



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721192/2020-51
ACÓRDÃO	3401-014.215 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS ISENTOS. STF. REPERCUSSÃO GERAL.

O princípio da não-cumulatividade é implementado por meio da escrita fiscal do IPI, com crédito do valor do imposto efetivamente pago na operação anterior e débito do valor devido nas operações posteriores. Assim, o direito ao crédito do IPI, regra geral, condiciona-se a que as aquisições de insumos utilizados no processo de industrialização tenham sido efetivamente oneradas pelo imposto, excluindo-se as aquisições isentas, conforme tese do STF de repercussão geral.

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente nas seguintes hipóteses são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a ingressos da ZFM: 1) aquisições de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem utilizados na produção dos bens finais; 2) hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação; 3) necessidade de que o bem final tenha tributação positiva na TIPI; 4) os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.

CONCENTRADOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DE ALÍQUOTA. INDUSTRIALIZAÇÃO DE BEBIDAS REFRIGERANTES.

À luz da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), para efeito da classificação fiscal de componentes individuais destinados à industrialização de bebidas, é incorreto considerar os concentrados para bebidas refrigerantes adquiridos na ZFM como se mercadorias únicas fossem, em vez de individualmente

atribuir a cada qual dos componentes estanques os códigos de classificação fiscal apropriados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório da DRJ:

Consoante a descrição dos fatos do auto de infração, às fls. 03/06, e o teor do termo de verificação fiscal, às fls. 2.470/2.513, não houve o recolhimento do imposto, de janeiro de 2014 a setembro de 2018, em razão do aproveitamento de créditos incentivados indevidos, seja por classificação fiscal e alíquota erradas ou por violação dos critérios de admissibilidade, conforme demonstrativo de créditos indevidos de IPI com os totais mensais às fl. 07/08 e planilha detalhada às fls. 723/2.465.

O sujeito passivo escriturou no Livro Registro de Apuração do IPI valores conspícuos a título de “outros créditos”, sendo a maior parte relativos a créditos “presumidos” por aquisições efetuadas na Amazônia (planilha às fls. 2.470/2.474) e a créditos por aquisições de “material intermediário de produção” (peças e acessórios de máquinas, equipamentos e ferramentas; planilha às fls. 2.474/2.476).

Conforme resposta do sujeito passivo a intimação, a base legal para o aproveitamento dos créditos nas aquisições foi a seguinte: RIPI/2010, art. 225 (não cumulatividade); RIPI/2010, art. 237 (aquisições da Amazônia Ocidental),

assim como arts. 43, §2º, III, da CF/88, e 40, 92 e 92 do ADCT da CF/88; RIPI/2010, art. 226, I (aquisições de materiais intermediários); RIPI/2010, art. 227 (aquisições de atacadista).

(...)

Constatamos, durante esta visita, que os itens adquiridos da AROSUCO e da PEPSI, embora sempre descritos como mercadoria única nas notas fiscais (fls. 344/451), são conjuntos de insumos comercializados em forma de kits constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente sai do fornecedor em embalagem individual.

Na ocasião, a Sra. Anna Carolina nos mostrou alguns dos equipamentos para fabricação dos xaropes compostos utilizados na produção de refrigerantes, explicando o processo de produção dos refrigerantes (fls. 452/458). O primeiro passo é a produção de um xarope simples, dissolvendo-se o açúcar na água quente. Os componentes do kit são misturados ao xarope simples (preparado anteriormente), num processo com rígidas especificações técnicas. Ao final, obtém-se o xarope composto, que será utilizado na produção do refrigerante, em etapa posterior”.

(...)

Seguindo a marcha processual, o feito foi julgado conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2018

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero, sendo os produtos oriundos da Amazônia Ocidental e, portanto, isentos.

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS INCENTIVADOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos incentivados concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, a despeito de que os projetos sejam aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS FICTÍCIOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto.

GLOSA DE CRÉDITOS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. INSUMOS NÃO ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Somente os créditos referentes a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados no processo industrial, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser apropriados na escrita fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2018

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE REQUISITOS FORMAIS E DE MOTIVAÇÃO. GLOSAS DE CRÉDITOS POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E DE ALÍQUOTA.

É descartada a arguição de nulidade quanto às glosas de créditos por falta de requisitos formais e de motivação, já que as glosas enfeixadas na peça fiscal, notadamente aquelas concernentes a créditos por aquisições de “kits” para refrigerantes com erro de classificação fiscal e de alíquota, são providas das fundamentações fática e legal necessárias e suficientes, com o cumprimento de todos os requisitos formais previstos para o lançamento tributário.

NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A alteração de estratégia de fiscalização, com o aprofundamento das investigações acerca da legitimidade de créditos incentivados relativamente a procedimento fiscal anterior, não corresponde a modificação de critérios jurídicos (aplicação retrospectiva de ato normativo com disposições mais onerosas ao sujeito passivo) ou inobservância de práticas reiteradas pela Administração Tributária, e, destarte, inexistente nulidade.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de apresentação de provas suplementares, pois o momento propício para a defesa cabal é o da oferta da peça impugnatória.

INTIMAÇÕES. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

As intimações, para ciência, devem ser encaminhadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2018

DECADÊNCIA. FALTA DE APERFEIÇOAMENTO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS COM DÉBITOS NO PERÍODO DE APURAÇÃO.

A contagem do prazo quinquenal de decadência se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se for o caso de falta de aperfeiçoamento do lançamento por homologação, uma vez que não pode ser reputado como antecipação de pagamento, de que trata o CTN, art. 150, o recolhimento do saldo devedor resultante da dedução de créditos não admitidos dos débitos no período de apuração do imposto, ex vi do Regulamento do IPI.

MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO. INOBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAS PELO FISCO.

A inflição de penalidade pecuniária tem espeque legal, sendo inaplicável dispositivo do estatuto tributário material que prevê a exclusão de imposição de penalidade se não houver a caracterização de práticas reiteradas pelo Fisco.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu, sendo o princípio da estrita legalidade o paradigma de atuação no âmbito da Administração Tributária.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2018

JUROS SOBRE MULTA. LEGALIDADE.

A legislação vigente determina que os juros incidam sobre o débito existente em relação à União, este obviamente decorrente de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil e que inclui também a multa de ofício no caso de lançamento de ofício.

Inconformada a contribuinte apresentou recurso voluntário querendo reforma em síntese:

- a) nulidade por cerceamento de defesa e fundamentação;
- b) decadência de parte do crédito tributário;
- c) nulidade por impossibilidade de alteração de critério jurídico;
- d) nulidade por ausência de elementos técnicos para reclassificação das mercadorias;
- e) da regularidade do creditamento incentivado do IPI da Amazônia Ocidental;
- f) direito ao crédito de IPI referente aos insumos da Zona Franca de Manaus (ZFM) – STF, Repercussão Geral, RE nº 592.891/SP,
- g) da correta classificação de refrigerantes e isotônicos;
- h) da boa-fé;
- i) da regularidade de creditamento de IPI extemporâneo;

Em síntese, é o relatório.

VOTO

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

1 NULIDADE POR IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

A Recorrente aduz em sua peça recursal a alteração de critério jurídico no presente caso. Para tanto, cita que o novo critério jurídico adotado pela Autoridade não poderia alcançar fatos geradores anteriores a 08/06/2017, data em que a Recorrente foi cientificada do auto de infração, no qual, pela primeira vez, foi questionada a alíquota utilizada para cálculo do crédito de IPI em relação à Recorrente.

Que anteriormente não houve qualquer tipo de discordância quanto ao enquadramento da classificação adotada para os concentrados no código NCM 2106.90.10, “EX. 01”.

É sabido que as práticas reiteradas das autoridades administrativas significam uma posição firmada pela administração, com relação à aplicação da legislação tributária, e devem ser acatadas como correta interpretação da lei. Assim, o contribuinte que agir em conformidade com a orientação da Administração Tributária não fica sujeito a penalidades.

No entanto, o fato de a Fiscalização não haver detectado anteriormente uma determinada infração praticada pela contribuinte não pode ser interpretada como um reconhecimento da legitimidade de tal conduta, nem tampouco tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro auto de infração deve ser considerada a um mesmo lançamento, e não a lançamentos distintos.

De forma diversa ao pretendido pela Recorrente, entendo que, no caso em apreço, os procedimentos adotados pela fiscalização não afrontaram o art.146 do CTN e foram realizados em conformidade com os preceitos normativos que disciplinam o assunto, portanto, não merece provimento o seu pleito.

Ratifica o entendimento exposto na decisão vergastada a jurisprudência do CARF em casos análogos:

Número do processo: 10830.727394/2017-84

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2013 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. ARTS. 10 E 59 DO PAF. ART. 142 CTN. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. O Auto de Infração lavrado por autoridade competente, com a indicação expressa das

infrações imputadas ao sujeito passivo e das respectivas fundamentações, constitui instrumento legal e hábil à exigência do crédito tributário. Todos os fatos observados pelo Fisco foram cuidadosamente relatados no Termo de Verificação Fiscal construído como parte integrante do auto de infração do qual tomou ciência a autuada e os contestou com fartos argumentos de direito. Higiene que afasta sua nulidade à luz dos arts. 10 e 59 do PAF e 142 do CTN DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa decisão de Delegacia de Julgamento que enfrenta todas as matérias suscitadas em impugnação, mormente, quando apresenta fundamentação adequada e suficiente para declarar a improcedência do pleito de formulado pela contribuinte. NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. AUTUAÇÃO POR PRESUNÇÃO. Não é passível de nulidade o lançamento tributário realizado em observância aos ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), quanto ao aspecto material. Descabida a declaração de nulidade quando o relatório fiscal contém a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional. **LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração (art. 146 do CTN), diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso. Não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade. Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados** Numero da decisão: 3201-005.424

Nome do relator: PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA

Assim, rejeito a preliminar arguida pela Recorrente.

2 DA REGULARIDADE DO CREDITAMENTO INCENTIVADO DO IPI DA AMAZÔNIA OCIDENTAL E O DIREITO AO CRÉDITO DE IPI REFERENTE AOS INSUMOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM) – STF, REPERCUSSÃO GERAL, RE Nº 592.891/SP

Ainda no curso do procedimento fiscal, a AMBEV argumentou que, em relação a todos os produtos adquiridos da Zona Franca de Manaus com isenção teria direito ao crédito do imposto, calculado como se devido fosse, com base no artigo 225 do RIPI/2010.

Afirmou a autoridade fiscal que o entendimento da contribuinte, portanto, é o de que todos os produtos adquiridos da ZFM, com isenção do IPI, dão direito a esse crédito “presumido”.

Contudo, no Recurso Voluntário esclarece que o direito tem fundamento no art. 237 c/c 95, III do RIPI/2010, com respaldo no art. 6º do DL nº 1.435/75, que estabelece o benefício relativo ao crédito presumido de IPI nas aquisições isentas de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus.

A Recorrente, adquiriu as mercadorias utilizadas como matérias primas dos produtos por ela produzidos e comercializados com incidência de IPI (bebidas não alcoólicas), e via de consequência, tomou o crédito do IPI na forma estatuída pelo art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/1975, art. 237 do RIPI/2010.

Deve ser considerado, também, que por ocasião do julgamento do RE nº 592.891, em sede de embargos declaratórios, a Suprema Corte de modo expresso consignou que a decisão proferida nos autos não versava sobre situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus, verbis:

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.

(RE 592891, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 25-04-2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-204 DIVULG 19-09-2019 PUBLIC 20-09-2019)

Ainda, assim restou assentado o Tema nº 322 do Supremo Tribunal Federal, vejamos:

Tema 322 - 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 de 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.

No entanto, para que tenha provimento ao pleito neste ponto, tem de verificar se correta a classificação fiscal adotada pela contribuinte.

3 DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL

A Recorrente sustenta que os denominados "kits de concentrados" devem ser classificados no Ex 01 da NCM 2106.90.10, invocando suposta prática consolidada do setor econômico e ausência de fundamentação técnica idônea para o reenquadramento fiscal promovido pela autoridade fazendária.

A pretensão não merece acolhida.

Conforme detidamente consignado pela d. DRJ, os "kits de concentrados" objeto da autuação não apresentam os requisitos essenciais para enquadramento no Ex 01 da posição 2106.90.10 da Nomenclatura Comum do Mercosul. A exceção tarifária pressupõe, cumulativamente, composição química específica, forma de acondicionamento determinada e destinação final compatível com preparações compostas acabadas para elaboração de bebidas.

Conforme os dados da fiscalização, demonstrou, verificação das características físico-químicas dos produtos, que os itens comercializados pela Recorrente constituem, na realidade, conjunto de diferentes matérias-primas e produtos intermediários que, apenas após subsequente etapa de industrialização no estabelecimento adquirente, transformam-se em preparação composta apta à elaboração de bebidas.

Tal conclusão encontra respaldo na orientação jurisprudencial consolidada desta Corte Administrativa, consubstanciada na **Súmula CARF nº 236**, cujo enunciado estabelece que:

"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 classificação fiscal de mercadorias subordina-se aos critérios técnicos estabelecidos nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) e na legislação de regência, não podendo ser definida por mera prática setorial ou expectativa do contribuinte divorciada dos elementos objetivos que caracterizam o produto.

Nego provimento ao recurso voluntário neste aspecto.

4 ILEGALIDADE DE JUROS E MULTA

Considerando a súmula nº 5 do CARF e a aplicação da multa de ofício, nega-se provimento.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto em rejeitar as preliminares e no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.