



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.724074/2018-30  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-015.408 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 13 de junho de 2024  
**Recorrente** RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Período de apuração: 01/11/2014 a 30/11/2016

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovich Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-007.107**, de 19/11/2019 (fls. 1.312 a 1.350)<sup>1</sup>, integrado pelo **Acórdão (de Embargos) nº 3301-011.788**, de 28/09/2022, proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

### Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Autos de Infração** (fls. 02 a 25), lavrados em 23/08/2018, para exigência de **Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS** sobre a receita auferida com a venda de componentes (Kits) para fabricação de refrigerantes, havendo divergência de entendimento entre Fisco e Contribuinte na determinação da **classificação fiscal** da mercadoria. A multa de ofício foi aplicada no patamar de 75%.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 29 a 128), narra-se, em resumo que: (a) o Contribuinte é estabelecido no Polo Industrial de Manaus/AM, e produz e fornece, com exclusividade, para os mercados do Brasil e de outros países sul-americanos produtores das bebidas com a marca Coca-Cola, o produto comercialmente conhecido como “**concentrado**”; (b) a exigência de crédito tributário constituída decorre da classificação fiscal incorreta dos ‘concentrados’ no código 2106.90.10 - ‘Ex 01’ da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), a qual daria ao produto a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, prevista no inciso VII do art. 28 da Lei nº 10.865/2004, incluído pela Lei nº 11.196/2005; (c) “...o que a fiscalizada designa ‘concentrado’ não é um produto apresentado em corpo único, mas sim um conjunto de componentes acondicionados separadamente, cada qual em sua embalagem individual”, sendo esses componentes “fornecidos na forma de kits aos fabricantes (engarrafadores) licenciados para que, a partir deles, sejam produzidos os refrigerantes do portfólio da Coca-Cola”; e (d) em um procedimento fiscal precedente foram coletadas amostras de alguns dos principais ‘Kits’ fornecidos pela RECOFARMA, tais como: Coca-Cola Zero, Sprite e Sprite Zero, que foram submetidas a perícia no Laboratório de Análises Falcão Bauer, descrevendo o processo produtivo dos refrigerantes da marca Coca-Cola, e os itens que compõem o ‘Kit’ chamado pela empresa de “concentrado”, acrescentando imagens ilustrativas das formas de apresentação dos itens do ‘Kit’.

Cientificado dos Autos de Infração, o Contribuinte apresentou a **Impugnação** (fls. 492 a 519), argumentando, em síntese, que é nulo o lançamento do crédito tributário, e que o Decreto nº 6.871/2009 não serve como prova adicional da infração apontada - “*embora dispense a necessidade de registro dos concentrados no MAPA, exige que esses, quando diluídos, devam resultar em produto que preserve as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal (itens 7.4.5 e 7.4.6), o que seria supostamente desatendido pelos produtos da Impugnante*” – porque: (a) encontra-se correta a classificação fiscal praticada pelo Contribuinte (2106.90.10, ‘Ex 01’), tendo em vista a relevância da destinação do produto, e não da forma de seu acondicionamento ou das características isoladas de seus componentes, na classificação fiscal das mercadorias; (b) há robusto suporte normativo para a classificação fiscal adotada, conforme a correta interpretação das NESH; (c) para a interpretação da NESH XI à RGI/SH ‘3.b’, são irrelevantes os trabalhos do Conselho de

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Cooperação Aduaneira, invocados no Termo de Verificação Fiscal, para o caso concreto, pois este não têm força normativa; (d) é incoerente a conduta da Fazenda Nacional ao contradizer outros órgãos federais competentes na qualificação fática (INT) e jurídica (SUFRAMA) dos 'Kits'; e (e) a unicidade da mercadoria foi amparada por Itécnico, emitido por órgão federal qualificado para aferir as características técnicas do produto e do processo produtivo – Instituto Nacional de Tecnologia (INT). Tal unicidade confirma a correta classificação fiscal utilizada pelo Contribuinte (2106.90.10, 'Ex 01'), acrescentando que a classificação fiscal não pode abstrair a praxe comercial - unicidade comercial dos 'Kits' e a destinação da mercadoria.

A **DRJ em Salvador/BA**, apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no **Acórdão nº 15-46.290**, de 28/03/2019 (fls. 904 a 936), não acolheu a preliminar de nulidade suscitada e julgou **improcedente** a Impugnação, mantendo integralmente o lançamento, sob os seguintes fundamentos: (a) a regra especial para redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS alcança apenas a venda, no mercado interno, de preparações compostas não alcoólicas, classificadas no código 2106.90.10 'Ex 01' da TIPI, destinadas à elaboração de bebidas pelas pessoas jurídicas industriais dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 e no código 2106.90.10 'Ex 02' (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante), e não se constitui uma preparação composta o 'Kit' de componentes embalados individualmente que não podem ser montados ou misturados entre si sem perder as características que deve ter o produto final a que devam se integrar; (b) a pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM, com projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da ZFM (SUFRAMA), tributada pelo lucro real, goza da alíquota diferenciada da Contribuição para o PIS/Pasep (0,65%) prevista no art. 2º, § 4º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002 e da COFINS (3%) prevista no art. 2º, § 5º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003, incluído pela Lei nº 10.996/2004, sobre as receitas decorrentes da venda de sua própria produção; (c) a classificação fiscal de determinado produto definida na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), obedece às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), às Regras Gerais Complementares (RGC) e às Notas Complementares (NC), previstas no decreto que a aprovar, tomando por base o produto que dá saída em cada estabelecimento industrial; e (d) os produtos individualmente embalados, que compõem os 'Kits' para produção de concentrados e bebidas no estabelecimento do comprador, não atendem ao conceito de "preparações compostas" classificadas sob o código NCM/SH 2106.90.10 'Ex 01' - "Preparações compostas destinadas à elaboração de bebidas não alcoólicas", se na saída do fornecedor/vendedor, não guardam as condições que possibilitem ser montados ou misturados entre si sem perder as características do produto ao qual devam se integrar.

Cientificado da decisão de 1ª instância, o Contribuinte interpôs o **Recurso Voluntário** de fls. 949 a 983, apresentando as mesmas argumentações tecidas na sua Impugnação, destacando, em resumo, que: (a) sobre a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8/1998, responsável por estabelecer a natureza técnica do concentrado industrializado na ZFM: o aparente desconhecimento da RFB acerca dessa norma ensejou o erro de premissa que sustenta todo o lançamento fiscal; (b) a simples correção do equívoco na premissa adotada pela RFB, que ampara todo o trabalho fiscal, demonstra a inexistência de incompatibilidade material entre o Parecer Técnico produzido pelo Laboratório Privado Falcão Bauer e o Laudo emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), vinculado em suas atribuições ao Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações (MCTIC), pois as análises efetuadas recaíram sobre objetos distintos; (c) há claro respaldo normativo para a classificação unificada: a correta interpretação da NESH XI à RGI/SH '3.b'; (d) são irrelevantes os trabalhos do Conselho de Cooperação Aduaneira; (e) há incoerência da União, tendo em conta a concordância de outros

órgãos federais com a unicidade técnica e mercadológica dos produtos objeto de questionamento pela Fazenda Nacional; e (f) há recente jurisprudência do CARF em caso virtualmente análogo ao presente.

O Recurso Voluntário foi submetido a apreciação da Turma julgadora e exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-007.107**, de 19/11/2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento/CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário, tendo o colegiado decidido que “...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”.

Em 23/06/2022, o Contribuinte apresentou **Petição** de fls. 1.452 a 1.456, informando sobre exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, em montante a ser quantificado pela Unidade de origem (requerendo Diligência), uma vez que o STF, no julgamento do RE nº 574.706/PR, sob a sistemática da Repercussão Geral - Tema nº 69, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS e fixou a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”.

Cientificado do Acórdão nº 3301-007.107, o **Contribuinte** apresentou **Embargos de declaração** (fls. 1.362 a 1.373), alegando que o julgado padeceria dos seguintes vícios: (a) contradição entre a aceitação do laudo do INT e a impossibilidade de reclassificação fiscal do concentrado; (b) omissão quanto ao argumento de que a premissa imposta pela fiscalização – a exigência de que a análise levasse em consideração os componentes do concentrado individualmente – ao Laboratório Falcão Bauer foi equivocada, porque desconsidera não só a realidade natural e técnica do produto, mas também a mercadológica envolvendo o concentrado; (c) omissão quanto à particularidade da legislação brasileira que traz uma posição mais específica para o concentrado do que a NESH; e (d) omissão quanto ao emprego de conceitos como “preparação composta”, “tratamento complementar” e “complexidade do processo industrial dos engarrafadores” sem explicar o efetivo motivo de sua incidência no caso concreto; 5. omissão quanto tratamento dado pela União ao concentrado e a incoerência da Fiscalização - da decisão nº 287/88 no Processo de Consulta nº 10768.026294/85-90, do processo produtivo validado pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8/1998 e da modificação da alíquota relativa ao código 2106.90.10 Ex 01 realizada explicitamente pelo Decreto nº 9.394/18 para alcançar o concentrado da Embargante.

O recurso foi analisado pelo Presidente da TO que, com base nas razões expostas no Despacho de Admissibilidade de Embargos, de 10/05/2020 (fls. 1.441 a 1.448), admitiu, parcialmente, os Embargos de declaração opostos pelo Contribuinte para sanar as omissões quanto à **decisão proferida no processo de consulta nº 10768-026294/85-90**, proferida pela Superintendência da 7ª RF, bem como em relação ao Decreto nº 9.394/2018.

Em 28/09/2022, os Embargos foram levados a apreciação da Turma julgadora que decidiu, conforme **Acórdão de Embargos nº 3301-011.778**, de 28/09/2022 (fls. 1.628 a 1.644), em que a matéria admitida foi acolhida pelo Colegiado, para saneamento somente quanto à omissão relacionada ao processo de consulta nº 10768-026294/85-90, proferida pela Superintendência da 7ª RF, e ao Decreto nº 9.394/2018, porém sem efeitos infringentes. Pelas razões expostas no voto vencedor do julgado, não foram acolhidos os Embargos de Declaração

na parte relacionada ao pedido para exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, por tal matéria não ter sido admitida quando do Exame de Admissibilidade dos Embargos opostos.

### Da matéria submetida à CSRF

Cientificado do Acórdão n.º 3301-007.107, integrado pelo Acórdão (de Embargos) n.º **3301-011.778**, de 28/09/2022, o **Contribuinte** interpôs **Recurso Especial** (fls. 1.655 a 1.692), apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (1) correta classificação fiscal dos concentrados para fabricação de bebidas classificadas na posição 22.02, comercializados na forma de kits, com suas partes acondicionadas separadamente segundo proporções fixas; e (2) necessidade de observância das conclusões técnicas expostas em laudos emitidos por instituições federais de pesquisa, como o Instituto Nacional de Tecnologia - INT, em respeito ao art. 30, *caput*, do Decreto n.º 70.235/1972.

Para comprovar o dissenso, colacionou os Acórdãos **paradigmas** n.º 3402-009.588, e n.º 3402-009.778 - para a matéria 1 e, n.º 3201-009.194 e n.º 3402-001.700 - para a matéria 2.

No Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, entendeu-se que **não restou demonstrada a divergência** jurisprudencial em relação a matéria 1 e que a matéria 2 não foi prequestionada no Recurso Voluntário. Assim, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de 01/03/2023, às fls. 1.893 a 1.903, a Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção de julgamento, **negou seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Cientificado do Despacho que negou seguimento ao recurso, o Contribuinte apresentou o **Agravo** de fls. 1.911 a 1.928, tempestivamente, contra o Despacho proferido pela Presidente da 3ª Câmara, requerendo o seguimento do Recurso Especial no tocante à matéria 1, argumentando a similitude fática entre o recorrido e os paradigmas.

Analísado o recurso de Agravo, restou consignado que “...*para efeito de verificação da existência de divergência, de nenhuma importância que o interessado, neste processo, a tenha dividido em tópicos ou que a instrução probatória seja distinta da dos paradigmas. O que se tem de verificar, para a análise de admissibilidade, é tão só se os colegiados classificaram o(s) mesmo(s) produtos em posições distintas do sistema harmonizado, pois, como se sabe, a classificação fiscal se faz exclusivamente levando em conta as características do bem em consideração e as regras de classificação presentes no ordenamento, sendo, obrigatoriamente, única*”, e, “...*portanto, se há, sobre os mesmos produtos, duas classificações distintas propostas por diferentes Colegiados, configurada está a divergência apta ao seguimento do recurso, independentemente dos argumentos que cada colegiado tenha expendido ou enfrentado, assim como independentemente das provas que cada interessado tenha produzido, ou, mesmo, de qual tributo dependa tal classificação*” (grifo nosso).

Desta forma, entendeu-se que estavam presentes os pressupostos de seguimento do Agravo. Com as considerações expostas no Despacho de Agravo CSRF / 3ª Turma, de 25/07/2023 (fls. 1.931 a 1.935), o Presidente da CSRF **deu seguimento** ao Recurso Especial relativamente à matéria “Correta classificação fiscal dos concentrados para fabricação de bebidas classificadas na posição 22.02, comercializados na forma de Kits, com suas partes acondicionadas separadamente segundo proporções fixas”.

Cientificada do Despacho em Agravo, que deu seguimento parcial ao Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas **contrarrazões** de fls. 1.937 a 1.963, requerendo que não seja conhecido o Recurso Especial interposto, por não se verificar a divergência necessária a sustentar essa parte do recurso interposto. Outrossim, caso ultrapassada essa preliminar, que seja, no mérito, negado provimento ao Recurso Especial, “(...) não havendo o mínimo espaço para rediscussão probatória, nessa instância”, devendo ser mantida a decisão recorrida, por seus próprios fundamentos.

Em 15/12/2023, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

### Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial – 3ª Seção de julgamento / **3ª Câmara**, de 01/03/2023, exarado pela Presidente da **3ª Câmara** da 3ª Seção do CARF às fls. 1.893 a 1.903 (que negou seguimento ao recurso). Em, adição, o Contribuinte interpôs o Agravo e, conforme Despacho de Agravo CSRF / 3ª Turma, de 25/07/2023 (fls. 1.931 a 1.935), o Presidente da CSRF, acolheu e **deu seguimento** ao Recurso Especial relativamente à matéria “Correta classificação fiscal dos concentrados para fabricação de bebidas classificadas na posição 22.02, comercializados na forma de Kits, com suas partes acondicionadas separadamente segundo proporções fixas”.

No entanto, em face dos argumentos apresentados pela Fazenda Nacional em sede de **contrarrazões**, requerendo que seja negado o seguimento ao recurso, entendo ser necessária uma análise dos demais requisitos de admissibilidade referentes à matéria para a qual foi dado seguimento. Nas contrarrazões, a Fazenda Nacional pede que o recurso não seja conhecido, por não se verificar a divergência necessária a sustentar essa parte do recurso.

O processo, recorde-se, trata de lançamento para exigência de contribuições (PIS e COFINS) sobre receita auferida com a venda pela RECOFARMA de Kits (produto comercialmente conhecido como ‘**concentrado**’) para fabricação de refrigerantes, em função de a fiscalização entender incorreta a **classificação fiscal** adotada pelo Contribuinte, no código NCM 2106.90.10 - “Ex 01” da TIPI.

No Acórdão **recorrido** restou assentado, de forma unânime, que (fl. 1.332):

“O produto vendido como “concentrado” é um “kit” contendo matérias-primas e produtos intermediários, para produção de bebidas após sucessivas etapas de fabricação realizadas no estabelecimento do adquirente/fabricante/engarrafador, e apresentado em um conjunto de componentes acondicionados separadamente (cada qual em sua embalagem individual): (...)”. (*grifo nosso*)

“Então, os itens líquidos e sólidos que compõem o “kit” sofrem processo de fabricação, quando adicionados, no estabelecimento do adquirente/fabricante/engarrafador, ao xarope simples (água + açúcar) ou apenas água, produzindo um xarope composto que

pode ainda ser, ou não, misturado com suco de frutas, e que depois de dissolvido em água carbonatada chega à forma final da bebida, pronta para ser envasada e distribuída”.

Desse modo o Fisco afastou a classificação fiscal dos “concentrados” pretendida pelo Contribuinte (como se fossem um todo), para classificar cada item do ‘Kit’ individualmente. Desse modo, com suporte nos Laudos de Análise, a Fiscalização classificou individualmente os itens do ‘Kit’ nos seguintes códigos: (a) item que se classifica no código 2106.90.10, como uma “preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, entretanto, não no ‘Ex 01’; (b) item que se classifica no código 2106.90.90; (c) item composto exclusivamente de sorbato de potássio, e classificado no código 2916.19.11; (d) item composto exclusivamente de benzoato de sódio, e classificado no código 2916.31.21; (e) item composto exclusivamente de ácido cítrico, e classificado no código 2918.14.00; (f) item composto exclusivamente de citrato de sódio, e classificado no código 2918.15.00; e (g) item classificado no código 3302.10.00, sequer integrante do Capítulo 21.

Ao reclassificar tais produtos, incidem sobre as receitas da venda desses produtos no mercado interno as alíquotas diferenciadas das contribuições previstas no art. 2º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002, e no art. 2º, § 5º, da Lei nº 10.833/2003.

De outro lado, no Acórdão **paradigma** nº 3402-009.588, de 22/11/2021, que trata de glosa de crédito de IPI (empresa adquirente) do mesmo produto “Kit de concentrado para refrigerantes” produzidos pela RECOFARMA, a Turma julgadora entendeu que, o ‘**concentrado para refrigerante**’ classifica-se no ‘Ex 01’ do Código NCM 2106.90.10, porque é um extrato concentrado ou sabor concentrado, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, entendendo competente a SUFRAMA para análise e aprovação do projeto e concessão do benefício, não cabendo à Fiscalização alterar as especificidades consideradas no respectivo Projeto Técnico do produto. Veja-se a ementa:

“KITS DE CONCENTRADO PARA BEBIDA NÃO ALCOÓLICA”. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. O “kit de concentrado” constituído por diferentes componentes acondicionados separadamente, apresentados em conjunto e em proporções fixas, não compromete o tratamento como mercadoria única. Enquadramento na NCM 2106.90-10 Ex 01”. (grifo nosso) (julgimento com resultado proferido por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento)

No Acórdão **paradigma** nº 3402-009.778, de 14/12/2021, o Colegiado entendeu que, no tocante à classificação fiscal dos ‘Kits’, o produto fabricado pela RECOFARMA pode ser desmembrado em partes, sem que isso desnature a sua condição de produto único, classificando-o no ‘Ex 01’ do código 2106.90.10. Confira-se a ementa (parte):

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS. A Nota Explicativa ‘A’ referentes à classificação 2106.90 é expressa em afirmar que a preparação não perde o seu caráter enquanto tal pelo simples fato de posteriormente passar por um tratamento, mencionando especificamente a possibilidade de dissolução, que implica mistura fato este utilizado pelo fiscal como argumento para afastar a natureza de preparação. Ou seja, a preparação não precisa estar “pronta para uso”, mas sim deve trazer os elementos que, conjuntamente e após tratamento, componham a preparação necessária para a elaboração da bebida da posição 22.02”. (julgimento com resultado proferido por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento) (resultado recentemente revertido no Acórdão 9303-015.185)

Como se vê, por se tratar de Recurso Especial envolvendo **classificação fiscal de mercadoria**, a semelhança fática deve se dar, sobretudo, com relação ao mesmo produto a ser enquadrado no Sistema Harmonizado. Assim, tanto o Acórdão recorrido quanto os paradigmas (3402-009.588 e 3402-009.778) cuidam da classificação fiscal dos “concentrados” produzidos pela RECOFARMA, tendo em vista o debate ser, essencialmente, se as suas partes são classificadas autonomamente ou não. A única distinção entre os casos consiste nos tributos exigidos: ao passo que os presentes autos cuidam de autuação de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, os paradigmas tratam de cobrança de IPI. Contudo, o ponto central de todos esses processos é, como dito, o mesmo: a classificação fiscal do produto “Kit de concentrado para refrigerantes”. E, se há, sobre os mesmos produtos, duas classificações distintas propostas por diferentes Colegiados, configurada está a divergência apta ao seguimento do recurso.

Portanto, cabe o conhecimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

### Do Mérito

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

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

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

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

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

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

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

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

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



## CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES

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

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

KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

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

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

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

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

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

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

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

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

“Relator(a): VINICIUS GUIMARAES

Processo: 15504.725903/2017-50

Recorrente: FAZENDA NACIONAL e Interessado: SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

ACÓRDÃO 9303-015.185

Decisão: Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a classificação fiscal, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencido o Conselheiro Alexandre Freitas Costa**, que votou pela negativa de provimento. Fez sustentação oral pelo Contribuinte a advogada Dra. Luisa Amaral Ferreira Zibordi, OAB/RJ 136.219, e pela Fazenda Nacional a procuradora Dra. Maria Concília de Aragão Bastos.” (*grifo nosso*)

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

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

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

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

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

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

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

### TÍTULO III

#### DA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS

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

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

Art. 17. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH, do Conselho de Cooperação Aduaneira na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, e suas alterações aprovadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, constituem elementos subsidiários de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das Posições e Subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, Posições e de Subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

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

#### III. Descrição dos kits fornecidos pela Recofarma

##### III.1. Características dos kits para fabricação de refrigerantes

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

(...)

### III.3. Fotos de componentes de kits fornecidos pela Recofarma

50. As fotos a seguir mostram componentes do kit sabor Sprite retirados de caixas de papelão:

Parte 2



Parte 1, 1B



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



(...)

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

(...)

276. Conforme detalhado em Anexo a este Relatório denominado “Análise efetuada pelo Fisco da classificação fiscal das mercadorias objeto de exame laboratorial”, no caso de componente de kit fornecido pela Recofarma que

corresponda a uma matéria pura acondicionada em embalagem individual, deve ser utilizado o código adequado para a respectiva matéria:

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

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

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

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

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

**TIPI - Capítulo 21 Preparações alimentícias diversas**

*21.06 Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.*

*2106.90 Outras*

***2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas***

***Ex 01 – Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado***

***Ex 02 – Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado***

A fiscalização entendeu que a classificação dos produtos adquiridos pelo recorrente deveria ser individualizada, uma vez que estes não se caracterizam como um “extrato concentrado ou sabor concentrado”, além de terem capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado sendo, em verdade, apenas “kits”, ou seja, ingredientes ou partes para produzir, já dentro das instalações do recorrente, os “concentrados”, sendo enviados pelo fornecedor acondicionados separadamente, apesar de apresentados em conjunto, sem sofrer qualquer processo de homogeneização.

A fiscalização, ao realizar a classificação conforme exposto na Tabela acima, verificou que os produtos classificavam-se em posições cuja alíquota de IPI correspondente era zero, e dessa forma glosou os créditos do recorrente.

Os arts. 10 a 12 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, que dispõe sobre o IPI (Imposto de Consumo, à época), determinam como se dará esta classificação:

**CAPÍTULO III**

**Da Classificação dos Produtos**

Art. 10. Na Tabela anexa, os produtos estão classificados em alíneas, capítulos, sub-capítulos, posições e incisos.

§ 1º O código numérico e o texto relativo aos capítulos e posições correspondem aos usados pela nomenclatura aprovada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas.

(...)

Art. 11. A classificação dos produtos nas alíneas, capítulos, sub-capítulos, posições e incisos da Tabela far-se-á de conformidade com as seguintes regras:

(...)

Art. 12. As Notas Explicativas da Nomenclatura referida no § 1º do artigo 10, atualizada até junho de 1966, constituem elementos de informação para a correta interpretação das Notas e do texto das Posições constantes da Tabela Anexa. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), versão luso-brasileira, foram aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27/01/1992, e alterações posteriores:

Art. 1º São aprovadas as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira, com sede em Bruxelas, Bélgica, na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, anexas a este Decreto.

Parágrafo único. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

Art. 2º As alterações introduzidas na Nomenclatura do Sistema Harmonizado e nas suas Notas Explicativas pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (Comitê do Sistema Harmonizado), devidamente traduzidas para a língua portuguesa pelo referido Grupo Binacional, serão aprovadas pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, ou autoridade a quem delegar tal atribuição.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

O Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) é um sistema padronizado de codificação e classificação desenvolvido e mantido pela Organização Mundial das Aduanas — OMA, da qual o Brasil faz parte (Decreto 97.409/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o SH, aprovada pelo Decreto Legislativo 71/1988).

A Regra Geral para Interpretação (RGI) nº 1 prevê que classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Tal entendimento é estendido para os textos dos itens, subitens e “Ex”. As regras aplicáveis ao presente caso e as correspondentes notas explicativas são as seguintes:

#### REGRA 1

Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.

#### NOTA EXPLICATIVA

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

(...)

III) A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:

(...)

b) Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

(...)

#### REGRA 2

(...)

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

#### NOTA EXPLICATIVA

(...)

#### REGRA 2 b)

(Produtos misturados e artigos compostos)

X) A Regra 2 b) diz respeito às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e às obras constituídas por duas ou mais matérias. As posições às quais ela se refere são as que mencionam uma matéria determinada, por exemplo, a posição 05.07, marfim, e as que se referem às obras de uma matéria determinada, por exemplo, a posição 45.03, artigos de cortiça. Deve notar-se que esta Regra só se aplica quando não contrariar os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo (por exemplo, posição 15.03 - ... óleo de banha de porco ... sem mistura).

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

XI) O efeito desta Regra é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias. Também tem o efeito de ampliar o alcance das posições que mencionam as obras de determinada matéria, de modo a incluir naquelas posições as obras parcialmente constituídas por esta matéria.

XII) Contudo, esta Regra não amplia o alcance das posições a que se refere, a ponto de poder nelas incluir mercadorias que não satisfaçam, como exige a Regra 1, os dizeres dessas posições, como ocorre quando se adicionam outras matérias ou substâncias que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.

XIII) Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e as obras constituídas por duas ou mais matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3.

#### REGRA 3

Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

(...)

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, QUANDO FOR POSSÍVEL REALIZAR ESTA DETERMINAÇÃO.

(...)

#### NOTA EXPLICATIVA

(...)

#### REGRA 3 b)

VI) Este segundo método de classificação visa unicamente:

- 1) Os produtos misturados;
- 2) As obras compostas por matérias diferentes;
- 3) As obras constituídas pela reunião de artigos diferentes;
- 4) As mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho.

Esta Regra só se aplica se a Regra 3 a) for inoperante.

(...)

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

(...)

A expressão “venda a retalho” não inclui as vendas de mercadorias que se destinam a ser revendidas após a sua posterior fabricação, preparação ou reacondicionamento, ou após incorporação ulterior com ou noutras mercadorias.

Em consequência, a expressão “mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho” compreende apenas os sortidos que se destinam a ser vendidos ao utilizador final quando as mercadorias individuais se destinam a ser utilizadas em conjunto. Por exemplo, diferentes produtos alimentícios destinados a serem utilizados conjuntamente na preparação de um prato ou uma refeição, pronto-a-comer, embalados em conjunto e destinados ao consumo pelo comprador, constituem um “sortido acondicionado para venda a retalho”.

(...)

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

- camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;
- uma garrafa de bebida espirituosa da posição 22.08 e uma garrafa de vinho da posição 22.04.

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

(...)

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

O recorrente afirma se basear na RGI 1 para classificar os kits na posição 2106.90.10 Ex.01, da NCM. Entretanto, a RGI 1 apenas especifica que a classificação deve ser determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, e não pelos títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos, os quais têm apenas valor indicativo. Esta é a primeira parte da regra. A segunda parte prevê que a classificação seja determinada de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5. **Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente.** Dentre os casos excepcionais em que o texto do SH traz a previsão de que produtos apresentados separadamente devem ser classificados em código único, destaco alguns:

Nota 3 à Seção VI (“produtos das indústrias químicas ou das indústrias conexas”):

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

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

Nota 4 ao Capítulo 95 ("Brinquedos, jogos, artigos para divertimento ou para esporte; suas partes e acessório"):

Ressalvadas as disposições da Nota 1 acima, a posição 95.03 aplica-se também aos artigos desta posição combinados com um ou mais artigos que não possam ser considerados como sortidos na aceção da Regra Geral Interpretativa 3b) mas que, se apresentados separadamente, seriam classificados noutras posições, desde que esses artigos estejam acondicionados em conjunto para venda a retalho e que esta combinação apresente a característica essencial de brinquedos.

**A questão decisiva para este caso é saber se as mercadorias em questão, os kits de preparações, devem ser classificadas como mercadoria única, ou se cada volume acondicionado separadamente deverá ter sua própria classificação, a qual será feita, obviamente, em qualquer dos casos, de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, como requer a RGI 1.**

As Notas da Seção IV e as Notas dos Capítulos 21 e 22 não trazem qualquer previsão de que um conjunto de artigos individuais como os que compõem os kits possa ser classificado em código único. Além das hipóteses previstas nos textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas do SH, somente as RGI 2 e 3 referem-se a situações de exceção, em que um conjunto de itens deve ser classificado em código único.

A RGI 2 b) determina que a classificação dos produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3. A "RGI 2 b)" diz respeito, especificamente, às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e a sua Nota Explicativa X afirma que os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1.

O objetivo da "RGI 2 b)" é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias, como afirma a própria Nota XI. Contudo, a Nota XII deixa claro que esta Regra não amplia o alcance das posições a ponto de poder nelas incluir mercadorias nas quais se adicionam outras matérias que retirem do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições. Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3. A Nota Explicativa XIII é literal nesse sentido. Mesmo que a tese da recorrente sobre considerar todos as partes acondicionadas separadamente como mercadoria única fosse correta, ainda assim seria necessário valer-se da RGI 3, pois as "preparações" são misturas suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições.

Neste ponto, faz-se necessário comentar a alegação do recorrente de que existe uma posição específica para a mercadoria, a 2106.90.10 Ex. 01, sendo aplicável, automaticamente, a RGI 1.

De acordo com o texto da posição, e seguindo o que determina a RGI 1, para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar as seguintes características:

- A) que seja uma preparação composta;
- B) que não seja alcoólica;
- C) que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado;
- D) que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02;
- E) que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.



Além disso, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras “preparação” e “concentrado”, que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único.

A Fiscalização entendeu que os kits de concentrados não atenderiam às características "C" e "E". Logo, não poderiam ser classificadas na posição 2106.90.10 Ex. 01, nem mesmo sendo classificadas individualmente. Apresento, a seguir, uma análise destas características:

- Característica “C”, “que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado”

O art. 13, § 4º, c/c o art. 30, ambos do já citado Decreto nº 6.871/2009, especificam o que seja um extrato ou sabor concentrado:

#### CAPÍTULO VII

#### DA PADRONIZAÇÃO DAS BEBIDAS

##### Seção I

##### Das Disposições Preliminares

Art. 13. A bebida deverá conter, obrigatoriamente, a matéria-prima vegetal, animal ou mineral, responsável por sua característica sensorial, excetuando o xarope e o preparado sólido para refresco.

(...)

§ 4º O produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

(...)

##### Seção II

##### Das Bebidas não-Alcoólicas

(...)

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

**Os kits de concentrados adquiridos pelo recorrente, quando e se diluídos, não apresentam as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal. O Auditor-Fiscal identificou esse fato a partir da verificação do seu processo produtivo pois, conforme o seu fluxograma, constante do Relatório de Ação Fiscal nº 02, além de todas as partes que compõem os "kits" serem misturados somente dentro das instalações do recorrente, também a adição de água/xarope simples e de açúcar (ou de edulcorantes artificiais, no caso das bebidas "zero calorias") só ocorre nesse momento (fl. 58/59):**

39. O processo produtivo dos refrigerantes (exceto as bebidas sem açúcar) pode ser resumido da seguinte forma:

40. A água utilizada para a fabricação das bebidas, após receber tratamento, é misturada com açúcar, insumo que não faz parte dos kits oriundos de Manaus. Desta maneira, é obtido o xarope simples, que é enviado para outro equipamento.

41. O conteúdo de cada embalagem que integra o kit é separadamente colocado no tanque para onde foi enviado o xarope simples. O equipamento faz a mistura, resultando no xarope composto. Tal operação industrial é executada seguindo detalhadas especificações técnicas.

42. O xarope composto é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição. Por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, a mistura é dissolvida em água carbonatada. Finalmente, a bebida está pronta para ser consumida.

43. O processo produtivo das bebidas sem açúcar é semelhante. A diferença é que na operação de industrialização em que os componentes dos kits são misturados, o engarrafador adiciona apenas água (o sabor doce é dado por edulcorantes, não sendo formado o “xarope simples”).

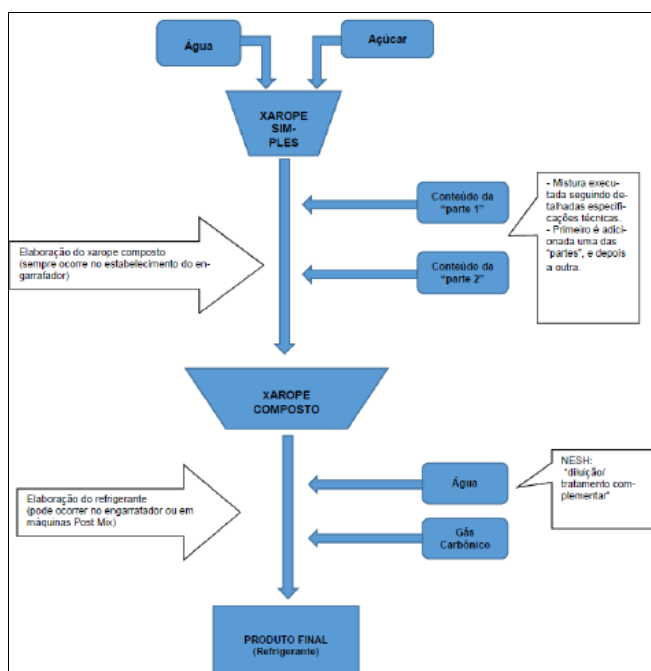
44. Em regra, a etapa de elaboração do xarope composto tem por objetivo final a produção de refrigerantes.

45. Entretanto, em alguns estabelecimentos engarrafadores, uma parte da produção de xarope composto é destinada para terceiros (normalmente, bares e restaurantes), a fim de ser utilizada em máquinas de Post Mix. Neste caso, a mistura com gás carbônico e a água não ocorre no engarrafador, mas na máquina.

46. Assim, o xarope composto tanto pode ser um produto intermediário (quando destinado a ser diluído em água carbonatada no próprio estabelecimento do engarrafador), como um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix).

47. Observe-se que não há diferenças no maquinário utilizado para produção do xarope composto. Qualquer que seja sua utilização, os dois tipos de xarope composto são bastante semelhantes, sendo que, quando há diferenças, elas não alteram a classificação fiscal do produto (em alguns xaropes para Post Mix, é adicionado antiespumante, aditivo que evita que ocorra formação de espuma no ato de encher o copo com o refrigerante).

48. No fluxograma simplificado a seguir, podem ser visualizadas as etapas do processo de elaboração do refrigerante Coca-Cola.



Como bem identificado no procedimento fiscal, a mistura do conteúdo dos componentes dos "kits/concentrados" fornecidos é uma etapa realizada dentro do estabelecimento do engarrafador (no caso, o fiscalizado), em que os ingredientes são diluídos em xarope simples ou água, e caracteriza-se como a operação de transformação definida no artigo 4º, inciso I, do RIPI/2010:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

Somente depois dessa etapa é que se forma uma preparação, conhecida como xarope composto. Nos termos do artigo 3º do RIPI/2010, a elaboração do xarope composto, quando destinado a receber tratamento adicional em etapa posterior do processo produtivo do Recorrente, é uma operação de transformação intermediária:

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

**Em alguns estabelecimentos do Recorrente, além de produto intermediário, o xarope composto é também um produto final (quando vendido para terceiros a fim de ser diluído nas máquinas de Post Mix).**

**De acordo com a legislação do IPI, qualquer mistura de ingredientes se caracteriza como uma operação de industrialização, independentemente de sua complexidade, e toda operação de transformação importa na obtenção de produto novo, com enquadramento diferente na TIPI.**

**Assim, embora o Recorrente se apresente como uma empresa engarrafadora, os seus estabelecimentos industriais executam dois processos distintos de industrialização:**

- Primeiro são misturados os componentes dos chamados “kits/preparações”;
- Depois (exceto nos casos em que estes concentrados são destinados a detentores de máquinas "post-mix") a preparação resultante da mistura é levada para outro equipamento, onde é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante.

**Considerando que 100% dos chamados “kits/preparações”, fornecidos são usados para industrializar concentrados classificados no Ex 02 do código 2106.90.10, os “kits/preparações” não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de preparações destinado à industrialização de extratos concentrados.**

**Dessa forma, não há como se tratar as partes que integram os kits de preparações, mesmo em conjunto, como um "extrato ou sabor concentrado", segundo o conceito especificado nos dispositivos citados. Para que ficasse caracterizado um produto chamado de “extrato concentrado”, o conteúdo das diversas partes que compõem um kit deveria estar reunido numa única parte, fato que o próprio Recorrente não discute, tanto que criou a ficção de que para fins de classificação fiscal os kits formariam uma mercadoria única.**

- Característica “e”, “que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”

Derivada do motivo acima identificado. Como os "kits" ainda não estão prontos para consumo após a simples diluição, por conta da necessidade da etapa de mistura de todos os componentes, além da introdução do açúcar e água/xarope simples para formar a preparação, sua capacidade de diluição não é superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

**Como determina o art. 13, § 4º, c/c o art. 30, ambos do Decreto nº 6.871/2009, o "kit", após ser diluído em, no mínimo, 10 partes da bebida para cada parte do concentrado, deveria resultar em um produto "com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal", o que não ocorre, efetivamente. Assim, esta segunda característica, exigida pelo texto da posição 2106.90.10 Ex. 01, também não restaria atendida.**

**Claro está, portanto, que mesmo que se pudesse considerar todas as partes dos kits como uma mercadoria única, ainda assim não seria possível utilizar a RGI 1 para sua classificação direta na posição 2106.90.10 Ex. 01, pois a sua diluição não resultaria em um produto "com as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal", tendo em vista a necessidade de adição água e de açúcar ou de edulcorantes artificiais, muito menos em um produto "com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado".**

Realizada a análise da possibilidade de adequação dos “kits de preparações” à posição 2106.90.10 Ex. 01, pela aplicação da RGI 01, com conclusão negativa, volto à análise da aplicação das demais RGI's. Nesta etapa, é necessário avaliar a aplicabilidade da RGI 3 (específica para a classificação de produtos misturados ou artigos compostos), segundo a qual quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se de acordo com as regras 3a), 3b) ou 3c).

Para verificar se é possível determinar se alguma matéria confere ao produto a sua característica essencial, analisaremos as Notas Explicativas X e XI da RGI 3 b), as quais, a meu ver, põe uma pá de cal sobre toda a celeuma:

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que 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, tratar algum destes três kits tomados por exemplos como uma mercadoria única e recebendo uma única classificação fiscal para todo o conjunto.

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

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

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

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

decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente.

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

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

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

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

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

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

“Então, os itens líquidos e sólidos que compõem o “kit” sofrem processo de fabricação, quando adicionados, no estabelecimento do adquirente/fabricante/engarrafador, ao xarope simples (água + açúcar) ou apenas água, produzindo um xarope composto que pode ainda ser, ou não, misturado com suco de frutas, e que depois de dissolvido em água carbonatada chega à forma final da bebida, pronta para ser envasada e distribuída”.  
(grifo nosso)

Por isso, entendo como correta a interpretação dada pela Fiscalização, corroborada pelo Acórdão recorrido, no que concerne à “preparação composta” a que se referem os Ex tarifários 01 e 02 do código NCM 2106.90.10.

Verifica-se que no código NCM 2106.90.10 há dois Ex tarifários (exceções tarifárias): i) “**Ex 01 - Preparações compostas**, não alcoólicas (**extratos concentrados ou sabores concentrados**), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do **concentrado**”, e ii) “**Ex 02 - Preparações compostas**, não alcoólicas (**extratos concentrados ou sabores concentrados**), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do **concentrado**”.

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

Cabe observar que a expressão “preparações compostas” implica que as misturas devem obrigatoriamente ser o resultado da combinação de diversos ingredientes de base para o produto final, tais como extratos do Capítulo 13, conservantes e acidulantes do Capítulo 29, matérias odoríferas do Capítulo 31, *etc.* Essas preparações devem ser não alcoólicas, e devem se subsumir somente a “extratos concentrados” ou “sabores concentrados”.

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

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

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

Entendemos que considerar o ‘concentrado’ como já constituindo mistura formada pelos seus componentes não encontra esteio no regramento das NESH. Cabe, assim, alertar para a incorreção de interpretação, por parte do Contribuinte, da Nota Explicativa XI à Regra 3.b), segundo a qual referida regra não se aplicaria às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas.

A Nota Explicativa XI à Regra 3.b) é clara: *“A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo”*. Perceba que a própria NE XI destaca que *“não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes”*, justamente a situação aqui tratada. Nessa linha, a Fiscalização afastou a classificação dos ‘Kits’ num único código NCM de “preparação”, o que não impede, diga-se, a possibilidade de uma mercadoria ter vários componentes separados.

Apesar de as partes individuais do ‘Kit’ utilizado para fabricação do refrigerante da Coca-Cola serem classificadas no código 2106.90.10, não há embasamento normativo do Sistema Harmonizado (SH) para fins de classificação de ‘Kit’ tendo em vista que, evidentemente, não há uma “preparação única”. A Fiscalização apresentou em seu Relatório diversos fundamentos, inclusive tratados no Acórdão da DRJ e no recorrido, que corroboram o **não** enquadramento dos ‘Kits’ no *Ex 01*.

O mesmo raciocínio deve se aplicar para o ‘concentrado’ do código 2106.90.10 - *Ex 02*, considerando que este é utilizado nas máquinas *Post Mix* que elaboram no ato refrigerantes para venda em copos diretamente ao consumidor final. Para tanto, há no Decreto nº 6.871/2009, um tratamento específico dessa matéria, conforme se verifica nos seus arts. 29 e 30.

Esse concentrado líquido usado em máquinas *Post Mix* também não é produzido pela RECOFARMA, mas pela fábrica e engarrafadora de refrigerantes (licenciada) da Coca-Cola.

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

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

Logo, encontra-se correto o acórdão recorrido em consignar que há que se distinguir a classificação fiscal de cada item do ‘Kit’, não se adotando apenas uma classificação, já que não se trata de um produto “composto”.

### Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, em **negar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan