



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.757982/2021-35
ACÓRDÃO	3401-014.217 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REFRESCOS BANDEIRANTES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 31/10/2017 a 30/09/2018, 31/01/2019 a 30/06/2019

COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CRITÉRIOS DEFINIDOS PELA SUFRAMA. FISCALIZAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não obstante as atribuições da Suframa na sua área de competência é a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão, definir a classificação fiscal e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando das suas interpretações, inclusive para fins de verificação de benefício fiscal.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KITS DE CONCENTRADO PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES. COMPONENTES DEVEM SER CLASSIFICADOS SEPARADAMENTE.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” se constitui 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 Tabela de Incidência do IPI.

IPI. CRÉDITO INCENTIVADO OU "FICTO". CLASSIFICAÇÃO FISCAL CONSTANTE DA NOTA FISCAL. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE PELA CONFERÊNCIA.

Em razão da não cumulatividade do IPI e de sua sistemática imposto sobre imposto, o adquirente de produtos industrializados deve conferir se a nota fiscal atende todas as prescrições legais e regulamentares, aí se incluindo a classificação fiscal, especialmente em se tratando de situação de crédito presumido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia de Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo Correia de Lima Macedo (Presidente), Laércio Cruz Uliana Júnior, George da Silva Santos, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, e Ana Paula Giglio.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº **105-008.275** exarado pela 4ª Turma da DRJ/05, em sessão de 06/09/2022, que **julgou improcedente a Impugnação** apresentada pela contribuinte acima identificada contra o Auto de Infração lavrado para exigir **R\$ 24.362.968,72** de **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**, **R\$ 3.172.842,67** de **juros de mora** calculados até agosto de 2021 e **R\$ 18.272.226,42** de **multa proporcional** ao valor do imposto (75% - multa de ofício). Desta forma, o lançamento em questão, que abrange **fatos geradores ocorridos entre outubro de 2017 a setembro de 2018 e janeiro de 2019 a junho de 2019**, representa um crédito tributário total consolidado de **R\$ 45.808.037,81**.

A Autoridade Fiscal lavrou Auto de Infração contra a empresa **Refrescos Bandeirantes Indústria e Comércio Ltda**, imputando-lhe a infração de **crédito indevido** (entradas/aquisições: crédito básico de indevido) bebidas.

De acordo com o Relatório Fiscal, a operação fiscal realizada pela Receita Federal teve como foco a **apuração da legitimidade dos créditos de IPI apropriados pela empresa**. A maior parte das glosas de crédito realizadas no presente processo refere-se a **notas fiscais emitidas sem o correspondente destaque de IPI**, o que enseja a glosa sumária do crédito apropriado pelo adquirente. Os produtos **foram descritos pela fornecedora Recofarma como "concentrados", apresentados na forma de "kits"** compostos por até seis componentes distintos, cada um acondicionado separadamente em embalagens individuais, como bombonas, sacos, garrações, caixas ou contêineres, contendo substâncias líquidas ou sólidas. A Recofarma considerou tais "concentrados" isentos do IPI, com base nos arts. 81, II, e 95, III, do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010), os quais tratam de benefícios fiscais voltados a produtos originários da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental.

A contribuinte, por sua vez, **mesmo não tendo arcado com o pagamento de IPI nas aquisições realizadas, apropriou-se de créditos** com base no art. 237 do RIPI/2010, aplicando ao valor dos kits a alíquota de 20% prevista à época para o **Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI**. A fiscalização, entretanto, afastou a legitimidade desse procedimento, ao constatar que os produtos adquiridos não atendiam aos requisitos legais para a fruição da isenção prevista no art. 95, III, tendo em vista a **ausência de comprovação de que os componentes dos kits eram elaborados com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional, tampouco que os projetos estivessem aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA**. Além disso, conforme consignado no relatório fiscal, a isenção prevista no art. 81, II, por si só, não gera direito a crédito de IPI, em razão da inexistência de previsão legal para tanto.

Diante do fato de que os kits não constituem uma mercadoria única, mas sim um conjunto de insumos distintos, a autoridade fiscal entendeu ser indevido o enquadramento na classificação fiscal utilizada pela fornecedora. Com base na Regra Geral de Interpretação 3b (RGI 3b) e sua nota explicativa XI, concluiu que a classificação correta deve ser feita separadamente para cada componente do kit. Ainda que se admitisse, em tese, a aplicação do art. 237 do RIPI/2010, os códigos individualizados dos componentes corresponderiam, em sua maioria, a alíquota zero de IPI, o que tornaria nulo o crédito mesmo na modalidade "calculado como se devido fosse". Por fim, registrou-se que os "kits" para bebidas de frutas não continham polpa ou suco concentrado da fruta — ingredientes essenciais à caracterização do produto como concentrado para bebidas da posição 22.02 —, sendo estes adquiridos separadamente de fornecedor fora da ZFM, o que também afastaria, em definitivo, o direito ao crédito pleiteado. Durante o procedimento, verificou-se que os insumos adquiridos da ZFM não eram preparações finais com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida por parte do concentrado — característica fundamental do Ex 01 da TIPI —, **mas sim misturas ou ingredientes isolados que, individualmente, não continham todos os elementos responsáveis por conferir aroma, sabor e**

coloração à bebida final. Para a Receita Federal, esses produtos **deveriam ser classificados no código 2106.90.10**, cuja alíquota do IPI é zero, não gerando, portanto, direito a crédito presumido.

O ponto central da autuação, portanto, consistiu na constatação de que **a empresa considerou, de forma indevida, créditos presumidos com base na classificação fiscal dos insumos adquiridos, identificando-os sob o código 2106.90.10 – Ex 01 da TIPI.** A fiscalização, contudo, entendeu que tal enquadramento era incorreto, uma vez que os produtos adquiridos não correspondiam ao verdadeiro "concentrado para bebidas", conforme os critérios técnicos e legais exigidos para tal classificação.

O relatório de fiscalização fundamentou esse entendimento em diversos dispositivos legais e técnicos, como o Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, o RIPI/2010, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), e pareceres técnicos do Ministério da Agricultura. Além disso, foi feita referência a literatura especializada da indústria de bebidas, que reforça o conceito de "**concentrado**" como uma preparação única, completa, e pronta para ser diluída, diferentemente das "part units" ou bases fragmentadas utilizadas em **etapas anteriores da cadeia produtiva.**

A fiscalização também destacou que não é possível interpretar de forma ampliada o texto do Ex 01 da TIPI para incluir qualquer preparação ou mistura utilizada em processos produtivos de bebidas. Tal ampliação esvaziaria o conteúdo técnico do dispositivo, permitindo o enquadramento de qualquer insumo diluível como "concentrado", o que contraria a lógica da classificação fiscal e resultaria em tratamento tributário indevido. A tentativa de fornecedores da ZFM de vender ingredientes fracionados como se fossem concentrados completos foi igualmente rechaçada.

Por fim, foi enfatizado que a classificação fiscal deve refletir a natureza da mercadoria no momento do fato gerador do imposto, não podendo se basear em características que só se concretizam em fases futuras da industrialização. Assim, diante da inconsistência na classificação adotada pela empresa, a Receita procedeu à glosa dos créditos de IPI apropriados e formalizou o lançamento tributário correspondente, visando à recomposição do crédito público.

Ainda segundo o termo fiscal em apreço, além da glosa integral dos créditos incentivados de IPI aproveitados pelo estabelecimento fiscalizado, a qual redundou, a partir da reconstituição da escrita fiscal, no presente lançamento, concluiu também a fiscalização pelo indeferimento dos PER/DCOMP correspondentes ao período autuado (que estão sob análise em processos apartados), conforme indicado no demonstrativo abaixo:

PER	PERÍODO DE APURAÇÃO	VALOR TOTAL DO CRÉDITO - R\$	DATA DA TRANSMISSÃO
11170.62563.220118.1.1.01-0350	4º trimestre de 2017	5.150.539,15	22/01/2018
24878.66535.230418.1.1.01-0437	1º trimestre de 2018	3.282.796,58	23/04/2018
04280.00772.190718.1.1.01-6730	2º trimestre de 2018	4.240.220,75	19/07/2018
34427.94283.181018.1.1.01-7668	3º trimestre de 2018	7.904.958,78	18/10/2018
01479.38809.230419.1.1.01-5501	1º trimestre de 2019	825.406,78	23/04/2019
29714.40005.230719.1.1.01-3400	2º trimestre de 2019	3.605.397,73	23/07/2019

Inconformada, a contribuinte apresentou **Impugnação** na qual, em apertada síntese, se insurgiu contra a decisão nos seguintes pontos:

- **Nulidade do Auto de Infração:** por alteração de critério jurídico;

- **Correção da Classificação Fiscal Utilizada:** Os concentrados utilizados na produção de bebidas estariam corretamente classificados como “preparações compostas para bebidas não alcoólicas” (Ex 01 da NCM 2106.90.10). A empresa apresentou laudos e documentos técnicos, os quais demonstrariam que os produtos recebidos já seriam misturas complexas e prontas para uso após diluição. Alega que os kits são fornecidos com composição padronizada e capacidade de diluição superior a 10 partes, atendendo, assim, aos critérios estabelecidos na TIPI para o referido Ex 01;

- **Reconhecimento Judicial da Classificação Adotada** - Apresenta decisão judicial da 3ª Vara Federal do Amazonas (processo nº 1003920-70.2018.4.01.3200) que teria reconhecido o produto como um único concentrado, mesmo quando fornecido em partes separadas. Argumenta que a sentença desconsiderou a tese de que os kits não constituiriam uma única mercadoria e confirma que a classificação correta seria a adotada (Ex 01 da NCM 2106.90.10);

- **Competência da SUFRAMA na Classificação Fiscal:** Defende que a Receita não possuiria competência para reclassificar produtos previamente enquadrados como “Ex 01” da NCM 2106.90.10 pela SUFRAMA. Qualquer mudança nesse enquadramento deveria ter sido precedida de procedimento administrativo próprio junto à SUFRAMA;

- **Existência de Laudos Técnicos que confirmariam a unicidade do produto** – Ressalta a existência de laudos que teriam sido emitidos por instituições reconhecidas (INT, ITAL, UNICAMP) e atestariam que os kits fornecidos pela Recofarma seriam tecnicamente considerados uma única mercadoria (preparação composta), com composição química e funcionalidade própria, e que sua utilidade só se dá quando os componentes são usados em conjunto;

- **Preenchimento dos requisitos do Ex 01 da TIPI:** A defesa destaca que os produtos adquiridos são preparações compostas, não alcoólicas, próprias para a elaboração de bebidas da

posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes, e que atendem todos os critérios para enquadramento no Ex 01. Argumenta, ainda, que o Fisco se baseia apenas em interpretações subjetivas e sem respaldo técnico para desclassificar os produtos como “concentrado”;

- **Regularidade do aproveitamento de crédito de IPI:** argumenta que os créditos foram apropriados com base no art. 237 do RIPI/2010, o qual autorizaria o creditamento sobre insumos adquiridos com isenção prevista no art. 95, III do mesmo regulamento. Os concentrados se destinariam à industrialização de bebidas sujeitas ao IPI, o que justificaria o crédito calculado “como se devido fosse”;

- **Reconhecimento da isenção pela SUFRAMA:** ressalta que os produtos oriundos da Recofarma têm isenção reconhecida com base em projetos aprovados pela SUFRAMA e que a fiscalização teria desconsiderado as competências legais da SUFRAMA, extrapolando sua atribuição ao reclassificar os produtos e invalidar unilateralmente incentivos legitimamente concedidos;

- **Inexistência de irregularidade na composição dos kits:** rebate a tese de que os kits seriam compostos por itens autônomos e não por uma preparação única. O processo produtivo adotado — com mistura padronizada dos componentes — não descaracterizaria o produto como concentrado, sendo essa uma prática comum na indústria de bebidas;

- **Ausência/Erro de fundamento técnico na atuação fiscal:** aponta que a desclassificação realizada pela Receita Federal não teria se apoiado em laudo técnico específico nem em análise química ou pericial. Questiona a utilização de suposto laudo do Laboratório Falcão Bauer, sem sua participação ou ciência prévia, o que violaria o contraditório;

- **Ilicitude da glosa de créditos sobre outros insumos:** contesta a glosa de créditos referentes a itens como produtos de limpeza, solventes e outros insumos, alegando que são aplicados no processo industrial e, portanto, enquadráveis como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

- **Violação ao princípio da segurança jurídica e ao pacto federativo:** sustenta que o indeferimento dos créditos viola a segurança jurídica dos incentivos da ZFM, reconhecidos pela Constituição Federal (art. 40 do ADCT). Entende que a atuação do Fisco comprometeria a estabilidade regulatória e o desenvolvimento regional incentivado pelo regime da ZFM e Amazônia Ocidental;

- **Precedentes e jurisprudência:** Mencionadas decisões favoráveis de outros contribuintes, sobre enquadramento de kits similares na mesma NCM com isenção de PIS/COFINS, defendendo a simetria de tratamento tributário.

Com base nesses pontos, a impugnante requer o cancelamento integral do Auto de Infração e a reforma da decisão da DRJ.

Em 06/09/2022, a 4ª turma da DRJ/05 proferiu o Acórdão nº 105-008.275 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu integralmente a Impugnação** apresentada pela interessada.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário**, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação, acrescentando o seguinte ponto:

- **Existência da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.153** – menciona a decisão cautelar do STF nesta ADI que teria suspenso os efeitos de decretos que reduziram o IPI para produtos fabricados fora da ZFM o que a defesa entende que reforçaria a importância da manutenção do diferencial competitivo da região.

VOTO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora.

Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Diante da complexidade do caso e extensão do recurso, para melhor compreensão, passa-se a análise individual de cada argumento recursal.

Da Preliminar de Nulidade por Alteração de Critério Jurídico

A contribuinte alega inicialmente que a presente autuação fiscal estaria eivada de nulidade, por configurar **alteração retroativa de critério jurídico** em violação ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional. Sustenta que, **em exercícios anteriores, a Receita Federal teria examinado operações análogas sem, contudo, questionar a classificação fiscal dos concentrados** adquiridos da empresa Recofarma, os quais foram reiteradamente classificados na posição 2106.90.10 Ex 01 da TIPI, conforme registrado em relatórios de fiscalização vinculados a processos anteriores.

Aduz que a nova interpretação adotada pelo Fisco, que desconsidera a classificação fiscal anteriormente aceita e passa a exigir o imposto com base na suposta desagregação dos componentes do concentrado, apenas foi formalmente introduzida a partir da lavratura do Auto

de Infração no processo nº 10120.732421/2018-28, com ciência em 19/10/2018. Desse modo, sustenta que **eventual alteração de critério jurídico somente poderia produzir efeitos para fatos geradores ocorridos após tal marco**, sendo vedada sua aplicação retroativa aos períodos ora autuados.

Entretanto, razão não assiste à recorrente.

Nos termos do art. 146 do CTN, é vedada a modificação retroativa dos critérios jurídicos adotados pela Administração no exercício do lançamento, ressalvadas as hipóteses legais de revisão previstas no art. 149 do mesmo diploma. **Tal vedação, todavia, pressupõe a existência de critério jurídico previamente adotado em lançamento efetivado em relação ao mesmo sujeito passivo e aos mesmos fatos geradores.**

No caso concreto, não há nos autos comprovação de que tenha havido, por parte da autoridade fiscal, qualquer lançamento anterior que tenha **adotado, de modo expresso e fundamentado, entendimento jurídico vinculante quanto à classificação fiscal das mercadorias** ora em debate. Os relatórios fiscais referidos pela contribuinte, oriundos de procedimentos pretéritos, limitam-se a reproduzir as informações constantes das notas fiscais, sem manifestação conclusiva ou homologatória acerca da correção da classificação fiscal indicada pelo fornecedor.

A ausência de manifestação anterior não configura homologação tácita do critério jurídico adotado pelo contribuinte, tampouco impede a Administração Tributária de apurar irregularidades em lançamentos futuros, ainda que relativos a fatos geradores anteriores à modificação interpretativa. Como já assentado pela jurisprudência administrativa, o silêncio da autoridade fiscal ou a inexistência de manifestação sobre determinado aspecto da conduta do contribuinte não constitui anuência tácita nem fixação de critério jurídico.

Dessa forma, **não se vislumbra, na hipótese em exame, violação ao art. 146 do CTN**, pois a autuação ora analisada não representa revisão de lançamento anterior, mas sim a constituição originária do crédito tributário com base em fatos até então não objeto de exigência formal. Inexistindo lançamento anterior que tenha consolidado critério jurídico diverso, não há falar em alteração retroativa ou nulidade do auto de infração por esse fundamento.

Da Decisão Judicial Mencionada a Respeito da Classificação Fiscal dos Kits

No que se refere à alegação de que a **classificação fiscal do produto estaria amparada por decisão judicial transitada em julgado**, proferida pela 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Amazonas, no bojo da ação anulatória nº 1003920-70.2018.4.01.3200, a impugnante sustenta que tal sentença teria reconhecido a natureza unitária do produto denominado “concentrado para refrigerantes”, ainda que fornecido em partes separadas, e, por conseguinte, validado a classificação fiscal no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Afirma que o juízo teria

expressamente afastado a tese de que os "kits" não configurariam um único produto, reiterando a correção da classificação fiscal adotada pela fornecedora e pela própria adquirente.

Todavia, conforme bem destacado na decisão administrativa ora recorrida, referida sentença judicial, embora tenha apreciado aspectos técnicos relacionados ao produto, **não ostenta eficácia de coisa julgada sobre a matéria ora discutida**, por não constar expressamente do dispositivo da decisão judicial. Conforme reiterada jurisprudência, somente o conteúdo dispositório da sentença possui aptidão para produzir coisa julgada material, não se estendendo tal efeito à fundamentação, por mais relevante que esta possa parecer. Assim, **inexistindo pedido expresso acerca da classificação fiscal nem menção explícita a essa matéria no dispositivo da decisão judicial**, não há como reconhecer a existência de coisa julgada apta a afastar a competência da Administração Tributária para reavaliar a correta classificação fiscal das mercadorias envolvidas.

Ademais, importa ressaltar que **a classificação fiscal de mercadorias, para fins tributários, é matéria de competência privativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil**, nos termos da legislação vigente, não se vinculando a entendimentos técnicos adotados por outros órgãos da Administração Pública, tampouco a decisões judiciais que não contenham pronunciamento expresso e específico sobre tal classificação.

Assim, **mesmo diante da sentença judicial mencionada, não se verifica impedimento legal para que a autoridade fiscal, no exercício regular de sua atribuição, realize a reclassificação dos produtos**, sobretudo diante da constatação de que os componentes dos "kits" são entregues separadamente, sem homogeneização prévia, não se enquadrando nos requisitos técnicos e legais exigidos para a aplicação do Ex 01 da posição 2106.90.10 da TIPI.

Cabe, finalmente, somente mencionar que a ADI 7.153 e a decisão do STF podem **reforçar o fundamento da proteção à ZFM**, contudo, **não possui o condão de afastar a competência da Receita Federal para exigir o cumprimento da legislação infraconstitucional aplicável**, especialmente no que tange à **correta classificação fiscal das mercadorias e à regularidade dos créditos apurados**. Assim, embora relevante do ponto de vista contextual, **a ADI não possui efeito vinculante sobre o mérito específico do lançamento discutido neste processo administrativo**.

Do Mérito

Do Direito ao Crédito Relativo à Aquisição dos Concentrados Isentos Para Elaboração de Bebidas

Da Competência para Definição da Classificação Fiscal dos Produtos

A Recorrente afirma que, diante do disposto no §2º, do art. 6º, do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, **caberia exclusivamente à Suframa a concessão do benefício fiscal em tela**. Reforça com o que consta do Anexo I, do Decreto nº 7.139, de 2010, que veicula a Estrutura Regimental da Suframa. Ou seja, ao aprovar o estabelecimento candidato à isenção, a Suframa atestaria o cumprimento dos requisitos de localização (Amazônia Ocidental) e de emprego de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal de origem nacional.

Argumenta que a Resolução do Conselho de Administração da Suframa nº 202, de 2006 foi expresso em **incluir nas competências da autarquia o reconhecimento do direito ao crédito de IPI** para a adquirente. O inciso V, do art. 1º, da referida Resolução, por si só, **autorizaria a Suframa a proceder a classificação do produto incentivado**, providência imprescindível para quantificação do crédito a ser tomado pelo adquirente. Apresenta ainda o art. 13 da mesma Resolução, no qual determina que as **empresas precisam indicar apenas as características técnicas dos novos produtos, cabendo à Suframa decidir se estes têm ou não a classificação fiscal dos anteriormente aprovados**. Com base nesta competência, destaca que a Suframa teria aprovado o projeto do estabelecimento local da empresa recorrente por meio da Resolução nº 298, de 2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224, que atribuiu uma classificação correspondente ao item 2106.90.10, EX 01, da TIPI. O referido conflito de interpretação deveria, portanto, ser resolvido através da regra de competência específica atribuída à Suframa, **não podendo o Fisco desconsiderar ato da Suframa, ainda que porventura venha a discordar**.

O DL nº 1.435, de 1975 (regulamentado pelo Decreto nº 7.139, de 2010, em seu art. 4º, I, c), outorgou à Suframa a **competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas** (Processo Produtivo Básico - PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no referido Decreto Lei, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos projetos, de acordo com o art. 176 do CTN.

Por outro giro, se compete à Suframa administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus (ZFM) e à Amazônia Ocidental, **cabe à Receita Federal do Brasil (RFB)**, órgão da Administração Fazendária, a fiscalização do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), conforme o estabelecido no art. 94 da Lei nº 4.502, de 1964 e nos arts. 427 e 428 do RIPI/2002 (posteriormente art. 431 do RIPI/2010).

Pode ser verificado nos autos que não há, no processo sob análise, discordância entre o Fisco e a Suframa quanto à classificação fiscal do produto adquirido pela Recorrente. A Suframa não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo. O que se observa é que as competências estão sendo exercidas de forma concorrente, sem desrespeito às áreas de atuação de cada órgão.

No Brasil, a competência em relação aos aspectos tecnológicos da fabricação de bebidas, inclusive definições de produtos, pertence ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento MAPA, conforme previsto na Lei nº 8.918, de 1994. E o Decreto nº 6.871, de 2009, que regulamentou a Lei nº 8.918/1994, traz uma definição precisa em relação aos concentrados

para bebidas, prevendo no § 4º de seu art. 13 que "(...) o produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal".

A definição acima está perfeitamente de acordo com as normas da NESH, tendo sido utilizada pela fiscalização para reforçar o entendimento de que **uma "parte de concentrado" não pode ser enquadrada no "Ex 01" do código 2106.90.10** (por exemplo, o componente que contém o extrato de cola).

A fiscalização não desconsiderou, nem questionou, a competência da Suframa para aprovar projetos de empresas que desejem usufruir dos benefícios fiscais instituídos pelo DL nº 1.435, de 1975. Também não desconsiderou os atos dela emanados, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam. Portanto, nos atos de sua competência, a Suframa pode tratar os kits como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de Classificação Fiscal da mercadoria (enquadramento na TIPI). Aliás, nem a Suframa e nem mesmo a RFB podem alterar a definição do produto para fins de enquadramento na NCM, porque as definições de mercadorias para fins de classificação obedecem a regras internacionais.

Cabe, finalmente, lembrar que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 2011. Apesar das atribuições da Suframa em sua área de atuação, **é a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão, definir a classificação fiscal** e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando das suas interpretações, inclusive para fins de verificação do benefício previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

A questão da competência da Receita Federal para fiscalizar as isenções no âmbito da Zona Franca de Manaus já tem jurisprudência prevalente no CARF, conforme demonstram alguns julgados neste sentido reproduzidos abaixo:

Assunto: **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/05/2017

COMPETÊNCIA. SUFRAMA. RECEITA FEDERAL. FISCALIZAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não obstante as atribuições da Suframa na sua área de competência, ela não afasta a competência da Receita Federal para fiscalização dos tributos em todo o território nacional no prazo de homologação do lançamento, inclusive no que diz respeito à verificação da correta classificação fiscal de produtos e da legitimidade dos créditos apropriados na escrita fiscal pelos contribuintes, bem como à verificação se os produtos adquiridos com isenção foram elaborados, no

estabelecimento da fornecedora, com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75.

Processo nº 11070.720520/2017-07. Acórdão nº 3402- 006.589. Sessão: 21 de maio de 2019. **Redatora Designada:** Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

Assunto: **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/05/2017

ZFM. FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS. COMPETÊNCIA DA RFB.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem plena competência para a fiscalização de tributos federais na ZFM, não dependendo de manifestação prévia da Suframa para o exame de operações que envolvam o cumprimento de Processos Produtivos Básicos.

Processo nº 10283.002897/2006-34. Acórdão nº 3301- 002.754. Sessão: 26 de janeiro de 2016. **Relator:** Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

Assunto: **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2014

COMPETÊNCIA. RECEITA FEDERAL. FISCALIZAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.

É competência da Receita Federal a verificação da legitimidade dos créditos apropriados pela contribuinte em sua escrita fiscal, inclusive, relativamente à verificação se os produtos adquiridos com isenção foram elaborados, no estabelecimento da fornecedora, com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75 (arts.95, III e 237 do RIPI/2010).

Processo nº 15173.720004/2016-79. Acórdão nº 3402- 004.828. Sessão: 29 de janeiro de 2018. **Redatora Designada:** Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

Em assim sendo, não há como se acolher o pleito do Recurso Voluntário relativamente à **defesa da competência da Suframa para definir a classificação fiscal** das mercadorias.

Da Classificação Fiscal dos Concentrados para Bebidas (Kits)

A **classificação fiscal dos insumos é ponto central da controvérsia**, tendo em vista que a empresa Recofarma classificou os produtos fornecidos sob a NCM 2106.90.10 – Ex 01, referente a preparações compostas para elaboração de bebidas não alcoólicas, com diluição superior a 10 partes. Contudo, a autoridade fiscal constatou, com base em documentação técnica e análise fática, que os produtos recebidos não se apresentavam como uma preparação composta única, mas sim como **kits formados por partes distintas**, cuja junção e posterior diluição ocorriam apenas no estabelecimento da adquirente. Nessas condições, não se configura o conceito exigido para o benefício fiscal do Ex 01 da TIPI.

Inicialmente se faz necessário analisar sobre a **composição física das mercadorias**. De forma resumida, as mercadorias adquiridas pela Recorrente são compostas de duas partes: extratos e aromatizantes da bebida e outra composta dos mais diversos produtos (Goma Xantana, Vitamina C, Ácido Aceto acético, Sucralose etc.), o que já nos traz alguma aparência de que são dois grupos de mercadorias a classificar. Cada uma das mercadorias mencionada passa (ou ao menos deveria passar nos termos do PPB definido para bebida de Cola) por um processo industrial absolutamente diferente no fornecedor da Recorrente: a parte sólida (em geral, composta de produtos diversos) passa por simples reacondicionamento, a parte líquida passa por diversos processos de mistura, transformação, decantação, filtragem e envase.

Já no estabelecimento da Recorrente (utilizando descrição para lá de sucinta do processo produtivo descrita em resposta em procedimento fiscal) as mercadorias do dito kit passam por um processo de mistura com outras mercadorias que dará sabor a esta (como constatado na fiscalização e não nega a Recorrente). Com tudo isto se quer dizer que os produtos chegam ao estabelecimento do fornecedor da Recorrente em separado, os produtos são produzidos em separado pelo fornecedor da Recorrente, os produtos são utilizados no processo produtivo da Recorrente em separado, os produtos são compostos de matérias em estados diferentes (sólidos e líquidos), em assim sendo, são produtos absolutamente distintos. Em verdade a única coisa que *une* o referido *kit* é o pallet em que são transportados do estabelecimento do fornecedor ao estabelecimento da Recorrente.

A fim de verificar a correta classificação fiscal da mercadoria em questão (kits) **necessário se faz analisar o funcionamento do instituto da classificação**.

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) toma por base a **Convenção Internacional do Sistema Harmonizado** de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas. A Convenção do SH é a base dos Acordos de comércio negociados no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 182 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário desta Convenção desde 31/10/1986 (tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988). A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 1988.

No presente caso, da leitura dos autos, resta claro que o CCA, atualmente OMA, por intermédio dos países membros signatários da Convenção do SH, dentre os quais está o Brasil, **já havia se pronunciado nos anos 1985 e 1986 quanto à classificação fiscal objeto da disputa**. Diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de kits para fabricação de bebidas não se caracterizam como uma mercadoria única.

De forma resumida, a Convenção do SH possui seis **Regras Gerais de Interpretação** (RGI) que servem de pilares para o sistema de codificação de mercadorias.

Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir (Anexo Único – Parte 1 da Instrução Normativa nº 807, de 11/01/2008), que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado:

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

(Destacou-se)

O dispositivo mencionado no parágrafo anterior foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) 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 produzidos no Brasil**. O texto da análise do CCA, cuja tradução juramentada foi providenciada pela fiscalização, 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.

Conforme já mencionado, o Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinou a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os **componentes individuais deveriam ser classificados separadamente**. A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica a do Secretariado, ou seja, **quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas**.

Em decorrência de toda a discussão no âmbito do CCA/OMA, ocorreu alteração das Notas Explicativas do SH, conforme abaixo.

NOTAS EXPLICATIVAS A SH E CCCN ALTERADA

Regra Interpretativa Geral 3 (b) Item (X)

No final, insira o novo parágrafo a seguir:

"Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que

eles não podem nem ser considerados como produtos compostos", nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo"

Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RGI 3(b), devendo ser classificadas de forma separada. A determinação da Convenção do SH de classificar os componentes de forma individual oficializada nos anos 80 continua válida conforme consta atualmente da Regra Interpretativa Geral 3 (b) item (XI).

“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.”

NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Instrução Normativa RFB nº 1788, de 08.02.2018 (DOU de 14.02.2018).

A nota acima foi criada pela antiga CCA (atual OMA) uma e justamente na análise de *Kits* para fabricação de bebidas.

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas nacionais sem competência legal para interpretar a Convenção do SH ou os laudos técnicos de renomados institutos, **em nada modificam o entendimento dos países membros da Convenção do SH**. O Brasil é signatário da Convenção do SH e tem a obrigação de harmonizar a classificação fiscal adotada em seu território aduaneiro com os demais países membros. Note-se que a harmonização dos códigos do SH é relevante para estatísticas, políticas comerciais, controles administrativos, dentre outros, ultrapassando discussões de natureza tributária.

No que diz respeito ao pleito da recorrente sobre a adequação da classificação fiscal adotada, **a lide está restrita a assunto resolvido na seara da classificação fiscal resolvida na década de 80 e mundialmente anunciada por meio das Notas Explicativas** do Sistema Harmonizado (NESH). Embora não sejam vinculantes, os trabalhos do CCA certamente auxiliam o intérprete, se necessária interpretação de Nota com conteúdo quase de cartilha.

Este Conselho já vem adotando tal posição de forma majoritária, conforme se pode verificar por algumas das decisões abaixo ementadas. Inicialmente, mencione-se a decisão do CSRF:

Assunto: **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADOS. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” se constitui 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.

Processo nº 10540.720753/2017-38. **Acórdão nº** 9303- 016.081. **Sessão:** 09 de outubro de 2024. **Relatora:** Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

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

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.

Processo nº 10140.721096/2018-30. **Acórdão nº** 3201-006.669. **Sessão:** 17 de março de 2020. **Relator:** Conselheiro Hécio Lafeté Reis.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” se constitui 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.

Processo nº 10980.724074/2018-30. **Acórdão nº** 3301-007.107. **Sessão** de 19 de novembro de 2019. **Relatora:** Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” se constitui 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.

Processo nº 11610.005399/2003-12. **Acórdão nº** 332-007.496. **Sessão** de 11 de setembro de 2024. **Relator:** Conselheiro Rafael Taranto Malheiros.

KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” se constitui 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.

Processo nº 13609.721273/2017-41. Acórdão nº 3401-007.043. Sessão de 23 de outubro de 2019. Relator: Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli.

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”.

Por isso, entende-se 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. 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, tem-se 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.

Recentemente o Carf manifestou-se sobre kits de refrigerantes trazendo exatamente a conclusão acima explanada através da edição da **Súmula CARF nº 236**, cujo teor de seu enunciado é o seguinte:

“**Súmula CARF nº 236** - 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.”

Com base em todo o exposto, entende-se que **a decisão deste colegiado deve alinhar-se com a posição das partes signatárias da Convenção do Sistema Harmonizado expressados no âmbito do CCA/OMA, devendo, portanto, ser negado provimento ao Recurso Voluntário em relação à classificação fiscal adotada pela recorrente.**

Do Direito ao Crédito nas Aquisições Isentas Oriundas da ZFM

Benefício Previsto no art. 95, inc. III, do RIPI/2010

A decisão recorrida entendeu que os **concentrados não seriam beneficiados pela isenção** prevista no art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, pois **um dos requisitos legais para concessão do benefício teria sido descumprido**, qual seja, **utilização direta de matérias-primas agrícolas extrativas vegetais na fabricação dos concentrados**, tendo em vista que os insumos utilizados seriam industrializados.

Por sua vez, a Recorrente argumenta que a isenção prevista no art. 6º do DL nº 1.435, de 1975 **seria autônoma e suficiente para autorizar o creditamento do imposto** em razão de o próprio dispositivo legal outorgar, expressa e especificamente, o crédito de IPI ao adquirente do produto, sendo que a decisão recorrida não poderia desconsiderar o benefício do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, porque concedido pela Resolução do CAS nº 298/2007, ato administrativo que permanece válido desde a época do creditamento.

A peça de defesa argumenta, ainda, que a Recorrente, **de qualquer modo, teria direito aos créditos de IPI à alíquota de 27% em função da aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM utilizados na fabricação de bebidas**, com base no dispositivo legal do artigo 81, II do RIPI de 2010, que assim dispõe:

“Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 1991, art. 1º):

I. os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados, ao seu consumo interno, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros;

II. os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; e
(...)”

Considerando a delimitação da decisão recorrida já mencionada, bem como os argumentos apresentados pela defesa, faz-se necessário inicialmente abordar o questionamento quanto à **isenção do artigo 95, III, do RIPI/2010 conferida aos componentes dos “kits” fornecidos.**

A autuada tem por atividade a **fabricação de refrigerantes**, sendo que a fiscalização verificou que a maior parte dos créditos do IPI existentes na escrita do estabelecimento se referem a aquisições de “kits”, contendo preparações dos tipos utilizados na elaboração de bebidas da posição 22.02 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), além de outros ingredientes acondicionados individualmente, todos fornecidos por estabelecimento localizado em Manaus/AM.

Os “kits” fornecidos Ltda foram descritos nas respectivas Notas Fiscais como “concentrados” (NCM 2106.90.10 EX 01) da marca de refrigerante a que se destinam enviados sem destaque do IPI em decorrência da isenção prevista pelos artigos 81, II, e 95, III, do RIPI/2010, que tratam dos benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III).

A Recorrente escriturou os créditos de IPI com fundamento legal no artigo 237 do RIPI/2010, que assim dispõe:

“Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, §1º).”

Já o artigo 95, inciso III do mesmo Diploma Legal assim prevê:

“Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

III. os produtos elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos **projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa**, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (Decreto Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, §1º e Decreto Lei nº 1.593, de 1977, art. 34).”

O Decreto Lei n.º 1.435, de 1975 que prevê a isenção em seu art. 6º possui a seguinte redação:

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

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

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

(Destacou-se)

Pela análise do Parecer Técnico nº 224/2007, pode-se compreender que a Suframa entendeu ser suficiente para a aprovação do projeto para fruição do benefício acima transcrito a utilização de açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo e/ou extrato de guaraná na produção do concentrado, produzido a partir da cana de açúcar e de semente de guaraná, **adquiridas de produtores localizados na Amazônia Ocidental**. Entretanto, no que se refere à competência da Suframa e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ressalta-se o que já ficou antes dito a esse respeito. Ou seja, apesar das atribuições da Suframa em sua área de atuação, é **a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão, definir a classificação fiscal** e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando das suas interpretações, inclusive para fins de verificação do benefício previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

No que se refere aos **insumos**, cabe lembrar a impossibilidade de ser beneficiado produto que apenas contenha produto de origem regional. A norma é bastante clara no sentido de que **o produto que poderá gozar da isenção** (e, também, proporcionar o direito de crédito de IPI para o adquirente) **deve ser elaborado a partir de insumos regionais e não apenas contê-los**. Esta distinção não é inútil e acarreta, como única interpretação legítima, a impossibilidade de que se

considerem etapas anteriores do processo produtivo, para efeito de concessão da isenção (e do direito ao crédito de IPI para o adquirente). De fato, **a etapa fabril em foco é aquela que ocorre na Amazônia Ocidental, o que obriga que a matéria-prima utilizada nesta etapa cumpra os requisitos legais, não bastando que o produto contenha insumos de caráter regional como elemento constitutivo remoto.**

Não pode ser considerado suficiente que o insumo utilizado para a industrialização do “concentrado” na Amazônia ocidental contenha matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional. **É preciso que estes últimos sejam, eles mesmos, os insumos que serão utilizados no processo produtivo do “concentrado”.** As matérias-primas em discussão são produtos industrializados, que certamente não podem ser caracterizados como matéria prima agrícola e extrativa vegetal. É relevante ressaltar que em se tratando de concessão de benefício/incentivo fiscal, a **legislação tributária deverá ser interpretada literalmente** (na forma do art. 111 do CTN), não admitindo a extensão a situações não contempladas pela lei. E a lei, no caso, menciona expressamente produto elaborado com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal.

Correto, portanto, o entendimento da Fiscalização. Somente aqueles produtos de natureza específica, originados de matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais é que possuem a aptidão de gerar crédito do IPI para o adquirente. Nenhum outro. E os “concentrados”, como visto, não se trata de “produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional” como prescreve a norma instituidora do benefício fiscal.

No que se refere ao **cumprimento do Processo Produtivo Básico (PPB)**, é de se defender também o acerto do entendimento fiscal. O projeto aprovado pela Suframa trata de um determinado produto: “concentrado”. Em rigor, o que sai do estabelecimento industrial são vários produtos distintos que serão “misturados” já no estabelecimento da adquirente (Impugnante) e, só então, será efetivamente obtido o “concentrado”, **portanto, o concentrado é industrializado fora da Zona Franca de Manaus.**

Desta forma, verifica-se **improcedente o Recurso Voluntário no que diz respeito ao benefício fiscal** concedido a produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Da Responsabilidade da Recorrente por Eventual Erro na Classificação Fiscal do Concentrado

esta matéria também já foi objeto de reiterados julgados deste Conselho, razão pela qual valho-me da fundamentação constante do Acórdão nº 9303-015.038, de 10 de abril de 2024, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, sob a ótica do art. 62 da Lei no 4.502, de 1966 questionado pela Recorrente:

Do mérito

A matéria trazida à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência interpretativa, trata sobre a **(in)existência de obrigação para o adquirente da mercadoria de verificar a correção da classificação fiscal consignada pelo fornecedor do produto na respectiva Nota Fiscal de entrada.**

No Acórdão recorrido, ao interpretar o art. 62 da Lei no 4.502/1964, concluíram unanimemente os julgadores que a classificação fiscal está inserida na redação do texto vigente, sendo dever do adquirente verificar se os documentos fiscais satisfazem todas as prescrições legais e regulamentares. Defendeu-se que a interpretação do dispositivo não deve se restringir apenas aos aspectos formais do documento fiscal, mas também abrange a análise de seu conteúdo, como a descrição do produto, o valor, o peso e a classificação fiscal, devendo o adquirente comunicar ao Fisco e ao fornecedor qualquer incorreção.

No Recurso Especial, o Contribuinte alega que o art. 62 da Lei no 4.502/1964 não estabelece a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada na nota fiscal, que os regulamentos de IPI de 2002 e o de 2010 (atua1) expressamente suprimiram essa obrigação; e (c) o CARF está vinculado ao disposto nos regulamentos de IPI (Decretos), por força do art. 26-A do Decreto no 70.235/1972, e do art. 62 do RICARF, sendo a única conclusão jurídica e lógica possível no sentido de que não está contida na expressão “...prescrições legais e regulamentares” a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal indicada da nota fiscal.

No Relatório Fiscal, afirma o Fisco que houve erro na classificação fiscal do produto fornecido pela RECOFARMA, o que permite a glosa do crédito, pois a classificação correta tem uma alíquota igual a 0 (zero). Assim, não haveria crédito, já que o valor do IPI calculado sobre os produtos, como se devido fosse, seria zero. O fisco, recorde-se, realizou a coleta dos “kits” elaborados pela RECOFARMA, bem como juntou aos autos fotos dos “kits” (fls. 302 a 313; 343 a 359), solicitando Laudo Pericial pelo Centro Tecnológico de Controle de Qualidade Falcão Bauer, identificando os ingredientes contidos em cada parte dos “kits”, sendo os resultados anexados ao presente processo.

Concluiu a Fiscalização que estes produtos devem ser classificados no código 2106.90.10, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota é ZERO. Confira-se trecho do Relatório Fiscal:

“(...) A alíquota da citada exceção tarifária (“Ex 01”) vigente à época dos fatos (4º trim./2012 - 4º trim./2013) era de 20% (Decreto no 7.660, de 23/12/2011, alterado pelos Decreto no 7.742, de 30/05/2012), com redução de 50% nos termos do Decreto no 8.017, de 17/05/2013 (concentrados que contenham extrato de semente de guaraná)”.

“(...) No caso de componentes que correspondam a uma mistura de ingredientes comumente utilizados em diversos produtos da indústria alimentícia, tais como sais, acidulantes e conservantes, deve ser aplicado o código 2106.90.90, reservado às “Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições - Outras - Outras”, também tributado à alíquota zero do IPI.

É dizer, ainda que, contrariamente ao que foi demonstrado alhures, fosse possível aplicar-se a isenção de que trata o art. 237, c/c art. 95, III, ou do art. 81, II (amparado por

decisão judicial, conforme entendimento da fiscalizada) do RIPI/2010, a CMR não poderia creditar-se do valor do IPI calculado, como se devido fosse, sobre a aquisição de kits de concentrados da RECOFARMA, haja vista que o valor do imposto “como se devido fosse” é zero!” O Contribuinte afirma que as Notas Fiscais emitidas pela RECOFARMA atendem a todos os requisitos, de forma que, na qualidade de adquirente de boa-fé teria direito à manutenção do referido crédito de IPI.

Primeiramente, cabe ressaltar que, em matéria tributária, a culpa ou o dolo do agente é, em regra, irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN.

De outro lado, alega-se que alguns dos Regulamentos do IPI anteriores (RIPI de 1972, 1979 e 1982), ao regulamentar o art. 62 do da Lei no 4.502/1964, traziam consigo uma disposição expressa de que a verificação das prescrições legais das notas fiscais incluíam a classificação fiscal, porém, na redação do RIPI 2002 (Decreto no 4.544, art. 266) e na atual redação do art. 327 do RIPI/2010, tal especificação foi retirada do texto, que passou a ter a mesma redação do art. 62 da referida Lei no 4.502/1964. Confira-se:

Lei 4.502, de 1964:

“**Art. 62.** Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares.

§1º Verificada qualquer falta, os interessados, a fim de se eximirem de responsabilidade, darão conhecimento à repartição competente, dentro de oito dias do recebimento do produto, ou antes do início do consumo ou da venda, se este se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria.” (...)

RIPI/2020 - Decreto 7.212, de 2010:

“**Art. 327.** Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei no 4.502, de 1964, art. 62).

§1º Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria, dentro de oito dias, contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor,

conservando em seu arquivo cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei no 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

§2º A comunicação feita com as formalidades previstas no § 1º exime de responsabilidade os recebedores ou adquirentes da mercadoria pela irregularidade verificada (Lei no 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).” (...) Como se vê, o art. 327 do RIPI/2010 nada mais faz do que reproduzir o art. 62 da Lei 4.502/1967, quando determina que o adquirente da mercadoria tem o dever legal de verificar se as mercadorias recebidas em seu estabelecimento “...estão acompanhadas dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento”. E permite ao adquirente comunicar eventuais inconsistências (conforme § 1º).

No primeiro paradigma indicado (Acórdão no 3401-003.751, de 26/04/2017), recorro que se tratava de caso de nulidade da autuação, na parte impactada pela discussão a respeito da classificação fiscal, em processo em que o autuante sequer remeteu a reclassificação a qualquer regra do Sistema Harmonizado, e a decisão de piso tratou do tema em uma página, com pouca tecnicidade. A falha no enquadramento e as deficiências do lançamento me levaram a acompanhar o relator, Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, inclusive no item referente à apropriação indevida de créditos, tendo em conta o destaque do fornecedor com alíquota que seria maior. Naquela ocasião, invocou o relator como fundamento o Acórdão nº 3402-00.719, em que o colegiado unanimemente assentou:

“OBRIGAÇÕES DOS ADQUIRENTES, RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A responsabilização do adquirente de produtos sujeitos ao selo de controle, que os receba sem tal condição, só se aplica quando a exigência seja identificável pela classificação fiscal aposta nos documentos de aquisição ou pela simples identificação da mercadoria. Se, entretanto, a classificação fiscal, reconhecida em ato da própria SRF, indica tratar-se de produto não sujeito ao selo, eventual reclassificação fiscal, baseada em laudo técnico elaborado, apenas pode afetar o fabricante. “E destacou o relator do Acórdão no 3401-003.751, após citar tal precedente, que “O caso concreto tratado pelo voto é justamente aquele do exemplo dado, em que a norma exige, de maneira expressa e cogente, um conhecimento específico da adquirente sobre seus fornecedores”, reconhecendo que, em casos específicos pode ser exigido do fornecedor a verificação da classificação da mercadoria.

Nesse raciocínio acompanhamos o relator, naquela ocasião, diante da precariedade do lançamento, e do afastamento do erro de classificação, com a declaração de nulidade, o que colocava em xeque a própria correção da alíquota adotada, e, por consequência, da alíquota referente ao crédito tomado.

Analisando caso diferente, e relativo ao mesmo sujeito passivo presente nestes autos (NORSA REFRIGERANTES S.A.), a própria 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF proferiu o Acórdão no 3401-005.943, em 27/02/2019, sob a relatoria do Cons. Lázaro Antônio Souza Soares, concluindo, majoritariamente (vencido apenas o Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco) que:

RESPONSABILIDADE DO RECORRENTE POR ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO.

A autuação em nenhum momento teve por base a falta de conferência, pelo recorrente, da classificação fiscal adotada, bem como nenhuma multa regulamentar foi aplicada por não cumprimento desta exigência, mas tão somente a multa de ofício pelo não recolhimento do IPI devido.” Por ter participado de ambos os julgamentos (Acórdão nº 3401-003.751, de 26/04/2017, e nº 3401-005.943, de 27/02/2019), acompanhei a evolução do entendimento do colegiado sobre o tema, separando o que seria uma imputação de responsabilidade por penalidade decorrente da ausência de cumprimento de uma obrigação da simples responsabilização por tomada de crédito indevido, em situações recorrentes e em que o conhecimento do fornecedor (inclusive de sua localização geográfica e de seu processo produtivo) afeta o benefício fiscal concedido.

Verificando o lançamento de que trata o presente processo, percebe-se que o adquirente não alega que a classificação apontada pelo fornecedor estava incorreta. Pelo contrário, o tema da classificação é debatido, entendendo a recorrente que o fornecedor havia aplicado o código NCM (e o “Ex Tarifário”) corretos no produto transacionado.

Depois de laudos técnicos atestou-se no presente processo a mesma conclusão existente em vários outros: que o “Ex Tarifário” não se aplicava à mercadoria, que não se tratava de “concentrado”, e que a mercadoria era tributada à alíquota zero, não gerando crédito.

Não se aplica ao recorrente multa por erro de classificação fiscal, ou por descumprimento de obrigação de verificar a correta classificação. Mas impede-se que se credite indevidamente de tributo, ainda mais quando se sabia desde 2010, qual era a classificação correta.

Se a verificação já é importante nos casos de crédito básico, é imprescindível nos casos de crédito presumido, em que uma escrituração do imposto com alíquota positiva pode gerar crédito mesmo nos casos de aquisição isenta (é o caso da Zona Franca de Manaus, conforme decidido pelo STF, de forma vinculante, no Recurso Extraordinário no 592.891/SP).

E o próprio RIPI/2010 prevê entre as correções que podem ser efetuadas na nota fiscal, a relativa à “...destaque que deixou de ser efetuado na época própria, ou que foi efetuado com erro de cálculo ou de classificação, ou, ainda, com diferença de preço ou de quantidade” (art. 407, XII). Ademais, o mesmo RIPI/2010 traz, em seu art. 413, os requisitos da nota fiscal, entre os quais está incluída a classificação do produto (inciso IV, “c”).

Assim, a leitura do art. 62 da Lei nº 4.502, de 1964 demanda ponderação, que todos os precedentes aqui citados efetuaram, diante dos casos concretos analisados em cada julgamento. Quando o dispositivo legal se refere à necessidade de verificar se os produtos estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares, está-se a exigir do adquirente que verifique não só requisitos formais, mas a substância do documento, ainda mais quando de tal substância pode decorrer (ou não) crédito incentivado condicionado a características do fornecedor e

da classificação da mercadoria ou enquadramento em “Ex Tarifário”, como nas aquisições isentas no âmbito da Zona Franca de Manaus, à luz do RE nº 592.891/SP.

Como é cediço, o Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário no 592.891/SP, com trânsito em julgado, em sede de repercussão geral, decidiu que “Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos (matéria-prima e material de embalagem) adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, §2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”. Observa-se que o creditamento na conta gráfica do IPI se dá quando a alíquota do produto adquirido sob o regime isentivo for positiva, conforme a Nota SEI PGFN no 18/2020. A apropriação de créditos incentivados ou fictos, calculados sobre produtos isentos adquiridos de estabelecimentos localizados na ZFM, somente é admitida se houver alíquota positiva do IPI para o produto/insumo adquirido para industrialização. No caso de identificação de erro na classificação fiscal, cuja classificação correta revela que os produtos adquiridos estavam sujeitos à alíquota zero, não há possibilidade de geração de crédito.

Logo, adota-se a fundamentação supratranscrita no presente voto a fim de refutar a tese defendida pela parte de que não poderia ser responsabilizada/penalizada por eventual erro cometido por seu fornecedor na classificação fiscal dos “kits”.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de **rejeitar a preliminar de nulidade** e, no mérito, por **negar provimento ao Recurso Voluntário**, mantendo-se integralmente o lançamento fiscal consubstanciado no Auto de Infração e no Acórdão da DRJ.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio