



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10865.722027/2018-78</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.436 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NEWAGE INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/08/2013 a 30/06/2017

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/08/2013 a 30/06/2017

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. RE 592.891. TEMA 322 DO STF. ART. 99 DO RICARF/2023.

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. Tese fixada no RE 592.891. Incidência do art. 99 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. ATIVIDADE JURÍDICA. ATIVIDADE TÉCNICA. DIFERENÇAS.

A classificação de mercadorias é atividade jurídica, a partir de informações técnicas. O perito, técnico em determinada área (mecânica, elétrica etc.) informa, se necessário, quais são as características e a composição da mercadoria, especificando-a, e o especialista em classificação (conhecedor

das regras do SH e outras normas complementares), então, classifica a mercadoria, seguindo tais disposições normativas.

SISTEMA HARMONIZADO. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RFB. COMPETÊNCIA.

É competência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a determinação da classificação fiscal de mercadorias na TIPI (Sistema Harmonizado). A SUFRAMA não tem competência para tal mister.

CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

A Nota Explicativa “A” referente à classificação 2106.90 é expressa em afirmar que a preparação não perde o seu caráter enquanto tal pelo simples fato de posteriormente passar por um tratamento, mencionando especificamente a possibilidade de dissolução, que implica mistura fato este utilizado pelo fiscal como argumento para afastar a natureza de preparação. A preparação não precisa estar "pronta para uso", mas sim deve trazer os elementos que, conjuntamente e após tratamento, componham a preparação necessária para a elaboração da bebida da posição 22.02.

IPI. CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS. PN 65/79.

Ensejam o creditamento de IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que integram o produto ou sejam consumidos no processo de industrialização. É equivocada a interpretação de que quaisquer elementos consumidos nas instalações da empresa, certamente necessários ao desenvolvimento de suas atividades, ainda que indiretamente, seja considerado matéria-prima ou produto intermediário com o fim de gerar o respectivo direito ao crédito. Bens que não se ajustem na qualificação de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem segundo a legislação do IPI não geram direito ao crédito. Assim, produtos de higienização e limpeza dos equipamentos de produção das bebidas, e lubrificantes consumidos pelo estabelecimento, não se revestem da condição de produto caracterizado como produto intermediário, consoante os termos do Parecer Normativo CST nº 65/79.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso

Voluntário para reconhecer a classificação fiscal dos concentrados adotada pela Recorrente (NCM 2106.90.10 – Ex. 01).

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Leonardo Honorio dos Santos, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o v. Acórdão nº 09-70.451, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo crédito tributário lançado de ofício, conforme ementa abaixo:

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 01/08/2013 a 30/06/2017

I- CRÉDITO INCENTIVADO. ART. 237 DO RIPI 2010. CONCENTRADO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

O concentrado passível de enquadramento nas Exceções Tarifárias do código 2106.90.10 da TIPI é somente aquele que, nos termos da NESH, pela simples diluição em água, com ou sem tratamento complementar, resulta em partes da bebida para cada parte do concentrado, devendo, pois, conter todos os seus extratos e aromas desde o momento da saída do fornecedor da Amazônia. A necessidade de o concentrado recebido do fornecedor da Amazônia submeter-se no estabelecimento adquirente à adição de novos componentes/ingredientes que extrapolam o tratamento complementar explicitado no item 7 c/c o item 12 da NESH do código 2106.90.10 resulta na impossibilidade da sua classificação no Ex Tarifário, ensejando a sua classificação no caput do código 2106.90.10 e a consequente glosa dos créditos incentivados registrados na escrita fiscal do adquirente, calculados como se devido fosse o IPI com fundamento nº artigo 237 do RIPI/2010.

II- CRÉDITOS BÁSICOS. INSUMOS ENSEJADORES DE CREDITAMENTO. PN 65/79.

Ensejam o creditamento as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem que integram o produto ou sejam consumidos no processo de industrialização. É equivocada a interpretação de que quaisquer elementos consumidos nas instalações da empresa, certamente necessários ao desenvolvimento de suas atividades, ainda que indiretamente, seja considerado matéria-prima ou produto intermediário com o fim de gerar o respectivo direito ao crédito. Bens que não se ajustem na qualificação de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem segundo a legislação do IPI não geram direito ao crédito.

Assim, produtos de higienização e limpeza dos equipamentos de produção das bebidas, e, também lubrificantes consumidos pelo estabelecimento não se revestem da condição de produto caracterizado como produto intermediário, consoante os termos do Parecer Normativo CST nº 65/79.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela DRJ:**

Em análise no presente processo os autos de infração de fls. 40/42 (e seus demonstrativos de apuração complementares, fls. 43/65) e de fls. 66/68 (e seus demonstrativos de apuração complementares, fls. 69/92), por intermédio dos quais foram exigidos da pessoa jurídica retro identificada os créditos tributários nos montantes de R\$160.516,55 e R\$75.799.138,13, atinentes ao IPI e respectivos acréscimos (multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 09/2018) apurado no período ocorrido entre 08/2013 e 06/2017.

Decorre a autuação, segundo consignado no **Termo de Constatação Fiscal nº 04** (fls. 2/29), da ocorrência de creditamento indevido atinente a Créditos Incentivados (insumos recebidos de Manaus) e Créditos Básicos (materiais diversos), do qual se extrai, em síntese:

Quanto aos Créditos Incentivados:

<=> originam-se de insumos dos tipos utilizados para elaboração de refrigerante guaraná ou energético, fornecidos por CIBEA MANAUS CONCENTRADO DA AMAZÔNIA, localizada em Manaus/AM, e por NIDALA DA AMAZÔNIA LTDA, também localizada em Manaus/AM, identificados nas notas fiscais como CONCENTRADOS (classificados pelo fornecedor no código 2106.90.10, alíquota zero no período fiscalizado) e remetidos à autuada sem destaque do IPI sob o fundamento da isenção prevista no inciso III do art. 95 do RIPI/2010 e creditado do IPI calculado como se devido fosse (utilizando-se da alíquota de 20% prevista para o EX 01 do código 2106.90.10) com fundamento no artigo 237 do mesmo RIPI/2010;

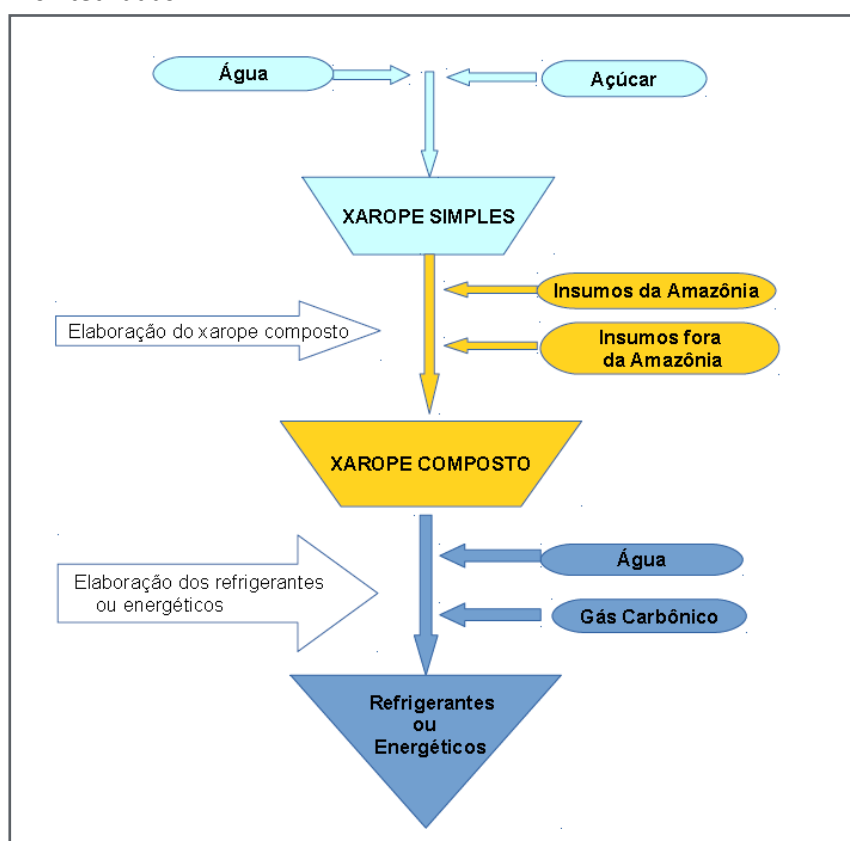
<=> em atenção aos Termos de Intimação Fiscal nº 01, 02 e 03 (fls. 121/130) a Fiscalizada apresentou o ANEXO 1 – Tabela de uso de matérias-primas

provenientes e não provenientes da Amazônia (fls. 141/146), o ANEXO 2 – Tabela de uso de matérias-primas não provenientes da Amazônia (fls. 147/154), e o ANEXO 3 – Tabela de uso de matérias-primas provenientes da Amazônia (fls. 155/157) e quanto uso dos insumos assim se manifestou (fl. 137):

*“Neste particular, pede especial atenção aos registros vinculados ao refrigerante de guaraná, nos quais está atestado que o concentrado recebido de Manaus, na condição de matéria-prima principal, exige mero tratamento complementar para a conclusão da fabricação do referido produto.*

*De fato, no tocante aos insumos indicados no item 02 do Termo de Intimação, gravados na rubrica de “não recebidos de Manaus”, todos eles têm função complementar no processo de industrialização desse produto, a exemplo da aplicação do açúcar, do gás carbônico e de grande quantidade de água. Há, ainda, a aplicação de uma pequena porção de outros ingredientes, que têm a finalidade exclusiva de reforçar o sabor específico de cada produto, como do guaraná, no caso dos concentrados utilizados para o preparo de refrigerantes de guaraná.”*

<=> as etapas do processo de elaboração dos refrigerantes e energéticos podem ser assim sintetizadas:



<=> em síntese, as conclusões da Fiscalização sobre a classificação e alíquota no cálculo dos créditos incentivados se deu nos seguintes termos:

*2.136.1 – O enquadramento de uma mercadoria no Ex 01 do código 2106.90.10 só pode acontecer se a mercadoria apresentar todas as características citadas em seu texto. Desta maneira, não basta que a mercadoria seja uma preparação composta, não alcoólica, própria para elaboração de bebida da posição 22.02. É preciso*

*também que ela se caracterize como um extrato concentrado ou sabor concentrado com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.*

*2.136.2 – A expressão "capacidade de diluição em partes da bebida" só pode ser aplicada a uma preparação que contenha todos os extratos e aditivos que compõem a bebida a que se destina, de maneira que o insumo seja capaz de, mediante diluição (no caso de refrigerantes, diluição em água carbonatada), resultar na bebida.*

*2.136.3 – Não se pode atribuir capacidade de diluição a um insumo que precisa ser misturado a outros extratos e/ou aditivos em uma série de operações de industrialização. Tal fato é comprovado pela grande variação dos números que o fornecedor CIBEA chama de "capacidade de diluição".*

*2.136.4 – O Decreto nº 6.871/2009 define vários tipos de concentrado, inclusive o concentrado líquido para refrigerante, sempre especificando que, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a respectiva bebida.*

*2.136.5 – No texto da TIPI, a única diferença entre os concentrados para refrigerantes enquadrados no Ex 01 e no Ex 02 do código 2106.90.10 é a capacidade de diluição. Não faz sentido imaginar que produtos descritos na TIPI de maneira idêntica, exceto pela capacidade de diluição, possam ter características tão distintas quanto o concentrado para máquinas Post Mix e os insumos recebidos de CIBEA.*

*2.136.6 – Se uma preparação contendo apenas alguns dos ingredientes da bebida pudesse ser chamada de concentrado, cada bebida poderia ser elaborada com a utilização de diversos "concentrados". Seria o caso, por exemplo, de marcas de refrigerantes sabor cola em cujo processo produtivo são empregadas duas preparações individuais. Na realidade, cada bebida é elaborada com a utilização de diversos ingredientes, mas apenas um concentrado.*

*2.136.7 – A fiscalizada defende que o kit para refrigerante ou energético deve ser classificado como se fosse uma mercadoria única.*

*2.136.8 – Entretanto, não há base legal para que os insumos sob análise sejam classificados em código único. Pelo contrário, existe expressa previsão legal de que os ingredientes para bebidas acondicionados separadamente e apresentados em conjunto devem ser classificados separadamente, conforme consta do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b).*

*2.136.9 – O Conselho de Cooperação Aduaneira – CCA, analisando a classificação fiscal de bens com características muito semelhantes às dos insumos adquiridos pela fiscalizada, decidiu que os componentes individuais de bases para fabricação de bebidas deveriam ser classificados separadamente, tendo oficializado tal entendimento por meio da incorporação na NESH do item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b). Considerando o que dispõe o artigo 98 do CTN, não é possível aceitar entendimento oposto ao que o CCA oficializou na NESH.*

*2.136.10 – Além disso, o texto do Ex 01 do código 2106.90.10 usa as palavras "preparação composta", "concentrado" e "capacidade de diluição", que só podem ser aplicadas a produto apresentado em corpo único.*

2.136.11 – Conclui-se que todas as embalagens individuais que a fiscalizada recebe de CIBEА classificam-se no código 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero.

Quanto aos Créditos Básicos:

<=> tomando por base a resposta da Fiscalizada ao Termo de Início de Ação Fiscal nº 01, quanto ao emprego de determinados insumos no processo produtivo, constatou-se que os produtos relacionados a seguir não se caracterizam como MP, PI ou ME, nos termos do art. 226, inciso I, do RIPI/2010 e do PN CST nº 65/79 e do PN CST nº 181/74, item 13 (este quanto aos produtos empregados na manutenção das instalações, das máquinas e equipamentos, inclusive lubrificantes e combustíveis necessários ao seu acionamento).

Descrição da Mercadoria	Emprego no processo produtivo
ALLCLEAN BB	Produto para limpeza
DICOLUBE D64	Lubrificante de esteira
DILUENTE	Diluyente tinta codificador
DIVERFOAM BB	Sanitizante
DIVOSAN	Sanitizante
DIVOSTAR BB	Sanitizante
EASYFOAM BB	Sanitizante
MASTERCLEAN BB	Sanitizante
MUND LUB	Lubrificante de esteira
MUND 7000	Sanitizante
MUND CLEAN 130 PP	Sanitizante
MUND HAND CLEAN	Sabonete líquido
MUND LGL	Produto para limpeza
MUNDIAL 130PP	Sanitizante
MUNDIDEC 220	Sanitizante

Procedidas as glosas dos créditos tomados por indevidos [discriminados na Relação das Notas Fiscais de Entrada com Crédito Incentivado Indevido do IPI e na Relação das Notas Fiscais com Crédito Básico Indevido do IPI, anexadas às fls. 98/107 e 108/120, respectivamente], a Apuração Reconstituída do IPI resultou nos saldos devedores indicados nos Demonstrativos que acompanham e integram os autos de infração lavrados para a exigência dos respectivos valores.

Cientificado dos Autos de Infração em 13/09/2018 [Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, fls. 164], insurgiu-se a autuada em 11/10/2018 [fls. 168/169] mediante juntada da IMPUGNAÇÃO de fls. 170/206, por intermédio da qual:

- pondera, de início, que "vários itens do Termo de Verificação Fiscal não têm relação alguma com a sua situação";
- sob o título AUSÊNCIA DE TIPICIDADE, argui a nulidade do auto de infração sob a alegação que não há prova do fato tributado [a autuação centrou-se na desqualificação do enquadramento dos insumos adquiridos pela ora Impugnante do Ex 01 do Código 2106.90.10, que lhe garantiu a apropriação do crédito do IPI autorizada pelo § 1º do art.6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, para a posição geral do Código 2106.90.10];

■ evidencia o esclarecimento prestado nas observações constantes do item 21 [fl. 146] do Anexo 1 apresentado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 03 [fl. 127] e acrescenta, ainda sob o mesmo título, que "a questão que deveria ter sido investigada era se os ingredientes acrescentados interferiram na diluição do insumo proveniente de Manaus, que é a exigência do Ex 01 do Código TIPI 21.06.90.10. E mais: se o produto gerado com os insumos recebidos de Manaus não tinha a estrutura e conformação do refrigerante produzido";

■ conclui, neste ponto, que as afirmativas da Fiscalização consignadas nos itens 2.136.1; 2.136.2 e 2.136.3 do Termo de Verificação Fiscal quanto à capacidade de diluição do concentrado fornecido pela CIBEIA, tomadas como premissas para instruir o lançamento, não foram acompanhadas de lastro probatório do enquadramento fático concreto, restando patente a nulidade do auto de infração, por ausência de prova do fato tributado;

■ menciona ainda, antes de introduzir novo tópico da defesa, a necessidade da exclusão dos produtos vinculados ao Anexo 3 [Tabela de uso de matérias-primas provenientes da Amazônia, fls. 155/157], sob o argumento de que a tese que embasa o lançamento [segundo alega, no sentido de que a simples aplicação de outros ingredientes, além dos originários da Amazônia, torna indevida a apropriação do crédito do IPI] a eles não se aplica; requer a exclusão, também, dos valores vinculados à fornecedora NIDALA, cujo crédito de IPI apropriado foi estornado, conforme comprovam os registros fiscais da apuração do IPI no PA 12/2017 (doc 06).

■ sob o título A PROVA DO FATO TRIBUTADO FOI TRANSFERIDA PARA A FASE PROCESSUAL, alega:

- o lançamento de ofício não apontou as provas que ratifiquem a alegação de que os insumos recebidos da empresa estabelecida em Manaus não têm a configuração prevista no Ex 01 do Código 2106.90.10;
- afirma o ilustre atuante que "[...] em todos os produtos que elabora como matéria-prima proveniente da Amazônia, a fiscalizada utiliza, também, pelo menos mais uma matéria-prima proveniente de outros fornecedores situados fora da Amazônia" e a então fiscalizada fez a indicação desses ingredientes, gravando, contudo, a ressalva de que esses elementos adicionais eram utilizados como reforço ao sabor do produto final, fato que não foi objeto de investigação no decorrer do procedimento de fiscalização;
- a hipótese levantada pelo ilustre atuante colide com os fatos, visto que o concurso dos ingredientes adicionados, tão-somente, acentuou o sabor do refrigerante fabricado. Não tiveram, portanto, papel estruturante na industrialização do produto final;
- além da ausência de prova da alegação fiscal, a tese levantada pelo ilustre atuante não tem consistência técnica e muito menos jurídica;
- a nulidade do questionado auto de infração é manifesta, por não haver prova do fato tributado;

■ argui uma vez mais a nulidade, sob o argumento de força homologatória dos controles exercidos pela SUFRAMA, nos seguintes termos:

- "A SUFRAMA tem o controle sobre o exercício da atividade industrial e, em especial, do conteúdo dos produtos industrializados pela empresa fornecedora em questão, em conformidade com o seu processo produtivo básico, o qual exige a aplicação de matéria-prima regional";
- No TVF não há uma linha sequer acerca dos controles exercidos pela SUFRAMA, "que emitiu norma concreta atestando que a empresa fornecedora teve seu processo produtivo básico aprovado para a fabricação do CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, de que trata o Art. 6º do Decreto-lei N.º 1435, de 16 de dezembro de 1975";
- "enquanto não destituída a força homologatória da Suframa, fica impedido o juízo fiscal tendente a firmar a desconsideração da natureza das operações lançadas nas notas fiscais de aquisição, como ocorreu no caso presente" em que a fiscalização atesta que os produtos fornecidos não têm a natureza de CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS;
- "Sem fazer referência alguma sobre esse elemento capital, no rigor do Termo de Verificação Fiscal, alegando apenas que na fabricação dos refrigerantes foram aplicadas outras matérias-primas, o autuante desqualificou a natureza da operação lançada nas notas fiscais, na rubrica de fornecimento de concentrado. Nada provou, entretanto! Alega, apenas, que o concurso de outras matérias-primas desqualifica a natureza do concentrado adquirido";

■ menciona o Parecer da Consultoria ASSIST juntado aos autos como parte integrante da defesa, que atesta a verdadeira forma de apresentação dos concentrados em comento (em mais de 90% dos casos, em Bag in box de 1000 kg, e os demais em bombonas de 60 kg ou em sacas de 25 kg) para afastar a alegação da autoridade fiscal de que os produtos recebidos da CIBEA apresentaram-se sob a forma de kits;

■ contesta e qualifica como equivocados, também com assento no mencionado Parecer, os tópicos 2.65 e 2.66 do Termo de Constatação Fiscal quanto à análise da NESH da posição 2106 acerca da conceituação de concentrados, nos quais, depois de destacar que as notas explicativas da posição abrangem tanto as mercadorias do caput do código 2106.90.10 quanto as mercadorias dos Ex 01 e 02, ficaram registradas as conclusões da Fiscalização no sentido de que as mercadorias que contêm apenas uma parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida posicionam-se no caput do código 2106.90.10 e as que contêm todos os ingredientes aromatizantes e aditivos enquadram-se nas exceções tarifárias (Ex).

■ do mesmo modo contesta as conclusões da Fiscalização para negar a capacidade de diluição dos produtos recebidos da CIBEA lastreadas na assertiva de que o insumo que não contém todos os ingredientes que compõem a bebida não pode ser considerado um verdadeiro concentrado e não tem, por isso, capacidade de diluição; argumenta, a propósito que "estar capacitado para a

diluição em determinado patamar não significa, necessariamente, estar pronto para a diluição naquele patamar, uma vez que o concentrado pode precisar de tratamento complementar para atingir a fase final do processo de diluição, sem perder o caráter de concentrado com alta capacidade de diluição”;

■ argumenta que a determinação da classificação fiscal deve se dar por normas específicas e da NESH, sendo irrelevante invocar atos normativos diversos, originários do MAPA e ANVISA, não tendo aplicação aqui, portanto, os requisitos relativos a padrões de identidade e de qualidade, defendidos pela fiscalização nos tópicos 2.46 ao 2.48 e 2.136.4, entre outros;

■ destaca a conclusão do PARECER ASSIST no sentido de que “os produtos objeto do presente estudo, conforme as informações prestadas pela empresa, se classificam no Ex 01 do item 2106.9010 da NCM/SH”;

■ valendo-se do Laudo Técnico Emitido pelos Peritos da UNICAMP, destaca sua conclusão no sentido de que “os processos empregados para a produção de bebidas pela Newage utilizam concentrados extratos de frutas da Amazônia com aditivos para melhorar a estabilidade do produto durante o seu transporte e armazenamento. Durante o processo de produção da bebida, o concentrado é diluído e aditivado para realçar as características desejadas no produto final. Devido a diluição, os produtos finais podem ser considerados como bebida não-alcoólica”;

■ argumenta que “a tese fiscal restou norteada no entendimento de que a produção das bebidas não alcoólicas deveria resultar da exclusiva aplicação dos insumos recebidos da Amazônia. Na tese oficial é admitida apenas a adição de água, açúcar e gás carbônico (CO<sub>2</sub>). Não era, assim, admitida sequer a adição de outros ingredientes, ainda que usados apenas para acentuar o sabor da bebida. Caso contrário, haveria a desconfiguração do concentrado de que trata a legislação”;

■ pondera que “a conclusão dos peritos da UNICAMP confirma a informação prestada ao ilustre autuante na resposta à intimação anteriormente citada, que foi solenemente ignorada, a saber: “Durante o processo de produção da bebida, o concentrado é diluído e aditivado para realçar as características desejadas no produto final” e acrescenta que isso também foi apontado nas observações do Anexo 1 que instruiu a resposta ao Termo de Intimação Termo de Intimação nº 03, de 09/11/2017, que foi objeto de várias referências na presente impugnação;

■ aponta que “os laudos ora destacados confirmam – e mais do que isto, comprovam – que os insumos recebidos da fornecedora estabelecida em Manaus – a CIBEA MANAUS CONCENTRADOS DA AMAZÔNIA LTDA – se enquadram na classificação do Ex 01 do item 2106.9010 da NCM/SH” e, conclui que “resta garantida a legitimidade da apropriação do crédito do IPI autorizado pelo art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.435/75” ■ a propósito das glosas dos crédito básicos argumenta que:

- “no caso concreto, um fato foi ignorado: como a Impugnante é uma empresa do ramo alimentício, os produtos de limpeza foram empregados para garantir a higienização dos equipamentos de produção. Com essa destinação, o direito ao crédito é legítimo”;
- “como prova, veja-se a planilha (doc.9) apontando a destinação dos produtos: todos empregados na limpeza dos equipamentos de produção das bebidas”;
- “os valores em questão são essenciais para garantir a higienização dos equipamentos industriais, o que leva a concluir pela regularidade dos créditos apropriados”;

■ requer, ao final, o afastamento do questionado lançamento de ofício.

O PARECER GRUPO ASSIST e o LAUDO TECNICO DE PERITOS DA UNICAMP mencionados na peça de defesa encontram-se, respectivamente, às fls. 217/235 e 236/248 dos autos.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância pela via postal em 28/05/2019 (Aviso de Recebimento de fls. 287), e apresentou Recurso Voluntário em 18/06/2019 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 289), com pedido para que seja afastado o lançamento de ofício, o que fez com os mesmos argumentos da peça de Impugnação.

Contrarrazões da PGFN apresentada às fls. 344 a 374.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

### 2. Do objeto do presente litígio

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Auto de Infração lavrado para exigência de IPI e respectivos acréscimos (multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 09/2018) apurado no período ocorrido entre 08/2013 e 06/2017.

O lançamento de ofício teve por motivação a conclusão de erro de classificação fiscal e alíquota no cálculo de créditos de IPI incentivados e créditos de IPI básicos, os quais tiveram as seguintes origens:

- (i) **Aquisição de concentrados classificados no NCM 2106.9010 “EX 01”** das fornecedoras Cibeá Manaus Concentrados da Amazônia Ltda. (“Cibeá”) e Nidala da Amazônia Ltda. (“Nidala”), localizadas na Zona Franca de Manaus (“ZFM”). A Fiscalização considerou que a classificação fiscal adotada para os concentrados estaria incorreta e, conseqüentemente, não ensejaria direito a créditos de IPI, uma vez que tais mercadorias não seriam concentrados e, portanto, deveriam ser enquadradas no código 2106.9010, referente à “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota do IPI é zero; e
- (ii) **Aquisição de bens destinados à limpeza dos equipamentos de produção da Recorrente.** A Fiscalização considerou que não seriam aquisições de matérias-primas, materiais intermediários e/ou produtos de embalagem, pois não seriam integralmente consumidos no processo produtivo.

**Delimitado o objeto deste litígio, passo à análise dos argumentos das defesas:**

## **2. Preliminares**

### **2.1. Da Nulidade do Auto de Infração**

#### **2.1.1. Argumenta a Recorrente que:**

- (i) O lançamento é nulo por indefinição na apuração da matéria tributada;
- (ii) Está caracterizada nulidade por erro na avaliação das operações com a fornecedora Nidala da Amazônia Ltda.;
- (iii) Há “nulidade central”, em virtude de desconsideração da força homologatória dos controles exercidos pela SUFRAMA;
- (iv) Além de não haver “justa causa” para a reclassificação fiscal realizada, o vício foi agravado pela ausência de apuração do fato típico da regra aplicada.

Argumenta, ainda, que as afirmativas da Fiscalização consignadas quanto à capacidade de diluição do concentrado fornecido pela CIBEÁ, tomadas como premissas para instruir o lançamento, não foram acompanhadas de lastro probatório do enquadramento fático concreto, restando patente a nulidade do auto de infração, por ausência de prova do fato tributado.

#### **Sem razão à defesa.**

Como observou o ilustre julgador *a quo*, não há que se falar em ausência de tipicidade ou falta de prova do fato tributado ou, ainda, postergação de tal prova para a fase processual.

A Fiscalização, partindo das informações obtidas no curso da ação fiscal, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 03 quanto ao uso das matérias primas/concentrados

adquiridos na fabricação das bebidas industrializadas pela recorrente (fls. 135/137 e ANEXOS 1, 2 e 3 de fls. 141/157) concluiu que os concentrados e extratos (preparações) recebidos da Amazônia sobre os quais a contribuinte calculou o crédito incentivado, recebem, no estabelecimento da Recorrente a adição de outros ingredientes.

Constata-se que a Autoridade Fiscal procedeu na estrita observância dos ditames contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo sido observados todos os requisitos essenciais previstos em lei para ao final se aplicar a penalidade cabível.

Ademais, o lançamento foi devidamente cientificado aos sujeitos passivos, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva das impugnações, nos termos dos artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Os fatos que ensejaram a instauração do procedimento estão demonstrados pela Autoridade Fiscal, bem como a indicação do direito em que se baseiam com suficiente especificidade, de modo a delimitar com clareza o objeto da autuação e permitir a plenitude da defesa.

Tanto é que a Recorrente demonstrou em defesa que teve plena compreensão do objeto da autuação.

Outrossim, o Decreto nº 70.235/1972 (que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal, dentre outras), em seu artigo 59 assim estabelece:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Portanto, os argumentos da defesa não estão entre as hipóteses previstas para que seja declarada a nulidade da autuação, motivo pelo qual afasto a preliminar suscitada pela defesa.

**2.1.2.** A Recorrente igualmente pede a nulidade do auto de infração por desconsiderar a força homologatória dos controles exercidos pela SUFRAMA.

Por sua vez, sustenta a PGFN que ainda que a SUFRAMA tivesse assentado que os produtos em questão fossem as “preparações compostas” da classificação pretendida pela recorrente, isso não vincularia, em hipótese alguma, a Administração Tributária.

**Com relação à competência da SUFRAMA, inicialmente observo que alterei meu posicionamento, considerando reanálise da matéria, especialmente com relação aos fundamentos apresentados no excelente voto do i. Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, o qual acompanhei integralmente por ocasião do julgamento do PAF 10865.722027/2018-78, que neste momento peço *vênia* para reproduzir parcialmente, nos termos permitidos pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999<sup>1</sup>:**

Mesmo que a SUFRAMA tivesse dito com todas as letras e números que os kits de refrigerantes produzidos e vendidos pela FORNECEDORA são classificados no código 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI, ainda assim a Recorrente estaria equivocada. Isso porque a SUFRAMA não tem a competência legal para classificar mercadorias no Sistema Harmonizado, competência essa dada por lei à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

A competência da SUFRAMA está restrita a algumas questões relacionadas com a Zona Franca de Manaus, como o estabelecimento dos índices mínimos de nacionalização dos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus para fins de redução do imposto de importação quando da sua internalização e a aprovação dos projetos para fins da isenção do IPI de que trata o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975.

Assim como os atos da RFB relativos à classificação fiscal de um produto não interferem nos benefícios fiscais administrados pela SUFRAMA (os benefícios fiscais devem ser reconhecidos a partir dos atos publicados pela SUFRAMA, independentemente da classificação fiscal dos produtos envolvidos), da mesma forma os atos da SUFRAMA não afetam a classificação fiscal de um produto, que, diga-se de passagem, é estabelecida com base em acordo internacional (Sistema Harmonizado) que busca a harmonização em todos os países signatários.

É nesse sentido o voto da i. Conselheira Denise Madalena Green no Acórdão 3302-014.080, de 28 de fevereiro de 2024, cujo excerto reproduzo a seguir e adoto como se minhas fossem as razões de decidir:

***a) da competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo:***

A recorrente defende que a competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado pelo SUFRAMA é da referida Superintendência,

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

que por sua vez reconhece que a entrega dos concentrados para refrigerantes no formato de "kits" não desnatura a sua condição de produto único, classificado na posição 21.06.90.10 Ex. 01 da TIPI/2011, e que não cabe à RFB questionar aquela classificação.

No entanto, tal entendimento não tem fundamento legal e não procede.

Consta das normas atuais, que o Decreto Lei nº 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139/2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, consoante o art. 176 do CTN. Portanto, quanto a competência da SUFRAMA para aprovar os PPB não resta dúvida.

Entretanto, o que está em discussão não é a competência para a aprovação de projetos de que trata o DL nº 1.435, de 1975. Não constam dos autos que, em momento algum, a validade dos atos da SUFRAMA foram questionados ou tiveram a sua eficácia afastada.

Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, cabe à Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da Administração Tributária Federal do MF, a fiscalização do Imposto Sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido nos incisos XVIII e XXII do art. 37 da CF e nos arts. 505 e 506, do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212, de 2010).

Cabe registrar, ainda, que a fiscalização do Imposto de Importação e do IPI compete aos Auditores-Fiscais da RFB (arts. 142, 194 e 196 do CTN, arts. 91 e 93 da Lei nº 4.502, de 1964, art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, e arts. 2º e 9º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007), abrangendo a verificação das classificações fiscais e alíquotas utilizadas pelos contribuintes desses tributos.

Nesse sentido, cito o Acórdão nº 3401-005.942 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 19311.720224/2017-11:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. NCM. TIPI. COMPETÊNCIA. IPI.

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA REFRIGERANTES. IPI.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como "kit ou concentrado para refrigerantes" constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses "kits" deverá ser classificado no código próprio da TIPI. (Acórdão nº 3401-005.942 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Processo nº 19311.720224/2017-11, Rel. Conselheiro

Por oportuno, transcrevo as razões constantes no voto vencedor do acórdão citado acima, do Ilustre Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, dos quais adoto como razões de decidir:

(...)

Com efeito, a Constituição Federal, em seus arts. 37 e 146, estabelece o seguinte:

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

(...)

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

(...)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

LIVRO V

DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

TÍTULO I

DO DESPACHO ADUANEIRO

CAPÍTULO I

DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(...)

Seção V

Da Conferência Aduaneira

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

(...)

CAPÍTULO VI

DO PROCESSO DE CONSULTA

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

(...)

§3º **A consulta relativa a classificação fiscal de mercadorias** será solucionada pela aplicação das disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e de normas complementares editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 50, caput).

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

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

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

I - a unidade central; ou

II - a unidade descentralizada.

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

Em síntese, cabe à Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da Administração Tributária Federal do MF, a fiscalização do Imposto Sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido nos incisos XVIII e XXII do art. 37 da CF e nos arts. 505 e 506, do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212. de 2010).

Portanto, considerando as mesmas razões adotadas no r. voto acima reproduzido, nego provimento ao recurso neste ponto.

### 3. Mérito

#### 3.1. Creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Recurso Extraordinário nº 592.891/SP. Tema 322.

O creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, foi autorizada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal em julgamento ao RE 592.891/SP, em sede de repercussão geral, objeto do Tema 322, fixado com a seguinte tese:

"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".

Em 18/02/2021, restou decidido que há direito ao crédito de IPI para insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos na Zona Franca de Manaus (ZFM) sob isenção.

No entanto, essa decisão não inclui o crédito fictício de IPI para insumos com alíquota zero ou não tributáveis, conforme decidido em embargos de 19/12/2019. A Súmula Vinculante nº 58 de 07/05/2020 confirmou essa impossibilidade. Os kits vindos da ZFM devem ser analisados individualmente para determinar se os componentes são tributados e se têm direito à isenção. A maioria dos itens nos kits da empresa fiscalizada possui alíquota zero.

No julgamento em questão, a controvérsia submetida à apreciação da Suprema Corte foi a possibilidade de apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção.

O RE 592.891/SP foi proferido com a seguinte Ementa:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE.

O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade

desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida.

À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional.

Recurso Extraordinário desprovido.

Portanto, considerando que a decisão do STF transitou em julgado em 18/02/2021 e, por aplicação do art. 99 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023, deve ser conferido o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção.

Todavia, cumpre esclarecer que a decisão do STF não inclui o crédito fictício de IPI para insumos com alíquota zero ou não tributáveis, conforme decidido em embargos de 19/12/2019. A Súmula Vinculante nº 58 de 07/05/2020 confirmou essa impossibilidade. Com isso, os produtos/concentrados originados da ZFM devem ser analisados individualmente para determinar se os componentes são tributados e se têm direito à isenção.

### 3.2. Classificação Fiscal

Com relação à classificação adotada, a Recorrente entende que os componentes misturados anteriormente à obtenção dessa “base composta” são os “concentrados” do Ex-tarifário da posição 2106.90.10.

Por sua vez, a Administração Tributária defende que aqueles componentes não podem ser qualificados como “preparações compostas (extratos concentrados)”, à luz do Sistema Harmonizado.

O Auto de Infração foi mantido pela DRJ de origem.

Em síntese, 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). *(sem destaque no texto original)*

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 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 34). (sem destaque no texto original)**

Cumpra observar que o Auto de Infração tem por objeto créditos originados da aquisição dos seguintes concentrados produzidos pela fornecedora CIBEAM Manaus - Concentrados da Amazônia Ltda e utilizadas pela Recorrente:

**Tabela 1 – Lista de concentrados que serão discutidos neste laudo**

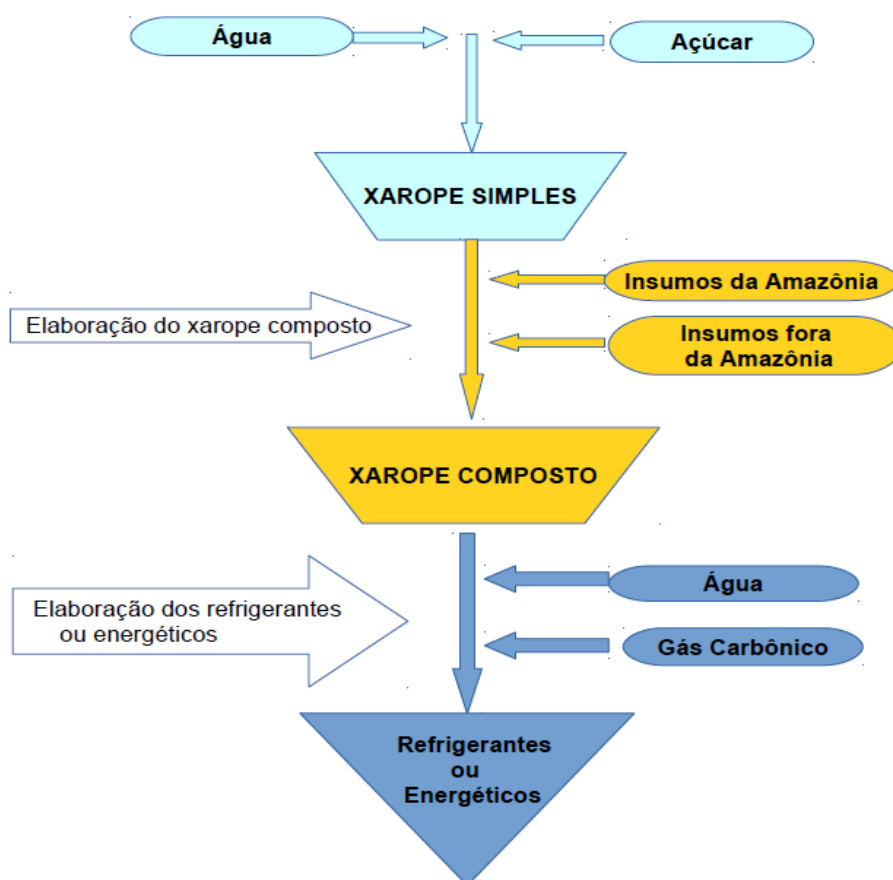
Concentrado	Componentes
NA-L05	Extrato de guaraná, caramelo IV, aroma de guaraná, ácido cítrico, benzoato de sódio e água
NA-L18	Extrato de guaraná, caramelo IV, aroma de guaraná, ácido cítrico, benzoato de sódio e água
AC-L01B	Extrato de guaraná, aroma de guaraná, ácido cítrico, benzoato de sódio e água
NA-L02	Extratos de cola, extrato de guaraná, caramelo IV, aroma natural de cola, ácido fosfórico, benzoato de sódio e água
RC cola parte 1	Extrato de cola, extrato de guaraná, caramelo IV e água
RC cola parte 2	Extrato de guaraná, caramelo IV, cafeína, ácido cítrico, ácido fosfórico e água
AC-L02B	Extratos de cola, extrato de guaraná, caramelo IV, aroma natural de cola, ácido fosfórico, benzoato de sódio e água
8090-P2	Extrato de guaraná, caramelo IV, cafeína, ácido fosfórico e água
Tônica Parte A NA-L03	Extrato de guaraná, concentrado de tônica e água
GL-02	Extrato de guaraná, aroma de guaraná, aroma de tutti frutti, caramelo IV, tartrazina, ácido cítrico, ácido ascórbico, benzoato de sódio e água
NA-S01	Extrato de guaraná, aroma de guaraná, cafeína, taurina, inositol, dextrose, glucoronolactona e pré-mix de vitamina (vitaminas B2, B3, B5, B6 e B12)
NA-S02	Extrato de guaraná, cafeína, taurina, inositol, maltodextrina e pré-mix de vitamina (vitaminas B2, B3, B5, B6 e B12)
Limão PA	Extrato de açaí, aroma de lima-limão, corantes amarelo de tartrazina e azul brilhante e água
Limão PB	Extrato de açaí, ácido cítrico e água
Laranja PA	Extrato de açaí, aroma de laranja, corantes amarelo crepúsculo e vermelho Ponceau e água
Laranja PB	Extrato de açaí, ácido cítrico e água
Uva PA	Extrato de açaí, aroma de uva, corantes bordeaux e azul brilhante e água
Uva PB	Extrato de açaí, ácido cítrico e água

**Por sua vez, os concentrados adquiridos são utilizados para os seguintes produtos:**

**Tabela 2 – Lista de produtos da Newage que utilizam os concentrados apresentados na Tabela 1.**

Produto	Concentrado(s)	Quantidade Adicionada (kg)	Volume produzido (L)	Data de produção
Guaraná Cruzeiro (40310)	AC-L01B; NA-L18; CBE-01	4000,00; 4000,00; 44,10	133824	22/12/2017
Guaraná Cruzeiro (41037)	NA-L05	4000,00	72876	28/03/2018
Cola Xamego Glub (34658)	NA-L02	40,52	45594	06/10/2015
Cola Xamego Glub (36244)	8090 P2	58,50	45288	24/06/2016
Cola Xamego Glub (38130)	RC Parte 1 ; AC-L02B	180,00; 1000,00	63144	27/03/2017
Cola Xamego Glub (41873)	RC Parte 2; CBE-01	189,63; 29,76	114588	20/07/2018
Tonica Classic (37192)	Tonica Parte A NA-L03	24,97	19332	22/11/2016
Energético Flying Horse (35737)	GL-02	603,60	19900	16/03/2016
energético 220 V (35428)	NA-S02	1,80	120396	25/01/2016
energético 220 V (41737)	AC-L01B	4000,00	71196	02/07/2018
Energético High Energy (31337)	NA-S01; NA-L05	900,00; 6000,00	58185	12/07/2014
Xamego Limão (31910)	Limão PA; Limão PB	39,47; 167,76	41304	30/09/2014
Xamego Limão (34327)	Limão PA	39,47	39036	20/08/2015
Xamego Uva (31664)	Uva PA; Uva PB	69,35; 278,05	65520	28/08/2014
Xamego Uva (34400)	Uva PA	32,74	83754	02/09/2015
Xamego Laranja (34558)	Laranja PA; Laranja PB	52,24; 189,24	74328	23/09/2015
Xamego Laranja (35625)	Laranja PA	26,12	37476	27/02/2016

Colaciono o fluxograma do processo produtivo para fabricação de bebidas pela Recorrente, elaborado pela Fiscalização e ilustrado no Relatório Fiscal:



O Auditor Fiscal entende que a classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 deve apresentar concomitantemente as seguintes características:

- a) Que seja uma preparação composta.
- b) Que não seja alcoólica.
- c) Que se caracterize como extrato concentrado ou sabor concentrado**
- d) Que seja própria para elaboração de bebida da posição 22.02
- e) Que tenha capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.**

**Não há controvérsia quanto aos Itens "a", "b" e "d".**

**COM RELAÇÃO AO ITEM "C"**, a equipe de fiscalização sustenta que não basta que a mercadoria seja uma preparação composta, não alcoólica, própria para elaboração de bebida da posição 22.02. É preciso também que ela se caracterize como um extrato concentrado ou sabor concentrado com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

Considerou que *“a diferença entre os ingredientes do "extrato" concentrado e do "sabor" concentrado é que neste último o extrato do vegetal de origem é totalmente substituído por aromatizantes/saborizantes artificiais (como o sujeito passivo não trabalha com sabor concentrado, este relatório trata somente do extrato concentrado).”*

E conclui que no texto da TIPI, a única diferença entre os concentrados para refrigerantes enquadrados nº Ex 01 e no Ex 02 do código 2106.90.10 é a capacidade de diluição.

Esclarece a defesa que **os concentrados objeto deste litígio não são kits**, mas sim produtos líquidos, únicos e indivisíveis, os quais resultam em refrigerantes mediante mera adição de água, gás e açúcar.

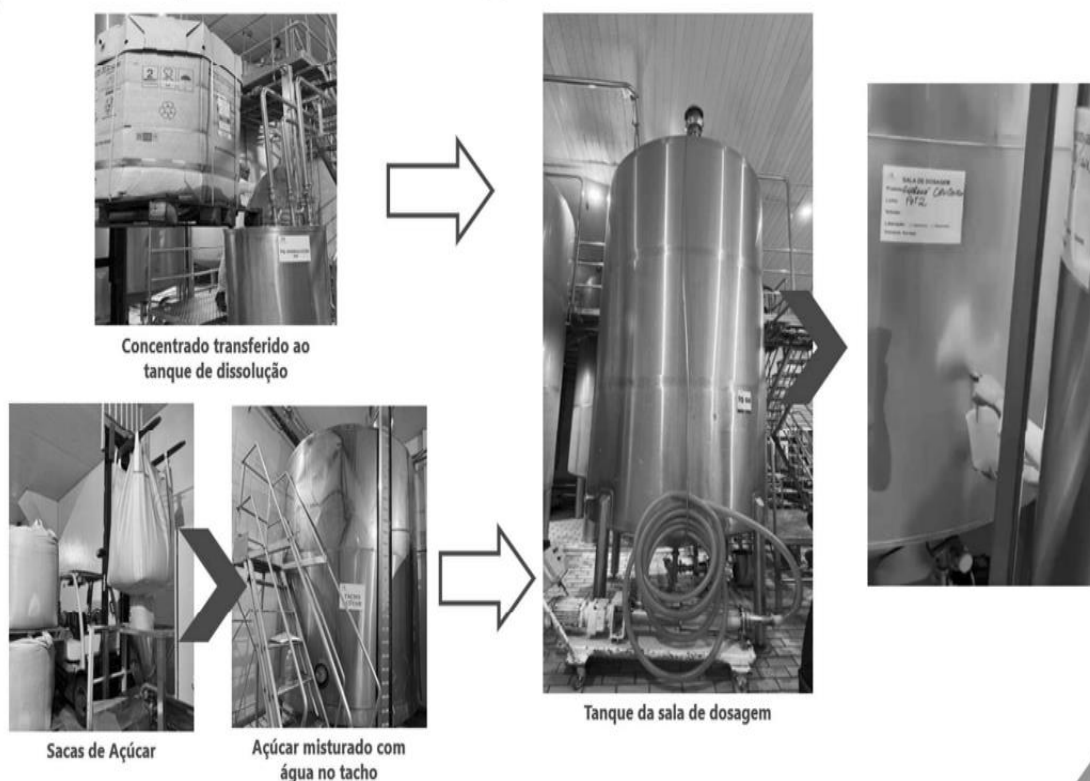
De fato, como reconhecido nos autos e mencionado na decisão recorrida, no presente litígio os concentrados são adquiridos em “bombonas de 60kg ou em sacas de 25kg” ou em “Bag in box de 1000k.

**Outrossim, a defesa apresentou às fls. 392 a seguinte ilustração do processo produtivo de refrigerantes a partir dos concentrados:**



MAITUS FILH

## Processo produtivo da Newage – Guaraná Cruzeiro



Por sua vez, o **Lauda Técnico** sobre o Processo de Fabricação de Refrigerantes e de Energéticos Produzidos pela Newage Indústria de Bebidas Ltda., elaborado por Professores da **Unicamp**, destacou as seguintes informações sobre os concentrados:

A definição de um produto concentrado bem como o seu grau de diluição é difícil de ser feita. Um sólido ou líquido puro é totalmente concentrado. Quando colocado em solução esse pode ser diluído até que somente traços do composto possam ser identificados na solução. Qualquer quantidade do material dissolvido deve formar uma solução concentrada em relação a uma solução a diluição infinita. Assim, no caso em questão, um material concentrado pode ser definido como aquele que ao ser diluído ainda consiga fornecer alguma característica desejada ao produto final. Mesmo na forma colocada, a definição de diluição ainda é vaga.

Um exemplo prático que permite afirmar que o material fabricado pela CIBEA e utilizada pela Newage é um produto concentrado é o material utilizado na preparação de refrigerantes a base de guaraná. Segundo o decreto nº 6.871 de 4 de junho de 2009 que regulamenta a lei nº 8.918 de 14 de julho de 1994 e que dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas, no parágrafo 4º do artigo 23 é dito que “o refrigerante de guaraná deverá conter, obrigatoriamente, uma quantidade mínima de dois centésimos de grama de semente de guaraná (gênero **Paullinia**) ou seu equivalente em extrato, por cem mililitros de bebida”. Utilizando esse valor como referência (2/100 de grama/100mL ou 20 mg de semente/100mL), qualquer composto que contenha uma quantidade maior de semente ou equivalente em extrato pode ser considerado como concentrado, com capacidade de diluição tal que o produto final contemple o parágrafo 4º do artigo 23 do decreto nº 6.871.

(...)

Nas fichas dos produtos fornecidos pela CIBE A e utilizados pela Newage são colocados que faixas de utilização dos produtos devem estar compreendidas entre 1 g/L (concentrado Limão PA) a 55 g/L (concentrado NA-L05), que correspondem a fatores de diluição entre 18 e 1000 vezes.

**COM RELAÇÃO À CAPACIDADE DE DILUIÇÃO**, vejamos a descrição conferida ao NCM em discussão:

<b>21.06</b>	<b>Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.</b>	
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas	0
2106.90	- Outras	
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	20
	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	30

Aplicando a descrição do Código NCM 2106.90.10 - EX 01 ao processo produtivo descrito no Relatório Fiscal e identificado no Laudo Técnico da UNICAMP, é possível concluir que, ao contrário do resultado apontado pelo ilustre Auditor Fiscal, realmente os produtos concentrados adquiridos pela Recorrente caracterizam-se como preparações compostas, não alcoólicas (concentrados), utilizadas na elaboração de bebida da posição 22.02 (refrigerantes), **com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte deste concentrado.**

Cumprir destacar que as preparações compostas concentradas abrangidas pelos Ex do item 2106.90.10 podem apresentar-se: **(1)** prontas para a fase do processo de diluição, e **(2)** não prontas para esta fase, sendo submetidas a um tratamento complementar prévio.

Considerando que os concentrados são adquiridos pela Recorrente em produto único e, portanto, sem qualquer segregação e, principalmente, tendo em vista a capacidade de diluição atestada nos Laudos Técnicos apresentados nos autos, entendo pela possibilidade de enquadramento no ex tarifário adotado pela Contribuinte.

Portanto, deve a decisão recorrida ser reformada para o fim de cancelar o crédito tributário lançado neste ponto.

### **3.3. Créditos originados da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização de refrigerantes.**

Concluiu a Fiscalização que os produtos relacionados a seguir não se caracterizam como MP, PI ou ME, nos termos do art. 226, inciso I, do RIPI/2010 e do PN CST nº 65/79 e do PN CST nº 181/74:

Descrição da Mercadoria	Emprego no processo produtivo
ALLCLEAN BB	Produto para limpeza
DICOLUBE D64	Lubrificante de esteira
DILUENTE	Diluyente tinta codificador
DIVERFOAM BB	Sanitizante
DIVOSAN	Sanitizante
DIVOSTAR BB	Sanitizante
EASYFOAM BB	Sanitizante
MASTERCLEAN BB	Sanitizante
MUND LUB	Lubrificante de esteira
MUND 7000	Sanitizante
MUND CLEAN 130 PP	Sanitizante
MUND HAND CLEAN	Sabonete líquido
MUND LGL	Produto para limpeza
MUNDIAL 130PP	Sanitizante
MUNDIDEC 220	Sanitizante

**Os produtos em referência são empregados em máquinas e equipamentos de seu processo produtivo.**

Ocorre que o Parecer Normativo CST nº 65/79 assim prevê em seu ITEM 10.2:

"10.2 A expressão "consumidos", sobretudo levando-se em conta as restrições "imediate e integralmente", constantes do dispositivo correspondente do Regulamento anterior foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificamente, o desgaste, desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo."

Cumpra salientar que a tese firmada pelo STJ, no REsp 1.075.508/SC (repetitivo), corrobora o entendimento do Fisco. Confira-se a Ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou **cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI**, consoante *a ratio essendi* do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os

que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

3. *In casu*, consoante assente na instância ordinária, **cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.**

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. **(REsp 1.075.508/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009).**

E sobre o crédito em análise, assim fundamentou o ilustre julgador *a quo*:

A leitura do Parecer parcialmente reproduzido acima demonstra seu objetivo de esclarecer a equivocada interpretação de que qualquer elemento consumido nas instalações da empresa, certamente necessário ao desenvolvimento de suas atividades, ainda que indiretamente, seja considerado matéria-prima ou produto intermediário com o fim de gerar o respectivo direito ao crédito. Torna-se claro, assim, que nem tudo que se consome ou se utiliza no processo produtivo pode ser conceituado como produto intermediário, de acordo com a legislação do IPI.

Desse modo, nos termos do Parecer retrocitado e em consonância com o inciso I do art. 226 do RIPI/2010, geram direito ao crédito, além das matérias-primas, produtos intermediários stricto-sensu e material de embalagem que se integram ao produto final, quaisquer outros bens – desde que não contabilizados pela contribuinte em seu ativo permanente – que se consomem por decorrência de um contato físico, isto é, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação ou deste sobre o insumo, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, restando definitivamente excluídos aqueles que não se integrem nem sejam consumidos na operação de industrialização. Ou seja, deve-se considerar no conceito de MP e PI, em sentido amplo, os bens que, embora não se integrando ao novo produto, sejam consumidos no processo de industrialização, guardando semelhança com as MP e os PI em sentido estrito, semelhança esta que reside no fato de exercerem, na operação de industrialização, função análoga à das MP e PI, isto é, se consumirem, em decorrência de um contato físico, ou, melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou desse sobre o insumo.

Quaisquer outros bens que não se ajustem na qualificação de matériaprima, produtos intermediários e materiais de embalagem segundo a legislação do IPI não geram direito ao crédito. Assim, produtos de higienização e limpeza dos equipamentos de produção das bebidas, e, também lubrificantes consumidos pelo estabelecimento [no caso, nas esteiras utilizadas no processo produtivo] não se revestem da condição de produto caracterizado como produto intermediário.

Consigne-se que os pareceres normativos são atos expedidos por autoridade administrativa, e dotados, obviamente, de força impositiva e vinculante, conformando-se em espécie de norma complementar (art. 100, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN), fazendo, portanto, parte efetiva da legislação tributária (art. 96 do CTN).

Assim, o Parecer Normativo CST no 65, de 1979, conta com validade e eficácia, estando seus ditames plenamente pacificados no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tanto que a legislação tributária posterior à sua edição não trouxe inovações a respeito.

Considerando-se os dispositivos legais que regem a matéria bem como a interpretação destes pela Receita Federal do Brasil no âmbito do Parecer Normativo nº 65/79, e, tendo-se em vista que os créditos básicos apropriados que aqui se analisa não se referem a produtos que guardem semelhança com MP e PI ou exerçam função análoga ou se consumam em decorrência de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação é de se concluir pela improcedência dos créditos escriturados. Logo, na esfera administrativa, mostrase pertinente a glosa relativamente aos mencionados itens.

Considerando as mesmas razões invocadas pela decisão recorrida, mantenho as glosas em análise.

#### **4. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a classificação fiscal dos concentrados adotada pela Recorrente (NCM 2106.90.10 – Ex. 01).

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos**