



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.906765/2020-44
ACÓRDÃO	3401-014.298 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BEBIDAS GRASSI DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2019 a 30/09/2019

IPI. COMPENSAÇÃO. CONEXÃO COM PROCESSO RELATIVO AO AUTO DE INFRAÇÃO. VINCULAÇÃO DAS DECISÕES.

Considerando que os Pedidos de Compensação objeto destes autos guardam íntima relação com o Auto de Infração objeto de outro processo administrativo, após o reconhecimento da conexão entre as matérias objeto dos autos, a decisão a ser proferida em relação à compensação está vinculada à decisão proferida no processo que cuida do auto de infração. Mantido parcialmente o lançamento original, é de se homologar as compensações, até o limite dos créditos a que o contribuinte tem direito.

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. CONCENTRADO PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR UM ÚNICO COMPONENTE.

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.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITO. NECESSIDADE DE AGUARDAR DECISÃO ADMINISTRATIVA.

É vedado o ressarcimento do crédito do trimestre-calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito 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.

IPI. GLOSA DE CRÉDITOS. OBSERVÂNCIA DE REQUISITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO QUE INSTITUI INCENTIVO FISCAL A ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS NA AMAZÔNIA OCIDENTAL.

É indevido o aproveitamento de créditos de IPI decorrentes de aquisições de insumos isentos feitas a estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental e com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa, mas que não tenham sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar provimento ao recurso até o limite do crédito de IPI, nos termos dos autos do Processo nº 17830.722005/2022-31.

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 **104-011.749** exarado pela 2ª Turma da DRJ04, em sessão de 13/12/2022, que **julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade** apresentada pela contribuinte acima identificada que **não reconheceu o direito de crédito relativo ao 3º trimestre de 2019**, no valor de **R\$ 1.227.476,44**, e não homologou as compensações a ele vinculadas.

O contribuinte em destaque transmitiu, em 25/10/2019, o pedido de ressarcimento (PER) de IPI relativo ao 3º trimestre de 2019, no valor total de R\$ 1.227.476,44. O PER recebeu o nº 28367.27181.251019.1.1.01-6770. Na sequência, o interessado transmitiu as declarações de compensação eletrônica (DCOMP) nºs 30171.96154.251019.1.3.01-4101, 23560.31007.251119.1.3.01-0206 e 28643.53552.241219.1.3.01-5168. O IPI referente ao período de apuração foi objeto de apreciação no âmbito do procedimento fiscal no 09.2.01.00-2020-00187-7, cujas cópias dos Relatórios de Ação Fiscal e Auto de Infração foram juntadas neste processo.

A empresa alegou ter direito ao ressarcimento por créditos acumulados de IPI resultantes de aquisições de insumos utilizados na industrialização de produtos posteriormente comercializados. A Receita Federal analisou os **livros de apuração do IPI**, as **notas fiscais de entrada e saída** e os **CFOPs** utilizados. O processo apurou os valores de IPI creditado e debitado em cada mês do trimestre.

Conforme consignado no “Relatório de Ação Fiscal”, elaborado no âmbito do procedimento instaurado com o objetivo de apurar a efetiva existência do direito creditório pleiteado, a autoridade fiscal verificou que a parte se apropriou indevidamente de créditos relativos a produtos oriundos da Zona Franca de Manaus. Isso porque adotou, para tais produtos, a classificação fiscal prevista na TIPI sob o código 2106.90.10 – Ex 01, cuja alíquota do IPI não zero.

Todavia, a fiscalização, com base na análise dos elementos constantes dos autos e em conformidade com as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), **entendeu ser incorreta a classificação adotada, indicando como correta a NCM 2106.90.10**, cuja alíquota do IPI não é zero, o que inviabilizaria o aproveitamento do crédito pleiteado.

Diante dessas constatações, **o pedido foi indeferido**, nos termos do Despacho Decisório.

Inconformada, a contribuinte **apresentou Manifestação de Inconformidade** (fls 274/302) na qual, em apertada síntese, se insurgiu contra a decisão nos seguintes pontos:

- **regularidade do Crédito**: Os créditos de IPI teriam sido devidamente registrados nos livros fiscais (RAIPI) e as notas fiscais comprovam compras de insumos com incidência de IPI;

- **não estar discutindo judicialmente o direito ao ressarcimento** nem o valor pleiteado;

- o PER/DCOMP teria sido **apresentado de forma regular**, sem inconsistências nos dados cadastrais e contábeis;

- **capacidade Industrial**: a empresa atuava como matriz industrial contribuinte do IPI no período analisado e teria apresentado operações de aquisição de insumos e vendas de produtos industrializados, inclusive para a Zona Franca de Manaus;

- **legalidade das Operações com a Zona Franca de Manaus (ZFM)**: A empresa afirma que, desde 2013, passou a adquirir concentrados de bebidas de empresas localizadas na ZFM, especialmente da **FRUTS Indústria de Concentrados da Amazônia Ltda**. Sustenta que essas aquisições foram realizadas dentro da legalidade e com base em planejamento tributário regular e transparente;

- **apoio ao Desenvolvimento Regional**: Argumenta que a atuação da Receita Federal iria contra os objetivos constitucionais da ZFM, que visa a redução das desigualdades regionais e o desenvolvimento da Amazônia por meio de incentivos fiscais;

- **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;

- **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;

- **laudos Técnicos e Contraprova:** Argumenta que teriam sido juntados laudos técnicos próprios e de fornecedores que atestam a composição dos concentrados e sua adequação à classificação fiscal aplicada pela empresa, alegando ausência de contraditório na produção e utilização do laudo técnico da Receita Federal, bem como falta de acesso prévio para manifestação sobre os elementos utilizados na autuação;

- **ausência de Fundamentação Técnica da Fiscalização:** A fiscalização teria se baseado em meras suposições ou indícios frágeis, sem respaldo técnico robusto que justificasse a reclassificação ou a glosa dos créditos de IPI;

- **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.

Requer o acolhimento da Manifestação de Inconformidade e o consequente cancelamento do Auto de Infração e o deferimento de provas técnicas sobre o concentrado adquirido pela parte de seu fornecedor em Manaus.

Em 13/12/2022, a 2ª turma da DRJ/04 proferiu o Acórdão nº 104-011.749 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu integralmente a Manifestação de Inconformidade** apresentada pela interessada.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 355/374, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Manifestação de Inconformidade.

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.

Inicialmente, cumpre destacar que a matéria ora submetida à apreciação neste voto **decorre de procedimento fiscal realizado junto ao interessado, o qual resultou na glosa de créditos e na apuração de débitos**, culminando na lavratura de auto de infração em seu desfavor. Tal autuação foi **objeto do processo administrativo nº 17830.722005/2022-31**, cujo recurso foi julgado pela 2ª Turma da DRJ04, em sessão realizada em 29/11/2022 e o Recurso Voluntário está sendo analisado em conjunto com o presente processo.

Nesse contexto, diante da estreita vinculação fática e da relação de causa e efeito existente entre os autos, constata-se que **as conclusões extraídas no referido processo repercutem diretamente sobre a análise da certeza e liquidez do crédito ora pleiteado**. Por essa razão, os fundamentos ali apresentados devem ser aqui considerados, sendo abordados a seguir.

Embora o indeferimento do pedido de compensação tenha decorrido da glosa de créditos relativos à aquisição de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, é indiscutível o direito ao creditamento do IPI nessas hipóteses (conforme previsto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975). Com efeito, o §1º desse dispositivo estabelece que: *“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.”*

Igualmente, nos termos do referido Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139, de 2010 (art. 4º, I, "c"), compete ao Conselho de Administração da SUFRAMA aprovar os projetos de empresas que visem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º, inclusive estabelecendo normas, requisitos, restrições e condições para aprovação dos respectivos Processos Produtivos Básicos (PPB), nos moldes do que dispõe o art. 176 do Código Tributário Nacional.

Contudo, a ação fiscal sob exame não teve por objeto a verificação da isenção de IPI concedida aos fornecedores estabelecidos na Zona Franca de Manaus — responsáveis pelo fornecimento de preparações utilizadas pelo contribuinte na fabricação de bebidas — tampouco se debruçou sobre o atendimento, por parte desses fornecedores, às exigências formuladas pela SUFRAMA. O escopo da fiscalização restringiu-se à análise dos créditos incentivados apropriados pelo impugnante em decorrência das referidas aquisições.

Conforme mencionado na decisão de piso: *“no que concerne à isenção dos fornecedores, nenhuma divergência entre SUFRAMA e RFB há, sendo, portanto, irrelevantes as ponderações do autuado a respeito do atendimento aos requisitos desta isenção, que em hipótese alguma foi afastado pelo procedimento fiscal examinado.”*

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 ainda 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 tem 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 por ventura 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, **cade 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)

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 – um deles (Fanta) adquirido pela própria Recorrente e outros com composição química muito semelhante àquela dos outros produtos adquiridos.

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.

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.”

A Súmula 236, entretanto, só se aplica quando, na realidade fática, o que chega ao adquirente é um **kit composto por matérias-primas distintas e identificáveis**, que **apenas após nova etapa de industrialização no estabelecimento adquirente** passam a constituir a preparação final (hipótese em que cada componente deve ser classificado em código próprio). No caso concreto, contudo, os elementos factuais constantes dos autos indicam o oposto: o insumo importado apresenta-se como **mistura homogênea (pó) já formulada**, com ficha técnica e especificações que descrevem composição integrada — aroma, agentes estabilizantes, corantes e demais ingredientes — de modo que não existem partes autônomas a serem individualmente classificadas. Nessa hipótese fática não estão presentes os requisitos estruturais da Súmula 236, razão pela qual a súmula não é aplicável.

Além disso, a manutenção do enquadramento como preparação composta (Ex 01) encontra suporte técnico-interpretativo nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado — que admitem preservação da classificação quando o produto, mesmo sujeito a tratamento complementar, conserva a sua natureza de preparação para fabricação de bebidas — e em provas formais relevantes ao processo (especificações técnicas, eventual PPB/ato da SUFRAMA e laudos que atestem a homogeneidade e a finalidade do pó como concentrado pronto para diluição). Esses elementos técnicos afastam a hipótese de que o produto seja mero conjunto de matérias-primas que só virariam preparação após nova etapa: pelo contrário, demonstram a existência de **produto finalizado destinado à fabricação de refrigerantes**, o que o alinha ao Ex 01

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.	
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 pela parte no Laudo Técnico é possível concluir que 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.

Cumprido 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 sem qualquer segregação** e, tendo em vista a capacidade de diluição atestada nos Laudos Técnicos apresentados nos autos, entende-se 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 relativo a este ponto.**

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** pela empresa, 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 n o 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”**.

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.

Os “kits” 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.

Conclusão

Diante de todo o exposto e em face do **provimento parcial dado ao Recurso Voluntário** apresentado no âmbito dos autos do **Processo nº 17830.722005 2022-31** voto por **autorizar o ressarcimento pleiteado e homologo as compensações** que são objetos destes autos, **até o limite do crédito de IPI existente em virtude da decisão final no processo principal** ao qual o presente está vinculado que acolheu a classificação fiscal declarada pela parte.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio