



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10320.000824/2010-09  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-006.987 – 3ª Turma  
**Sessão de** 14 de junho de 2018  
**Matéria** IPI - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO "FICTO" DO IPI. IMPOSSIBILIDADE, SALVO POR EXPRESSA DISPOSIÇÃO LEGAL.

Salvo por expressa disposição legal, não cabe o creditamento "ficto" (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, inclusive os provindos da Zona Franca de Manaus, por incompatível com a técnica da não-cumulatividade adotada para o imposto, que se dá compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, e art. 49 do CTN).

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. ABRANGÊNCIA TERRITORIAL. JURISDIÇÃO DO ÓRGÃO PROLATOR.

O limite territorial de Mandado Coletivo de Segurança está restrito à jurisdição do órgão prolator, conforme art. 16 da Lei nº 7.347/85, inserido pelo art. 2º-A da Lei nº 9.494/97, sendo irrelevante que o trânsito em julgado tenha-se dado antes desta alteração legislativa, por ter eficácia meramente declaratória (entendimento do STF, consignado no Ag. Reg. na Reclamação nº 7.778/SP, afeta ao MS nº 91.00477834, da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola).

CREDITAMENTO "FICTO" NAS AQUISIÇÕES DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. CONDICIONANTE. PRODUTOS ELABORADOS COM MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL.

Somente os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, dão direito ao estabelecimento industrial adquirente ao

creditamento do IPI como se devido fosse, não estando aí contemplados, portanto, os produtos elaborados com insumos que já sofreram um processo de industrialização, como os utilizados na fabricação de concentrados para refrigerantes (art. 175, c/c art. 82, do RIPI/2002).

#### CONFLITO DE COMPETÊNCIAS ENTRE A SUFRAMA E A RECEITA FEDERAL. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em conflito de competências entre a SUFRAMA e a Receita Federal. A autarquia aprova os projetos dos fabricantes de concentrados para refrigerantes localizados na Amazônia Ocidental, cabendo ao Fisco analisar a legitimidade da utilização do benefício, verificando se foi atendida a exigência de emprego de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. As competências são exercidas concorrentemente, observando-se inclusive que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art. 37, XVIII, da Constituição Federal).

#### REDUÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO IPI. DESCUMPRIMENTO DAS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES. IMPOSSIBILIDADE.

Para a utilização da redução em 50 % dos refrigerantes e refrescos contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná de que trata Nota Complementar NC (22-1) da TIPI, até junho de 2010, era imprescindível parecer prévio da Receita Federal mediante expedição de Ato Declaratório Executivo, sendo incabível a aplicação da retroatividade benigna do art. 106 do CTN, no que se refere à ausência desta exigência no RIPI/2010.

#### NÃO APLICAÇÃO DE PENALIDADES. DECISÃO FINAL ADMINISTRATIVA IRRECORRÍVEL POSTERIOR AO FATO GERADOR. DESCABIMENTO.

Por força regulamentar, a dispensa de penalidades prevista no art. 486, II, "a", do RIPI/2002 (tacitamente revogado pelo art. 100, II, do CTN, e cuja base legal - art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 - foi expressamente revogada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/2007, mas, ainda assim, mantido no RIPI/2010), não se aplica, por óbvio, quando a interpretação adotada só consta de decisão irrecorrível de última instância administrativa proferida após a ocorrência do fato gerador.

#### DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. CINCO ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. DEDUÇÃO DE DÉBITOS COM CRÉDITOS INDEVIDOS. EQUIPARAÇÃO A PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme jurisprudência vinculante do STJ (REsp nº 993.164/MG, julgado na sistemática do art 543-C do antigo CPC - Recursos Repetitivos), para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência de pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I do CTN (cinco anos, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). Ainda, sendo os créditos indevidos, inaplicável o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 124 do

RIP/2002, que considera pagamento a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Demes Brito.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 2.087 a 2.174), interposto pelo contribuinte, contra o Acórdão 3302-002.918, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 1.964 a 1.990), sob a seguinte ementa:

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

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005*

*INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS FICTOS DO IPI. IMPOSSIBILIDADE.*

*Por falta de previsão legal, são insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos fictos do IPI, calculados sobre insumos isentos industrializados na Zona Franca de Manaus (ZFM), por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus.*

*INSUMOS DESONERADOS DO IMPOSTO. DIREITO A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do contribuinte os créditos do IPI concernentes a insumos onerados pelo imposto na operação de aquisição ou entrada no estabelecimento industrial.*

**REDUÇÃO DA ALÍQUOTA DO IPI. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Até advento do RIPI/2010, a redução de 50% (cinquenta por cento) da alíquota do IPI dos refrigerantes e refrescos, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, estava condicionada ao prévio reconhecimento por ato declaratório expedido por autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005*

**DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL DO PRAZO DE DECADÊNCIA. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE. POSSIBILIDADE.**

*Nos casos em que não houve pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo quinquenal de decadência do direito de constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. REDUÇÃO AO PERCENTUAL NORMAL. POSSIBILIDADE.**

*1. A imposição de multa de ofício qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) somente é cabível nas situações em que haja comprovação do evidente o intuito fraude, mediante ação ou omissão dolosa do contribuinte.*

*2. Na ausência de comprovação das condutas qualificadoras, o percentual da multa de ofício qualificada deve ser reduzido ao percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento).*

**MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI. PERCENTUAL NORMAL. CABIMENTO.**

*Se constatada no âmbito do procedimento fiscal, a falta de recolhimento do IPI configura infração sancionada com a multa de ofício normal, com o percentual de 75% (setenta e cinco por cento).*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005*

**MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. TRÂNSITO EM JULGADO. FILIADOS DA ASSOCIAÇÃO AUTORA PERTENCENTE A OUTRA JURISDIÇÃO. EXTENSÃO DA COISA JULGADA PARA ALÉM DOS LIMITES TERRITORIAIS DO JUÍZO PROLATOR. IMPOSSIBILIDADE.**

1. O art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 1997, ao modificar o art. 16 da Lei nº 7.347, de 1985, trouxe a tempestiva limitação geográfica para o provimento judicial, estabelecendo sua força apenas no território do órgão prolator.

2. O fato de o Mandado de Segurança Coletivo ter sido impetrado antes da referida mudança legislativa não tem o condão de mudar os limites territoriais da coisa julgada em sede desta demanda coletiva, isso porque a inovação legal é meramente declaratória, uma vez que os limites da decisão estão diretamente ligados à competência jurisdicional, que já era definida pela Constituição.

*MULTA DE OFÍCIO. PROCEDIMENTO EM CONSONÂNCIA COM INTERPRETAÇÃO FISCAL EXARADA EM DECISÃO DE ÚLTIMA INSTÂNCIA. FATOS GERADOS ANTERIORES A DECISÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*O contribuinte que age de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, seja ou não parte o interessado, somente está dispensado da multa de ofício somente se a decisão for proferida antes da ocorrência dos fatos geradores do imposto lançado.*

*Recurso de Ofício Provido em Parte. Recurso Voluntário Negado.*

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 2.459 a 2.467), o contribuinte alega que o acórdão recorrido adota entendimento divergente em relação a diversas questões: (1) Decadência; (2) Desconsideração dos benefícios fiscais concedidos pela SUFRAMA; (3) Conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do DL nº 1.435/75; (4) Aplicação da coisa julgada em Mandado de Segurança Coletivo; (5) Crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus; (6) Cabimento da multa de ofício; e (7) Redução de 50% na alíquota de IPI, com aplicação da retroatividade benigna do RIPI/2010.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 2.469 a 2.506), nas quais, em caráter preliminar, suscita o não conhecimento do Recurso na parte em que fala da desconsideração dos benefícios fiscais concedidos pela SUFRAMA, alegando que "*Não há similitude fática entre os arestos confrontados, porquanto ambos os paradigmas analisaram se Secretaria da Receita Federal detém competência para constituir o crédito tributário na hipótese de descumprimento do processo produtivo básico, a par da manifestação da SUFRAMA, ao passo que o acórdão recorrido não olvidou que a recorrente seguiu as determinações dos atos da Suframa. Porém, foi mais além, porquanto asseverou que não se trata da hipótese prevista no regulamento, e a isenção foi indevidamente utilizada pelo fornecedor*".

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O recorrente solicitou a retirada de pauta por não ter tomado ciência do despacho de admissibilidade. O RICARF não determina ciência ao recorrente no caso de admissibilidade integral do Recurso Especial.

Quanto ao **conhecimento** do Recurso Especial, efetivamente temos que analisar como o devido cuidado o seu cabimento no caso específico do suposto "conflito de competências" entre a SUFRAMA e a RFB. Como bem diz a PGFN:

**Não há que se falar em conflito entre a SUFRAMA e a Receita Federal. Os dois órgãos adotam procedimentos diferentes para finalidades diferentes. A fiscalização reconheceu que o projeto de Recofarma permanece válido, e nem sequer efetuou análise do cumprimento de PPB por parte desta empresa. Todavia, diferentemente do caso ora analisado, nos acórdãos apontados como paradigmas pela recorrente, o que se discutiu foi a competência ou não da SRF em analisar os requisitos para o cumprimento do PPB, conforme se verifica das ementas abaixo colacionadas, verbis:**

**Acórdão nº 9303-002.664**

***IPI. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. REQUISITOS. COMPETÊNCIA PARA APURAÇÃO***

*Por expressa determinação de decreto regulamentar, é da competência do Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus a análise do atendimento ao processo produtivo básico para fins de aprovação de projeto industrial a ser beneficiado com a isenção de que trata o Decreto-Lei nº 288/67 com a redação que lhe deu a Lei nº 8.387/91. Definidos em Resolução daquele órgão, regularmente expedida, cabe sua observância pela Secretaria da Receita Federal.*

**Acórdão nº 9303-003.825**

***POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO DA ETAPA PREVISTA NA LETRA "H" DO ARTIGO 1º DA PORTARIA INTERMINISTERIAL Nº 185/93, PARA EMPRESA ESTABELECIDADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS.***

*Não cabe restringir a possibilidade de terceirização à empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus e com projeto aprovado pela SUFRAMA, para o gozo do benefício de isenção do IPI, quando a norma pertinente não o faz expressamente e o órgão responsável pela concessão do processo produtivo básico autorizou a terceirização da etapa "h" nesses termos.*

À evidência, total razão assiste à Fazenda Nacional, pelo que, **nesta parte, não conheço do Recurso Especial.**

No **mérito**, segmentemos os assuntos em discussão, seguindo ordem um pouco diversa da adotada no Recurso Especial (sem prejuízo do enfrentamento de todos os temas trazidos à nossa apreciação):

### **1. Direito (em caráter geral) ao creditamento “ficto” nas aquisições de insumos isentos da ZFM**

Em relação creditamento "ficto" (como se devido fosse), na aquisição de insumos isentos (em geral), já está por mais que superado o entendimento (ainda por muitos aventado) do STF no RE nº 212.484-2/RS, que dava este direito (coincidente, a um engarrafador da Coca-Cola).

Hoje, a posição do STF é contrária, conforme se vê na seguinte ementa:

*IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI ....*

*(RE nº 566.819/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Dje 10/02/2011)*

Permanecem em Repercussão Geral somente as aquisições da Zona Franca de Manaus (RE nº 592.891/SP).

Isto não significa que esteja sendo reconhecido o direito na pendência daquele julgamento. Pelo contrário, é pacífica a (recente) jurisprudência do CARF em não admiti-lo, conforme exemplificado nas ementas parcialmente transcritas a seguir

#### **Acórdão nº 3302-004.629 (de 27/07/2017):**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009*

*CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STF.*

*Excepcionadas as permissões previstas na lei, é vedada a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos de IPI na aquisição de insumos isentos, uma vez que inexistente montante do imposto cobrado na operação anterior e conforme jurisprudência do STF nos RE nº 370.682 e nº 566.819.*

*(...)*

#### **Acórdão nº 3302-005.225 (de 26/02/2018)**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010*

*INSUMOS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS.  
CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

*O adquirente de produto isento e oriundo da Zona Franca de Manaus não possui direito ao crédito presumido.*

*Recurso Voluntário Negado*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Observe-se que no primeiro acórdão explícita está a motivação para o não reconhecimento (a não ser que exista expressa previsão legal em contrário), na aquisição de insumos desonerados do imposto (sejam eles não tributados, isentos ou tributados à alíquota zero): não há imposto cobrado na operação anterior.

A sistemática da não-cumulatividade do IPI é a do "imposto contra imposto" (*tax on tax*) e não "base contra base" (*basis on basis*), como ocorre com o IVA europeu.

Assim, não se tributa o valor agregado. Desconta-se do imposto devido o cobrado na operação anterior, conforme preceituado em nível constitucional:

*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*(...)*

*IV - produtos industrializados;*

*(...)*

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

*I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

*II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;*

Não poderia ser diferente a dicção do Código Tributário Nacional, norma geral tributária:

*Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.*

A Súmula CARF nº 18 vai no mesmo sentido, só que tratando de alíquota zero (a "lógica" é mesma):

*Súmula CARF nº 18: A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.*

## **2. Abrangência do Mandado de Segurança Coletivo**

Aduz a recorrente que teria direito aos créditos de IPI em questão, porque estaria abarcada pela coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.00477834, que assegurou aos associados da Associação dos Fabricantes Brasileiros de

Coca-Cola (AFBCC) o direito de se creditar do IPI relativo à aquisição de insumos isentos adquiridos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, utilizados na industrialização dos seus refrigerantes sujeitos ao IPI. Todavia, este entendimento não merece guarida.

Esta discussão está superada, pois foi objeto Ag. Reg. na Reclamação nº 7.778/SP, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em Processo de outro fabricante (Companhia de Bebidas Ipiranga), mas que trata exatamente da mesma ação, e já transitou em julgado:

*Agravo regimental em reclamação. 2. Ação coletiva. Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. Art. 16 da Lei n. 7.347/1985. 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. Não ocorrência de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição de efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.*

Veja-se ainda que a legislação é a mesma utilizada como razão de decidir no julgamento do Recurso Voluntário, ficando isto mais que claro no voto do acórdão do STF:

*"Pelo que percebo, o art. 16 da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, inserido pelo art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 10 setembro de 1997, compatibiliza-se com o atual sistema jurídico pátrio, na medida em que preserva a higidez relativa à competência jurisdicional de cada órgão do Poder Judiciário, evitando, destarte, uma conhecida deficiência oriunda do processo de natureza coletiva que dava ensejo a inúmeras distorções, quando permitia, v. g., que juízes de piso se investissem de uma pretensa "jurisdição nacional"."*

Não é diferente a jurisprudência do CARF:

**Acórdão nº 3402-004.827 (de 29/01/2018)**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2011

(...)

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA.  
EFEITOS. ATOS DA AUTORIDADE IMPETRADA.

*O mandado de segurança, individual ou coletivo, trata-se de remédio constitucional que visa reparar ato comissivo ou omissivo inquinado de ilegalidade ou de abuso de poder de responsabilidade de autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.*

*Fixados o ato coator e a autoridade coatora na impetração do mandado de segurança é contra eles que se dirige a ordem judicial que concede a segurança definitiva ao final do processo. Embora seja a pessoa jurídica (no caso, a União Federal) que suportará os efeitos patrimoniais da correção do ato coator, isso só se dará em relação a ato administrativo de competência da autoridade impetrada.*

*Independentemente da questão acerca da limitação subjetiva da sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo, referida no art. 2A da Lei 9.494/1997, a segurança concedida em sentença de mandado de segurança, inclusive o coletivo e o preventivo, por determinação constitucional, tem aplicação restrita aos atos de competência da autoridade impetrada, salvo expressa ressalva judicial em sentido contrário.*

(...)

### **3. Direito (específico) ao creditamento “ficto” nas aquisições de insumos elaborados com matérias-primas da Amazônia Ocidental**

Em uma situação específica, há previsão legal para o creditamento "ficto" em questão, desde que preenchidas as condições do art. 175, c/c art. 82, III, do RIPI/2002 (vigente à época):

*Art. 175. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 82, desde que para emprego como MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).*

(...)

*Art. 82. São isentos do imposto:*

(...)

*III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 34).*

O que aqui está em litígio é se o produto (Coca-Cola) é fabricado com "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional".

O industrial adquire, da RECOFARMA (localizada na ZFM/AO) concentrados para fabricação de refrigerantes, na forma de "kits", para depois misturá-los e diluí-los, para a obtenção do produto final.

Ocorre que, no caso da Coca-Cola, um dos insumos utilizados no concentrado é o **corante caramelo**, que é um produto intermediário, resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos, **não** havendo, portanto, o direito ao alentado creditamento.

Atesta isto a transcrição de excerto das Contrarrazões da PGFN (fl. 2.482):

*"A própria contribuinte informa que a Recofarma não se utiliza de matérias-primas de produção regional em seu processo industrial de fabricação do concentrado para refrigerantes, mas sim de **corante caramelo, que é produto intermediário/industrializado**, elaborado a partir do açúcar e do álcool, também intermediários/industrializados, e não matérias primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional".*

E, observe-se que a isenção do IPI prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 é objetiva (em virtude do produto), e não subjetiva (em função da qualidade do beneficiário). Assim, para se verificar a existência do direito ao benefício, é irrelevante identificar qual a pessoa jurídica que é responsável por cada etapa da cadeia produtiva (1ª ou 2ª industrialização), devendo-se apenas analisar o produto fabricado e as matérias-primas utilizadas na sua elaboração. Por exemplo, se a industrialização do corante caramelo fosse realizada por Recofarma, em nada mudaria o entendimento aqui exposto, pois o produto comercializado com a isenção continuaria tendo como insumo o corante caramelo:

Transcrevo ementa de acórdão recente do CARF tratando do assunto:

**Acórdão nº 3302-004.629 (de 27/07/2017)**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS ISENTOS ADVINDOS DA ZFM. CREDITAMENTO FICTO.

*Somente geram crédito ficto de IPI os insumos isentos advindos da Amazônia Ocidental, na qual se inclui a ZFM, como se devido fosse, quando empregados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do imposto, desde que tenham sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, por força do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.*

**4. Competências da SUFRAMA e da Receita Federal**

Deixo de analisar esse item por não ter sido conhecido, por unanimidade de votos.

Para justificar a concessão de um benefício tão oneroso aos cofres públicos, o legislador procurou se certificar de que o processo produtivo atenderia à política de desenvolvimento da agropecuária e agroindústria da Amazônia Ocidental.

A Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) é uma autarquia vinculada ao Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços que administra a Zona Franca de Manaus, com a responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade econômica e melhoria da qualidade de vida das populações locais.

Assim, é natural que o mecanismo escolhido pelo legislador para demonstrar que o projeto produtivo atende à política de desenvolvimento da agropecuária e agroindústria da região tenha sido a aprovação pela SUFRAMA.

Mas é a Receita Federal do Brasil, vinculada ao Ministério da Fazenda, quem tem a competência para verificar o cumprimento de todos os requisitos quando da efetiva utilização de benefícios fiscais, e cobrar os valores de imposto que sejam devidos, observando-se inclusive que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art. 37, XVIII, da Constituição Federal).

Não há que se falar em conflito entre a SUFRAMA e a Receita Federal. A autarquia, exercendo sua competência, aprovou o projeto de Recofarma, que reconhecidamente permanece válido para fins de atendimento a um dos requisitos previstos no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75. O Fisco, exercendo a sua competência, analisou a legitimidade da utilização da isenção, e constatou que não foi atendida a exigência de emprego de matéria-prima extrativa vegetal de produção regional. As competências são exercidas concorrentemente, respeitando-se a área de atuação de cada órgão.

A Receita Federal não afastou a Resolução da SUFRAMA e nem disse que ela estaria equivocada. O que se fez, nestes autos, foi unicamente concluir que a exigência imposta não foi observada pela empresa.

Arrematando o assunto trago recente acórdão do CARF a respeito:

**Acórdão nº 3402-004.828 (de 29/01/2018)**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS  
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/04/2014 a 31/12/2014*

*(...)*

*COMPETÊNCIA. RECEITA FEDERAL. FISCALIZAÇÃO.  
ZONA FRANCA DE MANAUS.*

*É competência da Receita Federal a verificação da legitimidade dos créditos apropriados pela contribuinte em sua escrita fiscal, inclusive, relativamente à verificação se os produtos adquiridos com isenção foram elaborados, no estabelecimento da fornecedora, com matérias-primas agrícolas e extrativas*

*vegetais de produção regional, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 (arts. 95, III e 237 do RIPI/2010).*

(...)

## **5. Redução das alíquotas dos refrigerantes**

A questão é tão simples como o trecho de ementa de acórdão do CARF que transcrevo a seguir:

### **Acórdão nº 3302-004.630 (de 27/07/2017)**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008*

*FALTA DE LANÇAMENTO. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA DE 50%. FALTA DE CUMPRIMENTO DE REQUISITO.*

*Para a utilização da redução de alíquota em 50%, de que trata Nota Complementar NC (22-1) da TIPI, até junho de 2010 era imprescindível o parecer prévio da SRFB mediante a expedição de Ato Declaratório Executivo.*

(...)

Vejamos o que dizia a Nota Complementar (22-1) da TIPI/2002 (visando, dentro de princípio da seletividade, tributar menos produtos mais saudáveis):

*NC (22-1) Ficam reduzidas de cinquenta por cento as alíquotas do IPI relativas aos refrigerantes e refrescos, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, classificados no código 2202.10.00, que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério.*

O RIPI/2002, vigente à época dos fatos geradores previa o seguinte:

*Art. 65. Haverá redução:*

*I - das alíquotas de que tratam as Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1) da TIPI, **que serão declaradas, em cada caso, pela SRF**, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento MAPA, quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício; e*

(...)

*§ 1º Os Ministros da Fazenda e da Agricultura, Pecuária e Abastecimento poderão expedir normas complementares para execução do disposto no inciso I.*

Estas normas complementares do § 1º estão na Portaria Interministerial nº 113/77:

**1. Para a percepção do benefício** instituído pelo Decreto nº 75.659, de 25 de abril de 1975, a partir de 1º de novembro de 1975, **os fabricantes** (ou equiparados) dos refrigerantes, refrescos e néctares, que contiverem suco de fruta ou extrato de semente de guaraná, **deverão requerer ao Coordenador do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal a Declaração** a que se refere o art. 3º do decreto nº 78.289 de 18 de agosto de 1976.

(...)

**4. O Departamento Nacional de Serviços de Comercialização (DNSC) examinará o processo e informará o(s) referido(s) produto(s) se enquadra(m) ou não nos respectivos padrões .... O processo será encaminhado a seguir à Coordenação do Sistema de Tributação que emitirá o competente Ato Declaratório ou denegará o pedido, com base na informação do DNSC.**

Como já estava dito no RIPI/2002, e está mais que explicitado nessas normas complementares, o fabricante só poderia se valer da redução de 50 % se tivesse um **Ato Declaratório específico para ele.**

O RIPI/2010 deixou de estabelecer condicionantes pra esta redução (no caso, a prévia emissão de um Ato Declaratório, pela Receita Federal).

Sim, e isto em algo pode afetar fatos geradores ocorridos em 2004 e 2005??  
Em princípio, parece evidente que não, mas suscita o contribuinte a "retroatividade benigna" do art. 106 do CTN, que se aplicaria ao caso, pois o novo Regulamento deixou de definir o ato como infração. Vejamos o que diz o citado dispositivo:

**Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

**I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;**

**II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

**a) quando deixe de defini-lo como infração;**

**b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;**

**c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.**

Lendo-se o que prescreve a norma geral tributária, só poderia haver alguma dúvida no que tange às alíneas "a" e "b" do inciso II.

- Alínea "a": a norma não tratava de definição de infração, mas sim da fixação de requisitos para fruição da redução.

- Alínea "b": deixou de ser uma exigência, mas, quando era, implicava falta de pagamento de tributo.

Descabido, portanto, o argumento da retroatividade benigna do RIPI/2010.

Alega a autuada, ainda, que um decreto (no caso, o RIPI/2002) não poderia criar obrigação não prevista em lei.

Em primeiro lugar, como visto, o embasamento para esta redução não é o RIPI, mas sim o Decreto nº 75.659/75. Mas, isso pouco importa. Para o IPI, já as próprias alíquotas podem ser mudadas (para mais ou para menos) por decreto, observado o princípio da seletividade, e estabelecer exigências para a concessão de uma redução, justamente em razão deste princípio (comprovar que o produto efetivamente é "mais "saudável"), é o que foi feito.

## 6. Redução da Multa de Ofício

A questão gira em torno do seguinte dispositivo do RIPI/2002:

*Art. 486. Não serão aplicadas penalidades:*

(...)

*II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II):*

*a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea a);*

Este mesmo dispositivo foi mantido no RIPI/2010 – apesar de ter sido revogado tacitamente pelo inciso II do art. 100 do CTN e, de sua base legal (art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64) ter sido expressamente revogada por uma lei anterior (Lei nº 11.488/2007, art. 13) – então, temos que "enfrentá-lo".

Mas, neste caso, a solução é muito simples. A decisão da CSRF trazida pela recorrente, que admitiu o creditamento na aquisição de insumos isentos (ainda baseada naquela mais que superada decisão proferida pelo STF no julgamento do RE nº 212.484-2/RS) foi prolatada em 24/07/2006, enquanto os fatos geradores são de 2004 e 2005 (seria "adivinhação").

Cabível, portanto, a multa de ofício de 75 %.

## 7. Decadência

O tema não é mais passível de discussão no CARF, a teor do art. 62, § 2º, do RICARF, pois há decisão vinculante do STJ, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC (Recursos Repetitivos), no julgamento do REsp nº 973.733/SC, trazido pela PGFN em suas Contrarrazões e cuja ementa transcrevo parcialmente a seguir:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO*

*POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção ...)*

*(REsp nº 973.733/SC, Relator Min. Luiz Fux, Dje: 18/09/2009)*

Existe inclusive Súmula do mesmo STJ a respeito:

**Súmula 555:** *Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.*

Para a solução do litígio, resta então unicamente saber o que efetivamente ocorreu no caso concreto, no que se refere (i) ao pagamento antecipado e (ii) à declaração do débito, caso tenha havido o pagamento.

O lançamento de ofício foi decorrente de glosas de valores de créditos "fictos" do IPI na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus. Reconstituída a escrita fiscal, foram apurados os valores do tributo objeto do lançamento, com multa de ofício de 75 % e juros de mora.

Claro está, portanto, que o estabelecimento autuado não apurou saldo devedor em nenhum dos períodos autuados, não se podendo cogitar, então, de ter havido qualquer pagamento, e nem mesmo declaração de débitos (declarações estas que, ainda que, por equívoco, existissem, em nada poderiam influenciar na solução da lide, em razão da ausência de pagamento).

Assim, à vista da jurisprudência vinculante do STJ, aplica-se, para fins de delimitação do prazo decadencial, a regra do art. 173, I, do CTN – repito: cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Adotado este entendimento no caso concreto, reproduzo aqui o consignado no voto condutor no acórdão recorrido, que espelha o que também aqui decido:

*“Dessa forma, com base no referido comando legal, em relação aos fatos geradores do IPI ocorridos até o dia 20/12/2004 (2º decênia do mês de dezembro de 2004), o prazo decadencial teve início em 1/1/2005 e término em 31/12/2009, portanto, na data*

*da conclusão do lançamento, que aconteceu em 1/4/2010, com a ciência da autuada da autuação em apreço, inequivocamente, tais débitos já estavam extintos em razão do transcurso do prazo quinquenal de decadência.*

*Dessa forma, no entendimento deste Relator, a decisão de primeiro grau aplicou, com correção, a regra de contagem do prazo decadencial aplicável aos débitos do IPI objeto da autuação em apreço, portanto, não merece qualquer reparo.”*

Por derradeiro (razão pela qual é o derradeiro assunto), tratemos de norma do RIPI/2002, que poderia dar margem a dúvida:

*Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei nº 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 49).*

***Parágrafo único.** Considera-se pagamento:*

*(...)*

***III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos **admitidos**, sem resultar saldo a recolher.***

Por tudo que aqui foi visto, eles são inaplicáveis ao caso concreto, pois os créditos são **indevidos** (conclusão a que se chega, ao final deste voto).

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, na parte conhecida.

(assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas