



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10320.721286/2015-96
Recurso Embargos
Acórdão nº 3402-007.226 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2020
Embargante COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

EMBARGOS. ERRO MATERIAL. LAPSO MANIFESTO E CONTRADIÇÃO. ACOLHIMENTO.

Havendo inexatidão devido a lapso manifesto entre o julgamento e parte da fundamentação do respectivo voto que embasou a conclusão do Colegiado, deve ser sanado o equívoco através da retificação do texto e da Ementa, sem modificação quanto ao resultado do julgamento original.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não sobrestar o julgamento dos Embargos de Declaração e no mérito, acolher em parte os Embargos de Declaração, sem atribuição de efeitos infringentes, para que seja corrigido erro material e sanada contradição nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Marcio Robson Costa (Suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente convocada) e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração manejados pelo contribuinte em desfavor do Acórdão 3402-005.292, de 19 de junho de 2018, cujos fundamentos que embasaram a referida decisão podem ser resumidos nas ementas a seguir transcritas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. INSUMOS ORIGINÁRIOS DA
ZFM.REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A manutenção do crédito de que trata o art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.435/75 é aplicável desde que: a) o produto tenha sido elaborado com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; b) o produto tenha sido adquirido de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e cujo projeto (PPB) tenha sido aprovado pelo Conselho de administração da SUFRAMA; e c) o produto seja empregado pelo industrial adquirente como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI.

CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS.
AMAZÔNIA OCIDENTAL. GLOSAS

O princípio da não cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos do estabelecimento do contribuinte com o crédito relativo ao imposto que fora cobrado na operação anterior referente à entrada de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Não havendo exação de IPI nas aquisições desses insumos, por serem eles isentos, não há valor algum a ser creditado.

Devem ser mantidas as glosas relativas aos produtos adquiridos pela contribuinte que não foram produzidos com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais regionais, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, mas com produtos industrializados.

Não há previsão legal para a apropriação de crédito pela contribuinte em relação ao produto adquirido com a isenção de que trata o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967.

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

O art. 2ºA 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. 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.

O MSC, por determinação constitucional, tem aplicação restrita aos atos de competência da autoridade impetrada, salvo expressa ressalva judicial em sentido contrário.

MULTA DE OFÍCIO. INEFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. PREVISÃO EM LEI. EXIGÊNCIA.

É cabível a exigência de penalidade, nos casos em que não se discute o direito ao crédito de IPI oriundo de insumos isentos, pois a empresa possui decisão judicial sobre o assunto. Os valores objeto de discussão abrangem exclusivamente o aproveitamento indevido de créditos por erro na alíquota de cálculo, prescrita pelo art. 569 do RIPI/2010, com espeque no art. 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 13 da Lei 11.448, de 15/06/2007, assunto em relação ao qual inexistente jurisprudência administrativa.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULAS CARF NºS 04 E 05.

Não sendo o caso de depósito do montante integral, os juros de mora incidem sobre o crédito tributário não pago até o seu vencimento, nele incluso a multa de ofício. Aplica-se ao crédito tributário decorrente da multa de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança e atualização monetária do crédito tributário decorrente do tributo.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Negado.

Assim decidiu o colegiado:

Acordam os membros do Colegiado, em negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (a) por maioria de votos, quanto ao argumento de alteração do critério jurídico (item 4 do voto do Relator). Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado), que davam provimento neste ponto nos termos da Declaração de Voto lida em sessão pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro. A Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, com base nos mesmos fundamentos trazidos na declaração de voto, votou pela anulação da decisão da DRJ; (b) pelo voto de qualidade (b.1) quanto a garantia do crédito pelo art. 95, III, do RIPI/2010 (item 5 do voto do Relator); (b.2) quanto ao Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.00477834 (item 6 do voto do Relator); (b.3) quanto a dispensa multa de ofício com base no art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 (item 11 do voto do Relator); e (b.4) quanto a não incidência dos juros de mora sobre multa de ofício (item 12 do voto do Relator). Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) que davam provimento nestes pontos. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro apresentou declaração de voto quanto ao item (b.2), lida em sessão. Este foi a continuação do julgamento iniciado em abril de 2018 no qual acordaram os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

Os Embargos de Declaração foram apresentados, suscitando os vícios de omissão, obscuridade e contradição, quanto ao conceito de faturamento, nos seguintes termos:

- ✓ ERRO MATERIAL EM RELAÇÃO AO CRÉDITO DE IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS DE GUARANÁ;

- ✓ ERRO MATERIAL EM RELAÇÃO À IMPOSIÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO;
- ✓ CONTRADIÇÃO QUANTO À INOVAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA DO AUTO PELA DRJ
- ✓ OMISSÃO QUANTO À DISCUSSÃO NOS AUTOS DO MSC PREVENTIVO DA VINCULAÇÃO DE OUTRAS AUTORIDADES QUE NÃO A INDICADA COMO COATORA NA INICIAL;
- ✓ OMISSÃO EM RELAÇÃO À APLICAÇÃO AO PRESENTE CASO DO RE Nº 212.484;
- ✓ CONTRADIÇÃO EM RELAÇÃO À APLICAÇÃO AO PRESENTE CASO DO ART. 76, II, A, DA LEI Nº 4.502/64.

Através do Despacho de fls. 4861-4874, o recurso foi admitido parcialmente apenas quanto à discussão sobre o erro material em relação *i)* às sementes de guaraná (item 5 do voto do Relator) e *ii)* à redação da ementa quanto à imposição de multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Verifica-se a tempestividade dos embargos de fls. 4769-4798, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento, o que faço para sanar os vícios apontados no r. Despacho de Admissibilidade de fls. 4861-4874.

2. Dos Embargos

Os presentes embargos serão analisados apenas com relação aos seguintes itens admitidos em despacho de fls. 4861-4874:

- ✓ ERRO MATERIAL EM RELAÇÃO AO CRÉDITO DE IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS DE GUARANÁ;
- ✓ ERRO MATERIAL EM RELAÇÃO À IMPOSIÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO;

2.1. DO ERRO MATERIAL EM RELAÇÃO AO CRÉDITO DE IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS DE GUARANÁ

Argumenta a Embargante:

3.1. Em relação ao concentrado de Guaraná, o ACÓRDÃO EMBARGADO reconheceu que foi utilizada matéria-prima agrícola regional na sua elaboração, conforme se verifica do respectivo trecho transcrito abaixo:

(...)

3.3. Não obstante, quanto ao direito ao crédito de IPI, constou da parte dispositiva do ACÓRDÃO EMBARGADO que teria sido negado integral provimento ao recurso voluntário por entender que os concentrados adquiridos pela EMBARGANTE não fariam jus à isenção do art. 6º do DL nº 1.435/75, porque não teriam sido elaborados com matéria-prima agrícola regional:

(...)

3.4. Ora, o ACÓRDÃO EMBARGADO incorreu em erro material ao deixar de reconhecer, na parte dispositiva, que foi dado parcial provimento ao recurso voluntário, validando o crédito de IPI decorrente da aquisição dos concentrados de Guaraná, porque elaborados com matéria-prima agrícola regional.

A decisão embargada, ao abordar em Item 5 sobre o benefício previsto no artigo 95, III, do RIPI/2010, apresentou os seguintes fundamentos:

Com relação à isenção de que trata o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967, não há previsão legal para o aproveitamento do crédito em relação ao produto adquirido com tal isenção, como bem esclareceu a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, no Voto Condutor do Acórdão nº 3402-002.933, de 24/02/2016 (4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), que, nestes termos definiu:

"(...)

A legislação do IPI traz duas situações distintas sobre o direito ao crédito de IPI relativo a produtos da região amazônica, quais sejam: (i) o artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, regulado pelo artigo 69, incisos I e II do RIPI/2002, que concede a isenção porém não traz previsão expressa para o aproveitamento do crédito presumido; (ii) o artigo 6º do Decreto n. 1.435/75, regulado pelo artigo 82, inciso III do RIPI/2002, o qual expressamente estabelece o direito ao aproveitamento do crédito de IPI "calculado como se devido fosse" (sob condição de cumprimento de seus requisitos, como discutido no tópico acima).

(...)"

Pois bem. Quanto ao direito ao crédito de que trata o art. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.435, de 1975. Entendo que a Recorrente não tem direito ao crédito isento por força da disposição expressa do dispositivo acima.

Por outro giro, **aduz a Recorrente que teria direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição dos "concentrados" isentos fabricados pela RECOFARMA, pelas seguintes razões:**

a) a SUFRAMA tem competência exclusiva para aprovar o projeto industrial de fabricação do concentrado para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75 e assim fez ao editar a Resolução do CAS nº 298/2007 e, pois, o Fisco não tem competência para invalidar tal benefício;

b) a Resolução do CAS nº 298/2007, acima mencionada, é ato administrativo que tem presunção de legalidade, legitimidade e veracidade, que somente pode ser revogado após o devido processo legal;

c) a interpretação da SUFRAMA quanto ao alcance do art. 6º do DL nº 1.435/75 é lógica e coaduna-se com o próprio significado do termo "matéria-prima" constante do

§ 1º do art. 6º do DL nº 1.435/75, que compreende no seu conceito "produto industrializado com matéria-prima agrícola regional"; e

d) o CARF não tem competência para declarar a ilegalidade de ato infralegal da SUFRAMA".

(...)

Alega em seu recurso que ela tem o direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos ("concentrado", para bebidas não alcoólicas da empresa RECOFARMA), que seriam elaborados com base em matérias-primas agrícolas de produtor situado na Amazônia Ocidental, e estariam isentos do IPI, conforme fundamentação no art. 95, III, Decreto nº 7.212/10 (RIPI/2010), sob o entendimento de que, "(...) é inquestionável que os concentrados produzidos pela RECOFARMA e adquiridos pela RECORRENTE foram expressa e especificamente contemplados com o benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75 e, pois, geram direito ao crédito de IPI, visto que não é razoável, em um Estado Democrático de Direito de um lado, (i) admitir que o contribuinte beneficiário de isenção onerosa (que exige e exigiu contrapartida), outorgada por órgão competente por lei, no caso a SUFRAMA, realize, traga investimentos para o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental e cumpra o respectivo PPB; (ii) de outro lado, aceitar que aquele mesmo contribuinte seja, posteriormente, surpreendido com entendimento ulterior de outro órgão público, integrante da mesma Administração Pública Federal, no caso a RFB, no sentido da não concessão de tal benefício oneroso, de forma retroativa, sem o devido processo legal, contrariando ato administrativo que tem presunção de legalidade, legitimidade e veracidade; e (iii) por fim, que esse desentendimento entre Órgãos Públicos atinja terceiros de boa-fé naquela relação jurídica, os quais acabam por arcar com um custo exorbitante decorrente da glosa do crédito de IPI, o que caracteriza nítido desrespeito aos princípios da segurança jurídica e da confiança legítima aos atos administrativos.

Pois bem. **Com efeito, o art. 6º, §§ 1º e 2º, do Decreto Lei nº 1.435, de 1975 e art. 237 do RIPI/2010, determinam que os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA, são isentos de IPI para o respectivo fabricante e geram crédito de IPI para o adquirente.** Veja-se:

(...)

Da leitura dos dispositivos normativos acima, são vislumbradas duas condições cumulativas para a isenção do produto industrializado na Zona Franca de Manaus, adquirido e utilizado como insumo em produtos onerados pelo imposto (IPI) em processo industrial em qualquer ponto do território nacional: (i) a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental (área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto lei nº 291, de 1967) e, (ii) a aprovação pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS), de projetos da empresa produtora do insumo passível de isenção nas vendas para o território nacional.

Verifica-se, também, que o benefício isencional sob análise, é devido a estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental (§ 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967). Não se trata de isenção subjetiva e sim de um benefício regional visando o desenvolvimento urbano da região Norte do território nacional, concessão fiscal esta em consonância com o parágrafo único do artigo 176 do Código Tributário Nacional (CTN), assim redigido:

Art. 176. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em condições a ela peculiares.

Assim, ao se examinar o caput do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, não deixa qualquer dúvida que estamos frente a uma isenção objetiva, uma isenção em virtude da coisa, em razão do produto, quando estatui, expressamente, que estão isentos "os produtos elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária".

Neste contexto, vejamos o que preceitua o Regulamento do IPI RIPI/2010, em seu art. 95, III.

(...)

No caso, a controvérsia gira em torno da interpretação da Lei, mais especificamente, quanto à abrangência do vocábulo "regional", contido no art. 6º, do Decreto-Lei nº 1.435/75. Repisa-se que é certo que o objetivo do Decreto Lei nº 1.435/75, foi o de fomentar a expansão econômica da região com menor desenvolvimento econômico do país e de propiciar a ocupação dessa região, ou seja: "medidas de estímulo ao desenvolvimento da agropecuária e da agroindústria, voltadas para o abastecimento local e para a utilização de matérias-primas regionais".

Ressalta-se que a defesa entende que esse vocábulo "regional" tem o significado e interpretação que já teria sido chancelada pela própria SUFRAMA.

Neste sentido, a Recorrente acosta aos autos a Resolução SUFRAMA nº 298, de 11.12.2007 e o Parecer Técnico de projeto nº 224/2007SPR/CGPRI/COAPI (atos administrativos citados pela Recorrente em seu recurso), **que reconheceu ao fornecedor (processo produtivo da RECOFARMA), do concentrado para bebidas não alcoólicas, o direito à isenção do art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75, condicionado a uma série de requisitos, entre os quais, "a utilização de matéria prima regional na fabricação do produto, no mínimo conforme termos do projeto aprovado."**

Com a edição da Resolução CAS nº 298, de 2007, baixada com base no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, houve aprovação de projeto nos termos do art. 95, III, do RIPI/2010, para o creditamento do imposto como se devido fosse.

No entender da Recorrente o referido Parecer Técnico nº 224/2007, parte integrante da Resolução do CAS nº 298/2007, a SUFRAMA, era suficiente e bastante para a aprovação do projeto para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, a utilização de açúcar e/ou álcool e/ou extrato de guaraná e/ou corante de caramelo na produção do concentrado produzidos a partir de cana de açúcar e de semente de guaraná, adquiridas de produtores localizados na Amazônia Ocidental.

Como informado pela Recorrente, é cediço que o Decreto Lei nº 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139/2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, consoante o art. 176 do CTN.

Decreto nº 7.139/2010, Anexo I:

"Art. 4º - Ao Conselho de Administração da SUFRAMA compete:

I - aprovar:

(...)

c) os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 1º e no art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, e estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação, fiscalização e acompanhamento dos referidos projetos; e

(...)"

Resolução do CAS nº 202/2006:

"Art. 1º Os incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA, concedidos a projetos industriais que objetivem a industrialização de produtos na Zona Franca de Manaus (ZFM), são os seguintes: (...)

No entanto, existem outras condições a serem consideradas conjuntamente na elaboração dos concentrados de refrigerantes a empresa RECOFARMA, que como já de conhecimento, não utiliza matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exceto sementes de guaraná na composição do concentrado de guaraná, condição essencial para fruição do benefício fiscal previsto no dispositivo legal em questão.

Portanto, não resta dúvidas quanto as competências da SUFRAMA. Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, **cabe à Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da Administração Fazendária**, a fiscalização do IPI Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido no art. 91 da Lei nº 4.502/64 e nos arts. 505 e 507 do RIPI/2010. Desse modo, ao contrário do alegado, não há impedimento algum para que a fiscalização e os órgãos administrativos de julgamento fazendários, no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, interpretem o alcance do vocábulo "regional" contido no art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75, uma vez que a Resolução CAS nº 298/2007, não se pronunciou a respeito disso.

A Recorrente alega ainda que "(...) o que há, na verdade, é divergência de interpretação entre a SUFRAMA e a decisão quanto ao alcance do art. 6º do DL nº 1.435/75, o que caracteriza um conflito de interpretação entre dois entes públicos: a SUFRAMA e a DECISÃO. De fato, (i) para a SUFRAMA, pode-se utilizar indiretamente matéria-prima agrícola regional na fabricação dos concentrados para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, já, (ii) para a DECISÃO, a fruição do referido benefício está condicionada à utilização direta de matéria-prima agrícola regional na fabricação dos concentrados".

A fiscalização não desconsiderou, nem questionou, a competência da SUFRAMA para aprovar projetos de empresas que desejem usufruir dos benefícios fiscais de instituídos pelo DL nº 1.435, de 1975. Também não desconsiderou os atos dela emanados, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam.

Quanto aos Atos expedidos pela SUFRAMA e suas posições referidas no recurso, para melhor esclarecimentos sobre essa matéria, me filio as considerações feitas no voto do Acórdão nº 3402002.993, de 26/04/2016, de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que faço algumas adaptações ao caso presente.

Analisando o conteúdo da Resolução CAS nº 298/2007, verifica-se que em momento algum a SUFRAMA concedeu a isenção à Recorrente, não havendo que se falar em isenção concedida em caráter individual mediante Despacho, conforme preceitua o art. 179 do CTN. O que a Resolução CAS nº 298/2007 fez, foi aprovar o projeto industrial de atualização da RECOFARMA, com base no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, para a produção de concentrado para bebidas não

alcoólicas, com a finalidade de gozo dos incentivos previstos nos arts. 7º e 8º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Portanto, o objeto dessa Resolução não foi o reconhecimento do direito subjetivo às isenções mencionadas.

O Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) reconheceu apenas que a empresa cumpriu os requisitos formais que a habilitam a se instalar na região para usufruir daquelas isenções, mas isso de forma alguma significa que existe um despacho administrativo que reconheceu o direito subjetivo à isenção dos produtos. Note-se que a análise da ZFM no mencionado Parecer Técnico atenta-se à importância econômica quanto aos investimentos proposto pela empresa seu processo produtivo básico, os benefícios sociais aos trabalhadores, assim como análise dos propostos reinvestimentos de lucros na região. Ou seja, sua análise, decorrente de lei, é quanto ao aspecto do potencial de geração de renda e emprego da Zona Franca, dotando-a “de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos” (art. 1º do DL 288/1967).

Assim, a Resolução da SUFRAMA nada mais significa do que um ato administrativo complexo, lastreado em Parecer Técnico, que aprova um projeto industrial. Desta forma, desde já afasta-se a competência daquela autarquia para conceder ou não incentivos fiscais, ou mesmo fiscalizar sua escorreita aplicação, pois estes decorrem de lei, e muito menos interpretar sua aplicação ou interpretar a legislação fiscal, na qual se inserem os incentivos fiscais latu sensu, matéria reservada à Administração Tributária. O texto da Resolução CAS nº 298/2007, desautoriza a alegação da recorrente no sentido de que se trata de uma isenção individual concedida por despacho, conforme definido no art. 179 do CTN.

A SUFRAMA não reconheceu a priori o direito subjetivo à isenção, pois esse direito depende de uma conduta futura da requerente, consistente no cumprimento de requisitos legais, os quais não poderiam ser aferidos pelo CAS no momento da emissão da Resolução. Assim, afasta-se a competência daquela autarquia para conceder ou não incentivos fiscais, ou mesmo fiscalizar sua escorreita aplicação, pois estes decorrem de lei, e muito menos interpretar sua aplicação ou interpretar a legislação fiscal, na qual se inserem os incentivos fiscais latu sensu, matéria reservada à Administração Tributária.

(...)

Portanto, se o produto adquirido pela Recorrente não é aquele cuja natureza específica está contemplado na norma isencional (art. 6º do Decreto lei nº 1.435/75), não há como pretender se creditar do imposto (IPI), como se devido fosse. Portanto, os produtos adquiridos da RECORFARMA, não faziam jus à isenção do artigo 6º do DL nº 1.435/75.

Constata-se da leitura da fundamentação que embasou o r. voto ora embargado, que foram abordados vários requisitos, **entre os quais**, a utilização de matéria prima regional na fabricação do produto.

Foi demonstrado no voto que o direito creditório em questão subordina-se às condições fáticas e jurídicas determinadas no artigo 6, do DL 1.435/75, sendo que a condição fática estabelecida compreende os estabelecimentos cujos projetos industriais tenham sido aprovados pela SUFRAMA e, por sua vez, as condições jurídicas, segundo o entendimento da maioria do Colegiado naquela decisão, se reportam àquelas previstas pelo artigo 6, do Decreto-Lei nº 1.435/75.

Todavia, é inequívoco que a direção dada pelo Ilustre Conselheiro Relator ao r. voto foi no sentido de negar a aplicação da norma isencional ao produto adquirido pela Recorrente, motivo pelo qual não há como pretender se creditar do imposto (IPI), como se devido fosse.

E, por fim, como acima já reproduzido, foi afirmado na conclusão do voto que *“os produtos adquiridos da RECORFARMA, não faziam jus à isenção do artigo 6º do DL nº 1.435/75”*.

Portanto, não há dúvida sobre o resultado da decisão embargada, o qual está de acordo com o dispositivo do v. Acórdão, não havendo razão para ser alterado.

Por sua vez, diante da dúvida abordada pela Recorrente quanto à expressão *“exceto sementes de guaraná na composição do concentrado de guaraná”* e, tendo em vista o contexto da fundamentação quanto ao tópico, entendo por pertinente aclarar a decisão, reformulando o parágrafo questionado, porém sem atribuição de efeitos infringentes, o que faço para excluir a exceção destacada.

Portanto, acolho parcialmente os Embargos de Declaração, porém sem atribuição de efeitos infringentes, apenas para adequar o parágrafo ao contexto do voto condutor da decisão embargada, devendo constar o seguinte texto:

No entanto, existem outras condições a serem consideradas conjuntamente na elaboração dos concentrados de refrigerantes: a empresa RECOFARMA, que como já de conhecimento, não utiliza matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, condição essencial para fruição do benefício fiscal previsto no dispositivo legal em questão.

2.2. DO ERRO MATERIAL EM RELAÇÃO À IMPOSIÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO.

Argumenta a Embargante que:

i) Mesmo que não fosse reconhecido o seu direito ao crédito de IPI, o que se admite apenas para fins de argumentação, não seria possível a imposição de penalidades, nos termos do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, em razão da existência de precedentes da CSRF reconhecendo o direito ao referido creditamento.

ii) Não obstante, o ACÓRDÃO EMBARGADO não excluiu a multa de ofício aplicada no presente caso e, em sua ementa, constou que o auto de infração questiona exclusivamente a alíquota utilizada para calcular os créditos de IPI e que inexistia jurisprudência administrativa sobre esse tema.

Observe que assim decidiu o acórdão embargado, conforme ementa e excertos do voto:

EMENTA:

MULTA DE OFÍCIO. INEFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. PREVISÃO EM LEI. EXIGÊNCIA.

É cabível a exigência de penalidade, nos casos em que não se discute o direito ao crédito de IPI oriundo de insumos isentos, pois a empresa possui decisão judicial sobre o assunto. Os valores objeto de discussão abrangem exclusivamente o aproveitamento indevido de créditos por erro na alíquota de cálculo, prescrita pelo art. 569 do RIPI/2010, com espeque no art. 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 13 da Lei 11.448, de 15/06/2007, assunto em relação ao qual inexistente jurisprudência administrativa.

VOTO:

Ou seja, a partir da vigência do CTN, a exclusão de penalidades com fundamento em decisões do CARF, sem que o contribuinte seja parte nos processos específicos, só é possível caso exista lei atribuindo eficácia normativa às referidas decisões, o que, até o presente momento, não existe.

Nesse sentido, vale também lembrar que o Parecer Normativo Cosit nº 23/2013, já pacificou a questão ao esclarecer que os acórdãos do CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.

Nada obstante, essa é a multa prescrita pelo art. 569 do RIPI/2010, com espeque no art. 80 da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 13 da Lei 11.448, de 15/06/2007, vazada nos seguintes termos:

Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

A meu juízo, o artigo 76 da Lei 4.502, foi derogado pela nova redação do art. 80 da mesma Lei, de redação de 2007.

Por todo o acima exposto, carece de fundamento a argumentação que visa afastar a aplicação de penalidade, devendo ser mantida a exigência de multa de ofício.

Como destacado em despacho de admissibilidade, reitera-se que a decisão embargada foi alicerçada nos seguintes fundamentos:

- ✓ A) Inexistência de previsão legal de geração de crédito do IPI, na hipótese de saída com isenção;
- ✓ b) Inexistência de decisão judicial que ampare a embargante;
- ✓ c) Ausência de caráter normativo ou vinculante quanto aos acórdãos do CARF;
- ✓ d) Derrogação do o artigo 76 da Lei 4.502, pela nova redação do art. 80 da mesma Lei, de redação de 2007.

Do cotejo dos fundamentos quanto à manutenção da penalidade com a redação da ementa acima destacada, verifica-se a existência de erro material na ementa, visto que no presente caso a discussão litigiosa versa sobre o direito ao crédito de IPI oriundo de insumos isentos e a empresa não possui decisão judicial sobre o assunto.

Portanto, acolho os Embargos de Declaração, porém sem atribuição de efeitos infringentes, apenas para adequar a Ementa ao resultado do julgamento proferido através do Acórdão nº 3402-005.292, devendo constar o seguinte texto:

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A partir da vigência do CTN, a exclusão de penalidades com fundamento em decisões do CARF, sem que o contribuinte seja parte nos processos específicos, só é possível caso exista lei atribuindo eficácia normativa às referidas decisões. Cabível a exigência de penalidade, nos casos em que não se discute o aproveitamento indevido de créditos por erro na alíquota de cálculo, prescrita pelo art. 569 do RIPI/2010, com espeque no art. 80 da Lei 4.502/64.

3. Dispositivo

Ante o exposto, acolho e dou parcial provimento aos embargos, sem atribuição de efeitos infringentes, para que seja corrigido erro material e sanada contradição, fazendo constar no v. Acórdão nº 3402-005.292 as seguintes alterações destacadas neste voto:

- i) Quanto ao erro material em relação ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados de guaraná, **no item 5 (fls. 4.705) da fundamentação deve ser excluída a expressão “exceto sementes de guaraná na composição do concentrado de guaraná”**, fazendo constar o seguinte texto:

“No entanto, existem outras condições a serem consideradas conjuntamente na elaboração dos concentrados de refrigerantes: a empresa RECOFARMA, que como já de conhecimento, não utiliza matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, condição essencial para fruição do benefício fiscal previsto no dispositivo legal em questão.”

- ii) Quanto ao erro material em relação à imposição de multa de ofício, **deve constar a Ementa com o seguinte texto:**

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A partir da vigência do CTN, a exclusão de penalidades com fundamento em decisões do CARF, sem que o contribuinte seja parte nos processos específicos, só é possível caso exista lei atribuindo eficácia normativa às referidas decisões. Cabível a exigência de penalidade, nos casos em que não se discute o aproveitamento indevido de créditos por erro na alíquota de cálculo, prescrita pelo art. 569 do RIPI/2010, com espeque no art. 80 da Lei 4.502/64.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos