



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18050.720047/2020-15
RESOLUÇÃO	3401-002.939 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HNK BR INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, converter o feito em diligência para que seja dada ciência ao contribuinte no prazo de 30 dias da petição de fls. 3353 e seguintes da PGFN acostada aos autos

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram do presente 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

O presente processo trata de autuação fiscal lavrada contra HNK Indústria por falta de recolhimento de IPI no valor de R\$ 34.935.742,62, acrescido de juros de mora e multa de ofício de 112,5%, totalizando R\$ 83.027.789,79 na data da autuação. A exigência decorre da glosa de créditos do IPI que foram indevidamente escriturados pela empresa em relação a produtos

identificados como "concentrados" adquiridos de HNK Logística, estabelecimento do mesmo grupo econômico localizado na Zona Franca de Manaus.

A fiscalização constatou que HNK Indústria escriturou créditos do IPI mediante aplicação da alíquota de 20%, correspondente ao Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, sobre as aquisições destes denominados "concentrados". Contudo, após detalhada análise técnica, verificou-se que os produtos adquiridos não poderiam ter saído do estabelecimento fornecedor com a isenção do art. 95, III, do RIPI, uma vez que não foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da Amazônia Ocidental, conforme exige a legislação de regência.

Ademais, a auditoria fiscal demonstrou que houve erro na classificação fiscal dos produtos adquiridos e conseqüente erro na alíquota que deveria ser utilizada na apuração do crédito do IPI. As preparações adquiridas foram classificadas incorretamente no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI quando deveriam ser enquadradas no próprio código 2106.90.10, tributado à alíquota zero, ou no código 3302.10.00, referente a preparações à base de substâncias odoríferas. Esta reclassificação resultaria em crédito igual a zero para a maioria dos produtos ou em crédito não aproveitável para aqueles classificados no código 3302.10.00, por não terem sido elaborados com matérias-primas regionais.

A análise técnica revelou que os denominados "concentrados" são, na verdade, ingredientes para bebidas que necessitam passar por complexas operações industriais antes de resultar no xarope composto propriamente dito. Para a fabricação dos refrigerantes, HNK Indústria executa dois processos distintos: primeiro, mistura os ingredientes recebidos de Manaus com outros ingredientes adquiridos de diferentes fornecedores, seguindo detalhadas especificações técnicas, após o que obtém o xarope composto; em seguida, este xarope é diluído em água carbonatada, resultando no refrigerante final.

A fiscalização verificou que nas preparações oriundas da Zona Franca de Manaus faltam ingredientes fundamentais das bebidas, tais como açúcar, edulcorantes, conservantes, sucos, sequestrantes e acidulantes, que são adquiridos de outros fornecedores e adicionados no processo produtivo. Esta constatação demonstra que as preparações não podem ser consideradas concentrados propriamente ditos, pois não contêm todos os ingredientes necessários para, mediante simples diluição, resultar no produto final.

Quanto à classificação fiscal específica, a auditoria concluiu que algumas das preparações, como "Concentrado Uva", "Concentrado Limão", "Concentrado Itubaína 1 Novo" e "Concentrado Maçã 1 Novo", que contêm em sua composição apenas aroma e álcool neutro, caracterizam-se como preparações à base de substâncias odoríferas e devem ser classificadas no código 3302.10.00 da TIPI. As demais preparações, que contêm outros ingredientes além do aroma, classificam-se no código 2106.90.10, tributado à alíquota zero, mas não no Ex 01 deste código, que exige características específicas de concentrados com capacidade de diluição determinada.

O procedimento fiscal também identificou grave irregularidade no valor tributável utilizado como base de cálculo dos créditos. A investigação revelou que nos anos de 2016 e 2017, a relação entre a margem de lucro bruta e a receita líquida de HNK Logística foi de 90% e 89%, respectivamente, enquanto HNK Indústria apresentou margens de 28% e 24% nos mesmos períodos. Esta discrepância é economicamente injustificável, considerando que os produtos vendidos por HNK Logística são ingredientes básicos para fabricação de bebidas, vendidos exclusivamente para empresa do mesmo grupo econômico, sem qualquer relevância de marca comercial ou necessidade de investimentos em publicidade.

A análise demonstrou que esta supervalorização artificial dos preços decorreu de planejamento tributário evasivo destinado a transferir lucros obtidos com a venda de bebidas para estabelecimento localizado na Zona Franca de Manaus, aproveitando-se da redução de 75% do Imposto de Renda prevista na legislação de incentivos regionais. Quanto maior o preço dos "concentrados", maior o custo de produção dos refrigerantes e menor o lucro de HNK Indústria, ao passo que HNK Logística auferiu lucro mais alto com tributação reduzida. Adicionalmente, o crédito ficto do IPI, calculado mediante aplicação de percentual fixo sobre o valor do bem adquirido, também resulta majorado artificialmente.

Em sua defesa, HNK Indústria alegou, primordialmente, que o julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891 pelo Supremo Tribunal Federal teria pacificado o entendimento sobre a legitimidade do aproveitamento de créditos de IPI sobre operações não tributadas advindas da Zona Franca de Manaus. Contudo, este argumento não prospera, uma vez que a tese fixada pelo STF expressamente não abrange produtos sujeitos à alíquota zero do IPI, conforme posteriormente esclarecido em Embargos de Declaração e consolidado na Súmula Vinculante nº 58, que estabelece: "Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade".

A empresa sustentou ainda que os concentrados adquiridos cumpririam todos os requisitos do art. 95, III, do RIPI para usufruir da isenção do IPI, tendo sido elaborados com matérias-primas regionais como corante caramelo, álcool neutro e extrato de guaraná. Todavia, a fiscalização demonstrou cabalmente que o corante caramelo é um produto industrializado de considerável complexidade, que utiliza diversos compostos químicos, e que tanto este quanto o álcool neutro não foram elaborados com açúcar cristal produzido na Amazônia Ocidental. Quanto ao extrato de guaraná, embora efetivamente constitua matéria-prima regional, as preparações que o contêm são tributadas à alíquota zero de IPI em razão de sua correta classificação fiscal, não gerando direito a crédito.

Relativamente à classificação fiscal, a defesa apresentou laudos técnicos do Instituto de Pesquisas Tecnológicas de São Paulo e da empresa Sandler & Travis, alegando que confirmariam o correto enquadramento dos concentrados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Entretanto, conforme bem observado pela fiscalização e em conformidade com o Parecer Normativo Cosit nº 6/2018, os aspectos técnicos a serem esclarecidos por meio de laudos

correspondem às características dos produtos, fugindo da competência dos autores a análise e interpretação de textos da legislação sobre classificação fiscal. Os laudos apresentados fizeram interpretação pessoal da legislação tributária sem apresentar fundamentos técnicos da química ou engenharia que justifiquem os conceitos adotados.

A análise técnica demonstra inequivocamente que os produtos adquiridos não possuem relação direta e imediata com os refrigerantes finais, característica essencial dos concentrados contemplados nos Ex tarifários do código 2106.90.10. Os denominados "concentrados" são utilizados na fabricação do xarope composto, que constitui produto industrializado com classificação fiscal própria, sendo que o refrigerante é outro produto, também com classificação fiscal distinta. Desta forma, os insumos da ZFM não têm relação direta com os refrigerantes, mas sim com o xarope composto, produto intermediário do processo produtivo.

No que concerne à alegada supervalorização dos preços, a empresa argumentou que os concentrados possuem características intrínsecas e tecnologia diferenciada que justificariam os valores praticados. Contudo, este argumento não pode ser acolhido diante da evidente desproporção entre as margens de lucro e da ausência de justificativa econômica plausível. As diferenças de sabor conferidas pelas fórmulas dos concentrados refletem-se apenas no sabor das bebidas finais, sendo que o valor das marcas comerciais, reconhecidas inclusive como de "Alto Renome" pelo INPI, pertence a HNK Indústria e não ao fornecedor dos ingredientes básicos.

A aplicação da multa majorada de 112,5% encontra-se plenamente justificada diante da caracterização de circunstância agravante prevista no art. 558, IV, do RIPI. A transferência artificial de lucros para regime tributário privilegiado da Zona Franca de Manaus, mediante supervalorização deliberada dos preços dos insumos, configura evidente intuito doloso na obtenção de benefícios fiscais indevidos. A mera divergência quanto à classificação fiscal não justificaria tal penalidade, mas no caso concreto restou demonstrada a prática evasiva deliberada através da análise das margens de lucro absolutamente desproporcionais e economicamente injustificáveis.

Seguindo a marcha processual normal, o feito foi assim julgado pela DRJ:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017 SAÍDAS DE PRODUTOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. AUSÊNCIA DE EMPREGO DIRETO DE MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS OU EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL DA AMAZÔNIA OCIDENTAL.

É incabível a isenção do IPI na saída de produtos industrializados na Amazônia Ocidental, que não tenham sido elaborados diretamente com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional da Amazônia Ocidental, por estabelecimentos industriais localizados naquela região.

AQUISIÇÕES DE PRODUTOS COM SUPOSTA ISENÇÃO DA AMAZÔNIA OCIDENTAL.

É correta a glosa de crédito do IPI, calculado como se devido fosse, sobre produtos que saíram do estabelecimento fornecedor supostamente com a isenção própria da Amazônia Ocidental, que se verificou inaplicável.

ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

A classificação fiscal na Tabela de Incidência do IPI deve ser efetuada de acordo com as características que a mercadoria apresenta no momento do fato gerador, e não de acordo com as características que só aparecerão em etapas futuras da cadeia produtiva. Enquadra-se no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI o xarope composto, preparação que, mediante simples diluição em água carbonatada, resulta no refrigerante. É incabível esse enquadramento para outras preparações contendo parte dos ingredientes que ainda precisam passar por uma série de operações industriais para só então se transformar no xarope composto.

TESE FIXADA NO TEMA 322 DE REPERCUSSÃO GERAL. RE Nº 592.891/SP. VINCULAÇÃO DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A tese fixada no Tema 322 de Repercussão Geral, decorrente do RE nº 592.891/SP, deve ser observada pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil em suas decisões, mas não autoriza escrituração de crédito do IPI na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, fornecidos por estabelecimento localizado na Zona Franca de Manaus.

VALOR TRIBUTÁVEL. BASE PARA CÁLCULO DE SUPOSTO CRÉDITO DO IPI.

PRODUTOS REMETIDOS POR ESTABELECIMENTO SITUADO NA ZONA FRANCA DE 1 MANAUS PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO GRUPO ECONÔMICO.

MAJORAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

A inclusão no valor tributável de produtos remetidos por estabelecimento situado na Zona Franca de Manaus, com destino a estabelecimento integrante do mesmo grupo econômico, de valores decorrentes de operações posteriores, particularmente, lucro obtido com a venda de bebidas pelo destinatário detentor da marca, evidencia artifício doloso, que autoriza o aumento de metade do percentual da multa de ofício básica de 75%.

VALOR TRIBUTÁVEL. ARBITRAMENTO. CONCESSÃO DE CRÉDITOS.

IMPOSSIBILIDADE.

Descabe arbitrar valor tributável para conceder créditos do IPI para dedução em lançamento de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017 LAUDOS E PARECERES TÉCNICOS.

As características técnicas, assim entendidos aspectos como, por exemplo, matérias constitutivas, princípio de funcionamento e processo de obtenção da mercadoria, descritas em laudos ou pareceres elaborados na forma prescrita na legislação que rege o processo administrativo fiscal, devem ser observadas, salvo

se comprovada sua improcedência, devendo ser desconsideradas as definições que fujam da competência dos profissionais técnicos.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A Recorrente HNK BR Industria de Bebidas Ltda. interpôs Recurso Voluntário buscando a reforma integral do V. Acórdão nº 110-005.820 da 3ª Turma da DRJ/10, que manteve a exigência fiscal. Os principais argumentos para a reforma são:

• **I. Aplicação Obrigatória do Entendimento do STF em Repercussão Geral (RE 592.891/SP - "Caso Nokia")**

• **Validação Constitucional dos Créditos:** O Supremo Tribunal Federal (STF), em 25 de abril de 2019, finalizou o julgamento do RE 592.891/SP, sob a sistemática da Repercussão Geral, pacificando o entendimento sobre a constitucionalidade do aproveitamento de créditos de IPI sobre operações não tributadas advindas da Zona Franca de Manaus (ZFM).

• **Irrelevância da Natureza da Desoneração:** A decisão do STF valida os créditos em discussão, pois eles decorrem da aquisição de insumos de fornecedor localizado na ZFM, cuja venda à Recorrente não sofreu tributação de IPI. O STF reconheceu que o direito creditório é imprescindível para garantir o tratamento tributário diferenciado da ZFM, sendo irrelevante se o produto está submetido à isenção, alíquota zero ou qualquer outra causa desonerativa.

• **Vincularidade da Decisão:** O Acórdão recorrido reconhece a identidade do RE 592.891/SP com a discussão presente, mas o afasta equivocadamente ao tratar de "isenção" e não "alíquota zero". No entanto, a Recorrente argumenta que a aplicabilidade do precedente é vinculante a todos os órgãos administrativos e judiciais, incluindo o CARF, conforme o artigo 62, II, b do RICARF.

• **Inaplicabilidade de Condicionantes da PGFN:** O RICARF não condiciona a aplicação de precedentes julgados em repercussão geral à prévia manifestação da PGFN ou inviabiliza sua aplicação por não discutir declaração de inconstitucionalidade.

• **II. Cumprimento dos Requisitos para Utilização do Benefício Fiscal da ZFM**

• **Matérias-primas Agrícolas e Extrativas Vegetais:** O V. Acórdão entendeu que o "concentrado" não se enquadra na isenção de IPI do art. 95, III do RIPI, por não ser elaborado diretamente a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da Amazônia Ocidental, mas sim de produtos intermediários (Corante Caramelo e Álcool Neutro).

- **Interpretação do RIPI (Art. 95, III):** A Recorrente defende que essa interpretação é equivocada. O art. 95, III do RIPI exige tão somente a utilização desses insumos na fabricação do produto, sem restrição quanto à existência de processo produtivo anterior/intermediário. O objetivo é incentivar a ZFM.

- **Aprovação pela SUFRAMA Suficiente:** Recentemente, a 3ª Turma da Câmara Superior do CARF concluiu que a aprovação do projeto industrial pela SUFRAMA já é suficiente para o cumprimento dos requisitos dos incentivos fiscais na ZFM, tornando desnecessário comprovar a efetiva utilização dos insumos regionais. A HNK Logística possui projeto aprovado pela SUFRAMA.

- **Prova Documental:** A Recorrente anexou volumosa documentação, incluindo declarações de fornecedores, documentos fiscais e uma resposta à consulta da SUFRAMA, comprovando que o Álcool Neutro e o Caramelo Corante são produtos da cana-de-açúcar e que a pré-industrialização não afeta o benefício.

- **III. Correto Enquadramento do "Concentrado" no NCM 21.06.90.10 Ex 01**

- **Alegação de Inexistência de "Kits" e Insumos Independentes:** O V. Acórdão classificou os "concentrados" em NCM 21.06.90.10 (alíquota zero), entendendo que seriam insumos independentes que ainda demandariam "operações industriais" para se tornarem o verdadeiro concentrado. A Fiscalização presumiu que a HNK adquiriria "kits" de insumos.

- **Natureza dos "Concentrados":** A Recorrente esclarece que o transporte em embalagens separadas é por segurança e higiene, e que os "concentrados" são comercializados em sua forma final líquida, não como "kits" de insumos inacabados. Mesmo a mistura de dois "concentrados" distintos (ex: COLA 1 e COLA 2) para um refrigerante não os descaracteriza como "concentrados" acabados.

- **Laudos Técnicos Prevalecem:** A Recorrente apresentou dois laudos técnicos (IPT e Sandler & Travis do Brasil) que, após exame específico do processo produtivo e dos produtos, confirmaram o enquadramento no NCM 21.06.90.10 Ex 01. O V. Acórdão, por sua vez, ignorou esses laudos e baseou-se em um parecer genérico da L.A. Falcão Bauer, que não analisou os produtos da Recorrente especificamente.

- **Significado de "Tratamento Complementar":** A NESH (Nota Explicativa do Sistema Harmonizado), item 12 da posição 21.06, expressamente permite "tratamento complementar" após a diluição em água, o que valida a adição de outros ingredientes (acidulantes, conservantes, gás carbônico) sem alterar a classificação fiscal do concentrado. A Recorrente argumenta que a

fiscalização e o V. Acórdão erroneamente restringiram o "tratamento complementar" a apenas adição de açúcar e/ou gás carbônico.

- **Capacidade de Diluição como Critério Principal:** A Recorrente reitera que a legislação e as normas de classificação fiscal (RGISH Regra 3, que prioriza a posição mais específica) focam na "capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado" para o enquadramento no Ex 01 do NCM 21.06.90.10, requisito que é cumprido por seus produtos, conforme comprovado pelos laudos técnicos.

- **IV. Impossibilidade de Restrição de Benefícios da Zona Franca de Manaus**

- **Proteção Constitucional:** A HNK Logística possui projeto aprovado pela SUFRAMA e fabrica o "concentrado" em conformidade com o Processo Produtivo Básico (PPB). A jurisprudência do STF (incluindo o RE 592.891/SP) impede a restrição de benefícios fiscais da ZFM, pois estes foram concedidos para fomentar o desenvolvimento regional e incentivar a indústria na área.

- **Precedentes do STF e TRF's:** A Recorrente cita diversas decisões do STF e Tribunais Regionais Federais que ratificam a manutenção dos incentivos da ZFM e o direito ao crédito de IPI sobre produtos provenientes dessa região, mesmo que isentos ou não tributados.

- **V. Improcedência da Multa Agravada de 112,5%**

- **Ausência de Dolo ou Fraude:** A Fiscalização não aplicou multa qualificada de 150% (por fraude/conluio), o que demonstra a ausência de dolo. A multa de 112,5% foi aplicada por suposta "supervalorização" do preço dos concentrados para "transferir lucros" à ZFM, o que a Recorrente nega veementemente.

- **Divergência de Classificação não Justifica Agravamento:** A Recorrente argumenta que a mera divergência de classificação fiscal não justifica o agravamento da penalidade, especialmente quando há laudos técnicos que apoiam sua classificação. A jurisprudência do CARF é pacífica nesse sentido.

- **Justificativa dos Preços e Margens:** A alegação de "supervalorização" carece de embasamento técnico e comparativo. O "concentrado" é o insumo de maior valor agregado na cadeia produtiva dos refrigerantes, responsável pelo sabor, cor e aroma do produto final, o que justifica seu preço. Estudos do BNDES e as particularidades tecnológicas de cada fabricante inviabilizam a comparação linear de preços e a alegação de "incongruência econômica" nas margens de lucro entre a HNK Logística (concentrados) e a HNK Indústria (bebidas).

- **Boa-fé da Recorrente:** A Recorrente demonstrou boa-fé ao responder tempestivamente a todas as intimações fiscais e fornecer a documentação solicitada, o que, conforme o CARF, deveria afastar o agravamento da multa.

A União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), apresenta as Contrarrazões para defender a manutenção do Acórdão recorrido e do auto de infração, que resultou na cobrança de IPI e multa. Os principais argumentos para manter a decisão são:

- **I. Contexto do Lançamento e Fundamentação do Acórdão Recorrido**

- **Origem da Exigência:** O auto de infração totaliza R\$ 83.414.633,14 em IPI, juros e multa de 112,5%, abrangendo o período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017. O motivo foi a glosa de créditos de IPI considerados indevidos devido a erro de classificação fiscal e de alíquota dos insumos.

- **Classificação Fiscal Errada:** A Fiscalização constatou que os insumos não se enquadram como "preparações compostas" (Ex 01 e Ex 02 do 2106.90.10 da TIPI). A classificação correta seria 2106.90.10 e 2106.90.90 (alíquota zero) ou 3302.10.00 (5% para odoríferas, mas sem liquidez para crédito arbitrado).

- **Multa Qualificada por Artifícios Dolosos:** A multa agravada de 112,5% foi aplicada pela identificação de artifícios dolosos visando a supervalorização dos preços dos insumos para aumentar os créditos fictos de IPI, apesar de não ter sido qualificada como fraude ou conluio (150%).

- **Entendimento da DRJ/10 (Acórdão Recorrido):** A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ10) julgou a Impugnação improcedente, mantendo a exigência com base nos seguintes pontos:

- Inaplicabilidade da isenção de IPI para produtos da Amazônia Ocidental que não utilizam diretamente matérias-primas regionais.
- Correção da glosa de crédito de IPI quando a isenção de ZFM é inaplicável.
- Classificação fiscal deve se basear nas características do momento do fato gerador, não em etapas futuras. O Ex 01 é para xarope composto que, por simples diluição, vira refrigerante, não para preparações que ainda requerem mais operações industriais.
- A tese do RE 592.891 (Tema 322 do STF) não autoriza crédito de IPI na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero.
- A supervalorização e transferência de lucro para a ZFM justifica o aumento da multa.
- Impossibilidade de arbitrar valor tributável para conceder créditos.

○ Laudos técnicos são observados apenas para aspectos técnicos, não para classificação fiscal.

• **II. Não Há Direito Automático a Crédito de IPI com Base no RE 592.891 para Alíquota Zero**

• **Distinção Crucial:** O cerne da questão é o erro na classificação fiscal e na alíquota dos produtos, e não um direito abstrato ao crédito. A União argumenta que o direito ao crédito, mesmo em caso de isenção, depende da alíquota a que o produto estaria sujeito.

• **Limitação do Precedente do STF:** O julgado do STF no RE 592.891 não abrange a classificação fiscal e nem as hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero. O próprio STF explicitou que o direito ao creditamento em aquisições da ZFM pressupõe produto submetido à tributação *positiva* na TIPI.

• **III. Classificação Fiscal dos Insumos ("Concentrados")**

• **Similaridade de Processos Produtivos:** A União afirma que o processo produtivo da HNK é substancialmente idêntico ao de outros fabricantes de bebidas (como Coca-Cola e PepsiCo), onde os "concentrados" são misturados a um "xarope simples" e aditivos para formar um "xarope composto", que depois é diluído e carbonatado para virar o produto final.

• **"Concentrado" como Matéria-Prima, Não Produto Final:** Os "concentrados" adquiridos pela HNK não constituem "preparações compostas" prontas (Ex 01 e Ex 02 do 2106.90.10 da TIPI) porque não se transformam em bebida por *simples diluição*. Eles são, na verdade, insumos que ainda precisam passar por um processo de industrialização (mistura com outros componentes) para formar o verdadeiro "xarope composto" que, este sim, teria a capacidade de diluição para gerar a bebida final.

• **Interpretação do Parecer Falcão Bauer:** A União defende a pertinência do parecer técnico do L.A. Falcão Bauer para a correta interpretação do conceito de "capacidade de diluição" contido no Ex 01 (1 parte de concentrado para 10+ partes de *bebida final*). Segundo esse parecer, a diluição do concentrado deve *produzir a bebida final* diretamente, sem outras etapas industriais intermediárias.

• **"Preparações Compostas" vs. "Concentrados":** A Fazenda Nacional destaca que o termo "concentrado" é comercial, enquanto o conceito legal é "preparações compostas". Nem todo concentrado é uma preparação composta.

• **"Tratamento Complementar" na NESH:** A Nota Explicativa 12 (NESH) ao código 2106, ao mencionar "simples diluição em água ou depois de tratamento complementar", refere-se a tratamentos como cozimento, dissolução ou ebulição, e

não à mistura de substâncias diferentes em um reator, que é uma operação de transformação industrial.

- **Transformação Industrial:** A mistura dos "concentrados" e aditivos no estabelecimento da Recorrente para formar o "xarope composto" caracteriza uma operação de transformação, resultando em um produto novo com enquadramento fiscal diferente, conforme o Art. 4º, I, do RIPI/2010.

- **IV. Irrelevância dos Laudos Técnicos Privados para Classificação Fiscal**

- **Classificação Fiscal é Atividade Jurídica:** A União invoca o Art. 30, § 1º, do Decreto 70.235/1972, que estabelece que laudos técnicos (inclusive do INT) são para aspectos técnicos, *não* para classificação fiscal de produtos. A classificação fiscal é uma atividade jurídica, não técnica, e a autoridade julgadora forma sua convicção livremente (Art. 29 do Decreto).

- **Falhas nos Laudos da Recorrente (IPT e Sandler & Travis):**

- **IPT:** Embora descreva o processo produtivo (mistura em reator), seu teste de "determinação da diluição do concentrado na bebida final" é falho. Ele mede o teor do concentrado na bebida *final* (que já contém outros ingredientes misturados), e não a "capacidade de diluição" do concentrado *em si* para se tornar uma bebida por simples diluição, conforme exigido pelo Ex 01. A conclusão do IPT é vista como uma interpretação jurídica equivocada.

- **Sandler & Travis:** Considerado um laudo baseado em interpretação errônea das regras e notas do Sistema Harmonizado, sem descrição técnica útil e com base em informações gerais fornecidas pela própria empresa, sem aprofundamento nos conceitos de "capacidade de diluição" e "tratamento complementar".

- **V. Legalidade da Multa Agravada de 112,5% por Supervalorização**

- **Natureza Dolosa da Manipulação:** A Fazenda Nacional sustenta que a multa de 112,5% não é por mera divergência de classificação, mas sim por "artifícios dolosos" na manipulação dos preços dos insumos. Embora não tenha sido constatada fraude ou conluio (que implicaria multa de 150%), a intencionalidade de aumentar indevidamente os créditos de IPI e transferir lucros para a ZFM justifica a agravante, conforme os arts. 68, §1º, IV, e 80, §6º, I, da Lei 4.502/1964.

- **Discrepância de Margens:** A Fiscalização apontou que as margens brutas da HNK Logística (fornecedora da ZFM) foram de 90% e 89% em 2016 e 2017, respectivamente, enquanto as da HNK Indústria (fabricante de bebidas) foram de 28% e 24% no mesmo período. A União argumenta que não há razão econômica para tamanha discrepância.

- **Valor Agregado da Marca, Não do Insumo:** A Fazenda contrapõe o argumento da Recorrente de que o "concentrado" tem o maior valor agregado.

Argumenta que a *marca* (de propriedade da HNK BR Indústria, como SCHIN, que tem status de Alto Renome no INPI) é o que confere maior valor aos produtos no mercado, e não o insumo em si, que tem baixo custo de produção.

- **Vedação de Aumento Artificial da Base de Cálculo:** A União defende que a legislação do IPI (inspirada nos arts. 195 e 196 do RIPI/2010) veda o aumento artificial da base de cálculo de operações isentas com a finalidade de maximizar créditos indevidos e favorecer a evasão fiscal. A jurisprudência do STJ limita a base de cálculo do IPI aos gastos de produção, excluindo bens intangíveis.

- **Proteção do Erário:** A manipulação intencional dos preços para aumentar indevidamente os benefícios fiscais associados à ZFM atenta contra o direito fundamental difuso de todos os cidadãos à proteção do erário.

Posteriormente a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou em e-fl. 3.353 fatos novos em relação ao laudo do IPT da equipe Equipe Especial de Fiscalização do setor de bebidas/Cofis/RFB.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

O recurso é tempestivo e atende os requisitos formais de admissibilidade.

Fato relevante no processo foi a juntada de relatório sobre o parecer técnico do IPT desenvolvido pela Equipe Especial de Fiscalização do setor de bebidas/Cofis/RFB, que assim concluiu:

Síntese dos fatos apurados

37) O "Parecer Técnico nº 21 096-301" ocultou o quesito/objeto da perícia exposto pelo Grupo Heineken para o IPT por meio de e-mail enviado em 27/11/2017:

avaliar se os insumos da ZFM deveriam ter sido classificados no Ex 01 do código 2106.90.10 (tese do cliente) ou no código 21.06.90.10 (tese do Fisco)

38) O parecer não incluiu qualquer manifestação sobre a possibilidade de aplicação do código 21.06.90.10. Pelo que indicou Ofício enviado pelo IPT para a RFB, o completo silêncio dos autores do parecer em relação à tese do Fisco ocorreu porque em momento posterior o cliente resolveu "alterar o escopo do trabalho inicialmente ajustado".

38.1 - Se o IPT tivesse reunido elementos que servissem para descartar o código apontado pelo Fisco, obviamente que o cliente teria interesse que esses

elementos fossem apresentados no parecer, de modo a amparar sua tese no litígio descrito no e-mail de 27/11/2017.

38.2 - Assim, o pedido para que o parecer silenciasse sobre a possibilidade de aplicação do código 21.06.90.10 só pode ser explicado pelo interesse do cliente em ocultar a inexistência de fundamentos técnicos contrários à tese do Fisco.

39) Mais recentemente, o Grupo Heineken buscou esconder da fiscalização da RFB o conteúdo das informações enviadas para o IPT por meio da mensagem de 27/11/2017, tendo apresentado declaração inverídica.

40) De acordo com e-mail enviado em 27/11/2018, já na fase final do trabalho, a equipe do IPT perguntou ao cliente se a preparação elaborada na ZFM incluía “qualquer outro composto que não seja oriundo do extrato vegetal”.

40.1 - A remetente da mensagem também indicou que, se a resposta ao questionamento fosse positiva, o IPT poderia confirmar que as preparações da ZFM são os concentrados do Ex 01 do código 2106.90.10, como desejava o cliente. Caso a resposta fosse negativa, os bens deveriam ser classificados na posição 13.02.

40.2 - Por meio de e-mail enviado em 18/12/2018, o cliente respondeu que eram adicionados outros compostos aos extratos vegetais, o que confirmaria sua tese.

40.3 - O parecer do IPT omitiu os fatos descritos neste item, ou seja, não explicou a forma como chegou à conclusão favorável ao cliente.

40.4 - Note-se que a hipótese de que os insumos da ZFM fossem classificados na posição 13.02 é absurda. Além disso, é incompreensível que profissionais técnicos demonstrem na fase final do trabalho desconhecer se a mercadoria objeto do laudo inclui “qualquer outro composto que não seja oriundo do extrato vegetal”.

41) A fiscalização da RFB constatou que as fontes técnicas citadas na bibliografia do Parecer Técnico nº 21 096-301 não amparam a conclusão registrada pelos seus autores. Tal fato ficou comprovado quando a diretoria do Instituto, além de não apresentar qualquer subsídio oferecido por essas fontes relativo a concentrados para bebidas, declarou para a RFB que “O escopo do trabalho contratado teve por base as Regras de Interpretação do Sistema Harmonizado”.

42) A principal análise química realizada pela equipe do IPT(espectrofotometria) apurou as diferenças de peso entre os insumos da ZFM e as bebidas elaboradas a partir deles. Questionada pela RFB sobre o motivo para a execução de análise trabalhosa e inútil para a solução do litígio descrito no e-mail de 27/11/2017 (jamais se cogitou a possibilidade de classificação dos insumos no Ex 02 do código 2106.90.10), a diretoria do IPT não apresentou explicações.

Diante de tal fato, verifico que a contribuinte não foi intimada para se manifestar sobre tais documentos e assim, podendo acarretar cerceamento de defesa.

Dessa forma, converto o feito em diligência para que a contribuinte se manifeste no prazo de 15 (quinze) dias.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior