



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.724630/2020-50
ACÓRDÃO	3302-015.118 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	THOLOR DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PIS/COFINS. DILIGÊNCIA.

Indeferimento de prova pericial na DRJ. Ausência de cerceamento quando o acervo técnico dos autos (Relatório Fiscal e diligência) descreve, com suficiência, o ciclo produtivo necessário à subsunção tarifária.

ATOS DA SUFRAMA. INCENTIVOS REGIONAIS.

Reconhecimentos ou aprovações na esfera SUFRAMA não possuem efeito vinculante sobre a classificação tarifária para fins de PIS/COFINS; permanecem fatos paralelos sem força decisória.

PIS/COFINS. KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. NCM. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Nas hipóteses em que as mercadorias descritas como “kit ou concentrado para refrigerantes” se constituem 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: por unanimidade de votos, para rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa e para confirmar a competência da Receita Federal para realizar a classificação fiscal de mercadorias; e, no mérito, por voto de qualidade, para negar provimento ao pedido de

cancelamento do Auto de Infração, vencidos os conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara, José Renato Pereira de Deus (relator) e Francisca das Chagas Lemos, que votaram por considerar correta a classificação fiscal adotada pelo contribuinte para o produto “kit de concentrado”. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

(assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares – Presidente e redator do voto vencedor

Participaram da sessão os conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto integral), Francisca das Chagas Lemos, Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Tholor do Brasil Ltda. contra o Acórdão nº 109-010.028, proferido pela 5ª Turma da DRJ/09 em 11/11/2021, no âmbito do Processo nº 10283.724630/2020-50, que manteve integralmente a exigência de PIS/COFINS referente ao ano-calendário de 2015, sob o fundamento de que as mercadorias comercializadas pela recorrente não se classificam no Ex 01 da NCM/TIPI 2106.90.10, razão pela qual não faria jus à alíquota zero do art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004.

Compulsando os autos, verifica-se que a ação fiscal teve início com Termo lavrado em 15/04/2019 (ciência em 16/04/2019), no TDPF nº 0220100.2019.00026. A fiscalização concentrou-se nas receitas de venda de produtos que a contribuinte denomina “kits/concentrados” para elaboração de bebidas (refrigerantes), usualmente compostos por uma Parte I (líquida) e uma Parte II (sólida), expedidas ao adquirente em embalagens separadas e que somente se convertem em “preparação composta” após mistura e processamento no estabelecimento do comprador. Consta, ainda, que em 2015 a empresa emitiu NF-e com NCM 2106.90.10 (em diversos casos sem menção expressa ao “Ex 01” no campo da NF), aplicando alíquota zero de PIS/COFINS nas saídas.

No Relatório Fiscal juntado pela autoridade, ressalta-se que as duas partes são enviadas em bombonas, sacos e caixas distintas, e que, em sede de apuração, não houve apresentação da EFD-Contribuições pela Tholor, circunstância que inviabilizou a consideração de eventuais créditos de não cumulatividade. A narrativa técnica conclui que cada parte, isoladamente, não detém a “capacidade de resultar diretamente na bebida por simples diluição”,

requisito específico do Ex 01; e que a eventual “preparação composta” apenas se forma depois, no adquirente, quando do preparo do xarope e posterior diluição em água carbonatada.

Esse entendimento é reforçado por Relatório de Diligência Fiscal pretérito, elaborado no âmbito da 2ª Região Fiscal (29/11/2017), que examina o enquadramento técnico-normativo à luz das RGI e das NESH. Ali se registra, com ênfase, que o “kit” não pode ser tratado como uma única mercadoria para fins de TIPI, e que o Ex 01 reclama que a diluição do produto colocado à venda gere a bebida final, e não apenas um intermediário (xarope ou fase preparatória). A diligência também menciona, de modo acessório, situações de incentivos ZFM/SUFRAMA, sem, todavia, atribuir a tais atos efeito substitutivo sobre o critério classificatório aduaneiro.

Em sede de impugnação, a contribuinte sustenta, em síntese, que seus produtos se enquadram no Ex 01 da 2106.90.10, ainda que enviados em duas fases, porquanto a essência técnico-funcional do conjunto atenderia à definição de “preparações compostas não alcoólicas” destinadas à elaboração de bebidas; invoca aprovações SUFRAMA como indicativos de aderência do processo produtivo e requer prova pericial, ao argumento de que a controvérsia demanda aferição físico-química específica. Requer, por consequência, o reconhecimento da alíquota zero de PIS/COFINS nas receitas de 2015.

A DRJ/09 julgou a impugnação improcedente. Indeferiu o pedido de perícia por entender suficiente o acervo probatório já coligido (Relatório Fiscal e Diligência de 2017) e consignou, na ementa, que a “preparação composta” objeto do Ex 01 não se caracteriza no caso concreto, pois os itens vendidos não resultam, por simples diluição, na bebida final. Consequentemente, afastou a aplicação do art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004 e manteve o lançamento tal como apurado.

Irresignada, a Tholor interpôs o presente recurso voluntário, no qual reitera a tese de classificação no Ex 01 e o consequente direito à alíquota zero, insistindo na produção de prova pericial por reputá-la essencial ao deslinde (capacidade de diluição, concentração, natureza das fases). Ainda pontua atos SUFRAMA e, por arrastamento, pretende o reflexo na tributação federal.

A PGFN, em contrarrazões, pugna pela manutenção da decisão, destacando: (i) a inexistência, nas mercadorias tal como comercializadas, da capacidade de, por simples diluição, resultar na bebida final, o que inviabiliza o Ex 01; (ii) a ausência de EFD-Contribuições, que impede a consideração de créditos; e (iii) a irrelevância, para fins de classificação e de PIS/COFINS, de reconhecimentos ZFM/SUFRAMA ou de benefícios de IRPJ, que não substituem o critério tipológico da TIPI. Apresenta, ademais, os valores consolidados do lançamento lavrado em 18/12/2020 (PIS: R\$ 7.715.622,48; COFINS: R\$ 35.610.565,69).

À vista desse conjunto, a matéria devolvida a esta instância cinge-se a: (a) verificar, à luz dos documentos dos autos (Relatório Fiscal e Diligência de 2017), se os produtos da recorrente se enquadram no Ex 01 do 2106.90.10 — exigência específica de que a simples diluição produza a bebida final —, ou se se trata de insumos que somente se convertem em preparação

em momento posterior; (b), por consequência lógica, confirmar ou afastar a alíquota zero do art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004 nas receitas de 2015; (c) apreciar a alegação de cerceamento de defesa pelo indeferimento de perícia e a conveniência de diligência/complementação probatória, à luz da verdade material; e (d), se mantida exigência, definir os reflexos de cálculo diante da ausência de EFD-Contribuições.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro José Renato Pereira de Deus – Relator

O recurso é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, portanto passa a ser analisado.

Trata-se de exigência de PIS/COFINS – ano-calendário de 2015 – mantida pela DRJ/09 no Acórdão nº 109-010.028, de 11/11/2021, sob o fundamento de que os produtos vendidos pela recorrente em “kits” (parte líquida e parte sólida), destinados à elaboração de refrigerantes, não se enquadram no Ex 01 da NCM/TIPI 2106.90.10, razão pela qual não fariam jus à alíquota zero prevista no art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004. A decisão também indeferiu a perícia requerida, julgando improcedente a impugnação e mantendo integralmente o crédito.

Os autos trazem o Relatório Fiscal (18/10/2020), que reconstrói o procedimento a partir do TDPF 0220100.2019.00026, descreve as mercadorias e registra, de forma expressa, que as notas fiscais de 2015 foram emitidas com NCM 2106.90.10, aplicando-se alíquota zero, ainda que nem todas mencionassem “Ex 01” no corpo do documento. O relatório reproduz o texto legal do art. 28, VII, da Lei 10.865/2004 e sustenta, em suma, que “kits” não configuram “preparação” classificada no Ex 01.

Há também Relatório de Diligência Fiscal – SRRF 2ª RF (29/11/2017), que examina, entre outros pontos, classificação dos componentes e o uso de “kits” para bebidas, além de reproduzir a dinâmica industrial: mistura dos ingredientes para obtenção de xarope composto e, depois, diluição (com água carbonatada) para resultar na bebida final. O documento foi expressamente invocado como um dos fundamentos técnicos da fiscalização.

De seu turno, a contribuinte reitera, no recurso voluntário, que o conjunto vendido tem natureza de preparação composta destinada à elaboração de bebidas, com capacidade de diluição superior a 10:1, razão pela qual se subsume ao Ex 01, reclamando a alíquota zero de PIS/COFINS. Também invoca atos SUFRAMA como indício de regularidade e pede prova pericial.

A PGFN contrapõe que “kit” não se classifica como mercadoria única, que cada componente isolado não apresenta a “capacidade de resultar na bebida final por simples diluição”, e que a alíquota zero alcança apenas preparações classificadas no Ex 01. Resume, ainda,

as alegações da contribuinte (classificação, SUFRAMA, diligências) para, ao final, pugnar pela manutenção do lançamento.

Com isso posto, passo às questões preliminares e, em seguida, ao mérito.

Preliminares

Perícia. Não há nulidade por cerceamento.

O indeferimento de perícia pela DRJ veio justificado na suficiência do acervo já coligido (Relatório Fiscal e Diligência), e o ponto central aqui é jurídico: como se interpreta o Ex 01 do 2106.90.10 diante de um conjunto funcional de insumos cuja finalidade é gerar um concentrado (xarope composto) que, depois, é diluído para resultar na bebida. A prova técnica existente descreve a cadeia produtiva com precisão (mistura → xarope composto → diluição), o que basta para o julgamento. Assim, afasto a preliminar de cerceamento e mantenho o indeferimento de prova pericial, sem prejuízo de que os fatos técnicos narrados sejam valorados a favor ou contra a tese da fiscalização.

Outras nulidades, prescrição e decadência. Inexistem alegações específicas dignas de acolhimento. Registro apenas para anti-ED que não há, nos autos, discussão de responsabilidade por sucessão (art. 133 do CTN), nem de concomitância judicial, nem de vícios formais no lançamento, além daqueles já enfrentados pela DRJ. O feito segue ao mérito.

Mérito

O cerne está em saber se as mercadorias vendidas em “kits” (parte líquida + parte sólida) se qualificam como “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” – redação do Ex 01 –, com reflexos diretos na alíquota zero do art. 28, VII, da Lei 10.865/2004.

A DRJ/09 — acompanhando a fiscalização — afirmou que (i) o “kit” não pode ser tratado como mercadoria única no Ex 01, porque os itens só se tornam “preparação” após mistura na fábrica do adquirente; e (ii) cada componente não teria, sozinho, “capacidade de resultar na bebida por simples diluição”. Esse é o pivô do acórdão recorrido.

Respeito a construção, mas divirjo de sua premissa interpretativa. A leitura adequada do Ex 01 — a meu ver — não exige um “líquido homogêneo” pronto no ato da venda, nem tampouco que cada fração do conjunto, isoladamente, quando diluída, “resulte na bebida final”. O Ex 01 descreve preparações compostas e concentradas destinadas à elaboração de bebidas do 22.02, com capacidade de diluição superior a 10:1. Esse critério de “capacidade de diluição” é, por natureza, um parâmetro de concentração do concentrado (xarope composto) que será diluído depois — e não um teste aplicável a cada ingrediente antes da composição do concentrado. É exatamente assim que a própria cadeia produtiva é narrada no dossiê técnico: ingredientes são misturados para formar o xarope composto, e só então diluídos para gerar a bebida.

Fora isso, as Notas Explicativas citadas pelo fisco servem para distinguir, no Capítulo 21.06, produtos que ainda não têm todos os aromatizantes e aditivos daqueles que os têm: os primeiros tendem ao “caput” do 2106.90.10; os segundos, às exceções (Ex 01 ou Ex 02). Não há ali — e aqui reside o ponto — uma exigência de apresentação física “em um único corpo” como condição de classificação. A nota invocada na diligência, quando lida no seu contexto, apenas afasta a classificação conjunta por RGI 3(b) de ingredientes apresentados separadamente quando se trate de conjunto de venda a retalho; ela não impede que, à luz da RGI 1, se reconheça o produto-preparação descrito na própria posição quando a funcionalidade do conjunto conduz a um concentrado (xarope composto) que será diluído. O texto da diligência reconhece, aliás, que a indústria obtém xarope composto para posterior diluição — precisamente o que a descrição tarifária alcança.

Em outras palavras: o ponto de classificação não está antes do xarope composto, mas nele. O que a recorrente vende é um conjunto funcional de insumos cuja finalidade típica é ser composto no concentrado (xarope) que, aí sim, é objeto do parâmetro de diluição acima de 10:1. Transferir o teste de “capacidade de resultar na bebida por simples diluição” para cada parte isolada é deslocar o marco de verificação para um estágio anterior ao “produto-preparação” contemplado pelo Ex 01 e, no limite, tornar incompatível a própria expressão “preparação composta”. Daí a divergência com o acórdão recorrido.

A prova dos autos, por sua vez, não infirmou a destinação dos kits à elaboração de bebidas do 22.02, nem desmentiu a prática industrial relatada: mistura → xarope composto → diluição. E o parâmetro legal (Ex 01) foi reproduzido *ipsis litteris* no Relatório Fiscal; a divergência é de subsunção, não de texto. Assim, acolho a tese da recorrente para reconhecer que os produtos, tal como comercializados e utilizados, se enquadram no Ex 01 do 2106.90.10. Consequentemente, a receita bruta dessas vendas sujeita-se à alíquota zero do art. 28, VII, da Lei 10.865/2004.

SUFRAMA e outros incentivos.

Registo que a existência de aprovações/projetos SUFRAMA e referências a incentivos (como redução de 75% do IRPJ) não substitui o critério classificatório *ad valorem* da TIPI, nem tem efeito vinculante sobre a leitura do Ex 01. No entanto, também não desabonam a leitura ora adotada; ficam como circunstâncias paralelas sem força decisória na classificação ou na alíquota zero de PIS/COFINS, como a própria Fazenda defendeu. A controvérsia resolve-se no texto tarifário e no quadro fático.

EFD-Contribuições e créditos.

A fiscalização registrou a análise por base em NF-e/SPED e, no curso do procedimento, cobrou respostas e documentos. Nada disso altera o desfecho: reconhecido o enquadramento no Ex 01, a exigência de PIS/COFINS sobre tais receitas não subsiste, e quaisquer questões residuais de créditos ou de não-cumulatividade tornam-se prejudicadas, pois a tributação, neste ponto, é a zero por força de lei. Faço apenas o registro de que os demonstrativos

de cálculo constam do Relatório Fiscal, mas perdem objeto diante da solução de mérito favorável ao contribuinte.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário para reformar integralmente a decisão recorrida, reconhecendo que os produtos objeto dos autos se enquadram no Ex 01 do 2106.90.10/TIPI e, por consequência, afasto a exigência de PIS/COFINS sobre a receita bruta correspondente, nos termos do art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004, com os reflexos de cálculo necessários.

É como voto.

Assinado Digitalmente

José Renato Pereira de Deus

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares, redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado do Conselheiro Relator José Renato Pereira de Deus, ousou discordar em relação a dar provimento ao Recurso Voluntário por reconhecer que os produtos objeto dos autos se enquadram no Ex 01 do 2106.90.10 da TIPI. Explico.

O ilustre Relator fundamentou sua decisão nos seguintes termos, em síntese:

A DRJ/09 — acompanhando a fiscalização — afirmou que (i) o “kit” não pode ser tratado como mercadoria única no Ex 01, porque os itens só se tornam “preparação” após mistura na fábrica do adquirente; e (ii) cada componente não teria, sozinho, “capacidade de resultar na bebida por simples diluição”. Esse é o pivô do acórdão recorrido.

Respeito a construção, mas diverjo de sua premissa interpretativa. A leitura adequada do Ex 01 — a meu ver — não exige um “líquido homogêneo” pronto no ato da venda, nem tampouco que cada fração do conjunto, isoladamente, quando diluída, “resulte na bebida final”. O Ex 01 descreve preparações compostas e concentradas destinadas à elaboração de bebidas do 22.02, com capacidade de diluição superior a 10:1. Esse critério de “capacidade de diluição” é, por natureza, um parâmetro de concentração do concentrado (xarope composto) que será diluído depois — e não um teste aplicável a cada ingrediente antes da composição do concentrado. É exatamente assim que a própria cadeia produtiva é narrada no

dossiê técnico: ingredientes são misturados para formar o xarope composto, e só então diluídos para gerar a bebida.

Fora isso, as Notas Explicativas citadas pelo fisco servem para distinguir, no Capítulo 21.06, produtos que ainda não têm todos os aromatizantes e aditivos daqueles que os têm: os primeiros tendem ao “caput” do 2106.90.10; os segundos, às exceções (Ex 01 ou Ex 02). Não há ali — e aqui reside o ponto — uma exigência de apresentação física “em um único corpo” como condição de classificação. A nota invocada na diligência, quando lida no seu contexto, apenas afasta a classificação conjunta por RGI 3(b) de ingredientes apresentados separadamente quando se trate de conjunto de venda a retalho; ela não impede que, à luz da RGI 1, se reconheça o produto-preparação descrito na própria posição quando a funcionalidade do conjunto conduz a um concentrado (xarope composto) que será diluído. O texto da diligência reconhece, aliás, que a indústria obtém xarope composto para posterior diluição — precisamente o que a descrição tarifária alcança.

Em outras palavras: o ponto de classificação não está antes do xarope composto, mas nele. O que a recorrente vende é um conjunto funcional de insumos cuja finalidade típica é ser composto no concentrado (xarope) que, aí sim, é objeto do parâmetro de diluição acima de 10:1. Transferir o teste de “capacidade de resultar na bebida por simples diluição” para cada parte isolada é deslocar o marco de verificação para um estágio anterior ao “produto-preparação” contemplado pelo Ex 01 e, no limite, tornar incompatível a própria expressão “preparação composta”. Daí a divergência com o acórdão recorrido.

Contudo, analisando os autos, devo discordar de tal conclusão, pelas razões a seguir expostas.

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 **nomencatura aprovada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas.**

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

REGRA 1

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

NOTA EXPLICATIVA

I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível,

indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

(...)

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

(...)

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

(...)

REGRA 2

(...)

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

NOTA EXPLICATIVA

(...)

REGRA 2 b)

(Produtos misturados e artigos compostos)

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

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

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

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

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

REGRA 3

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

(...)

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

(...)

NOTA EXPLICATIVA

(...)

REGRA 3 b)

VI) Este segundo método de classificação visa unicamente:

1) Os produtos misturados;

- 2) As obras compostas por matérias diferentes;
 - 3) As obras constituídas pela reunião de artigos diferentes;
 - 4) As mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho.
- Esta Regra só se aplica se a Regra 3 a) for inoperante.

(...)

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

(...)

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

reacondicionamento, ou após incorporação ulterior com ou noutras mercadorias.

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

(...)

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

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

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

(...)

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

O recorrente afirma se basear na RGI 1 para classificar os kits na posição 2106.90.10 Ex. 01, da NCM. Entretanto, a RGI 1 apenas especifica que a classificação deve ser determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo, e não pelos títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos, os quais têm apenas valor indicativo. Esta é a primeira parte da regra. A segunda parte prevê que a classificação seja determinada de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

Salvo raras exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo do SH referem-se a mercadorias que se apresentam em corpo único. Por isto, nos casos em que os fabricantes comercializam um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada bem individual que compõe o conjunto deve ser classificado separadamente. Dentre os casos

excepcionais em que o texto do SH traz a previsão de que produtos apresentados separadamente devem ser classificados em código único, destaco alguns:

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

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

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

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

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

A questão decisiva para este caso é saber se as mercadorias em questão, os kits de concentrados, 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 se efetua conforme os princípios enunciados na Regra 3. A "RGI 2 b)" diz respeito, especificamente, às matérias misturadas ou associadas a outras matérias, e a sua Nota Explicativa X afirma que os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1.

O objetivo da "RGI 2 b)" é ampliar o alcance das posições que mencionam uma matéria determinada, de modo a incluir nessas posições a matéria misturada ou associada a outras matérias, como afirma a própria Nota XI. **Contudo, a Nota XII deixa claro que esta Regra não amplia o alcance das posições a ponto de poder nelas incluir mercadorias nas quais se adicionam outras matérias que retiram do artigo a característica de uma mercadoria incluída nessas posições.**

Consequentemente, as matérias misturadas ou associadas a outras matérias, que sejam suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições, devem classificar-se conforme as disposições da Regra 3. A Nota Explicativa XIII é literal nesse sentido. Mesmo que a tese da recorrente sobre considerar todos as partes acondicionadas separadamente como mercadoria única fosse correta, ainda assim seria necessário valer-se da RGI 3, pois as "preparações" são misturas suscetíveis de se incluírem em duas ou mais posições.

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

De acordo com o texto da posição, e seguindo o que determina a RGI 1, para que uma mercadoria se classifique no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar as seguintes características: **a)** que seja uma preparação composta; **b)** que não seja alcoólica; **c)** que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado; **d)** que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02; **e)** que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado. Além disso, o texto do código em questão não faz referência à possibilidade de apresentação em embalagens individuais. Pelo contrário, o Ex 01 usa as palavras "preparação" e "concentrado", que indicam claramente se tratar de um produto apresentado em corpo único.

A Fiscalização entendeu que **os kits de concentrados não atenderiam às características "a", "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 "a", "que seja uma preparação composta"

Sempre que a NCM ou a NESH se referem a preparações, resta claro que estão tratando de uma mistura. Por exemplo, na NCM, a Nota de Subposição nº 3 assevera: "3- Na acepção da posição 21.04, consideram-se "preparações alimentícias compostas homogeneizadas" as preparações **constituídas por uma mistura finamente homogeneizada** de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas (...)"

Na NESH, os itens 13, 14 e 15 das Notas Explicativas da posição 21.06 mencionam o seguinte:

13) As **misturas** de extrato de ginseng com outras substâncias (por exemplo, lactose ou glicose) utilizadas para preparação de “chá” ou de outra bebida à base de ginseng.

14) Os produtos constituídos por uma **mistura** de plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de espécies diferentes, ou por plantas ou partes de plantas, sementes ou frutas de uma ou de diversas espécies misturadas com outras substâncias (...)

15) As **misturas** constituídas por plantas, partes de plantas, sementes ou frutas (inteiras, cortadas, trituradas ou pulverizadas) de espécies incluídas em diferentes Capítulos (...)

O item X da Nota Explicativa da Regra 2 b) diz em sua parte final 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”.

Ao tratar especificamente da elaboração de preparações dos tipos utilizados na fabricação de bebidas, a NESH menciona a adição de ingredientes como acidulantes, conservantes e sucos de frutas aos extratos vegetais:

“Classificam-se especialmente aqui:

[...]

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.

Ao usar o verbo “adicionar”, a NESH está se referindo ao processo no qual ocorre a mistura dos ingredientes citados, e não à sua remessa em conjunto. Ou seja, os textos dos Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10, **ao se referirem a “preparações compostas”, estão tratando de bens constituídos por uma mistura de diversas substâncias, e não a diversas substâncias acondicionadas isoladamente que posteriormente serão misturadas.**

Mesmo que se entenda que não existe um conceito técnico preciso do que seja uma “**preparação**” nas NESH, **tal definição pode ser obtida pelo art. 29 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):

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.

Os kits de concentrados são comercializados com os extratos vegetais acondicionados separadamente dos demais produtos, logo o “preparado líquido ou concentrado

líquido” não “contém” o extrato vegetal. Além disso, a adição de água potável só ocorre posteriormente à venda dos kits, já nas instalações dos adquirentes.

Assim, diversos produtos acondicionados em embalagens individuais não podem ser considerados como uma “preparação composta”, pois tal característica somente poderia ser verificada no produto resultante da mistura destes diversos componentes do kit, e após a adição de água potável (o que somente ocorre já nas instalações dos adquirentes).

- 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 vendidos 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, além de todas as partes que compõem os "kits" serem misturados somente dentro das instalações dos adquirentes, também a adição de açúcar (ou de edulcorantes artificiais, no caso das bebidas "zero calorias") só ocorre nesse momento.

Como bem identificado no procedimento fiscal, a mistura do conteúdo dos componentes dos “kits/concentrados” fornecidos é uma etapa realizada dentro do estabelecimento dos adquirentes, 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, que deve ser enquadrada em exceção tarifária do código NCM 2106.90.10. O xarope composto classifica-se no Ex 02 do código 2106.90.10 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), pois, segundo a Autoridade Fiscal, não contestada pelo recorrente, possui capacidade de diluição inferior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

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).

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/Concentrados”, obtendo o concentrado do Ex. 02 do código 2106.90.10;
- Depois o concentrado resultante da mistura é levado para outro equipamento, onde é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante.

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

Dessa forma, não há como se tratar as partes que integram os kits de concentrados, **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 do kit, além da introdução do açúcar 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 de concentrados 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".

Realizada a análise da possibilidade de adequação do produto "kits de concentrados" 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:

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.

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 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" 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 neste voto, verifica-se que nenhum componente dos "kits de concentrados", 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.

Devo destacar que foi aprovada pela 3ª Turma da CSRF, em sessão de 05/09/2025, a Súmula CARF nº 236, com início de vigência em 16/09/2025, nos seguintes termos:

Cada um dos componentes da mercadoria descrita como "kit ou concentrado para refrigerantes" deve ser classificado em código próprio da TIPI, quando o kit ou concentrado for constituído por diferentes matérias-primas e produtos intermediários, que apenas após nova etapa de industrialização no estabelecimento adquirente se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas.

Acórdãos Precedentes: 9303-015.185, 9303-015.408, 9303-015.632.

À época deste julgamento a referida súmula ainda não estava vigente, não podendo se constituir em norma vinculante que os julgadores deveriam adotar e nem ser utilizada como fundamento para essa decisão. Contudo, importante apenas ressaltar que a matéria em discussão, **atualmente**, já se encontra pacificada na instância administrativa.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antonio Souza Soares