



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720726/2019-99
ACÓRDÃO	3401-014.185 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HNK BR BEBIDAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2015 a 30/09/2016

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CONCENTRADO PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como "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 deverá ser classificado no código NCM 21.06.90.10, tributado a alíquota de 0%.

CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. ART. 6º DO DL 1.435/75. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal do adquirente os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no seu processo industrial, se o estabelecimento fornecedor, embora se trate de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e apresente projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, deixou de utilizar na sua elaboração matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. É legítimo o lançamento de ofício do IPI, acrescido de juros de mora e de multa de ofício, por falta de recolhimento desse imposto, decorrente de reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento, pela ocorrência de glosa de créditos indevidos.

SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS (SUFRAMA). SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIAS.

A competência da Suframa no âmbito dos benefícios próprios da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental não exclui a competência da Receita Federal em matéria de classificação fiscal de produtos, exercida para formalizar exigência do IPI, decorrente de glosa de créditos indevidos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2015 a 30/09/2016

RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI. REDUÇÃO DE PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA.

Com a vigência das disposições do art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, que introduziu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o percentual da multa qualificada foi reduzido, salvo na hipótese de reincidência estabelecida no §1-A. Portanto, a multa de 150% aplicada com base na regra anterior deve ser reduzida a 100%, conforme à nova determinação, art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente e Relator

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

RELATÓRIO

Leonardo Correia Lima Macedo – Conselheiro

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do **Acórdão 01-38.116 - 3ª Turma da DRJ/BEL**, que julgou **improcedente** a(s) Impugnação(s) apresentada(s) pelo sujeito passivo, mantendo o crédito tributário de exigência.

Do Relatório da DRJ

O relatório da DRJ resume os fatos da seguinte forma:

1. Versa o presente processo sobre o auto de infração de IPI com valor total de Crédito Tributário de R\$24.011.980,44, fls.803/819.

2. O motivo da autuação foi:

- *Aquisição indevida de créditos incentivados oriundos de insumos adquiridos de fornecedor localizado em Manaus/AM.*

3. Do relatório fiscal, fls.820/866, extraímos os seguintes trechos:

(...)

Com base na Escrituração Fiscal Digital - EFD - ICMS/IPI e nas Notas Fiscais eletrônicas disponíveis no ambiente SPED, verificou-se que grande parte dos créditos do IPI escriturados pela HNK, nos anos de 2015 e 2016, referem-se a insumos utilizados para elaboração de bebidas. Identificados nas notas fiscais eletrônicas como "concentrados", esses insumos foram fornecidos pela Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda., atual HNK BR LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA. e doravante referida aqui como "HNKLOG", CNPJ 05.254.957/0068-95, localizada em Manaus/AM.

(...)

Como será exposto ao longo deste TVF, constatou-se a existência de duas fundamentações distintas e independentes que justificam a glosa dos valores aproveitados pela HNK:

- Erro na classificação fiscal e alíquota utilizadas para cálculo dos créditos incentivados;

- Falta de direito ao aproveitamento dos créditos incentivados previstos no artigo 237 do RIPI/2010 para os produtos não elaborados com matéria-prima extrativa vegetal.

(...)

4. O relatório fiscal informa ainda, que a empresa já foi fiscalizada nos anos 2012 a 2014, conforme processos administrativos nº 15563.720289/2016-54 e nº15563.720044/2017-16. E assim continua o citado relatório:

(...)

Considerando a documentação já disponibilizada pela HNK nas referidas fiscalizações anteriores e as informações obtidas na diligência fiscal realizada na HNKLOG, intimou-se a HNK, através do TIPF, a descrição detalhada do processo

produtivo de todas as bebidas produzidas classificadas na posição 22.02 da TIPI, compreendendo todas as etapas e o fluxograma do processo.

Pelo mesmo TIF, intimou-se ainda a HNK a se manifestar sobre as informações obtidas na diligência fiscal realizada junto à HNKLOG, a respeito do demais insumos (além dos concentrados) utilizados na fabricação de todas as bebidas classificadas na posição 22.02 da TIPI.

5. A seguir, o relatório fiscal explana sobre o processo produtivo do contribuinte (item IV) e continua:

(...)

Embora a HNK seja conhecida como engarrafadora de refrigerantes, antes do envase, o seu estabelecimento industrial executava distintos processos de industrialização.

(...)

Intimada, pelo item 2 do TIF 003, a HNK apresentou a relação de ingredientes adicionados juntamente com as preparações adquiridas de Manaus para a produção de cada bebida, com a descrição da função de cada um deles.

(...)

Assim, de acordo com as informações prestadas, verifica-se que, além dos ingredientes recebidos de Manaus, outros são misturados em operações executadas seguindo detalhadas especificações técnicas, que envolvem a dosagem adequada de cada aditivo, na sequência e velocidade especificadas, com o uso de instrumentos e equipamentos específicos e com controle de qualidade em cada etapa da produção, o que demonstra a complexidade do processo produtivo, em especial da etapa de produção do xarope base composta.

6. Sobre as notas fiscais emitidas pelo fornecedor HNKLOG, assim retrata o relatório fiscal:

(...)

Nas notas fiscais, a HNKLOG registrou que os chamados "concentrados" se classificariam no código 2106.90.10, com a indicação do Ex 01.

Mesmo sem pagar IPI nas aquisições dos insumos recebidos de Manaus, a HNK aproveitou créditos sobre tais aquisições, calculados mediante a aplicação, sobre o valor registrado nas notas fiscais, da alíquota de 20%, prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10, no período abrangido pela ação fiscal.

7. Sobre a correta classificação, assim descreve a fiscalização:

(...)

Aplicando-se o disposto na Regra Geral Complementar N° 1 - RGC-1 para determinação da classificação ao nível de item e subitem, verifica-se que a preparação sob análise tem como classificação mais específica o código NCM

2106.90.10, correspondente às "Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas".

(...)

No código NCM 2106.90.10 há dois Ex-tarifários (exceções tarifárias):

o Ex01 e o Ex02:

2106.90.10 Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas

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

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

(...)

Uma mercadoria, para ser classificada no Ex 01 do código 2106.90.10, deve apresentar as seguintes características:

- a) Ser uma preparação composta;
- b) Não ser alcoólica;
- c) Ser própria para elaboração de bebida da posição 22.02;
- d) Caracterizar-se como extrato concentrado ou sabor concentrado com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado.

(...)

As exceções tarifárias do código 2106.90.10 distinguem os concentrados conforme sua "capacidade de diluição", que é expressa em um número de partes da bebida para cada parte do concentrado.

Em geral, as empresas reconhecem que, no estado em que se encontram no momento da saída de Manaus, os insumos não teriam capacidade para, mediante diluição em água com açúcar ou gás carbônico, resultar na bebida. A controvérsia está na interpretação que se dá ao uso na TIPI da expressão "capacidade de diluição".

A fiscalização da RFB verificou que a "capacidade de diluição" referida nos Ex 01 e 02 do código 2106.90.10 corresponde a um método de expressão da concentração, indicando a relação entre a quantidade do componente de interesse (concentrado) e a quantidade da solução resultante de sua diluição (bebida). Tal conceito foi confirmado pelo LA Falcão Bauer no Parecer Técnico nº 014/2018 (resposta ao quesito 1, letra "c").

8. Explica a fiscalização, que *“No caso das preparações elaboradas em Manaus e utilizadas no processo produtivo de fabricantes de refrigerantes, não existe uma relação direta e imediata entre o concentrado e bebida (produto final), pois tais insumos são empregados na fabricação do chamado xarope composto, e não na produção da bebida pronta para consumo”*. E continua:

(...)

Tendo em vista que o Ex 01 e o Ex 02 do código 2106.90.10 se referem a "partes da bebida para cada parte do concentrado" (e não a "partes de xarope composto para cada parte do concentrado"), deve existir uma relação direta e imediata entre o concentrado classificado no destaque "Ex" e a bebida da posição 22.02 que, mediante diluição, é obtida a partir dele.

As preparações de Manaus não são extratos concentrados destinados à elaboração de bebidas, mas sim um conjunto de ingredientes destinados à industrialização de extratos concentrados.

(...)

A capacidade de diluição referida nas exceções tarifárias do código 2106.90.10 só pode ser determinada quando se trata de um verdadeiro concentrado, preparação cujo grau de concentração é determinado em função da quantidade de água que deve ser adicionada.

(...)

Assim, os destaques "Ex" do código 2106.90.10 tratam da forma concentrada de uma bebida da posição 22.02, devendo conter todos os seus extratos e aromas, a fim de que seja capaz de, por simples diluição, resultar na bebida final a ser consumida.

As preparações líquidas adquiridas pela HNK estão na forma concentrada, mas não têm capacidade de diluição. Como a embalagem da preparação elaborada em Manaus contém apenas uma parte dos ingredientes da bebida, se o conteúdo fosse diluído em água, ou mesmo em água com açúcar e/ou gás carbônico (sobre estas duas substâncias, ver explicação a seguir), não seria obtida a bebida pretendida. São necessários outros insumos (aditivos), em operação industrial, para a elaboração da bebida da posição 22.02.

9. O entendimento fiscal é de que a HNK realiza a industrialização do chamado xarope composto mediante mistura da preparação recebida de Manaus com outros ingredientes (aditivos). E assim acrescenta a fiscalização:

(...)

No caso sob análise, constata-se que a HNK recebe uma preparação classificada no caput do código 2106.90.10, que após processo de industrialização realizado dentro de seu estabelecimento, forma uma outra preparação com características completamente diferentes, conhecida como xarope composto, que deve ser enquadrada no Ex 02 do código 2106.90.10.

Ou seja, o **concentrado** não é o produto adquirido de Manaus, mas sim o produto resultante do processo industrial da HNK, identificado como **xarope** base composta. (grifei)

10. A respeito das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), o relatório explica:

(...)

O "tratamento complementar" mencionado nas NESH da posição 21.06 não abrange todas as operações industriais realizadas pelo fabricante de refrigerantes.

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que as NESH, que foram criadas por organização internacional, não trazem qualquer conceito específico para o concentrado objeto da legislação brasileira, nem para a expressão "capacidade de diluição".

Assim, por exemplo, quando a NESH da posição 21.06 menciona preparações que são submetidas a "tratamento complementar", pode estar se referindo tanto a concentrados que no Brasil se enquadram no Ex 01 do código 2106.90.10 como a qualquer outro tipo de preparação classificada na posição 21.06.

Desta maneira, não se justificaria o enquadramento de insumos no Ex 01 do código 2106.90.10 em função de disposições das NESH.

Além disso, como a própria expressão diz, "tratamento complementar" é um complemento, uma finalização. Os procedimentos realizados para obtenção do xarope composto ocorrem em uma etapa intermediária do processo produtivo, que envolve uma quantidade significativa de operações industriais, algumas delas complexas, não podendo ser ignorada para fins de incidência do IPI.

(...)

O Ex 01 e o Ex 02 do código 2106.90.10 são próprios para mercadorias que apresentam as mesmas características, exceto pela quantidade de água a ser adicionada para obtenção da bebida pronta para consumo.

Não faz sentido identificar da mesma maneira (ou seja, como um concentrado com determinada capacidade de diluição) produtos que possuem características tão distintas quanto a preparação recebida de Manaus e o xarope composto resultante de etapa intermediária de industrialização.

A preparação que a HNK recebe de Manaus não tem capacidade de diluição, pois precisa passar pela operação industrial de transformação mencionada anteriormente.

Assim, no processo produtivo dos refrigerantes, o xarope composto é o único concentrado com a capacidade de diluição referida nos "Ex" tarifários do código 2106.90.10.

11. Sobre o conceito e legislação atinente à concentração, temos o seguinte no relatório fiscal:

(...)

Assim, o Decreto nº 6.871/2009 traz no § 4º do artigo 13, uma definição geral para produtos concentrados, ao passo que o artigo 30 traz uma definição específica para o concentrado líquido para refrigerante.

Como se vê na leitura dos artigos transcritos, sempre que o Decreto nº 6.871/2009 define algum tipo de concentrado, ele determina que, quando diluído, deverá resultar em bebida que apresente as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.

12. Quanto à participação da SUFRAMA no enquadramento na TIPI, o relatório fiscal destaca que a classificação fiscal no Ex 01 do código 2106.90.10 não poderia estar consubstanciada em atos administrativos da SUFRAMA, já que esta não se pronuncia sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo.

13. Sobre o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), o relatório diz o que segue:

(...)

Independentemente de o concentrado sob análise ser utilizado como insumo ou como produto final, a legislação técnica brasileira endossa o entendimento de que ele deve apresentar as mesmas características sensoriais (aroma, sabor, coloração) da bebida elaborada a partir dele.

14. A seguir a fiscalização comenta sobre a situação de produtos finais produzidos com mais de uma preparação da HNKLOG:

(...)

No caso da HNK, para cada produto final, ela recebe de HNKLOG uma, duas ou três mercadorias identificadas como "concentrados", classificando cada uma delas no Ex 01 do código NCM 2106.90.10, próprio para "extratos concentrados ou sabores concentrados".

(...)

Ainda que se considerasse, apenas por hipótese, as várias mercadorias fornecidas por HNKLOG componentes de um conjunto único, este não poderia ser classificado como concentrado, pois continuariam faltando ingredientes fundamentais para produção da bebida.

15. A fiscalização ressalta que 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. E conclui:

(...)

Desta maneira, o conteúdo de cada embalagem utilizada pela HNK na elaboração de xarope composto deve ser classificado no "caput" do código 2106.90.10, como

uma "Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas", cuja alíquota do IPI é zero.

16. Sobre o direito ao aproveitamento de créditos, o trabalho fiscal explica:

(...)

Aos insumos adquiridos pela HNK provenientes de Manaus aplica-se a alíquota zero, o que, por si só, já impediria o aproveitamento do crédito, posto que este, se legítimo, deveria ser calculado com base no imposto "como se devido fosse".

No entanto, veremos que, para várias das preparações adquiridas, nem mesmo há o direito ao aproveitamento dos créditos incentivados nos termos do artigo 237 do RIPI, no qual a HNK se baseou. Isso porque a isenção prevista no inciso III do artigo 95 do RIPI não se aplica a tais insumos.

(...)

Tratando-se de adquirentes de bens fabricados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, há na legislação do IPI uma espécie de incentivo na forma de crédito quando atendidos os seguintes requisitos:

- a) Que o produto seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária (condição para a isenção).
- b) Que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental (condição para a isenção).
- c) Que os projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa (condição para a isenção).
- d) Que o produto não seja o fumo do Capítulo 24 nem as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (condição para a isenção).
- e) Que o bem seja empregado pelo adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (condição para o crédito incentivado).

(...)

As condições acima são cumulativas. Por exemplo, não basta que o produto seja elaborado na Amazônia Ocidental com MP extrativas regionais. É preciso também que a SUFRAMA analise o projeto e o aprove, demonstrando que ele atende à política de desenvolvimento da região.

(...)

Ainda que sobrevenha ato que dispense a exigência por parte da Receita Federal dos requisitos previstos no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 para aceitar a escrituração de créditos incentivados, isso em nada alterará o direito aos créditos objeto da presente autuação, haja vista o erro de classificação fiscal e da alíquota

no cálculo de créditos incentivados, irregularidade descrita no item VI do presente TVF.

17. Quanto às condições da isenção do art.95, III do RIPI/2010, assim trata o trabalho fiscal:

(...)

De acordo com a informação da HNKLOG, os produtos empregados nos concentrados fornecidos em 2015 e 2016 à HNK, considerados como matérias-primas extrativas vegetais regionais, e os seus respectivos fornecedores, são os seguintes:

- 1) Corante caramelo fornecido por D D WILLIAMSON DO BRASIL LTDA., CNPJ 02.789.565/0001-25;
- 2) Álcool neutro fornecido por MAGAMA INDUSTRIAL LTDA., CNPJ 84.478.734/0001-70;
- 3) Extrato ou semente de guaraná de fornecedores diversos.

Sobre cada um dos produtos empregados, a fiscalização passou a discriminar suas características:

Preparações com Corante Caramelo

O corante caramelo é um produto industrializado por D D WILLIAMSON DO BRASIL LTDA, CNPJ nº02.789.565/0001-25, que utiliza açúcar como matéria-prima.

Como a própria expressão indica, um bem, para ser chamado de "extrativo vegetal", deve resultar de processo de extração de um vegetal. Assim, o corante caramelo não é matéria-prima extrativa, e sim produto intermediário, posto que não é resultado de extração de vegetal, e sim de processo de industrialização.

Preparações com Álcool Neutro

O álcool é um produto obtido pela fermentação da sacarose e, da mesma forma que o corante caramelo, não é matéria-prima extrativa, e sim produto intermediário, posto que não é resultado de extração de vegetal, mas sim de processo de industrialização.

(...)

Assim, às preparações elaboradas com álcool neutro, da mesma forma que às elaboradas com corante caramelo, não se aplica a isenção do inciso III do artigo 95 do RIPI/2010.

Preparação com extrato ou semente de guaraná

Em relação às preparações efetivamente elaboradas pelo fornecedor HNKLOG com extrato de guaraná produzido na Amazônia Ocidental, concluiu-se, na diligência fiscal efetuada em suas dependências em Manaus, que os produtos fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, na saída de lá para a HNK.

No entanto, como visto no Item VI do presente TVF, tais preparações se classificam no "caput" do código 2106.90.10 da TIPI, possuindo alíquota zero, o que impede o creditamento do IPI pelo adquirente.

18. Sobre a isenção do artigo 95, inciso III, do DECRETO Nº 7.212/ 2010, assim entende a fiscalização:

Não pode ser utilizada na saída de preparações elaboradas com produtos intermediários como corante caramelo e álcool, que não resultam de extração de vegetal, mas sim de processo de industrialização.

19. Em resumo, conclui o trabalho fiscal que "para as preparações adquiridas de Manaus pela HNK, a alíquota prevista é zero, o que já é razão, por si só, para a glosa dos créditos incentivados aproveitados por ela relativamente a tais produtos"; e que "Além disso, as preparações adquiridas não elaboradas com matéria-prima extrativa vegetal regional, não fazem jus à isenção do inciso III do artigo 95 do RIPI/2010, não ensejando o direito ao crédito previsto no artigo 237 do RIPI/2010, no qual se baseou a HNK".

20. Ciente da autuação o contribuinte, em 04/10/2019 (fls.880), apresentou sua defesa em 04/11/2019 (fls.884/920), alegando as seguintes razões:

(...)

Adquire matérias primas de fornecedores localizados em Manaus, Estado do Amazonas, em especial o insumo denominado "concentrado", composto por extratos, óleos essenciais e destilados de frutas e vegetais, caracterizando-se por conferir sabor, cor e aroma ao refrigerante/produto final.

(...)

Possuiu projeto aprovado pela SUFRAMA para produção de concentrado na Zona Franca de Manaus ("ZFM")

(...)

o "concentrado" adquirido da HNK Logística pela Requerente é insumo classificável no NCM 21.06.90.10 Ex 01

21. E continua assim o defendente:

(...)

Dois laudos técnicos de Institutos especializados enquadraram esses insumos no Ex 01. do código NCM 21.09.90.10.

(...)

A D. Fiscalização afirmando de forma equivocada que os insumos adquiridos pela Requerente seriam comercializados em forma de "kits", o que nunca ocorreu.;

(...)

22. O fato de os "concentrados" em discussão serem produzidos por produtos que - em sua composição - possuem matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, adquiridos de fornecedores localizados na Amazônia Ocidental (o que foi reconhecido pelo próprio I. Auditor Fiscal) é suficiente para viabilizar a utilização do benefício fiscal previsto nesse artigo de venda do "concentrado" com isenção de IPI.

23. Busca amparo o contribuinte no **RE 592.891/SP, para então** validar os créditos objetos da presente discussão.

24. Afirma o contribuinte que é irrelevante se o produto adquirido de empresa na ZFM está submetido à isenção, alíquota zero ou qualquer outra causa desonerativa. Não há que se discutir o seu enquadramento fiscal.

O CORRETO ENQUADRAMENTO DO "CONCENTRADO" NO NCM 21.06.90.10 EX 01 E A REGULARIDADE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELA REQUERENTE

25. Criticando o estudo técnico elaborado pelo Laboratório de Análises Falcão Bauer ("L.A. Falcão Bauer" - fls. 38/51), e contrapõe, argumentando que *"trouxe aos autos Laudo Técnico do IPT que, diferente do Parecer juntado pela Fazenda, foi elaborado após exame presencial do processo produtivo específico da Requerente, bem como dos concentrados aqui em discussão"*.

26. Sobre a mistura que ocorre na fabricação de seu produto final, defende o autuado todos os produtos adquiridos da HNK Logística são "concentrados" para fabricação de refrigerantes, e não insumos que precisam ser misturados entre si para que o "concentrado" seja obtido.

27. De acordo com o autuado, o fato de os "concentrados" serem misturados entre si - ou mesmo com outros ingredientes, como aditivos - no momento da fabricação do refrigerante não altera sua característica química e, conseqüentemente, tampouco a sua classificação fiscal.

28. O defendente critica o Decreto nº 6.871/09, afirmando que este *sequer é de âmbito tributário ou de classificação fiscal*.

29. O contribuinte aventa as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado como supedâneo a amparar seus procedimentos fiscais.

30. Cita ainda o laudo técnico emitido pelo SITTAS, o qual, de acordo com seu entendimento, respalda suas alegações.

UTILIZAÇÃO DE MATÉRIAS PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS LOCALIZADOS NA AMAZÔNIA OCIDENTAL

31. O contribuinte relata que o art.95, III do RIPI, de forma expressa exige tão somente a utilização desses insumos na fabricação do produto, sem qualquer restrição quanto à existência ou não de processo produtivo anterior/intermediário, e que o fato de os "concentrados" serem fabricados com produtos que foram produzidos com matérias-primas agrícolas e extrativas

vegetais de produção regional é suficiente para cumprir a exigência do art. 95, III do RIPI e enquadrar os "concentrados" na isenção do IPI. E arremata assim:

(...)

A pré-industrialização da matéria-prima agrícola e extrativa vegetal em nada altera o fato de que esse insumo de produção regional está presente da composição dos "concentrados" fabricados pela HNK Logística.

32. O contribuinte, em relação ao Álcool Neutro, esclarece que a HNK Logística inicialmente adquire Álcool Hidratado, que é remetido para industrialização e transformação em Álcool Neutro pela empresa Magama Industrial Ltda. E destaca ainda, que a fiscalização desconsidera o Álcool Neutro por verificar sua utilização em "quantidade ínfima", o que seria descabido ao Agente Fiscal decidir as quantidades de matérias-primas a serem utilizadas nos concentrados adquiridos pela Requerente.

33. O contribuinte ressalta a impossibilidade de restrição de benefícios da Zona Franca de Manaus.

34. Requer o cancelamento integral da exigência fiscal e o arquivamento do processo administrativo.

É o relatório.

Do Voto da DRJ

O voto da DRJ concluiu pela improcedência da impugnação e manutenção integral do crédito tributário.

Do Recurso Voluntário

Inconformada a empresa apresenta Recurso Voluntário, insurgindo-se contra a decisão da DRJ, que manteve a autuação fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, Relator.

Recurso Voluntário

Admissibilidade do recurso

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

Do Processo

O processo trata de auto de infração por utilização indevida de créditos incentivados de IPI decorrente de erro de classificação fiscal sobre aquisições de “concentrados” provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM).

Das Preliminares de Nulidade

(a) Aplicação imediata do RE 592.891/SP (Tema 322 STF)

A Recorrente requer o reconhecimento do direito ao crédito de IPI com base no precedente do STF (RE 592.891/SP, “Caso Nokia”).

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

O Tema 322 do STF fixou a tese de que “há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à ZFM sob o regime da isenção”, desde que os produtos estejam efetivamente abrangidos pela isenção do art. 6º do DL 1.435/1975.

No caso, a controvérsia central reside em saber se o produto adquirido (concentrado) se enquadra nessa hipótese legal - o que é questão prévia de fato e de direito infraconstitucional.

Enquanto não reconhecido o enquadramento do produto como isento, não se aplica automaticamente o precedente constitucional.

Rejeito a preliminar.

Mérito

No mérito, cabe analisar os seguintes pontos:

(a) Classificação fiscal do “concentrado”

As Recorrentes defendem a classificação dos “kits de concentrados” no Ex 01 da NCM 2106.90.10 e o consequente direito ao crédito presumido do art. 95, III, c/c art. 237 do RIPI/2010. Invoca laudos técnicos.

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

Os elementos constantes dos autos evidenciam que todas as substâncias puras integrantes dos kits possuem classificação própria na Convenção do Sistema Harmonizado (HS), base da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

De acordo com os autos, bem como fazendo pesquisas de decisões do Customs Rulings Online Search System (CROSS) e, na medida do possível, decisões de Binding Tariff Information (BTI) da União Europeia, para cada item (goma arábica, extrato de guaraná, açúcar refinado, xarope de glicose, caramelo, benzoato de sódio, ácido cítrico, cafeína, corantes artificiais, óleos essenciais e aromas), este julgador confirmou que a classificação individualizada obrigatória vem sendo regularmente utilizada em outros territórios aduaneiros:

Goma arábica	NCM 1301.20.00 (gomas naturais)
--------------	---------------------------------

Extrato de guaraná	NCM 1302.19.90 (extratos vegetais)
Açúcar refinado	NCM 1701.99.00 (açúcares)
Xarope de glucose	NCM 1702.30.90
Caramelo líquido	NCM 1702.90.00 (açúcares e xaropes)
Benzoato de sódio	NCM 2916.31.29 (benzoatos)
Ácido cítrico	NCM 2918.14.00 (ácidos carboxílicos)
Cafeína	NCM 2939.30.31 (alcaloides, sais e derivados)
Corantes artificiais (tartrazina, amarelo crepúsculo etc.)	NCM, posições 3203 ou 3204
Óleos essenciais (laranja, limão etc.)	NCM 3301.12.90 ou correlatas, conforme a espécie vegetal
Aromas artificiais ou naturais	NCM 3302.10.00 ou correlatas, dependendo da base aromática

Essa diversidade de capítulos (do 13 ao 33) reforça que o kit não constitui mercadoria única nem preparação composta. Trata-se de substâncias puras e insumos com naturezas químicas e funcionais distintas, cada qual enquadrado em capítulo específico, o que afasta a pretensão de classificá-los de forma unitária e de aproveitar crédito presumido como se fossem um só produto. Ademais, apenas alguns componentes poderiam, em tese, se beneficiar de isenção na Zona Franca de Manaus; os demais são tributados à alíquota zero ou enquadrados em capítulos químicos, não gerando crédito presumido.

A matéria já foi debatida exaustivamente neste órgão, tanto assim que o CARF aprovou a Súmula 236, alinhada às orientações da Organização Mundial de Aduanas (OMA), determinando a classificação individualizada de cada componente.

SÚMULA CARF Nº 236

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

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

estabelecimento adquirente se tornam uma preparação composta para elaboração de bebidas.

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

Se importadas diretamente para estabelecimentos fabris fora da ZFM, tais substâncias estariam a classificação individualizada e à incidência dos impostos correspondente a cada código NCM. O mesmo deveria ocorrer na importação para a ZFM.

A alegação da Recorrente de que o kit faria jus ao crédito presumido do IPI (art. 95, III, c/c art. 237 do RIPI/2010) não encontra amparo nas classificações acima. Apenas alguns componentes do kit poderiam ser adquiridos sob isenção ou redução na Zona Franca de Manaus, e mesmo assim o direito a crédito dependeria da correta aplicação do Tema 322 do STF (entendimento restrito a insumos isentos).

Produtos tributados à alíquota zero ou enquadrados em capítulos químicos (29, 32, 33) não geram crédito presumido. A classificação individualizada também afasta qualquer tentativa de enquadrar o kit integralmente no subitem 2106.90.10 Ex 01, pois este exige que a mercadoria seja uma preparação composta pronta para consumo ou industrialização, e não um conjunto de insumos puros.

Nego provimento.

(b) Valor probatório dos laudos técnicos

A Recorrente alega que a autoridade não poderia desconsiderar os laudos técnicos.

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

A classificação fiscal é matéria jurídico-tributária, cuja apreciação cabe à RFB e ao CARF, nos termos do art. 27 do Decreto 7.574/2011. Os laudos técnicos e pareceres privados, ainda que elaborados por institutos idôneos, não vinculam o julgador administrativo, devendo ser adotados apenas com relação aos aspectos técnicos.

A jurisprudência do CARF é clara quanto a competência exclusiva da autoridade fiscal para a classificação fiscal de mercadorias.

Número do processo: 10830.727851/2016-50

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Maio 2024

LAUDOS OU PARECERES. ASPECTOS TÉCNICOS. OBSERVAÇÃO OBRIGATÓRIA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DA AUTORIDADE FISCAL.

Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos. A interpretação da legislação tributária aplicável na classificação fiscal de mercadorias, assim como a decisão sobre sua correta classificação, são de competência exclusiva do Auditor-Fiscal da Receita Federal.

Nego provimento.

(c) “Kit” de Insumos

A Recorrente alega que adquire “concentrados prontos” em bombonas, não conjuntos de insumos independentes (“kits”).

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

Conforme visto nos pontos anteriores, a matéria foi debatida exaustivamente neste órgão, tanto assim que o CARF aprovou a Súmula 236, alinhada às orientações da Organização Mundial de Aduanas (OMA), determinando a classificação individualizada de cada componente.

SÚMULA CARF Nº 236

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

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

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

Nego provimento.

(d) Insumos Agrícolas Regionais - Requisitos do art. 6º do DL 1.435/1975 e art. 95, III do RIPI/2010

A Recorrente sustenta que o concentrado é fabricado com insumos agrícolas regionais (álcool neutro e caramelo corante derivados da cana-de-açúcar) e, portanto, cumpre os requisitos da isenção.

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

As provas constantes dos autos demonstram que o álcool neutro e o caramelo são produtos industrializados, não matérias-primas regionais in natura. O emprego de insumo industrializado, ainda que derivado de cultivo regional, rompe o nexo com a origem extrativa exigida pela lei (interpretação literal do art. 111, II, CTN).

A jurisprudência do CARF é clara quanto a necessidade dos insumos serem elaborados com matérias-primas de origem vegetal.

Número do processo: 11080.723086/2017-72

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Feb 20 00:00:00 UTC 2024

CRÉDITO FICTO DO IPI. INSUMO INDUSTRIALIZADO NO QUAL NÃO FOI UTILIZADA MATÉRIA-PRIMA AGRÍCOLA OU EXTRATIVA VEGETAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Na norma isentiva de que trata o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, o termo "matérias-primas" não se encontra de forma isolada, mas associado e delimitado à uma natureza e origem específicas. Não é, pois, o uso de quaisquer matérias-primas produzidas na região que dá direito ao crédito do IPI, mas apenas aquelas "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional". Assim, para fins de gozo ao crédito em questão, os insumos (originados da Amazônia Ocidental) necessitam ser elaborados com matérias-primas de origem vegetal, quer obtidas pelo cultivo (agricultura), quer pela via extrativa (retirados da natureza, da flora nativa).

Nego provimento.

(e) Impossibilidade de restrição de incentivos da ZFM

A Recorrente invoca o art. 40 do ADCT e decisões do STF, alegando que a glosa restringe incentivo constitucional.

Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.

A proteção constitucional da ZFM permanece íntegra; o que se discute é a regularidade do enquadramento do produto dentro da norma isencional.

Ou seja, a glosa no presente processo não suprime o benefício da ZFM, apenas nega sua extensão a produto não abrangido pela lei de regência.

Nego provimento.

PGFN e Juntada de Relatório da Fiscalização acerca do Laudo do IPT

Durante a tramitação do processo, a PGFN informou a ocorrência de fatos novos relevantes relacionados ao laudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas - IPT, apresentado pela Recorrente como prova técnica para sustentar a classificação dos produtos oriundos da Zona Franca de Manaus no Ex 01 da NCM 2106.90.10. Conforme apurado pela Equipe Especial de Fiscalização da RFB (COFIS/setor de bebidas), o referido parecer apresentou omissões e inconsistências graves, que comprometem sua credibilidade e valor probatório.

Verificou-se que o e-mail original de 27/11/2017, que deu origem à contratação do IPT, definia como objeto do trabalho a avaliação comparativa entre a classificação no Ex 01 e no

caput do código 2106.90.10. Esse documento, entretanto, foi ocultado da fiscalização, e a empresa chegou a declarar falsamente que não o possuía. Posteriormente, o próprio IPT confirmou sua existência, reconhecendo que o cliente alterou o escopo do trabalho para que o parecer não mencionasse a tese fazendária. Assim, o laudo final suprimiu qualquer análise sobre a possibilidade de enquadramento no caput da posição, limitando-se a confirmar o entendimento da contratante.

Além disso, constatou-se que as análises químicas realizadas pelo IPT, em especial as medições por espectrofotometria, não contribuíram para resolver a controvérsia de classificação, restringindo-se a medições de densidade e peso que nada acrescentavam à discussão tributária. O Instituto também não apresentou base técnica ou bibliográfica capaz de justificar suas conclusões, tendo reconhecido, em ofício, que o escopo do trabalho se baseou nas Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGIs), ou seja, em interpretação jurídica, e não em exame técnico-científico.

A fiscalização concluiu, por fim, que o laudo foi direcionado e parcial, elaborado mediante comunicações diretas e orientações do cliente sobre as respostas que deveriam ser dadas às dúvidas técnicas. Por tais razões, a RFB considerou que o parecer não possui valor pericial idôneo para fins de classificação fiscal, devendo ser desconsiderado como elemento probatório autônomo. Esses achados foram formalmente juntados aos autos pela PGFN, com pedido de valoração pelo CARF.

Valoração do Relatório

Sobre este ponto, entendo que a documentação juntada pela PGFN, encontra-se preclusa e em nada interfere no julgamento deste processo.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e no mérito negar provimento.

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo

Conselheiro