exigências específicas, portanto, a obrigação dos adquirentes é aquela decorrente da cognição perfunctória, aferível mediante simples conferência dos documentos e da mercadoria, conforme transparece da ementa do acórdão em referência:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 12/09/2003

OBRIGAÇÕES DOS ADQUIRENTES, RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

*A responsabilização do adquirente de produtos sujeitos ao selo de controle, que os receba sem tal condição, só se aplica quando a exigência seja identificável pela classificação fiscal aposta nos documentos de aquisição ou **pela simples identificação da mercadoria**. Se, entretanto, a classificação fiscal, reconhecida em ato da própria SRF, indica tratar-se de produto não sujeito ao selo, eventual reclassificação fiscal, baseada em laudo técnico elaborado, apenas pode afetar o fabricante.*

Recurso provido

31. De fato, não se controverte que a contribuinte realizou o cálculo do crédito decorrente da aplicação da alíquota de 20% em conformidade justamente com a classificação no Código NCM/SH nº 2106.90.10 - ex 01 feita pelo fornecedor do insumo, justamente aquela adotada pelo seu fornecedor.

32. Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário apresentado neste particular.

4. VEDAÇÃO À ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

33. Já conhecida por este colegiado a posição deste Relator a respeito do convívio harmônico dos institutos da revisão fiscal e da revisão tributária do lançamento, como, *e.g.*, externado minudentemente no Acórdão CARF nº 3401-004.020, de nossa relatoria, proferido em sessão de 28/11/2017, passamos a sintetizar nossas convicções para, em seguida, partir à análise do caso concreto.

34. A **revisão fiscal**, assim como a aduaneira, conforme preceptivo normativo do Decreto-Lei nº 37/1966, tem o escopo de verificar, **textualmente**: (i) regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames; (ii) aplicação de benefício fiscal; e (iii) exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração. Apura-se, por meio deste expediente, se os tributos e demais consectários foram pagos, se há aplicação de benefício e em que termos, e se as informações da declaração correspondem às características dos produtos importados. Diante da discrepância entre a mercadoria objeto de importação e a informação prestada, procede-se à revisão fiscal.

35. Diversa é a **revisão tributária** (do lançamento): enquanto na primeira o que se revisa são os fatos que deram ensejo a um vínculo jurídico-tributário, nesta o que se reavalia são os critérios do próprio lançamento. Enquanto na revisão fiscal os fatos corretos substituem os incorretos e dão ensejo a um novo lançamento, nesta o que se revisa é, diante dos mesmos fatos, o próprio lançamento que, revolido em suas entranhas, é reconfigurado.

36. Assim, a revisão fiscal ou aduaneira prevista, *e.g.*, pelo art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e pelo art. 570 do Decreto nº 4.543/2002 permanece hígida no ordenamento, porém conhece a limitação imposta pelo Código Tributário Nacional, em uma relação de completa compatibilidade. Na dicção do decreto-lei, o Estado poderá revisar os erros de fato, as inconsistências, o não-pagamento dos tributos incidentes sobre a importação. O Código Tributário Nacional impõe, como norma geral de matéria tributária, a condição de que não sejam transmutados os critérios jurídicos.

37. Recorde-se: a informação oculta ou falseada pela contribuinte, com o desígnio de iludir a autoridade aduaneira, **está sujeita** à revisão fiscal, e este é o sentido do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 que converge para a previsão do art. 149 do Código Tributário Nacional: lança-se de ofício quando se comprova falsidade, erro ou omissão quanto a **qualquer** elemento de declaração obrigatória (inciso IV), ou quando se comprova omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada (inciso V), ou diante da ação ou omissão do sujeito

passivo (inciso VI), ou quando o sujeito passivo tenha agido com dolo ou simulação (inciso VII), ou deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado na ocasião do lançamento, o (inciso VIII), ou se comprovada fraude ou falta funcional, ou mesmo omissão por parte da autoridade fiscal (inciso IX). Assim, diante de um *novo* arranjo fático, a revisão (*dos fatos*) permitirá um *novo* lançamento (**de ofício**). Tal situação, como se percebe por meio desta decomposição lógica dos predicados legislativos acima analisados, é em tudo diversa da previsão do art. 146, que se volta à **revisão do lançamento original**.

38. Passa-se, assim, à apreciação das provas e, na espécie, o que se denota é que a contribuinte alega ter sido questionada sobre a classificação fiscal adotada apenas a partir de 17/09/2015, momento em que foi intimada do auto de infração discutido no Processo Administrativo nº 19311.720185/2015-81, marco inaugural da possibilidade da adoção de um novo critério jurídico por parte da Administração.

39. Entendemos que, para o exercício da liberdade ser considerado intangível, é necessário que haja uma base de confiança exercida e posteriormente frustrada.

40. É possível se afirmar que tal base é regida por critérios orientadores tais como a permanência, no sentido de não-modificabilidade, bem como a durabilidade da relação no tempo, que sejam aptos a conduzir a uma aparência de legitimidade que aumentem a confiança depositada pela contribuinte em seu relacionamento com as autoridades fiscais e aduaneiras.

41. Por outro lado, ao perscrutarmos os indícios para a reconstrução da intensidade da confiança, deparamo-nos com uma manifestação em grau baixo, pois construída sobre negativas, ou seja, o fato de antes não ter sido questionada a respeito da classificação. Não se está diante, por exemplo, de um despacho administrativo específico apontando para a correção do código NCM adotado, ou uma solução de consulta, ou qualquer comportamento positivo da Administração no sentido de indicar a formação de uma convicção, não sendo possível se falar, portanto, de uma manifestação estatal posterior contraditória por parte da Administração que, no primeiro momento em que acessou o repertório fático em concreto, procedeu à lavratura de um auto de infração, como aponta a própria recorrente, de maneira a declarar expressamente qual seria o seu entendimento sobre a matéria, diverso daquele adotado pela contribuinte, o que culminou, no caso em apreço neste momento, de maneira coerente, com a lavratura do auto de infração sob disputa.

42. É evidente que existem graves e severas restrições ao poder de revisão dos atos administrativos, fundadas na crença na palavra do Estado, mas a proteção da confiança do cidadão, como um dos fatores materiais da boa-fé, deve ser avaliada de acordo com os seus respectivos requisitos de aplicação e, no presente caso, não se vislumbra a cristalização de qualquer critério anterior: **a partir do conhecimento ou possibilidade de conhecimento dos fatos**, a autoridade passou a verificar a regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames, fixando, de maneira inaugural, um critério jurídico objeto de recalcitrância pela contribuinte por meio de recurso próprio, que ora se aprecia.

43. Assim, voto por conhecer, mas julgar improcedente o recurso voluntário neste particular.

5. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS KITS PARA A PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES

44. A contribuinte se baseia na RGI 1 para classificar os kits no *Ex 01* do código NCM/SH nº 2106.90.10. No entendimento da autoridade fiscal, referendado pelo julgador de primeiro piso, o texto da posição não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais, uma vez que o *Ex 01* utiliza as palavras “*preparação*”, “*concentrado*” e “*capacidade de diluição*”, que indicam se tratar de um produto apresentado em corpo único. Baseia seu raciocínio no fato de que as Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais, como os que compõem os kits recebidos de Manaus, possa ser classificado em código único:

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

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

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

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

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

Desta maneira, inexistindo qualquer norma legal que permita classificar em código único as embalagens individuais contendo ingredientes para elaboração de bebidas, a classificação destas mercadorias deve ser efetuada pela aplicação da RGI 1 sobre cada componente do kit, ou seja, cada componente segue sua classificação própria.

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

Foi anexado ao presente processo a versão original e a tradução juramentada de uma ruling letter (carta decisória) que trata da classificação fiscal de “kits de alimentos” a serem importados com a marca Griddle Stacker™ e que, segundo informou a interessada, consistem em diferentes componentes de alimentos que são agrupados em formato de kit. Essa carta decisória foi respondida pelo Diretor do “National Commodity Specialist Division” de Nova Iorque. O documento está disponível no seguinte endereço da internet:

<http://www.faqs.org/rulings/rulings2006NYR03167.html>.

(...)

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

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

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

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

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

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

A operação industrial em que ocorre a mistura dos componentes dos kits não corresponde ao tratamento complementar a que se refere o item 12 da NESH da posição 21.06.

(...)

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

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

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

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

Quesito nº 12: O produto pode ser descrito como um extrato concentrado? Resposta: Não Quesito nº 13: O produto pode ser descrito como um sabor concentrado? Resposta: Não Conclui-se que um componente de kit para refrigerantes que contenha extrato e outros ingredientes, acondicionado em embalagem individual, não pode ser enquadrado em Ex ao código 2106.90.10, pois isoladamente não apresenta as características de um extrato concentrado. O componente em questão classifica-se no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

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

45. Entendo, no entanto, assistir razão à recorrente neste particular.

46. Da leitura da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25/02/1998 é possível se derivar a 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 inquiriria 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."

47. 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

48. Neste sentido, a encomiosa declaração de voto do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto no Acórdão CARF nº 3402-004.988, de 21/03/2018, vencido pelo voto de qualidade:

*O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988). Um dos compromissos assumidos como Parte Contratante dessa Convenção (art. 3º) consiste em **aplicar as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado, sem aditamentos nem modificações**, bem como todas as Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição e a não modificar a estrutura das Seções, dos Capítulos, das posições ou das subposições.*

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

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

*Verificase, pois, que a discussão da classificação fiscal, neste caso, vem como um **deus ex machina** um artifício encontrado pelo auditor para negar o crédito pretendido pelo contribuinte. Para isso, utilizouse de uma série de premissas absolutamente equivocadas para construir, somadas a um emaranhado de disposições regulamentares que nada tem a ver com a classificação das mercadorias em análise (chegando inclusive a tratar de soluções de consulta proferidas pela Alfândega norteamericana),*

e por fim pincelando com diversos dispositivos do NESH (que em nada se referem ao caso específico) para justificar a conclusão de que o kit deve ser classificado parte a parte.

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

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

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

Pontua então uma de suas falácias:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O referido dispositivo deixa claro ao tratar de "mercadorias constituídas por diferentes componentes" que os kits de concentrado devem ser tratados como uma única mercadoria, a despeito da existência de diversas partes (em embalagem comum ou não) e em proporções fixas.

Isso conduziria a uma aparente contradição com a RGI/SH 2.b, que trata da classificação de produtos misturados ou artigos compostos, remetendo expressamente à Regra 3, verbis:

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

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

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

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

Fica expressamente afastada pela NESH a primeira falácia do TVF.

Além disso, afirma categoricamente o auditorfiscal que:

Com tal afirmativa em mente, que nos parece ser a segunda falácia, prossigamos para a Nota Explicativa B, relativa à classificação 2106.90 da NESH:

*B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. **Incluemse, entre outras, nesta posição as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ÁCIDOS ORGÂNICOS, SAIS DE CÁLCIO, ETC.) com SUBSTÂNCIAS ALIMENTÍCIAS (farinhas, açúcares, leite em pó, por exemplo), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorá-las algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).***

E prossegue no subitem 7:

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

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

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

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

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

E mais, vejamos o subitem 12:

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

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

Novamente, a NESH desce ao detalhe a respeito de tal posição do NCM, para indicar que a "preparação" não perde seu caráter enquanto tal simplesmente pelo fato de sofrer diluição ou algum

tipo de tratamento complementar no estabelecimento da Recorrente.

Portanto, resta claro pela leitura das notas explicativas que:

i) o fato do kit envolver partes sólidas e líquidas que sofreram diluição posteriormente no estabelecimento da adquirente não desnatura a sua natureza de "preparação".

ii) o fato do kit ser destinado a uma empresa que produz refrigerantes é relevante para a classificação de tal mercadoria no Ex 01 da posição 2106.90.

iii) os sólidos presentes no kit são produtos de conservação e ácido cítrico, todos expressamente mencionados como partes integrantes das preparações, podendo ser misturados posteriormente aos extratos, no momento da diluição.

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

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

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

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

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

Em seguida, o fiscal recorre a classificações fiscais do U.S. Customs and Border Protection, órgão aduaneiro dos Estados Unidos responsável pela classificação de mercadorias, para

sustentar que os produtos de um kit devem ser considerados individualmente.

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

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

Na tradução juramentada, anexa ao TVF:

Convenientemente, o fiscal colheu do parecer apenas o que lhe interessava, esquecendo de mencionar a exceção expressamente feita pelo autor do mesmo, na interpretação das regras de classificação fiscal.

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

A insistência do fiscal em justificar o injustificável fica clara com a profusão desordenada de portarias e dispositivos que cita, onde o termo "concentrado" está presente, mas que em nada tem a ver com classificação fiscal. O fato do "kit" envolver diversos produtos que serão reunidos no estabelecimento da Recorrente não altera o fato de que a legislação aduaneira determina que a sua classificação deverá ser na posição 2106.90.10, no Ex 01.

Mais ainda, recorre à Lei nº 8918/1994 e ao Decreto 6.871/2009 para afirmar que o fato dos "kits de concentrados" não terem registro no MAPA (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento) desqualificaria o mesmo como "Preparados líquidos ou sólidos para bebidas".

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

Art.2º Para os fins deste Regulamento, considerase:

Estabelecimento de bebida: o espaço delimitado que compreende o local e a área que o circunda, onde se efetiva

conjunto de operações e processos, que tem como finalidade a obtenção de bebida, assim como o armazenamento e transporte desta e suas matérias-primas; IIbebida:

o produto de origem vegetal industrializado, destinado à ingestão humana em estado líquido, sem finalidade medicamentosa ou terapêutica; IIItambém bebida: a polpa de fruta, o xarope sem finalidade medicamentosa ou terapêutica, os preparados sólidos e líquidos para bebida, a soda e os fermentados alcoólicos de origem animal, os destilados alcoólicos de origem animal e as bebidas elaboradas com a mistura de substâncias de origem vegetal e animal; IVmatériaprima:

todo produto ou substância de origem vegetal, animal ou mineral que, para ser utilizado na composição da bebida, necessita de tratamento e transformação, em conjunto ou separadamente; Vingrediente:

toda substância, incluídos os aditivos, empregada na fabricação ou preparação de bebidas e que esteja presente no produto final, em sua forma original ou modificada; VIcomposição:

a especificação qualitativa e quantitativa da matériaprima e dos ingredientes empregados na fabricação ou preparação da bebida; VIIaditivo:

qualquer ingrediente adicionado intencionalmente à bebida, sem propósito de nutrir, com o objetivo de conservar ou modificar as características físicas, químicas, biológicas ou sensoriais, durante a produção, elaboração, padronização, engarrafamento, envasamento, armazenagem, transporte ou manipulação; Entendeu o fiscal que o "kit de concentrado" se enquadraria nos "preparados sólidos e líquidos", equiparados a bebida pelo inciso II, pois tais preparados são aqueles produtos destinados ao consumidor ou varejista, para preparação de refrigerante nas máquinas em que a venda ocorre diretamente nos copos (máquinas Post Mix), através da adição de água à mistura é o que deixa claro os artigos 27 a 29 do Decreto, verbis:

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

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

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

Se verifica com clareza que se tratam de preparações absolutamente diferentes. O "kit de concentrado" é vendido à

indústria que produz o refrigerante, e qualificase como um conjunto de matérias-primas e aditivos, conforme expressamente acatados pela Nota Explicativa B, relativa à classificação 2106.90 da NESH, já mencionada anteriormente.

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

*Por fim, para a mais absoluta surpresa deste julgador, a decisão a quo não apenas **inovou** na argumentação trazida por extenso TVF, como também **anexou** documentos novos ao processo! Permitome citar o trecho canhestro de confessado desatino procedimental:*

*Não obstante a clareza da citada Nota Explicativa, para enriquecimento da argumentação desenvolvida no TVF, **anexei ao processo cópia da tradução juramentada da documentação do Conselho de Cooperação Aduaneira CCA (atual OMA),***

obtida do processo que tem por objeto o auto de infração lavrado contra a fornecedora Recofarma (11080.723817/201428).

O documento anexo, por si, sequer deveria ser conhecido por este colegiado, por se tratar de "prova" (apenas em um sentido largamente lato) nova, produzida por sujeito incompetente para tanto e sem que fosse oportunizada o direito de defesa do contribuinte a seu respeito, em sede de Impugnação.

Apenas por amor à argumentação, e por um dever de retidão, irei demonstrar que, ainda que considerado, tal documento em nada altera o desfecho do raciocínio alinhavado neste voto.

(...)

Desse modo, deve-se afastar de pronto o argumento levantado pela decisão a quo pelos seguintes motivos: I) o julgador de 1ª instância não pode juntar novos documentos ao processo; II) não foi oportunizado à Recorrente o direito de se manifestar sobre esse documento na impugnação; c) tratase de inovação à fundamentação da autuação; d) o documento juntado não possui qualquer valor normativo, não tendo sido publicado oficialmente como parecer, tampouco internalizado no Direito Brasileiro.

Fica clara a improcedência dos argumentos esgrimidos na autuação e na decisão a quo.

Tudo isso que foi demonstrado transparece uma profunda arbitrariedade perpetrada pela fiscalização, que olvidou das regras classificatórias expressas para buscar, por meios oblíquos e subterfúgios, a glosa dos créditos. Isso fica muito mais claro por diversos momentos em que informações

relevantes são voluntariamente omitidas do TVF para manter a integridade das escusas conclusões alcançadas.

Corroborar esse entendimento o fato de este fundamento relacionado à classificação fiscal estar presente apenas nos casos da AMBEV, coincidentemente a empresa que detém um provimento judicial definitivo a seu favor.

*Tratase, pois, de uma **solução arbitrária** da fiscalização para conseguir autuar especificamente a AMBEV, o que se qualifica perfeitamente como um vício subjetivo de arbitrariedade e pessoalidade no ato administrativo de lançamento, maculando integralmente a validade do mesmo.*

Portanto, a despeito da patente nulidade apontada no início, estamos fortes nos fundamentos acima delineados quanto à concessão de provimento favorável do mérito ao sujeito passivo, razão pela qual não pronunciaremos tal nulidade no dispositivo da decisão.

Conclusão *Ante o exposto, voto por dar provimento parcial para reconhecer o direito de crédito relativo às aquisições de produtos compostos por extrato de guaraná.*

49. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento integral ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator designado

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, ousar dele discordar em relação à classificação fiscal dos "kits" para a produção de refrigerantes.

Com efeito, afirma o ilustre Relator que "A contribuinte se baseia na RGI 1 para classificar os kits no Ex 01 do código NCM/SH nº 2106.90.10", para em seguida, concordar com tal posicionamento, como se depreende do seguinte excerto do seu voto:

89. Entendo, no entanto, assistir razão à recorrente neste particular.

90. Da leitura da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25/02/1998 é possível se derivar a 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:

Os argumentos trazidos pelo Impugnante, entretanto, não podem ser julgados procedentes. Com efeito, a Constituição Federal, em seus arts. 37 e 146, estabelece o seguinte:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

(...)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

A Lei Complementar vigente, a que se refere o texto constitucional, é a Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). A referida Lei, por sua vez, estabelece o seguinte:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

(...)

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Por seu turno, a Lei que regula a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação é a Lei nº 10.593, de 06/12/2002. Esta, em seu art. 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007, estabelece o seguinte:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

(...)

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Para disciplinar a competência da RFB sobre o controle aduaneiro, prevista na alínea "c" acima transcrita, o Poder Executivo editou o Decreto nº 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro). Sobre a classificação fiscal de mercadorias, assim dispõe o referido ato normativo:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, DECRETA:

Art. 1º A administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior serão exercidos em conformidade com o disposto neste Decreto.

(...)

LIVRO V

DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

TÍTULO I

DO DESPACHO ADUANEIRO

CAPÍTULO I

DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(...)

Seção V

Da Conferência Aduaneira

Art. 564. A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

(...)

CAPÍTULO VI

DO PROCESSO DE CONSULTA

Art. 790. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os processos administrativos de consulta, relativos a interpretação da legislação tributária e a classificação fiscal de mercadoria, serão solucionados em instância única (Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, caput).

(...)

§3º A consulta relativa a classificação fiscal de mercadorias será solucionada pela aplicação das disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e de normas complementares

editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 50, caput).

Tais dispositivos tem por base legal os arts. 48 e 50 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias devem seguir os ditames dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235/72 (norma que regulamenta o Processo Administrativo Federal):

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída:

I - a unidade central; ou

II - a unidade descentralizada.

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e do art. 48 desta Lei.

§ 1º O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.

(...)

§ 4º O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pela órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.

Feita essa digressão legislativa, conclui-se que é da RFB a competência para, inclusive através de processos de consulta, decidir sobre classificação fiscal. Obviamente, esta competência não se restringe ao âmbito das aduanas (alfândegas), nem a processos de importação/exportação, pois não é possível uma mercadoria ter uma classificação segundo a NCM em uma importação e outra classificação para fins de apuração do IPI.

Vale ressaltar, inicialmente, que a Autoridade Tributária em nenhum momento questionou a concessão do benefício fiscal por parte da SUFRAMA, ou demais atos por esta emanados, pois se encontram dentro de suas atribuições institucionais. **A classificação fiscal, por sua vez, define a alíquota de IPI aplicável ao produto; assim sendo, está diretamente vinculada à apuração do tributo, matéria sobre a qual a Constituição Federal prevê que a administração fazendária tem precedência sobre os demais setores administrativos.**

Quanto à classificação fiscal propriamente dita, vejamos o texto da posição na qual o recorrente entende que os produtos objeto da ação fiscal devem ser classificados:

Código da posição	Texto da posição	Alíquota
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	27

A fiscalização, por sua vez, entendeu que a classificação dos produtos adquiridos pelo recorrente deveria ser individualizada, uma vez que estes não se caracterizam como uma preparação "composta", ou como um "extrato concentrado ou sabor concentrado", sendo, em verdade, apenas "kits", ou seja, ingredientes ou partes para produzir, já dentro das instalações do recorrente, os "concentrados", sendo enviados pelo seu fornecedor acondicionados separadamente, apesar de apresentados em conjunto, sem sofrer qualquer processo de homogeneização. Dessa forma, a classificação fiscal atribuída pela fiscalização foi específica para cada produto acondicionado separadamente.

Para que o contribuinte possa se creditar do IPI nas operações objeto da autuação, faz-se necessário determinar quais as alíquotas que incidiriam nestas operações, caso não fossem isentas. Para tanto, deve realizar a classificação fiscal das mercadorias pela TIPI, e assim obter as alíquotas correspondentes a cada classificação.

O recorrente classificou todos os produtos acondicionados separadamente como se fossem um produto único, na posição 2106.90.10, EX. 01, cuja alíquota era de 27% e, posteriormente, de 20%. Fazendo incidir estas alíquotas sobre o valor das suas aquisições isentas de IPI, o recorrente obteve o valor do crédito de IPI registrado em sua escrita fiscal.

A fiscalização, por sua vez, ao realizar a classificação conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal (TVF), verificou que a maioria dos produtos que compõem os kits classificam-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)

Os arts. 15 a 17 do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010 (Regulamento do IPI - RIPI/2010), 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).

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

1) 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 retirem 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. No entanto, esta regra 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.

A questão decisiva para este caso é saber se todos os "kits" enviados para o recorrente 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.

Para ser classificada como mercadoria única, como pretende a recorrente, seria necessário ter uma posição específica para classificar "kits", com um texto de posição que possibilitasse a utilização da RGI 1. Contudo, não existe tal posição, nem regra que amplie o alcance de outras posições a ponto de incluir os kits, como ocorre com a "RGI 2 b)", segundo a qual *"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"*.

Isso porque a Nota Explicativa XII, desta regra, afirma que *"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 retirem do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições"*.

Não existindo uma posição específica para "kits para produção de refrigerantes", tal classificação através da RGI 1 é impossível, pois à olhos nus se verifica que o produto em questão, o "kit", é composto pela reunião de diversos outros produtos, acondicionados separadamente, cada qual contendo produtos diferentes, todos eles com classificação fiscal própria, sendo que nenhum deles confere ao kit a sua característica essencial.

De acordo com o texto da posição, e seguindo o que determina a RGI 1, para que alguma das mercadorias que compõem os kits, ou o próprio kit, pudesse ser classificada no Ex 01 do código 2106.90.10, deveria 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.

Não há um conceito técnico preciso do termo "preparação" nas NESH. Entretanto, em seu sentido comum, ainda assim verificaria se tratar de "coisa preparada, composta, manipulada, obtida por meio de composição, de forma a poder ser utilizado" ou "qualquer coisa feita, equipada ou composta para determinado fim, que tenha sofrido operação ou processo de aprontar qualquer coisa para uso ou serviço". Como "preparação química", seria uma mistura de substâncias adequadas para uma determinada experiência ou operação química.

Nesse sentido, teríamos uma mistura, algo que não fosse uma matéria individual. E "pronto para uso" não significa que não possa sofrer alterações posteriores, ou que tenha que se destinar a um consumidor final. Um produto intermediário, por exemplo, pode perfeitamente ser uma "preparação composta".

Dessa forma, entendo que os produtos que compõem, individualmente, os kits, são, realmente, preparações compostas.

Em seguida, para verificar se algum dos produtos seria um "extrato concentrado ou sabor concentrado", tal como exige o texto da posição, deve ser utilizado o art. 13, § 4º, c/c o art. 29, ambos do Decreto nº 6.871, de 04/06/2009, que regulamenta a Lei nº 8.918/94, a qual dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas, o qual especifica o que seja um produto (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.

(...)

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

As mercadorias adquiridas pelo recorrente, quando diluídas, 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 fluxograma do processo produtivo, constante do TVF, além de todas as partes que compõem os "kits" só serem misturados dentro das instalações do recorrente, também a adição de açúcar (ou de edulcorantes artificiais, no caso das bebidas "zero calorias") só ocorre nesse momento.

A partir desta conceituação, verifica-se que nenhum dos produtos acondicionados individualmente e que compõe os kits pode ser considerado um "preparado líquido ou concentrado líquido para refrigerante". Mesmo o item do kit que contém o suco ou extrato vegetal não pode ser assim considerado, pois não está adicionado de água potável para o seu consumo.

Dessa forma, não há como se tratar as mercadorias fornecidas ao recorrente, mesmo se consideradas como um conjunto único, como um "extrato ou sabor concentrado", segundo o conceito especificado no art. 13, § 4º, do Decreto nº 6.871/2009.

Há, ainda, uma segunda razão para a mercadoria não ser classificada na posição 2106.90.10 Ex. 01 por aplicação automática da RGI 1, derivada do motivo acima identificado. Como os "kits" ainda não estão prontos para consumo após a simples diluição, por conta da necessidade de introdução do açúcar na preparação, sua capacidade de diluição **não é** superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Como determina o art. 13, § 4º, 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 os produtos acondicionados individualmente 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 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"*.

Por fim, analisaremos as Notas Explicativas X e XI da RGI 3 b), as quais, a meu ver, põem uma pá de cal sobre toda a celeuma:

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

Observe-se que, na Nota Explicativa X, são dados três exemplos de produtos vendidos em conjunto, porém acondicionados separadamente: **1) camarões, pasta de fígado, queijo, bacon em fatias e salsichas de coquetel, cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;** **2) bebida espirituosa da posição 22.08 e vinho da posição 22.04, cada qual em sua respectiva garrafa;** e **3) café solúvel, acondicionado em um frasco de vidro,** com uma xícara de cerâmica e um pires de cerâmica, porém acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

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

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

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

Segundo este documento, a Nota Explicativa XI da RGI 3 b) 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.

Da leitura do material, vemos que 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 da análise 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"

Processo nº 19311.720224/2017-11
Acórdão n.º **3401-005.942**

S3-C4T1
Fl. 4.251

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, exatamente como fez o Auditor-Fiscal.**

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Redator designado