



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10384.723819/2017-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.052 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de novembro de 2022
Recorrente NORSÁ REFRIGERANTES S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

AUTUAÇÃO POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PASSIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN: Artigo 136). É legítima a sujeição passiva de estabelecimento em autuação que teve por objeto a glosa de créditos de IPI tidos como indevido pela fiscalização em razão de possível erro de classificação fiscal.

PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A glosa de créditos incentivados por erro de classificação fiscal da TIPI é possível quando o mesmo critério não foi analisado em procedimento fiscal anterior sobre os mesmos fatos geradores. Ausência de alteração de critério jurídico em regular procedimento fiscal que resulte em lançamento fiscal diverso, não havendo que se falar em violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. RE 592.891. TEMA 322 DO STF. ART. 62 DO RICARF/2015.

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT. Tese fixada no RE 592.891. Incidência do art. 62 do RICARF/2015.

IPI. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. REQUISITOS. SUFRAMA. COMPETÊNCIA.

Por expressa determinação de Decreto regulamentar, o Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus tem competência para analisar o atendimento ao processo produtivo básico, permitindo a aprovação de projeto industrial a ser beneficiado com a isenção de que trata o DecretoLei nº 288/67, com a redação que lhe deu a Lei nº 8.387/91. Comprovado que o fornecedor dos insumos estava amparado por Resolução

emitida pela SUFRAMA para gozar da isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, e sendo considerado o produto como “concentrado para bebidas não alcóolicas (Código 0653), cuja descrição enquadra-se no NCM nº 2108.90-10 EX 01, deve ser revetida a glosa de créditos efetuada no adquirente dos insumos, a partir da data daquela Resolução.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: **(i)** por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso para afastar as preliminares invocadas pela defesa; e **(ii)** por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao recurso para **(ii.1)** reconhecer a extinção do crédito tributário pela decadência quanto aos fatos geradores referentes ao período anterior a 31/08/2012; e **(ii.2)** reconhecer a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) para estabelecer a classificação fiscal dos “kits de concentrados”, e manter o código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela Recorrente. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo, que afastavam a decadência e, no mérito, negavam provimento ao recurso para manter a autuação. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Carlos Frederico Schwochow de Miranda. O Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda não apresentou declaração de voto, motivo pelo qual considera-se não formulada, nos termos do art. 63, §7º, Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Alexandre Freitas Costa, João José Schini Norbiato (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro João José Schini Norbiato.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3402-010.052 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10384.723819/2017-91

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-75.793, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação interposta, mantendo o crédito tributário exigido, conforme Ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

INSUMOS. GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com gastos gerais de fabricação.

GLOSA DE CRÉDITO. ERRO DE ALÍQUOTA. LANÇAMENTO.

A falta de pagamento do imposto, por erro de classificação fiscal/alíquota na aquisição de insumos (quando isentos - ZFM), justifica o lançamento de ofício do IPI, com os acréscimos legais cabíveis.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam, efetivamente, uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização, ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico deve ser entendida como uma mudança de posição interpretativa da Administração a respeito de determinada norma. Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa por parte da Administração Tributária.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. DOCUMENTOS FISCAIS IDÔNEOS. CLASSIFICAÇÃO EQUIVOCADA. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

Em matéria tributária, a culpa do agente é irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN. Na situação, as notas fiscais de aquisição das mercadorias que originaram o suposto crédito, ao consignarem classificação fiscal equivocada que não se aplica ao produto comercializado, deixam de ostentar o amparo necessário a respaldar o crédito ficto escriturado, sendo cabível a glosa.

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

O provimento jurisdicional somente abrange o objeto da demanda judicial, vale dizer, o conteúdo do pedido da petição inicial.

OBSERVÂNCIA DOS ATOS NORMATIVOS EXPEDIDOS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, a que se refere o inciso I do art. 100 do CTN, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos que versem sobre matéria tributária. São atos gerais e abstratos, tais como portarias, instruções, etc, editadas com a finalidade de explicitar preceitos legais ou de instrumentar o cumprimento das obrigações tributárias. É a observância destes tipos de atos normativos que têm o condão de excluir a cobrança dos consectários legais, nos termos de parágrafo único do art. 100 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. EXIGÊNCIA.

Não há que se falar em aplicação do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 1964, c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, pela inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo parcialmente o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se IMPUGNAÇÃO contra auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, para constituir créditos tributários em desfavor da contribuinte epigrafada, no montante total de R\$ 64.526.078,67 (sessenta e quatro milhões, quinhentos e vinte e seis mil, setenta e oito reais e sessenta e sete centavos), consolidado na data do lançamento, em decorrência das infrações abaixo enumeradas:

1. Créditos Indevidos - crédito básico indevido : o estabelecimento industrial creditou-se indevidamente de créditos básicos, em desrespeito à legislação do imposto;
2. Créditos Indevidos (DEMAIS MODALIDADES DE CRÉDITO): O estabelecimento industrial calculou erroneamente créditos de IPI decorrentes de aquisições de "Kit concentrados" da empresa Recofarma.

Conforme Termo de Verificação Fiscal, que fez parte integrante do auto de infração, o Fisco concluiu que o procedimento correto para classificação fiscal dos kits adquiridos pela fiscalizada é a aplicação da RGI nº 1 **sobre cada componente individual, e não sobre o conjunto, como fez a empresa** e tendo em vista que os componentes dos kits devem ser enquadrados em códigos tributados à alíquota zero, o imposto calculado, como se devido fosse, seria zero. Assim, seria INEXISTENTE o direito a crédito de IPI decorrente das aquisições dos Kits da Recofarma.

Além dos créditos indevidos decorrentes das aquisições da Recofarma, quando da análise das PER nº 41605.81168.240912.1.1.01-5484, 37713.04827.240912.1.1.01-1315 e 15630.56923.250214.1.1.01.0966, referentes a créditos de IPI apurados no 1º e 2º trimestres de 2012 e 4º trimestre de 2013 de 2012 e 2013, houve glosas de créditos de IPI em decorrência de os materiais adquiridos não se enquadrarem no conceito de insumos, nos termos do art. 164 do Decreto nº 4.544/02, conforme processos e valores a seguir relacionados:

MÊS/ANO	PERDCOMP	PROCESSO	GLOSAS
jan/12	41605.81168.240912.1.1.01-5484	10380.903548/2013-62	15.188,52
fev/12	41605.81168.240912.1.1.01-5484	10380.903548/2013-62	17.325,52
mar/12	41605.81168.240912.1.1.01-5484	10380.903548/2013-62	17.005,50
abr/12	37713.04827.240912.1.1.01-1315	10380.903549/2013-15	15.373,29
mai/12	37713.04827.240912.1.1.01-1315	10380.903549/2013-15	16.110,40
jun/12	37713.04827.240912.1.1.01-1315	10380.903549/2013-15	14.887,71
out/13	15630.56923.250214.1.1.01-0966	10380.905874/2015-76	23.162,50
nov/13	15630.56923.250214.1.1.01-0966	10380.905874/2015-76	52.762,95
dez/13	15630.56923.250214.1.1.01-0966	10380.905874/2015-76	22.774,61

Procedeu-se, então à reconstituição da escrita fiscal do IPI no período compreendido nos autos.

A Contribuinte foi intimada via postal em data de 31/01/2018 (fls. 1.019).

O Recurso Voluntário de fls. 1.163 a 1.241 foi interposto em data de 26/02/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 1.042), pelo qual pede a reforma da decisão de primeira instância e, consequentemente, o cancelamento do auto de infração e extinção do crédito tributário exigido.

Em síntese, o Recurso Voluntário está fundamentado nos seguintes argumentos:

- i) Decadência do período anterior a 31/08/2012 por aplicação do artigo 183, parágrafo único, III do RIPI/2010 c/c artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional;
- ii) Direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos beneficiados pela isenção do art. 9º do DL 288/1967, com base na coisa julgada formada no Mandado de Segurança 95.0009470-3;
- iii) Direito ao crédito relativo à isenção do art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975;
- iv) Ausência de responsabilidade da recorrente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal;
- v) Alteração de critério jurídico, com violação do artigo 146 do Código Tributário Nacional, uma vez que em fiscalizações anteriores, a autoridade fiscal não glosou créditos de IPI decorrentes da aquisição de concentrados para bebidas não alcoólicas, sendo que o novo critério jurídico somente poderia alcançar fatos geradores posteriores à ciência do auto de infração (31/8/2017). Cita o Acórdão nº 3401-002.537, REsp 1.130.545/RJ e o Parecer PGFN nº 405/2003;
- vi) Competência da SUFRAMA para efetuar a classificação fiscal de produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo;
- vii) Trata sobre o Processo Produtivo Básico definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, que conceitua o referido produto como "concentrado para bebidas não alcoólicas (código 0653);
- viii) Apresenta parecer do Instituto Nacional de Tecnologia, com a conclusão de que se trata de "produto único";
- ix) Segundo as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (NESH), o item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral de Interpretação 3 b) confirma que os concentrados entregues em forma de "kits" devem ser classificados numa mesma posição, uma vez que tais concentrados constituem "mercadoria unitária";
- x) As Notas Explicativas III, a), e IV da Regra Geral de Interpretação 1 e a Nota Explicativa X da Regra Geral 2 b) esclarecem que a aplicação da Regra Geral de Interpretação 1 se dá automaticamente quando há posição específica para classificar a mercadorias, o que ocorreria na hipótese com a posição 21.06.90.10 Ex. 01 e Ex. 02;

- xi) O fato de os concentrados fornecidos pela RECOFARMA não terem sido previamente homogeneizados não significa que não estejam prontos para uso pelo fabricante de refrigerantes;
- xii) Após ingresso dos concentrados no estabelecimento, todo processo produtivo se refere à elaboração de refrigerantes, confirmando a classificação fiscal em razão da destinação da mercadoria;
- xiii) Aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional;
- xiv) Ilegalidade do auto de infração por alteração do critério jurídico, uma vez que a fiscalização concluiu que a maioria das partes do produto estariam classificadas em posições cujas alíquotas são iguais a zero, porém reconhecendo que uma das partes integrantes deveria ser classificada na posição 3302.10.00, cuja alíquota é de 5% e, no entanto, deixou de calcular este crédito por aplicação do artigo 142 do Código Tributário Nacional;
- xv) Impossibilidade de exigência de multa, de juros e de correção monetária;
- xvi) Incidência do artigo 76, II, “a”, da Lei 4.502/1964 para afastar a multa aplicada em autuação;
- xvii) Exclusão da multa por incidência dos artigos 486, II, “a”, do RIPI/2002 e 567, II, “a”, do RIPI/2010;
- xviii) Cerceamento de defesa, uma vez que a autoridade fiscal não fundamentou a glosa dos créditos oriundos da aquisição de produtos empregados no processo de industrialização de refrigerantes;
- xix) Descabimento de juros sobre a multa de ofício.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 1.271 a 1.341.

Em data de 27 de março de 2019, através da Resolução nº 3402-001.826 o julgamento deste processo foi convertido em diligência para intimação da Recorrente para apresentar nos autos cópia integral do Mandado de Segurança nº 95.00094703, da Certidão de trânsito em julgado e da Certidão de inteiro teor do referido julgado (certidão de objeto e pé).

Realizada a diligência e após manifestação das partes, os autos voltaram para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório e como já manifestado na Resolução nº 3402-001.826, o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminares.

2.1. Ausência de responsabilidade da recorrente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal:

Alega a Recorrente que é parte ilegítima para figurar no polo passivo desta ação fiscal, uma vez que agiu de forma lícita e correta ao calcular o crédito de IPI com base na alíquota correspondente à classificação fiscal indicada na nota fiscal emitida pela RECOFARMA, sendo que o art. 62 da Lei 4.502/1964 e, a partir do RIPI/1998, não há exigência para que o adquirente também examine a correção da classificação fiscal dos produtos feita pelo fornecedor,

Em contrarrazões, argumentou a PGFN que afigura-se irrelevante discutir se o erro de classificação fiscal deve ser imputado em tese exclusivamente à RECOFARMA, uma vez que não se trata de responsabilidade por infração à legislação tributária, mas do reconhecimento de que, por erro de classificação fiscal, houve apuração indevida de crédito de IPI, com repercussão na base de cálculo do imposto devido pela recorrente, na condição de contribuinte (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).

De fato, não assiste razão à Contribuinte, uma vez que a obrigatoriedade de verificação sobre as exigências quanto à classificação fiscal da mercadoria adquirida é prevista pelo artigo 327 do RIPI/2010¹.

Ademais, na forma prevista pelo artigo 136 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade por eventuais infrações independe da vontade do agente ou do responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Na hipótese da Recorrente ter se apropriado de créditos que a Fiscalização entendeu ser devidos, não há que se falar em ilegitimidade passiva em razão de a Fornecedora ter indicado a classificação fiscal dos produtos nas respectivas Notas Fiscais.

Portanto, afasto a preliminar invocada pela defesa.

2.2. Alegação de alteração de critério jurídico

Alega a Recorrente que ocorreu alteração de critério jurídico, com violação do artigo 146 do Código Tributário Nacional, uma vez que em fiscalizações anteriores, a autoridade fiscal não glosou créditos de IPI decorrentes da aquisição de concentrados para bebidas não alcoólicas, sendo que o novo critério jurídico somente poderia alcançar fatos geradores posteriores à ciência do auto de infração (31/8/2017). Cita o Acórdão nº 3401- 002.537, REsp 1.130.545/RJ e o Parecer PGFN nº 405/2003.

Em contrarrazões, a PGFN argumentou que não há falar em alteração de critério jurídico pela autoridade fiscal, uma vez que, desde o início do procedimento fiscal, a autoridade lançadora demonstrou, sob a mesma premissa jurídica, que a recorrente não poderia ter utilizado dos créditos de IPI porque eles não atendiam aos preceitos legais concessivos do benefício, notadamente as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado – RGI/SH.

¹ Art. 327. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).

Não assiste razão à defesa, tendo em vista que no presente caso não ocorreu a alteração da valoração jurídica dos fatos, passível de ser considerada como revisão de lançamento por "erro de direito".

A ausência de autuação anterior sobre fato não averiguado não representa consentimento tácito da Autoridade Administrativa sobre a aplicação da legislação tributária, bem como não impede a análise sobre conduta suspeita de ser irregular.

A autuação ora contestada versa sobre análise quanto à classificação fiscal adotada pela Contribuinte na apropriação dos créditos questionados, o que não foi objeto do procedimento anterior, resultando na possibilidade de novo lançamento.

Ademais, não se trata de um mesmo lançamento sobre idênticos fatos geradores, mas sim de lançamentos autônomos sobre períodos diversos.

E, não se tratando de revisão do lançamento anterior, não há que se falar em alteração de critério jurídico, motivo pelo qual igualmente deve ser afastado tal argumento da defesa.

3. Preliminar de Mérito

3.1. Decadência

Alega a Recorrente que para determinação do termo inicial do prazo decadência, o simples fato de ter havido recolhimento a menor de IPI já é suficiente para atrair o art. 150, § 4º, do CTN, ainda que os créditos utilizados na escrita fiscal para dedução e apuração do imposto não tenham sido admitidos. E, como a notificação do lançamento ocorreu em 31/08/2017, encontra-se extinto o direito de glosar créditos de IPI e/ou de exigir o imposto relativamente ao período anterior a 31/08/2012.

Defende a PGFN que o art. 183, parágrafo único, III, do RIPI/2010, é claro ao estabelecer que se considera pagamento “a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, *dos créditos admitidos*, sem resultar saldo a recolher”. Portanto, somente os créditos admitidos para dedução dos débitos é que produzem os efeitos do pagamento de IPI. Argumenta, ainda, que a Jurisprudência atual do CARF é no sentido de que, em sendo ilegítimos os créditos glosados e remanescendo saldos devedores quando do exame efetuado pela autoridade fiscal, aplica-se o art. 173, I, do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou em relação à matéria, sob repercussão geral em julgamento ao REsp 973.733/SC², pelo qual foi aplicado o artigo 173 do Código Tributário Nacional nos casos em que se configure a ausência do recolhimento, dolo, fraude e simulação.

No caso em análise, não há que se falar em dolo, fraude ou simulação, uma vez que a autuação não abordou tal possibilidade.

Por outro lado, impera observar que os institutos do pagamento e compensação configuram hipóteses de extinção do crédito tributário, nos termos estabelecidos pelo artigo 156 do Código Tributário Nacional.

² “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 inócorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.

Em síntese, o pagamento significa cumprimento ou adimplemento da obrigação, resultando a extinção do vínculo obrigacional³. Por sua vez, compensação consiste igualmente em forma de extinção da obrigação através do encontro de débito e crédito até o montante em que se compensarem⁴. Trata-se de pagamento ficto realizado por meio de "encontro de contas".

E, em se tratando a compensação de forma extintiva de obrigação, não há como desvirtuar sua natureza jurídica na análise sobre a configuração do termo de início do prazo decadencial.

Com isso, uma vez que a Contribuinte apurou valores a pagar de PIS e COFINS, compensando com os créditos de tais contribuições e não resultando em saldo devedor, bem como não configurando dolo, fraude ou simulação, tem-se que o direito da Autoridade Fiscal de efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, operando-se em cinco anos contados da data do fato gerador.

Portanto, considerando que a ciência do Auto de Infração ocorreu em data de 31/08/2017, opera-se a extinção do crédito tributário pela decadência quanto aos fatos geradores referentes ao período anterior a 31/08/2012.

4. Mérito

4.1. Creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. RE 592.891/SP. Tema 322.

A Recorrente escriturou os créditos de IPI com fundamento legal no artigo 237 do RIPI/2010, que assim dispõe:

Art. 237. 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. 95**, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º). *(sem destaque no texto original)*

O artigo 95, inciso III do mesmo Diploma Legal assim prevê:

Art. 95. 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, 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). *(sem destaque no texto original)*

O creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, foi autorizada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal em julgamento ao RE 592.891/SP, em sede de repercussão geral, objeto do Tema 322, fixado com a seguinte tese:

³ CÓDIGO CIVIL: Art. 304. Qualquer interessado na extinção da dívida pode pagá-la, usando, se o credor se opuser, dos meios conducentes à exoneração do devedor.

⁴ CÓDIGO CIVIL: Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

"Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

No julgamento em questão, a controvérsia submetida à apreciação da Suprema Corte foi a possibilidade de apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção.

O RE 592.891/SP foi proferido com a seguinte Ementa:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE.

O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida.

À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional.

Recurso Extraordinário desprovido.

Portanto, considerando que a decisão do STF transitou em julgado em 18/02/2021 e, por aplicação do artigo 62 da Portaria MF 343/2015, deve ser conferido o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção⁵.

4.2. Dos requisitos para concessão da isenção. Matéria-prima utilizada no processo produtivo da fornecedora Recofarma na elaboração dos concentrados para bebidas não alcoólicas

Não obstante a decisão definitiva proferida pelo STF em sede de repercussão geral, é necessária a análise sobre o preenchimento dos requisitos para concessão da isenção em referência, com a utilização de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional na elaboração dos produtos.

⁵ Neste sentido:

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 DO STF.

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT. (Acórdão n.º 9303-011.896 - CSRF/3ª Turma – PAF nº 10469.726020/2014-74 – Relatora: Conselheira Tatiana Midori Migiyama)

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado e tem como atividade principal a fabricação e a comercialização de bebidas em geral. Para fabricação de refrigerantes, adquire “kits” fornecidos pela Recofarma Indústria do Amazonas Ltda (CNPJ 61.454.393/0001-06), descritos nas respectivas Notas Fiscais como “concentrados” (NCM 2106.90.10 - EX 01) da marca de refrigerante a que se destinam, enviados sem destaque de IPI em decorrência da isenção prevista pelos artigos 81, II, e 95, III, do RIPI/2010, que tratam dos benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III).

Concluiu a Fiscalização pelo aproveitamento indevido de créditos incentivados com base no artigo 237 do RIPI/2010, oriundo das notas fiscais emitidas pela fornecedora, em função de não ocorrer a utilização (exceto no caso de preparações elaboradas com extrato de guaraná produzido na Amazônia Ocidental), no processo de industrialização, de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, requisito essencial previsto nos Regulamentos do IPI e no art. 6º do DL nº 1.435/75.

Para legitimidade do direito creditório, devem estar cumpridas as seguintes condições legais:

- a) Matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional;
- b) Produtos elaborados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA;
- c) Aquisição de produtos originados da Amazônia Ocidental com a isenção prevista no inciso III do artigo 95;
- d) Emprego de tais insumos como matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Quanto à condição de item “a”, observo que não há dúvidas de que os produtos fornecidos pela Recofarma são produzidos com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Apenas para ilustrar o preenchimento de tal requisito, destaco que o **PARECER TÉCNICO DE PROJETO Nº 224/2007**, anexado aos autos com a peça de impugnação (e-fls. 690 a 848), apresentou as características técnicas do produto “CONCENTRADOS PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS” (CÓDIGO SUFRAMA nº 0653), referente ao “Concentrado para refrigerante de sabor “de cola” da seguinte forma:

d) Características técnicas do produto:

Definição:
O produto consiste em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

Dentre os diversos tipos/modelos do produto a serem industrializados pela empresa, selecionou-se para apropriação dos custos do projeto, o especificado a seguir:

Tipo/Modelo de referência: Concentrado para refrigerante de sabor “de cola”.

Especificações Técnicas:
- Aparência: Líquido de cor caramelo escuro
- Odor: característico
- Densidade a 20°C: 136g/cm3
- Origem das matérias-primas regionais:
(1) matéria-prima regional: açúcar cristal e mascavo (utilizado no tipo/modelo de referência) e extrato de guaraná (utilizado em outros tipos de concentrado).
(2) a matéria-prima açúcar cristal é produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueredo (AM), que também produz álcool.
(3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais do interior do Amazonas.
(4) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para a produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa.

Sobre o **PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO** da Recofarma, constou no **ITEM 7 do Parecer Técnico** em referência, que a empresa realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril, exceto a fabricação da matéria-prima corante caramelo, que é terceirizada para produção pela DD. Williamson do Brasil Ltda, localizada ao lado da unidade industrial da fornecedora.

Colaciono abaixo os compromissos assumidos pela RECOFARMA com relação ao Processo Produtivo Básico:

7. COMPROMISSOS ASSUMIDOS PELA EMPRESA

a) Processo Produtivo Básico:

A empresa, quando da industrialização no Pólo Industrial de Manaus – PIM do produto **CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS**, deverá atender ao Processo Produtivo Básico - PPB definidos na Portaria Interministerial nº 08 - MPD/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 2008.

A empresa, em conformidade com o projeto, realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril para industrialização do produto, exceto a fabricação da matéria-prima corante caramelo, terceirizada na ZFM.

A seguir passamos a descrever o processo produtivo praticado pela empresa, consoante projeto, o qual está condizente com a legislação do PPB, segundo as etapas abaixo descritas.

Produto: **CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS**, tomando-se como base a industrialização do tipo: Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola.

Etapa	Descrição da Etapa
1	RECEBIMENTO DAS MATÉRIAS-PRIMAS E MATERIAIS DE EMBALAGEM, conforme a seguir: a) DE MATÉRIAS-PRIMAS LÍQUIDAS E A GRANEL 1 - PESAGEM : As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Estão instaladas balanças eletrônicas de alta precisão, que permitem velocidade do processo e precisão da pesagem. b) DE MATERIAS-PRIMAS DIVERSAS 1 - PESAGEM: As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Os insumos sólidos são recebidos em sacos de 600, 1.000 e 1.200 quilogramas. Obs: no caso do corante caramelo, produzido pela DD. Williamson do Brasil Ltda. em sua unidade industrial localizada ao lado da Recofarma do Amazonas, esse insumo é transportado através de sistema "pipe line" que integra as duas fábricas - permitindo o abastecimento em tempo real. c) DESCARGA DAS MATÉRIAS-PRIMAS EM GERAL As carretas são descarregadas em docas, com empilhadeiras elétricas, em uma área
	de 144 m2 - estes possui sistema de sprinkler (chuveiro para combate a princípio de incêndio) de 490 litros/minuto, uma vez que produtos inflamáveis são nele armazenados temporariamente para identificação e análise. Nessa área existem plataformas metálicas basculantes com regulagem de altura, permitindo livre acesso ao interior das carretas com paletas manuais ou empilhadeira elétrica própria para este tipo de serviço.
2	ESTOCAGEM DAS MATÉRIAS-PRIMAS: a) Após recebidas, contadas e identificadas, as matérias-primas são transportadas por empilhadeiras elétricas; b) O processo de estocagem se caracteriza pela automatização do endereçamento de espaço. O sistema SAP (Systemanalyse and Programmentwicklung) controla a disponibilidade de posições - paletes e localiza no estoque a posição disponível de acordo com as características da matéria-prima e o local apropriado de armazenamento nos três ambientes a seguir: c) A estocagem dos insumos líquidos a granel são realizadas em tanques de estocagem de capacidade variada.
3	INSPEÇÃO DA QUALIDADE DAS MATÉRIAS-PRIMAS: a) Análises de Recebimento das Matérias-Primas: Cromatografia Gasosa - Teste realizado em matérias-primas líquidas para determinação da presença e/ou do nível de concentração de contaminantes. b) Análise de umidade: Teste realizado em matérias-primas sólidas, como grãos, pós e cristais para verificação da quantidade de água contida na amostra. c) Microbiologia: Análise realizada no recebimento de matérias-primas líquidas e sólidas para determinação da presença de microorganismos.
4	PRODUÇÃO DO CORANTE CARAMELO (Terceirizada na ZFM) - A Recofarma do Amazonas adquire da Agropecuária Jayoro a totalidade do açúcar cristal que necessita para atender à produção de corante caramelo que utiliza na fabricação de seus concentrados. O açúcar (cristal e mascavo) é enviado pela Recofarma do Amazonas à empresa DD Williamson, e representa em torno de 70 % da quantidade total de matérias-primas (açúcar + água + catalizadores) necessárias a fabricação corante caramelo.
5	TRATAMENTO DA ÁGUA: A água utilizada no processo de produção é tratada, utilizando-se cloro e filtragem para eliminação de impureza e bactérias, e armazenada em reservatórios apropriados.
6	PESAGEM E DOSAGEM DAS MATERIAS-PRIMAS: a) Pesagem das matérias-primas sólidas; b) Dosagem e adição das matérias-primas sólidas; Para os tambores, são utilizados braços articulados e talhas elétricas à prova de explosão. Os operadores precisam apenas fixar a garra no tambor e a talha se encarrega de erguê-lo e levá-lo à boca do tanque. c) Dosagem e adição das matérias-primas líquidas; O processo de adição de matérias-primas líquidas pode ser realizado de três formas: 1- Transferência das matérias-primas armazenadas em tanques de estocagem: através de bombas de transferência, o insumo é transferido para os tanques de mistura localizados na sala de produção através de tubulações. Indicadores de peso acoplados aos tanques de mistura informam a quantidade transferida para o operador que interrompe o processo quando atinge a quantidade desejada. 2- Transferência de matéria-prima armazenada em tanques de aço inox. 3- Adição de matérias-primas diversas: dependendo do tipo a ser adicionado, sua embalagem pode variar de formato desde tambores de 200 litros até bombonas plásticas de volumes diversos. São adicionadas manualmente à boca de alimentação do tanque de mistura.

7	MISTURA DAS MATÉRIAS-PRIMAS; Após a dosagem, as matérias-primas são diluídas e misturadas de forma homogênea através de agitadores incorporados aos tanques, assegurando com isso a estabilidade do concentrado. As misturas são realizadas em salas independentes, de acordo com a característica de cada produto acabado.
8	INSPEÇÃO DA QUALIDADE DOS CONCENTRADOS; a) Cromatografia Líquida: Processo utilizado para verificar a concentração ou teor da mistura. b) Cromatografia de Íons: Processo analítico que verifica a presença de contaminantes no corante caramelo utilizado no concentrado. A análise é realizada em um cromatógrafo de íons com tempo de leitura de 6 minutos por lote e um número máximo de até 127 leituras consecutivas, sem necessidade de supervisão do analista. c) Densímetros automáticos: Equipamentos usados no processo de medição da densidade (peso) dos concentrados para assegurar que estão dentro dos padrões de qualidade. d) Analisador de Partículas: Equipamento que mede o tamanho das partículas sólidas presentes nos concentrados para garantir que estejam dentro dos parâmetros especificados. Um equipamento denominado "analisador de partículas" mede o tamanho e a distribuição estatística das partículas de uma emulsão (forma pela qual alguns produtos são produzidos misturando-se ingredientes a princípio não miscíveis como água e óleo). e) Análise de Aparência e Análise Sensorial: Análise de aparência é um processo de comparação visual de um padrão com uma amostra. A análise sensorial é um teste realizado através dos sentidos humanos (paladar e olfato) com o objetivo de provar ou sentir odores que estejam fora das especificações dos concentrados. f) Análises de Liberação Sucos: Os sucos naturais utilizados na fabricação dos refrigerantes são enviados diretamente pelos produtores aos clientes. Os produtores enviam amostras de cada lote de suco produzido para o Laboratório da fábrica de concentrados e somente após sua aprovação nas análises qualitativas (gosto, odor, aparência, densidade, microbiológica), os sucos são liberados para utilização na produção. g) Processos Auxiliares: Controle de Contra-Amostras e Titulação.
9	EMBALAGEM/ENVASAMENTO; a) Envasamento: A operação de envasamento é monitorada por computadores que analisam a variabilidade do peso colocado em cada bombona ou tanque. As balanças eletrônicas enviam esta informação. As embalagens a serem envasadas são conduzidas por transportadores até as envasadoras automáticas de cada uma das linhas de produção. Os concentrados líquidos vindos da sala de mistura através de tubulações enchem as embalagens. A balança informa ao computador o peso adicionado e, ao ser atingido o padrão, uma válvula automática interrompe o enchimento. b) Fechamento de Bombonas e Garrafas de Vidro: Equipamentos denominados capsuladores fecham as bombonas automaticamente. Um sensor identifica a presença da bombona na área de fechamento. Um cabeçote de fechamento é acionado e aplica a tampa automaticamente. O capsulador automático consta na linha de produção. Operando tanto com tampas plásticas quanto de alumínio, o equipamento elimina qualquer processo manual. Até a colocação das tampas é feita por um sistema de posicionamento automático acima do cabeçote. c) Inspeção Final de Peso: Balanças verificadoras de peso foram instaladas em todas as linhas. Elas inspecionam 100% da produção. d) Identificação de Lote e Validade;
	e) Rotulagem; f) Paletização;
10	ARMAZENAGEM E EXPEDIÇÃO DO PRODUTO.

Constata-se que o açúcar cristal e açúcar mascavo são utilizados no concentrado para refrigerante de sabor "cola" e o extrato de guaraná é utilizado em outros tipos de concentrados.

Destaco, ainda, que o fato de a matéria-prima açúcar cristal ser produzida pela empresa Agropecuária Jayolo, bem como o açúcar mascavo ser produzido por produtores rurais do interior do Amazonas e, ainda, de o corante caramelo ser produzido pela terceirizada DD. Williamson do Brasil, em nada altera a origem de tais matérias-primas, uma vez que atende às previsões da **PORTARIA INTERMINISTERIAL MPO/MICT/MCT Nº 8, DE 25.02.98**, que estabelece o processo produtivo para os produtos EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS, CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS E CORANTE CARAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus. Vejamos:

OS MINISTROS DE ESTADO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO, DA INDÚSTRIA, DO COMÉRCIO E DO TURISMO E DA CIÊNCIA E TECNOLOGIA, no uso da atribuição que lhes confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto 783, de 25 de março de 1993 e alínea "b", do inciso I, do art. 18, da Medida Provisória nº 1.549-39, de 29 de janeiro de 1998, resolvem:

Art. 1º **Estabelecer para os produtos** EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS, **CONCENTRADOS**, BASES E EDULCORANTES **PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS E CORANTE CARAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus, os seguintes processos produtivos básicos:**

II - CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS

a) dosagem das matérias-primas;

b) mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas; e

c) homogeneização, quando necessário.

III - CORANTE CARAMELO

a) dissolução do açúcar, formando o "açúcar líquido";

b) floculação;

c) filtração;

d) troca iônica;

e) evaporação;

f) filtração;

g) mistura do "açúcar líquido" com outras matérias-primas;

h) homogeneização; e

i) filtração.

Parágrafo único. Todas as etapas dos processos produtivos básicos acima descritos deverão ser, obrigatoriamente, realizadas na Zona Franca de Manaus. **(sem destaques no texto original)**

Art. 2º **Para o cumprimento do disposto acima será admitida a realização, por terceiros, na Zona Franca de Manaus, de atividades ou operações inerentes ao atendimento às etapas de produção estabelecidas no artigo anterior.**

Art. 3º Além do atendimento das etapas de produção estabelecidas no art. 1º desta Portaria, os fabricantes deverão incorporar a gestão da qualidade e produtividade dos processos e dos produtos finais, envolvendo a inspeção de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, o controle estatístico do processo, os ensaios e medições e a qualidade dos produtos finais, sem prejuízo do disposto no art. 2º do Decreto nº 783/93. **(sem destaque no texto original)**

Reitero que o processo produtivo foi descrito no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 que embasou a concessão do incentivo fiscal e o cumprimento do artigo 1º, inciso II, alíneas a, b e c da Portaria Interministerial acima citada.

Por sua vez, constata-se igualmente que a especificação da origem do produto igualmente está delimitada no Projeto, com a previsão de que será utilizada como matéria-prima regional açúcar (cristal e mascavo) processado no interior do Estado para o concentrado sabor cola, bem como matéria-prima regional extrato de guaraná para outros tipos de produtos.

Com isso, restam configuradas as condições especificadas nos **Itens "b" e "c"** acima citados, quais sejam: utilização como matéria-prima regional os produtos elaborados com açúcar, álcool, extrato de guaraná ou corante de caramelo produzidos na Zona Franca de Manaus a partir de cana de açúcar e de semente de guaraná adquiridos de produtores localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA para concessão da isenção prevista no inciso III do artigo 95, conforme dispõe o artigo 237 do RIPI/2010, com redação do artigo 6º do decreto-Lei nº 1.435/75.

E com relação ao **item "d"**, considerando que os insumos em análise são utilizados na elaboração de produtos classificados na posição 2202, resta igualmente atendida a condição sobre o emprego na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Portanto, entendo que estão atendidos os requisitos essenciais para que seja concedida a isenção em referência.

4.3. Da competência da SUFRAMA

Não obstante os demais argumentos de mérito, cabe analisar a controvérsia trazida pela Contribuinte com relação a competência da SUFRAMA para concessão e fiscalização do cumprimento das condições para fruição dos incentivos fiscais.

Como acima já tratado, os “kits” fornecidos pela Recofarma foram descritos nas respectivas Notas Fiscais como “concentrados” (NCM 2106.90.10 - EX 01) das marcas de refrigerantes a que se destinam, enviados sem destaque do IPI em decorrência da isenção prevista pelos artigos 81, II, e 95, III, do RIPI/2010, que tratam dos benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III).

Em suma, a Recorrente argumenta que a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e da NESH levam exatamente à classificação dos kits no Código NCM 2106.90.10 - Ex 01 da TIPI.

Por sua vez, entende a Fiscalização que o “concentrado para refrigerantes” não pode ser analisado como um produto único, uma vez que são constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente é entregue pela Recofarma acondicionado em embalagem individual, motivo pelo qual deve ser classificado separadamente, resultando na impossibilidade de enquadramento no EX 01 ou EX 02 da NCM 2106.90.10, tendo em vista que não se trata de um concentrado e nem pode ser diluído.

Concluiu o i. Auditor Fiscal que tais produtos devem ser classificados no Código NCM 2106.9010, como uma “Preparação do tipo utilizado para elaboração de bebidas”, cuja alíquota é zero, o que torna legítima a glosa dos respectivos créditos, com o lançamento do saldo devedor de IPI.

Diante da controvérsia acima, argumentou a Recorrente que compete à SUFRAMA efetuar a classificação fiscal do produto produzido conforme o PPB definido em Portaria Inteministerial, porque somente com a respectiva classificação fiscal é possível identificar o produto beneficiado, para fins de IPI, na forma prevista pelos artigos 1º, 4º, I, c, do Anexo I, do Decreto nº 7.139/2010 e 10, 13, 15 e 23, todos da Resolução CAS nº 202/2006.

Com relação à competência da SUFRAMA para concessão e fiscalização do cumprimento das condições para fruição dos incentivos fiscais, observo que a fiscalização assim consignou em Relatório Fiscal:

97) Segundo as empresas do Sistema Coca-Cola, a classificação fiscal utilizada por Recofarma estaria consubstanciada em ato administrativo da SUFRAMA.

97.1 - Na realidade, ao contrário do que alegam as empresas, inexiste discordância entre o Fisco e a SUFRAMA quanto à classificação fiscal do produto. A SUFRAMA não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo.

97.2 - A fiscalização não deixou de reconhecer efeitos de ato da SUFRAMA. O que a fiscalização está questionando aqui não é o atendimento a requisitos para gozo da isenção, mas sim a alíquota utilizada pelos adquirentes para cálculo dos créditos, decorrente da adoção de classificação fiscal incorreta.

97.3 - Registre-se que o art. 37, inciso XVIII, da Constituição Federal prevê que a administração fazendária tem, dentro de sua área de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos.

97.4 - Dentro de suas atribuições, que incluem a análise do atendimento a requisitos para o gozo de benefícios fiscais, nada impede que a SUFRAMA se refira aos kits para industrialização de bebidas como “concentrados”, nome adotado nos projetos apresentados pelo fabricante. Da mesma maneira, nada impede que o fabricante e seus adquirentes tratem os produtos como mercadoria única para fins comerciais. A forma usada para identificar a mercadoria não determina sua classificação fiscal.

97.5 - Como consta no Parecer Técnico nº 224/2007, que integra a Resolução do CAS nº 298/2007, a SUFRAMA tomou como base para sua análise “a industrialização do tipo: Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola”.

97.6 - Além do sabor cola, Recofarma elabora kits para industrialização de diversos outros refrigerantes, com diferenças significativas em seus ingredientes. A empresa também elabora kits para fabricação de néctares e isotônicos.

97.7 - Qualquer autoridade que pretendesse avaliar a classificação fiscal das mercadorias de Recofarma não poderia tomar como base apenas um dos diversos produtos industrializados pela empresa. Para tal fim, é necessário que se faça uma análise minuciosa de cada produto, fundamentada com base nas Regras de classificação.

97.8 - Isenção e classificação fiscal são matérias independentes. A constatação de que nenhum componente de kits para refrigerantes se enquadra no Ex 01 do código 2106.90.10 em nada altera a validade dos Pareceres e Resoluções da SUFRAMA para os fins a que se destinam. E, existindo ou não direito ao benefício, as classificações e alíquotas dos componentes permanecem as mesmas.

97.9 - As empresas alegam que a classificação fiscal dos produtos sob análise decorre da “definição” dada a eles pela SUFRAMA.

97.10 - Nem a SUFRAMA, e nem mesmo a Receita Federal, que no Brasil possui a competência legal para tratar de classificação fiscal, podem alterar a definição do produto para fins de enquadramento na NCM (por exemplo, criar a ficção de que um kit de ingredientes embalados individualmente deve ser tratado como se fosse um produto misturado), pois as definições de mercadorias para fins de classificação obedecem a regras internacionais.

97.11 - A SUFRAMA não é o órgão competente para tratar de definições relativas ao setor de bebidas nem mesmo quando se trata de outros fins que não sua classificação fiscal.

97.12 - A SUFRAMA é uma autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, com a “responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais”.

97.13 - No Brasil, a competência em relação aos aspectos tecnológicos da fabricação de bebidas, inclusive definições de produtos, pertence ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, conforme previsto na Lei nº 8.918/1994.

97.14 - Portanto, para as bebidas é o MAPA, e não a SUFRAMA, que tem papel nas definições de produtos, assim como, por exemplo, a ANVISA é responsável por definições técnicas de produtos sujeitos à vigilância sanitária.

97.15 - O Decreto nº 6.871/2009, que regulamentou a Lei nº 8.918/1994, traz uma definição precisa em relação aos concentrados para bebidas, prevendo no § 4º de seu art. 13 que “o produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal.”

97.16 - A definição acima está perfeitamente de acordo com as normas da NESH, tendo sido utilizada pela fiscalização para reforçar o entendimento de que uma “par te de concentrado” (por exemplo, o componente que contém o extrato de cola) não pode ser enquadrada no Ex 01 do código 2106.90.10.

97.17 - Entretanto, apenas por hipótese, se houvesse algum conflito nas definições, para fins de classificação fiscal prevaleceriam as regras internacionais, como determina o artigo 98 do CTN.

Tal conclusão foi mantida pelo ilustre Julgador de primeira instância, o qual observou que a Receita Federal tem competência exclusiva para aplicar as normas internacionais que regem a classificação fiscal de mercadorias.

Vejamos excerto extraído da r. decisão recorrida:

Rebateu a impugnante que, a partir da definição dada pela SUFRAMA ao produto fabricado pela Recofarma, a própria autarquia reconhece que o concentrado, sendo “preparações químicas”, pode ser entregue desmembrado em partes/kits, sem que isso desnature a sua condição de produto único, classificado no código 2106.90.10 Ex 01. Neste contexto, a SUFRAMA teria competência para efetuar a classificação fiscal de mercadorias pois, para aprovação do PPB do produto incentivado, é necessário definir o produto, e definir o produto, para fins do IPI, é efetuar sua classificação fiscal.

Para reforçar sua tese, a impugnante mencionou que o STJ já decidiu que a RFB não tem competência exclusiva para proceder à classificação fiscal de produto, em um caso envolvendo a ANVISA (REsp nº 1.555.004), devendo prevalecer a classificação fiscal definida pelo órgão técnico, não cabendo à RFB questionar aquela classificação.

No entanto, não se olvide que o Decreto nº 70.235, de 1972, assim determina:

Art. 30. *Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.*

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos. (grifou-se)
(...)

Segundo a disposição do PAF, a classificação fiscal não é aspecto técnico e, desta forma, o laudo de especialistas não tem qualquer vinculação para a autoridade administrativa no que a ela se refere, pois a própria autoridade, considerando as regras aplicáveis à classificação, tem competência para formar seu juízo a respeito. Em outras palavras, o que define a classificação fiscal de um produto não são as características técnicas, condição esta que, aliás, também é extraída das RGI/SH (Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado) e da própria TIPI, posto que não há nenhuma menção de que as descrições contidas nos textos devam estar condicionadas às características técnicas das mercadorias como determinantes para enquadramento em um ou outro código, a não ser quando elas assim especificam.

A primazia do conhecimento técnico a respeito de um produto não garante ao perito o conhecimento suficiente para realizar classificação fiscal. Maior prova disto é a frequência com que laudos técnicos elaborados por empresas de engenharia, para efeito de contestação da classificação fiscal realizada em autos de infração do IPI, equivocam-

se em matéria de classificação, muitas vezes violando claramente alguma das regras gerais de classificação.

O principal aspecto envolvido na classificação fiscal de um produto é a sua identidade precisamente como descrito nos textos das posições, subposições, itens e subitens da Tabela. Neste diapasão, a despeito de qualquer classificação científica, técnica ou comercial em que as mercadorias possam se enquadrar, para os efeitos da classificação fiscal importa saber como a elas se referem os textos, observados os critérios das RGI/SH.

Ademais, a legislação pátria incumbe à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a competência para tratar oficialmente da matéria. Isto decorre das disposições contidas na Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, combinadas com a Lei nº 8.490, de 19 de novembro de 1992, artigos 16, III, “b”, e 19, II, “i”, o Decreto nº 766, de 3 de março de 1993, art. 2º, e o Regimento Interno da RFB.

A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias foi assinada pelo Brasil em 31 de outubro de 1986, e incorporada à legislação nacional por meio do Decreto Legislativo nº 71, de 1988, sendo regulada pelo Decreto nº 97.409, de 23 de dezembro de 1988, alterado pelo Decreto nº 766, de 3 de março de 1993. Ela estabelece que a competência para realizar a classificação fiscal é da Administração Aduaneira dos países signatários, no caso do Brasil, a RFB.

Acrescente-se que, no caso específico do IPI, a classificação fiscal insere-se no contexto da competência de fiscalização. Assim, a reclassificação de produtos por meio de auto de infração compete aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, nos termos da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 6º, I, “c”, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007.

Em relação ao julgado do REsp nº 1.555.004, deve-se ressaltar que não se desconhece a decisão do Superior Tribunal de Justiça que, inusitadamente, conferiu à ANVISA a competência para “alterar a classificação fiscal de um produto”.

A alegação de que outros órgãos técnicos poderiam ser responsáveis pela classificação fiscal dos produtos é absolutamente equivocada. Tanto é que nenhuma disposição normativa que trate dessa suposta competência foi mencionada na impugnação.

Embora a decisão não produza efeitos no presente caso, deve-se ressaltar que o mencionado acórdão, na verdade, não reconheceu exatamente a competência da ANVISA para efetuar classificação fiscal, conforme demonstra a parte a seguir reproduzida do voto condutor do acórdão:

9. Destarte, é da ANVISA a atribuição em definir o que é medicamento e o que é cosmético; convém recordar, neste ponto, mas apenas para fixar um dos pontos fundamentais do sistema normativo de organização dos poderes do Estado, que, quando se confere a certo e determinado órgão administrativo alguma atribuição operacional, se está, "ipso facto", excluindo os demais órgãos administrativos do desempenho legítimo dessa mesma atribuição; essa é uma das pilstras do sistema organizativo e funcional estatal e abalá-la seria o mesmo que abrir a porta da Administração para a confusão, a celeuma e mesmo o caos.

Além disso, embora o acórdão distinga a classificação de um produto como cosmético ou como remédio da sua classificação de mercadorias, vincula essa classificação àquela efetuada pela ANVISA, fazendo tal classificação sobrepor-se às regras contidas na convenção internacional. Não se pode confundir, como fez o acórdão citado, competência técnica para decidir o que é medicamento e o que é cosmético com competência para realizar classificação fiscal de mercadorias.

(...)

Portanto, é totalmente descabido afirmar que a SUFRAMA tenha competência para efetuar a classificação fiscal de produtos ou tenha definido a classificação fiscal dos produtos da Recofarma.

Data máxima vênua aos entendimentos expostos no Relatório Fiscal e no v. Acórdão de primeira instância, da análise da legislação que atribui competência à SUFRAMA é possível extrair conclusão favorável aos fundamentos da defesa. Vejamos:

Inicialmente, impera destacar que a Constituição Federal, ao tratar sobre a limitação do poder de tributar, estabelece em seu artigo 150, § 6º que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993*)

O Código Tributário Nacional, recepcionado como Lei Complementar pela Emenda Constitucional 01/1969⁶ e, após, pelo Texto Constitucional de 1988⁷, confere competência à Autoridade Administrativa para concessão de benefícios fiscais. Vejamos:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (*Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975*)

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o

⁶ Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

⁷ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*)

interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155. *(sem destaques no texto original)*

Não há dúvidas de que o benefício fiscal concedido no presente caso está revestido de todos os requisitos formais previstos para sua validade.

A SUFRAMA foi criada pelo **Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967**, regulamentado através do Decreto nº 61.244, de 28 de agosto de 1967, os quais definem a finalidade e localização da Zona Franca de Manaus (Capítulo I), bem como a aplicação e controle dos incentivos fiscais (Capítulo II).

A competência da SUFRAMA para atos como a Resolução nº 298/2007, ora tratada, foi estabelecida pelo artigo 4º, inciso I, alínea "c" do Capítulo IV do Anexo I do Decreto nº 4.628, de 21 de março de 2003, o qual estava vigente quando da Resolução nº 298/2007, e cuja redação foi parcialmente mantida pelo Decreto nº 7.139/2010, vigente na época dos fatos geradores, e que assim previa:

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

I - **aprovar:**

c) **os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos nos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, com as modificações da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, especificando os incentivos a serem auferidos pela empresa, bem assim estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação,** fiscalização e acompanhamento dos referidos projetos; *(sem destaques no texto original)*

O Decreto nº 4.628/2003, acima mencionado, aprovou a Estrutura Regimental da SUFRAMA, ao tratar da natureza e finalidade, estabelecendo em seu **artigo 1º, inciso VI do Anexo I** que:

Art. 1º **A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, autarquia criada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967,** e vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, **tem como finalidade** promover o desenvolvimento sócio-econômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva, a partir das seguintes ações:

VI - **administrar a concessão de incentivos fiscais.***(sem destaque no texto original)*

Por sua vez, cabe destacar que a participação do Ministério da Fazenda no processo de análise do projeto industrial e aprovação do benefício foi previsto pelo **artigo 11 do Decreto nº 61.244/1967**, nos termos abaixo citados:

Art 11. **Estão isentas do imposto sobre produtos industrializados todas as mercadorias industrializadas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer a comercialização em qualquer ponto do território nacional.**

§ 1º **Os projetos para a produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias** que pretendam gozar dos benefícios do Decreto-lei nº 288-67 **serão submetidos à aprovação da SUFRAMA, ouvido o Ministério da Fazenda, quanto aos aspectos fiscais, implicando em aprovação tácita a falta de manifestação desse Ministério no prazo de 30 (trinta) dias contados do pedido de audiência.**

§ 2º Os projetos serão apresentados de conformidade com critérios e procedimentos estabelecidos pela SUFRAMA, mediante instruções aprovadas pelo Ministro do Interior.

§ 3º O Superintendente da SUFRAMA poderá rejeitar, de plano, ouvido o Conselho Técnico, os projetos que, visando a obtenção dos incentivos fiscais previstos no Decreto-lei nº 288-67, tenham por fim a produção, industrialização ou beneficiamento das mercadorias capituladas no parágrafo 1º do artigo 3º do referido Decreto-lei, inclusive as alterações supervenientes por Decreto (Decreto-lei nº 288-67 artigo 3º, parágrafo 2º). *(sem destaques no texto original)*.

Observe, ainda, que o Decreto-Lei nº 288/1967, acima já mencionado, assim prevê:

Art. 7º Os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, salvo os bens de informática e os veículos automóveis, tratores e outros veículos terrestres, suas partes e peças, excluídos os das posições 8711 a 8714 da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), e respectivas partes e peças, quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, **estarão sujeitos à exigibilidade do Imposto sobre Importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados**, calculado o tributo mediante coeficiente de redução de sua alíquota ad valorem, na conformidade do § 1º deste artigo, **desde que atendam nível de industrialização local compatível com processo produtivo básico para produtos compreendidos na mesma posição e subposição da Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB)**. *(sem destaque no texto original)*

§ 6º **Os Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia estabelecerão os processos produtivos básicos** no prazo máximo de cento e vinte dias, contado da data da solicitação fundada da empresa interessada, devendo ser indicados em portaria interministerial os processos aprovados, bem como os motivos determinantes do indeferimento. *(sem destaque no texto original)*

§ 8º Para os efeitos deste artigo, **consideram-se**

b) **processo produtivo básico** é o conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que **caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto**. *(sem destaque no texto original)*

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional.

§ 1º **A isenção de que trata este artigo**, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, **ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei**. *(sem destaque no texto original)*

Constata-se que o artigo 9º, acima citado, condiciona a isenção à observância dos requisitos estabelecidos no artigo 7º, sendo que nos §§ 6º e 8º, alínea “b” acima citados, resta clara a redação de que deve ser respeitada a natureza do produto definido pelo PPB.

Outrossim, o Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, que alterou a redação dos artigos 7º, §§ 1º ao 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, assim estabeleceu em seus artigos 6º e 8º:

Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as

de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA.

Art. 8º. O Superintendente da Zona Franca de Manaus, ouvido o Conselho de Administração, fixará condições e requisitos a serem atendidos pelos estabelecimentos que se dediquem à comercialização, naquela área, de mercadorias beneficiadas pelos incentivos previstos no Decreto-lei número 288, de 28 de fevereiro de 1967. (sem destaques no texto original)

E, diante de tais atribuições, a SUFRAMA, através do artigo 1º da **RESOLUÇÃO Nº 298/2007**, aprovou o projeto industrial da Recofarma, na forma do **PARECER TÉCNICO DE PROJETO Nº 224/2007** para produção de concentrado de bebidas não alcoólicas, **possibilitando o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, no artigo 6º do Decreto-lei nº 1435/1975 e legislação posterior.**

Outrossim, impera igualmente salientar que as condições estabelecidas para o direito aos incentivos concedidos estão previstas no artigo 4º da Resolução nº 298/2007, quais sejam:

Art. 4º DETERMINAR sob pena de suspensão ou cancelamento dos incentivos concedidos, sem prejuízo da aplicação de outras cominações legais cabíveis:

I- o cumprimento, quando da fabricação do produto constante do Art. 1º desta Resolução, do Processo Produtivo Básico estabelecido na Portaria Interministerial nº 08 - MPO/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 1998;

II- a utilização de matéria-prima regional de origem vegetal na elaboração dos produtos constantes do Art. 1º desta Resolução, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75;

III- o atendimento das exigências da Política Nacional do Meio ambiente, conforme disciplina a Legislação no âmbito Federal, Estadual e Municipal;

IV- a manutenção de cadastro atualizado na SUFRAMA, de acordo com as normas em vigor; e

V- o cumprimento das exigências contidas na Resolução nº 202, de 17 de maio de 2006, bem como as demais Resoluções, Portarias e Normas Técnicas em vigor.

Por sua vez, o **PARECER TÉCNICO DE PROJETO Nº 224/2007** foi elaborado para análise da possibilidade de concessão dos seguintes incentivos pleiteados:

4. INCENTIVOS PLEITEADOS

- Isenção do Imposto de Importação (II) e sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 3º do Decreto-Lei n.º 288/67, quando da entrada de mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos dentro dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Redução do Imposto de Importação (II) nos termos do parágrafo 4.º do Art. 7.º do Decreto n.º 288/67, com redação dada pela Lei n.º 8.387/91 e Lei n.º 10.176/01, para mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos fora dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 4º do Decreto-Lei n.º 288/67, para mercadorias nacionais quando destinadas à industrialização do produto em pauta.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 9.º do Decreto-lei n.º 288/67 com redação dada pela Lei n.º 8.387/91 e Lei n.º 10.176/01, para o produto em pauta, que se destine ao consumo na ZFM ou à comercialização em qualquer ponto do País.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para os produtos fabricados na Amazônia Ocidental que utilizem em sua elaboração matérias-primas regionais, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75.

Consigno, por oportuno, que a **competência para fiscalização do projeto industrial** que embasou a Resolução SUFRAMA n.º 298/2007 estava prevista pelo artigo 15, inciso III do Anexo I do já citado Decreto n.º 4.628/2003. Vejamos:

Art. 15. À Superintendência Adjunta de Projetos compete planejar, coordenar e supervisionar a execução de atividades relativas a:

III - acompanhamento, fiscalização e avaliação de projetos industriais, agropecuários e de prestação de serviços.

A competência da Superintendência Adjunta de Projetos igualmente é prevista pela **Resolução do Conselho de Administração da SUFRAMA n.º 203, de 10 de dezembro de 2012**, vigente no período do fato gerador desta autuação, que dispõe sobre a sistemática de apresentação, análise, aprovação e acompanhamento de Projetos Industriais nos seguintes termos:

TÍTULO VI - DO **ACOMPANHAMENTO E AVALIAÇÃO DOS PROJETOS INDUSTRIAIS**

CAPÍTULO I - DA OPERAÇÃO

Art. 17. **Após concluída a implantação, total ou parcial, de suas instalações industriais a empresa titular do projeto deverá requerer à SUFRAMA a emissão do Laudo de Operação (LO), que é o documento comprobatório da adequação das instalações industriais, máquinas e equipamentos, necessários à operacionalização do projeto técnico-econômico aprovado, observado o dimensionamento nele constante.**

Art. 18. **O requerimento de que trata o artigo anterior será dirigido à Superintendência Adjunta de Projetos (SPR), na forma a ser estabelecida pela SUFRAMA, instruído com a seguinte documentação:**

CAPÍTULO II - DA PRODUÇÃO

Art. 23. **Iniciada a fabricação de quaisquer produtos aprovados a empresa titular do projeto deverá requerer a SUFRAMA a emissão do Laudo de Produção (LP), que constituir-seá no documento comprobatório do atendimento das etapas estabelecidas no Processo Produtivo Básico (PPB) de cada produto e do**

cumprimento de outros parâmetros dimensionados no projeto técnico-econômico aprovado.

Art. 24. **O requerimento de que trata o artigo anterior será dirigido à SPR**, na forma a ser estabelecida pela SUFRAMA.

Parágrafo único. **Quando se tratar de projetos beneficiados com os incentivos fiscais estabelecidos no art. 6º, do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, a empresa titular do projeto deverá apresentar demonstrativo, na forma a ser estabelecida pela SUFRAMA, das aquisições de insumos efetuados no mercado regional.**

Art. 25. O LP, emitido conforme modelo definido pela SUFRAMA será específico para cada produto e terá prazo de validade indeterminado, observado o disposto nos arts. 26 e 32, desta Resolução.

Art. 26. **O LP, garantido o contraditório e a ampla defesa, poderá ser cancelado a qualquer momento pela SUFRAMA, mediante ofício da SPR a ser encaminhado à empresa, desde que seja constatado o não cumprimento do PPB e/ou outros parâmetros nele descrito, ou que o produto seja cancelado por algum dispositivo previsto nesta Resolução.**

CAPÍTULO V - DA AVALIAÇÃO DOS PROJETOS

Art. 42. A SUFRAMA emitirá a cada três anos, ou sempre que necessário, por amostragem, Relatório de Acompanhamento de Projetos (RAP), relativo aos produtos ativos (não cancelados) com projetos aprovados por suas respectivas empresas junto ao Conselho de Administração da SUFRAMA.

§ 1º O RAP deverá conter a relação de produtos ativos das empresas, com a situação atualizada de cada um no que diz respeito aos Laudos de Operação e de Produção, à entrega do LTAI e dos indicadores de desempenho, à adimplência em relação à Certificação da qualidade, além de dados atualizados de produção, mão-de-obra, faturamento, investimentos em máquinas e equipamentos, concessão de benefícios sociais aos trabalhadores, investimentos na formação e capacitação de recursos humanos, e, se for o caso, volume de exportações e investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

§ 2º **O RAP deverá conter ainda, a análise dos desvios em relação às metas originais e aos compromissos assumidos pelas empresas quando da aprovação de seus projetos, bem como proposições para cancelamento de projetos e/ou alterações nas resoluções aprovatórias.**

§ 3º A SUFRAMA, quando da emissão do RAP, deverá inspecionar in loco as instalações da empresa, devendo neste momento ser atestado o cumprimento e manutenção das disposições constantes nos Laudos de Operação e de Produção emitidos, além de verificar as informações prestadas nos LTAs apresentados.

§ 4º A SUFRAMA deverá submeter à apreciação do CAS na primeira reunião do exercício subsequente, a consolidação das informações contidas nos RAPs emitidos durante o ano imediatamente anterior.

§ 5º A SUFRAMA, durante a fase de elaboração do RAP, sempre que houver necessidade, poderá solicitar da empresa dados, informações e/ou documentos contábeis que venham a comprovar o cumprimento de metas estabelecidas em projeto, devendo a documentação requerida, devidamente assinada pelo contador e pelo representante legal da empresa, ser entregue no prazo previamente estabelecido pelo setor competente.

CAPÍTULO VI - DA VISTORIA TÉCNICA

Art. 43. **A qualquer tempo a SUFRAMA poderá realizar vistoria técnica nas empresas com projeto aprovado, com a finalidade de verificar, para fins de manutenção ou cancelamento dos benefícios fiscais, o exato cumprimento dos termos e condições estabelecidos nesta Resolução e demais condições legais pertinentes.**

TÍTULO VIII - DAS PENALIDADES

Art. 54. Sem prejuízo das demais cominações legais cabíveis, e, **observando-se o devido processo legal, garantido o contraditório e ampla defesa, o não atendimento do disposto nesta Resolução ensejará, conforme o caso, a critério do Superintendente da SUFRAMA**, as seguintes penalidades:

I - advertência;

II - suspensão do Pedido de Licenciamento de Importação (PLI), quando aplicável;

III - bloqueio do cadastro;

IV - **cancelamento dos incentivos fiscais atribuídos a produto, mediante encaminhamento de proposição ao CAS**; e

V - **cancelamento dos incentivos fiscais atribuídos à empresa, mediante encaminhamento de proposição ao CAS**.

§ 1º A inadimplência da empresa quanto à validade dos Laudos de Operação e Produção, bem como à entrega do LTAI, implicará na suspensão automática dos PLIs referente à(s) linha(s) inadimplente(s), até a sua regularização.

§ 2º No caso específico do LP, a penalidade disposta no parágrafo anterior poderá ser sustada por um prazo de até 60 (sessenta dias), nos casos onde a empresa interessada comprove não poder retomar sua produção por falta de insumos.

Art. 55. **A SUFRAMA enviará comunicado à Receita Federal do Brasil (RFB) sempre que comprovar que a empresa auferiu indevidamente dos incentivos fiscais administrados pela autarquia, descritos no art. 1º desta Resolução. (sem destaques nos texto original)**

Da análise dos dispositivos legais acima invocados, entendo que está correto o argumento da defesa sobre a competência da SUFRAMA para concessão e fiscalização do cumprimento das condições para fruição dos incentivos fiscais objeto deste litígio.

Com isso, considerando que a Recofarma submeteu o seu processo industrial à aprovação da SUFRAMA que, através de um grupo técnico examinou a elaboração do “concentrado para bebidas não-alcóolicas” e definiu o Processo Produtivo Básico (PPB), na forma prevista pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, identificando e incluindo o produto no Código 0653, **não deve ser afastado o enquadrando na classificação fiscal posição 2106.90.10 – EX 01, tendo em vista a descrição constante do Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 aprovado através da Resolução nº 298/2007, que abaixo colaciono:**

d) Características técnicas do produto:

Definição:
O produto consiste em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

Dentre os diversos tipos/modelos do produto a serem industrializados pela empresa, selecionou-se para apropriação dos custos do projeto, o especificado a seguir:

Tipo/Modelo de referência: Concentrado para refrigerante de sabor “de cola”.

Especificações Técnicas:

- Aparência: líquido de cor caramelo escuro
- Odor: característico
- Densidade a 20°C: 136g/cm³

- Origem das matérias-primas regionais:

- (1) matéria-prima regional: açúcar cristal e mascavo (utilizado no tipo/modelo de referência) e extrato de guaraná (utilizado em outros tipos de concentrado).
- (2) a matéria-prima açúcar cristal é produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueredo (AM), que também produz álcool.
- (3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais do interior do Amazonas.
- (4) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para a produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa.

Observo, ainda, que o ilustre Auditor Fiscal considerou que “*ao contrário do que alegam as empresas, inexiste discordância entre o Fisco e a SUFRAMA quanto à classificação fiscal do produto. A SUFRAMA não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo.*”

Todavia, consta entre a documentação acostada com a peça de impugnação, o enquadramento na NCM 2106.90.10 – EX 01 autorizado pela SUFRAMA e utilizado pela fornecedora. Vejamos:

INFORMAÇÕES TEXTUAIS DO PRODUTO	
Produto: CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS de cola	
Texto: Caracterização do Produto	
Caracterização do Produto	
São concentrados para bebidas não-alcoólicas, que constituem preparados químicos industriais compostos de partes líquidas e sólidas.	
Modelo de Concentrado utilizado como Base para Elaboração deste Projeto : O utilizado na fabricação do refrigerante Coca - Cola, o de maior participação nas vendas da empresa, mesmo a empresa produzindo dezenas de tipos de concentrados.	
Concentrado para Refrigerante Coca Cola	
Aparência:	Líquido de cor caramelo escuro
Odor:	Odor característico
Densidade a 20°C:	1,36g/cm³
Enquadramento na NCM	
NCM n.º. 2106.90-10 Ex. 01-	

Cumprir observar que o Código NCM 2106.90.10 – EX 01 possui a seguinte descrição:

21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.	
2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas	0
2106.90	- Outras	
2106.90.10	Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas	0
	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	20
	Ex 02 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	30

É importante esclarecer que em nenhum momento deve ser retirado dos Ilustres Auditores da Secretaria da Receita Federal o dever funcional de fiscalizar o Contribuinte, diante de suspeitas de aproveitamento indevido de créditos e demais formas de burlar a legislação tributária. Inclusive a atividade de fiscalização da administração fazendária é previsão garantida pelo artigo 37, XVIII da Constituição Federal, artigos 194 e 195 do CTN e artigos 505 a 508 do RIPI/2010.

Não se questiona que, de fato, a Receita Federal do Brasil tem a competência para verificar o cumprimento de todos os requisitos quando da efetiva utilização dos benefícios

fiscais, e cobrar os valores de impostos que sejam devidos aos cofres da União, na forma prevista pelos artigos 506 e 507 do RIPI/2010⁸, como observado no Relatório Fiscal.

E a conclusão acima demonstrada não limita o exercício da competência da Receita Federal na fiscalização do benefício sob análise.

Todavia, não é razoável entender que a Autoridade Fiscal, no exercício das atribuições de seu cargo, tenha a prerrogativa de retirar e/ou a discricionariedade de ignorar o que foi estabelecido através da Resolução nº 298/2007, que aprovou o projeto industrial da Recofarma, nos termos do Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, emitido em atenção a toda estrutura normativa acima já exposta. Como já mencionado, no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 consta a identificação do produto como “concentrado para bebidas não-alcólicas”, incluído no Código 0653 e cuja definição das características do produto incorre na classificação fiscal posição 2106.90.10 – EX 01.

Saliento igualmente que está correto o argumento da defesa, ao afirmar que o i. Auditor Fiscal poderia questionar a classificação fiscal do produto objeto do PPB, caso tivesse concluído pela identificação errada pela SUFRAMA com relação à posição fiscal, ou seja, se ocorresse a identificação do produto como refrigerante (Posição 22.02) ao invés de concentrado, considerando que o PPB se refere à produção de concentrado.

Com isso, assiste razão à Recorrente ao argumentar que a Fiscalização deve respeitar a natureza do produto objeto do PPB autorizado nos termos do processo produtivo definido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98.

Neste mesmo sentido, destaco o r. voto da Ilustre Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, constante do v. Acórdão nº 3402-004.929, proferido no Processo Administrativo Fiscal nº 15956.720178/2015-43, cujo posicionamento sempre foi acompanhado por esta Relatora:

I.1 - DA COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL NA FISCALIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DISCIPLINADOS PELA SUFRAMA.

A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA é uma autarquia criada pelo Decreto-lei nº 288/1967, atualmente vinculada ao Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, à qual foi atribuída a administração da Zona Franca de Manaus - ZFM.

Atentando-se em especial para a disciplina dos incentivos fiscais concedidos nesta área (e, posteriormente, na área da Amazônia Ocidental do Decreto-lei nº 291/1967), observa-se que originariamente a atuação da SUFRAMA exigia o aval do Ministério da Fazenda, que igualmente participava do processo de aprovação dos projetos de industrialização passíveis de serem desenvolvidos naquela área e de gozarem dos incentivos fiscais. A disciplina originária igualmente se preocupava em garantir a

⁸ Art. 506. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142 e 194, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 94).

Art. 507. As atividades de fiscalização do imposto serão presididas e executadas pela autoridade administrativa competente (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 93).

Parágrafo único. A autoridade administrativa a que se refere o caput é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 93, Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 9º).

competência do Ministério da Fazenda no controle da entrada e saída das mercadorias no âmbito da ZFM.

É o que se depreende da disciplina do Decreto n.º 61.244/1967, que originariamente regulamentou o Decreto-lei n.º 288/1967:

"Art 11. Estão isentas do imposto sobre produtos industrializados todas as mercadorias industrializadas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer a comercialização em qualquer ponto do território nacional.

§ 1º Os projetos para a produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias que pretendam gozar dos benefícios do Decreto-lei nº 288-67 serão submetidos à aprovação da SUFRAMA, ouvido o Ministério da Fazenda, quanto aos aspectos fiscais, implicando em aprovação tácita a falta de manifestação desse Ministério no prazo de 30 (trinta) dias contados do pedido de audiência.

§ 2º Os projetos serão apresentados de conformidade com critérios e procedimentos estabelecidos pela SUFRAMA, mediante instruções aprovadas pelo Ministro do Interior.

§ 3º O Superintendente da SUFRAMA poderá rejeitar, de plano, ouvido o Conselho Técnico, os projetos que, visando a obtenção dos incentivos fiscais previstos no Decreto-lei nº 288-67, tenham por fim a produção, industrialização ou beneficiamento das mercadorias capituladas no parágrafo 1º do artigo 3º do referido Decreto-lei, inclusive as alterações supervenientes por Decreto (Decreto- lei nº 288-67 artigo 3º, parágrafo 2º).

Art 12. Toda entrada de mercadoria nacional ou estrangeira na Zona Franca de Manaus fica sujeita ao controle da SUFRAMA, respeitada a competência legal atribuída à fiscalização aduaneira e de rendas internas do Ministério da Fazenda."
(grifei)

Especificamente quanto à análise de entrada das mercadorias nacional ou estrangeira, referenciada no art. 12 acima transcrito, constata-se que o Ministério da Fazenda manteve seu controle na forma indicada no art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 203/2012, que disciplina o controle da entrada e saída de mercadorias da ZFM e das áreas da Amazônia Ocidental. Esse dispositivo, inclusive, é o único no regimento interno da Receita Federal que faz referência às essas áreas em específico:

"Art. 224. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil - DRF, à Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Pessoas Físicas - Derpf, às Alfândegas da Receita Federal do Brasil - ALF e às Inspetorias da Receita Federal do Brasil - IRF de Classes "Especial A", "Especial B" e "Especial C", quanto aos tributos administrados pela RFB, inclusive os destinados a outras entidades e fundos, compete, no âmbito da respectiva jurisdição, no que couber, desenvolver as atividades de arrecadação, controle e recuperação do crédito tributário, de análise dos dados de arrecadação e acompanhamento dos maiores contribuintes, de atendimento e interação com o cidadão, de comunicação social, de fiscalização, de controle aduaneiro, de tecnologia e segurança da informação, de programação e logística, de gestão de pessoas, de planejamento, avaliação, organização, modernização, e, especificamente: (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 512, de 02 de outubro de 2013)

(...)

§ 3º Às Alfândegas Porto de Manaus e Aeroporto Internacional Eduardo Gomes compete ainda:

- proceder ao despacho de internação de mercadorias da Zona Franca de Manaus para o restante do território nacional;

- processar os pedidos de saída temporária para o restante do território nacional de bens ingressados na Zona Franca de Manaus com suspensão de tributos; e

- controlar a saída da Zona Franca de Manaus de mercadorias nacionais nela ingressadas.

§ 4º - Às DRF Boa Vista, Porto Velho, Ji-Paraná, Rio Branco e Macapá compete ainda:

- proceder ao despacho de internação de mercadorias da Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio para o restante do território nacional;

- processar os pedidos de saída temporária para o restante do território nacional de bens ingressados na Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio com suspensão de tributos; e

- controlar a saída da Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio de mercadorias nacionais nela ingressadas." (grifei)

Por outro lado, no que concerne aos critérios e requisitos para a concessão de incentivos fiscais no âmbito da Zona Franca (referenciada no art. 11 do Decreto n.º 61.244/1967 acima transcrito), observa-se que com o transcorrer dos anos a influência do Ministério da Fazenda foi afastada por completo, com garantia de plena autonomia à SUFRAMA para tanto.

Com efeito, como se depreende das disciplinas regulamentares trazidas nos Decretos n.º 2.566/1998, n.º 4.628/2003, n.º 6.372/2008 e até no atualmente vigente Decreto n.º 7.139/2010, a administração da concessão de incentivos fiscais é atribuída de forma exclusiva à SUFRAMA, independentemente, portanto, de qualquer aval do Ministério da Fazenda. Vejam-se pela redação do art. 1º, VI, do Anexo I destes Decretos, todos com redação no mesmo sentido²:

Art. 1º A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, autarquia criada pelo Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, tem como finalidade promover o desenvolvimento socioeconômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva, a partir das seguintes ações:

(...)

VI - administrar a concessão de incentivos fiscais." (grifei)

Sob essa perspectiva que os referidos Decretos atribuíram ao Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) a competência para aprovar "os projetos das empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais", bem como "estabelecer normas, exigências, limitações e condições" para estes projetos, sem depender de qualquer outro órgão, inclusive do Ministério da Fazenda (art. 3º, I, 'c', do Anexo I do Decreto n.º 2.566/1998 e art. 4º, I, 'c' do Anexo I dos Decretos n.º 4.628/2003, n.º 6.372/2008 e n.º 7.139/2010).

Exatamente no exercício de sua competência, o CAS expediu a Resolução CAS n.º 202/2006, posteriormente revogada pela atualmente vigente Resolução CAS n.º 203/2012, com os requisitos para a aprovação dos projetos industriais para a concessão e gozo dos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus e na Amazônia Ocidental, dentre os quais aquele objeto desta atuação do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75.

Esta disciplina normativa com os procedimentos de apresentação, análise, aprovação e acompanhamento de Projetos Industriais para fins de concessão dos incentivos fiscais evidenciam a autonomia da SUFRAMA no processo de aprovação e acompanhamento dos projetos, indicando expressamente que, **quando comprovado por aquele órgão o inadimplemento dos requisitos para o gozo dos incentivos fiscais**, a Receita Federal será devidamente notificada para que tome as providências cabíveis.

Vejamos pelo teor da Resolução CAS n.º 202/2006, vigente à época da análise do projeto da RECOFARMA objeto deste processo (cujas disciplinas, nos pontos sob enfoque neste voto, não foram substancialmente alteradas pela Resolução CAS n.º 203/2012³):

"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:

- isenção do Imposto de Importação (II), relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira utilizados na industrialização de produtos destinados a consumo interno na ZFM;

- redução do II, relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira

utilizados na industrialização de produtos destinados a consumo em outros pontos do território nacional;

- isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), relativo a produtos produzidos na ZFM destinados à comercialização em qualquer ponto do território nacional;

- isenção do IPI para os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária;

- crédito do IPI calculado como se devido fosse, para o adquirente de produtos de que trata o inciso anterior, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto; e

- isenção do II e do IPI relativo a bens de capital destinados à implantação de projetos industriais.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica a armas, munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes se destinados, exclusivamente, a consumo interno na ZFM, ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais.

(...)

Art. 5º **Os projetos submetidos à apreciação da SUFRAMA deverão atender, cumulativamente, aos seguintes objetivos e condições para a concessão e fruição dos benefícios fiscais:**

- atendimento aos limites anuais de importação de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, constantes da respectiva resolução aprovatória do projeto e suas alterações;

- incremento da oferta de emprego na região;

- concessão de benefícios sociais aos trabalhadores;

- incorporação de tecnologias e de processos de produção compatíveis com o estado da arte e da técnica;

- níveis crescentes de produtividade e competitividade; VI - reinvestimento de lucros na região;

- investimento na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico; e

- atendimento ao Processo Produtivo Básico (PPB) exigido para seus produtos.

§ 1º No caso de empresas cujo objeto seja a produção de bens e serviços de informática, além do atendimento do disposto neste artigo, deverá ser observada a legislação específica que trata dos investimentos compulsórios em atividades de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D).

§ 2º Quando da apresentação de projeto de implantação, deverá ser apresentada cópia autenticada da Licença Prévia emitida pelo Instituto de Proteção Ambiental do Amazonas - IPAAM, órgão ambiental competente, do estado do Amazonas.

(...)

Art. 8º **A SUFRAMA efetuará a análise de todos os projetos que atendam ao disposto no art. 5º desta Resolução** devendo dar prioridade àqueles que apresentem:

- produção de componentes, partes e peças, subconjuntos e materiais de embalagem destinados principalmente ao adensamento das cadeias produtivas do Pólo Industrial de Manaus;

- programa de exportação;

- aplicação em programas de Pesquisa e Desenvolvimento;

- maior geração de empregos por unidade de renúncia fiscal projetada; e

- Índice de Desenvolvimento Regional - IDR superior à média do subsetor ao qual a empresa pertença, de acordo com regulamentação estabelecida pela SUFRAMA, sendo:
(...)

Art. 10. Compete ao Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) deliberar acerca da aprovação dos projetos que visem o gozo dos incentivos de que trata o art. 1º, apresentados por empresa que se encontre em situação fiscal regular, mediante apresentação da Certidão de Regularidade Cadastral - CRC junto à SUFRAMA ou das certidões negativas de débitos ou documento equivalente expedidos pelos órgãos competentes, nos termos da alínea d do art. 38 desta Resolução e cujos produtos possuam PPB previamente aprovado, nos termos do art. 4º, do Decreto nº 2.891/98.

§ 1º Excepcionalmente, em casos devidamente justificados, os projetos que não apresentem situação fiscal regular, mas que tenham apreciação favorável do CAS, desde que apresentem comprovação de regularidade no prazo de 60 (sessenta) dias, improrrogáveis, contados da data de apreciação do projeto pelo Conselho, poderão ter seus atos aprovatórios expedidos pela(o) Superintendente.

§ 2º As empresas que não atenderem ao prazo estipulado no parágrafo anterior somente poderão ter seus projetos incluídos em nova pauta do CAS mediante a regularização prévia de sua documentação e/ou cadastramento junto à SUFRAMA.

§ 3º A aprovação de projetos somente terá eficácia após a publicação do correspondente ato aprovatório no Diário Oficial da União (DOU).

(...)

Art. 58. A SUFRAMA enviará comunicado a Secretaria da Receita Federal (SRE) sempre que comprovar que a empresa auferiu indevidamente dos incentivos fiscais administrados pela autarquia, descritos no art. 1º desta Resolução." (grifei)

E aqui é importante salientar que a referência à necessidade de aprovação dos projetos pela SUFRAMA é igualmente depreendida da disciplina legal dos incentivos fiscais, tal como aquele objeto de análise nos presentes autos. Vejamos novamente o teor do dispositivo que respalda o incentivo fiscal condicionado sob análise (art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75):

"Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§ 1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

§ 2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela SUFRAMA." (grifei)

Portanto, observa-se que a autoridade competente para identificar as condições para o gozo das isenções deferidas no âmbito da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental, na forma do art. 179, do CTN, é a SUFRAMA, autoridade administrativa com personalidade jurídica própria, e não a Secretaria da Receita Federal do Brasil:

"Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. (...)." (grifei)

Em outras palavras, o despacho da autoridade administrativa necessário à concessão das isenções onerosas ou condicionadas relativas à ZFM e à Amazônia Ocidental, a que se refere o art. 179, do CTN, é a SUFRAMA, à quem a legislação atribuiu competência específica. Por conseguinte, cabe aos demais órgãos administrativos, dentre os quais a Secretaria da Receita Federal do Brasil, observar as condições delineadas por aquela autoridade administrativa específica.

Em conformidade com a disciplina trazida pelo CAS nas Resoluções n.º 202/2006 e 203/2012, os projetos apresentados pelos sujeitos passivos visando ao gozo dos incentivos fiscais, após a apreciação da Superintendência, são aprovados por ato do Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) devidamente publicado no Diário Oficial.

No presente caso, à luz da Resolução CAS n.º 202/2006, após solicitação da empresa fornecedora da Recorrente (RECOFARMA) da renovação de seu projeto para o gozo dos incentivos fiscais, foi proferido Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007 pela Superintendência Adjunta de Projetos da SUFRAMA (e-fls. 1.400/1.411), devidamente aprovado pelo CAS por meio da Resolução n.º 298/2007, com validade até 05/10/2023.

Nesse sentido, a fiscalização da Receita Federal quanto aos incentivos fiscais sob análise é restringida pelos despachos administrativos proferidos pela SUFRAMA que o concedem (Parecer Técnico de Projeto e Resolução CAS). Portanto, não pode a fiscalização da Receita Federal se dissociar dos termos identificados pela SUFRAMA nestes documentos.

Importante frisar que não se nega de qualquer forma o poder-dever da fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil de proceder com a análise da validade dos incentivos fiscais concedidos pela SUFRAMA no âmbito da ZFM e da Amazônia Ocidental, com fulcro no art. 37, XVIII da Constituição Federal. Contudo, **o que não se admite é que a fiscalização ultrapasse os termos dos despachos administrativos de concessão dos incentivos fiscais, para trazer requisitos outros além daqueles disciplinados pela SUFRAMA, como órgão competente.** O próprio dispositivo constitucional mencionado é claro ao limitar a atuação da administração fazendária "dentro de suas áreas de competência"⁴.

E aqui essencial enfatizar que para que seja atestado o descumprimento das condições, a SUFRAMA traz procedimentos administrativos específicos, com a emissão em uma periodicidade de 3 (três) anos dos Relatórios de Acompanhamento de Projetos (RAP) e com a possibilidade de vistorias técnicas a qualquer tempo. É o que se extrai da Resolução CAS n.º 203/2012 atualmente vigente:

"CAPÍTULO V - DA AVALIAÇÃO DOS PROJETOS

Art. 42. A SUFRAMA emitirá a cada três anos, ou sempre que necessário, por amostragem, Relatório de Acompanhamento de Projetos (RAP), relativo aos produtos ativos (não cancelados) com projetos aprovados por suas respectivas empresas junto ao Conselho de Administração da SUFRAMA.

§ 1º O RAP deverá conter a relação de produtos ativos das empresas, com a situação atualizada de cada um no que diz respeito aos Laudos de Operação e de Produção, à entrega do LTAI e dos indicadores de desempenho, à adimplência em relação à Certificação da qualidade, além de dados atualizados de produção, mão-de-obra, faturamento, investimentos em máquinas e equipamentos, concessão de benefícios sociais aos trabalhadores, investimentos na formação e capacitação de recursos humanos, e, se for o caso, volume de exportações e investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

§ 2º **O RAP deverá conter ainda, a análise dos desvios em relação às metas originais e aos compromissos assumidos pelas empresas quando da aprovação de seus projetos, bem como proposições para cancelamento de projetos e/ou alterações nas resoluções aprovatórias.**

§ 3º A SUFRAMA, quando da emissão do RAP, deverá inspecionar in loco as instalações da empresa, devendo neste momento ser atestado o cumprimento e manutenção das disposições constantes nos Laudos de Operação e de Produção emitidos, além de verificar as informações prestadas nos LTAs apresentados.

§ 4º A SUFRAMA deverá submeter à apreciação do CAS na primeira reunião do exercício subsequente, a consolidação das informações contidas nos RAPs emitidos durante o ano imediatamente anterior.

§ 5º A SUFRAMA, durante a fase de elaboração do RAP, sempre que houver necessidade, poderá solicitar da empresa dados, informações e/ou documentos contábeis que venham a comprovar o cumprimento de metas estabelecidas em projeto, devendo a

documentação requerida, devidamente assinada pelo contador e pelo representante legal da empresa, ser entregue no prazo previamente estabelecido pelo setor competente.

CAPÍTULO VI - DA VISTORIA TÉCNICA

Art. 43. A qualquer tempo a SUFRAMA poderá realizar vistoria técnica nas empresas com projeto aprovado, com a finalidade de verificar, para fins de manutenção ou cancelamento dos benefícios fiscais, o exato cumprimento dos termos e condições estabelecidos nesta Resolução e demais condições legais pertinentes.

Art. 44. A empresa deverá permitir aos servidores da SUFRAMA ou a seu serviço, devidamente identificados e credenciados, amplo, geral e irrestrito acesso a quaisquer de suas instalações fabris, bem como aos livros, demonstrações contábeis, fiscais e sistemas de informações, informatizadas ou não, para efeito de emissão dos Laudos de Operação e de Produção e para realização das vistorias técnicas.

Parágrafo único. A empresa deverá manter seus documentos organizados de maneira a facilitar seu manuseio e conferência por ocasião das visitas técnicas ou demais acompanhamentos realizados pela SUFRAMA." (grifei)

Dessa forma, a autoridade competente para avaliar o cumprimento das condições das isenções deferidas por meios dos projetos específicos é a SUFRAMA, não cabendo à Receita Federal fugir à esse procedimento e trazer condições diversas àquelas estabelecidas pelo órgão competente.

A restrição da atuação fiscal da Receita Federal quanto aos incentivos fiscais concedidos pela SUFRAMA já foi externada em distintas oportunidades pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF e pelas câmaras ordinárias⁵. Vejamos, a título de exemplo, algumas manifestação da CSRF:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 20/06/1998 a 31/12/1998

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.

Recurso Especial do Procurador Negado." (Número do Processo 10283.009636/2001-31 Data da Sessão 14/11/2013 Relator RODRIGO CARDOZO MIRANDA Nº Acórdão 9303-002.664 - Unânime - grifei)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/01/2003 a 20/10/2004

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

Recurso Especial do Procurador Negado" (Número do Processo 10283.007961/2007-54 Data da Sessão 27/04/2016 Relator(a) VANESSA MARINI CECCONELLO Nº Acórdão 9303-003.825 - grifei)

Nesse sentido, a fiscalização da Receita Federal, quanto à análise de incentivos fiscais concedidos pela SUFRAMA, não possui ampla liberdade para a identificação dos parâmetros de atuação do contribuinte para o gozo dos incentivos, devendo se ater às condições identificadas nos documentos expedidos pela SUFRAMA, quais sejam, Parecer Técnico de Projeto e Resolução CAS de aprovação.

Considerando os fundamentos acima, concluo que deve ser respeitada a natureza do produto definido no PPB da Recofarma, aprovado pela Resolução nº 298/2007, cujo Parecer Técnico nº 224/2007 o identifica como “concentrado para bebidas não-alcóolicas”, incluído no Código 0653 e, portanto, enquadrado na classificação fiscal posição 2106.90.10 – EX 01.

Por tais razões, entendo que deve ser dado provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que seja reconhecida a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) para estabelecer a classificação fiscal dos “kits de concentrados”, e mantido o código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela Recorrente. Por consequência, deve ser afastada a glosa dos créditos incentivados decorrentes da aquisição de concentrados para refrigerantes fornecidos pela Recofarma Indústria do Amazonas Ltda.

Considerando os fundamentos acima, resta prejudicada a análise sobre o argumento referente à coisa julgada formada no Mandado de Segurança nº 95.0009470-3, bem como sobre a incidência do artigo 76, inciso II, "a" da Lei nº 4.502/64 e do artigo 567, II, “a” do RIPI/2010, para que seja afastada a multa proporcional constituída no lançamento, e aos demais argumentos da defesa.

5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para:

- ✓ Reconhecer a extinção do crédito tributário pela decadência quanto aos fatos geradores referentes ao período anterior a 31/08/2012;
- ✓ Reconhecer a competência da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) para estabelecer a classificação fiscal dos “kits de concentrados”, e manter o código NCM 2106.90.10 – Ex. 01, na forma utilizada pela Recorrente;

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto da Conselheira Relatora Cynthia Elena de Campos, ousou dela discordar quanto à decisão de reconhecer a competência da SUFRAMA para estabelecer a classificação fiscal dos “kits de concentrados”. Explico.

O Recorrente alega que, ao estabelecer a competência para a concessão dos benefícios fiscais, a legislação de regência assumiria que a SUFRAMA também poderia definir a classificação fiscal a ser adotada pelos fabricantes dos produtos agraciados pela regra isentiva. Em seu entender, não poderia a Receita Federal do Brasil (i) adentrar na prática de atos

privativos da SUFRAMA e (ii) afirmar que esta não teria competência para tratar de definições concernentes a classificação fiscal.

Os argumentos trazidos pelo Impugnante, entretanto, não podem ser julgados procedentes. Com efeito, a Constituição Federal, em seus arts. 37 e 146, estabelece o seguinte:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XVIII - **a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;**

(...)

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

A Lei Complementar vigente, a que se refere o texto constitucional, é a Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). A referida Lei, por sua vez, estabelece o seguinte:

Art. 7º **A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos,** ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

(...)

Art. 194. **A legislação tributária,** observado o disposto nesta Lei, **regulará,** em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, **a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.**

O dispositivo legal que define as áreas de competência da Administração Fazendária é a Lei nº 9.003, de 1995:

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal, órgão central de direção superior de atividade específica do Ministério da Fazenda, diretamente subordinada ao Ministro de Estado, tem por finalidade a administração tributária da União.

Art. 2º Constituem área de competência da Secretaria da Receita Federal os assuntos relativos à política e administração tributária e aduaneira, à fiscalização e arrecadação de tributos e contribuições, bem assim os previstos em legislação específica.

(...)

Art. 8º O regimento interno da Secretaria da Receita Federal será aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

O regimento interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 2012, estabelece o seguinte:

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, tem por finalidade:

(...)

XIX - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar **as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e econômica e origem de mercadorias, inclusive representando o País em reuniões internacionais sobre a matéria;**

(...)

Art. 129. À Coordenação-Geral de Administração Aduaneira - Coana compete:

(...)

III - coordenar e supervisionar as **atividades relativas à classificação fiscal de mercadorias, inclusive quanto ao desenvolvimento e implementação de nomenclaturas que tenham por base o Sistema Harmonizado** de Designação e de Codificação de Mercadorias;

(...)

Art. 144. À Divisão de Nomenclatura e Classificação Fiscal - Dinom compete coordenar, orientar e avaliar **as atividades concernentes à nomenclatura e classificação fiscal.**

Por seu turno, a Lei que regula a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação é a Lei nº 10.593, de 06/12/2002. Esta, em seu art. 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007, estabelece o seguinte:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e **em caráter privativo:**

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como **em processos de consulta**, restituição ou compensação de tributos e contribuições **e de reconhecimento de benefícios fiscais;**

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, **inclusive os relacionados com o controle aduaneiro**, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e semelhantes;

(...)

e) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária;

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Para disciplinar a competência da RFB sobre o controle aduaneiro, prevista na alínea "c" acima transcrita, o Poder Executivo editou o Decreto nº 6.759, de 05/02/2009 (Regulamento Aduaneiro). Sobre a classificação fiscal de mercadorias, assim dispõe o referido ato normativo:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, DECRETA:

Art. 1º A administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior serão exercidos em conformidade com o disposto neste Decreto.

(...)

LIVRO V

DO CONTROLE ADUANEIRO DE MERCADORIAS

TÍTULO I

DO DESPACHO ADUANEIRO

CAPÍTULO I

DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO

(…)

Seção V

Da Conferência Aduaneira

Art. 564. A conferência aduaneira na importação tem por finalidade identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas a sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação.

(…)

CAPÍTULO VI

DO PROCESSO DE CONSULTA

Art. 790. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os processos administrativos de consulta, relativos a interpretação da legislação tributária e a classificação fiscal de mercadoria, serão solucionados em instância única (Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, caput).

(…)

§3º A consulta relativa a classificação fiscal de mercadorias será solucionada pela aplicação das disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e de normas complementares editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 50, caput).

Tais dispositivos tem por base legal os arts. 48 e 50 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias devem seguir os ditames dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972 (norma que regulamenta o Processo Administrativo Federal):

Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1º A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia, na forma disciplinada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá ser atribuída:

I - a unidade central; ou

II - a unidade descentralizada.

§ 2º Os atos normativos expedidos pelas autoridades competentes serão observados quando da solução da consulta.

§ 3º Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia.

§ 4º As soluções das consultas serão publicadas pela imprensa oficial, na forma disposta em ato normativo emitido pela Secretaria da Receita Federal.

(…)

Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e do art. 48 desta Lei.

§ 1º **O órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48 poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias.**

(...)

§ 4º **O envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pela órgão de que trata o inciso I do § 1º do art. 48.**

O Decreto nº 70.235/72, por sua vez, determina o seguinte:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º **Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.**

(...)

CAPÍTULO II

Do Processo da Consulta

(...)

Art. 54. O julgamento compete: (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

(...)

III - Em instância única, ao **Coordenador do Sistema de Tributação**, quanto às consultas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e formuladas:

a) sobre classificação fiscal de mercadorias;

O art. 50 da Lei nº 9.430/96, determina que os processos de consulta relativos à classificação de mercadorias serão solucionados em instância única, e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). O mesmo art. 50 determina também que a unidade central da RFB poderá alterar ou reformar, de ofício, as decisões proferidas nos processos relativos à classificação de mercadorias. E ainda estabelece, no § 4º, uma competência exclusiva no âmbito internacional, ao determinar que o envio de conclusões decorrentes de decisões proferidas em processos de consulta sobre classificação de mercadorias, para órgãos do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL, será efetuado exclusivamente pela unidade central da RFB.

Feita essa digressão legislativa conclui-se, sem qualquer possibilidade de dúvida, que é da Receita Federal a competência **EXCLUSIVA** para decidir sobre classificação fiscal, inclusive através de processos de consulta. **E a Constituição Federal determina que**, mesmo que existisse outro órgão com esta mesma competência, nos casos em que essa classificação fiscal tivesse qualquer repercussão em matéria tributária (como no presente caso, em que está diretamente relacionada à apuração de IPI), **tem que prevalecer o entendimento da Administração Tributária**, pois esta, juntamente com seus servidores fiscais, tem precedência sobre os demais setores administrativos.

Vale ressaltar que a Autoridade Tributária em nenhum momento questionou a concessão do benefício fiscal por parte da SUFRAMA, pois tal ato realmente se encontra dentro de suas atribuições institucionais. A classificação fiscal, por sua vez, define a alíquota de IPI aplicável ao produto; assim sendo, está diretamente vinculada à apuração do tributo, matéria sobre a qual a Constituição Federal prevê que a administração fazendária tem precedência sobre os demais setores administrativos.

Por outro lado, ao analisar o Decreto-Lei nº 288, de 1967 (norma legal que criou a Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA), **não constatei a existência de qualquer competência relativa à “classificação fiscal de produtos”**, ou à “aplicação das regras de classificação fiscal da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH)”, muito menos à “classificação fiscal para efeitos de atribuição da alíquota de IPI aplicável”:

CAPÍTULO III

Da Administração da Zona Franca

Art. 10. A administração das instalações e serviços da Zona Franca **será exercida pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA)** entidade autárquica, com personalidade jurídica e patrimônio próprio, autonomia administrativa e financeira, com sede e fôro na cidade de Manaus, capital do Estado do Amazonas.

Parágrafo único. A SUFRAMA vincula-se ao Ministério do Interior.

Art. 11. São atribuições da SUFRAMA:

- a) elaborar o Plano Diretor Plurianual da Zona Franca e coordenar ou promover a sua execução, diretamente ou mediante convênio com órgãos ou entidades públicas inclusive sociedades de economia mista, ou através de contrato com pessoas ou entidades privadas;
- b) revisar, uma vez por ano, o Plano Diretor e avaliar, os resultados de sua execução;
- c) promover a elaboração e a execução dos programas e projetos de interesse para o desenvolvimento da Zona Franca;
- d) prestar assistência técnica a entidades públicas ou privadas, na elaboração ou execução de programas de interesse para o desenvolvimento da Zona Franca;
- e) manter constante articulação com a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), com o Governo do Estado do Amazonas e autoridades dos municípios em que se encontra localizada a Zona Franca;
- f) sugerir a SUDAM e a outras entidades governamentais, estaduais ou municipais, providências julgadas necessárias ao desenvolvimento da Zona Franca;
- g) promover e divulgar pesquisas, estudos e análises, visando ao reconhecimento sistemático das potencialidades econômicas da Zona Franca;
- h) praticar todos os demais atos necessários as suas funções de órgão de planejamento, promoção, coordenação e administração da Zona Franca.

Art. 12. A Superintendência da Zona Franca de Manaus dirigida por um Superintendente, é assim constituída:

- a) Conselho Técnico;
- b) Unidades Administrativas.

Art. 13. O Superintendente será nomeado pelo Presidente da República, por indicação do Ministro do Interior e demissível *ad nutum*.

Parágrafo único. O Superintendente será auxiliado por um Secretário Executivo nomeado pelo Presidente da República, por indicação daquele e demissível *ad nutum*.

Art. 14. Compete ao Superintendente:

- a) praticar todos os atos necessários ao bom desempenho das atribuições estabelecidas para a SUFRAMA;
- b) elaborar o regulamento da entidade a ser aprovado pelo Poder Executivo;

c) elaborar o Regimento Interno:

Da mesma forma, no Regimento Interno da SUFRAMA vigente à época dos fatos, estabelecido pela Portaria MDIC nº 123, de 03/06/2008, não constatei a existência de qualquer competência relativa à “classificação fiscal de produtos”:

O MINISTRO DE ESTADO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 2º do Decreto nº 6.372, de 14 de fevereiro de 2008, resolve:

Art. 1º Aprovar o Regimento Interno da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, na forma do Anexo à presente Portaria.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Revoga-se a Portaria/GM/MDIC nº 573, de 24 de dezembro de 2003, publicada no Diário Oficial da União, de 29 de dezembro de 2003, Seção 1, p.79, republicada no Diário Oficial da União, Seção 1, de 19 de janeiro de 2004, p.58.

ANEXO I

REGIMENTO INTERNO DA SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS CAPÍTULO I

DA NATUREZA E FINALIDADE

Art. 1º A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, autarquia, criada pelo Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, tem como finalidade promover o desenvolvimento sócio-econômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva, a partir das seguintes ações:

I - identificar oportunidades com vistas a atração de empreendimentos para a região;

II - identificar e estimular investimentos públicos e privados em infra-estrutura;

III - estimular e fortalecer os investimentos na formação de capital intelectual e em ciência, tecnologia e inovação pelos setores público e privado;

IV - intensificar o processo de articulação e de parceria com órgãos e entidades públicas e privadas;

V - estimular ações de comércio exterior; e

VI - administrar a concessão de incentivos fiscais.

(...)

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

I - aprovar:

a) as diretrizes gerais para elaboração dos planos anuais e plurianuais de trabalho;

b) o seu regimento interno;

c) os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos nos arts. 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, especificando os incentivos a serem auferidos pela empresa, bem como estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação, fiscalização e acompanhamento dos referidos projetos;

d) a indicação para nomeação e exoneração do titular da Auditoria Interna;

e) o Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna;

f) as normas e critérios gerais para a execução de planos, programas, projetos, obras e serviços a cargo da entidade, em especial:

1. os convênios, acordos e contratos;

2. as operações de créditos e financiamento, inclusive para custeio de estudos, serviços e obras; e

II - sugerir a formação de equipes técnicas para análise de matéria de conteúdo específico.

Parágrafo único. A composição do Conselho de Administração da SUFRAMA está definida na Lei Complementar nº 68, de 13 de junho de 1991.

Me parece muito evidente que todas estas competências estão voltadas para promover o desenvolvimento sócio-econômico, de forma sustentável, da Zona Franca de Manaus, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, **o que não tem qualquer correlação com a classificação fiscal estabelecida pela NCM, cujos objetivos são tributários**, servindo para determinação das alíquotas aplicáveis aos impostos de importação e de exportação, no âmbito do comércio internacional, bem como para criação da TIPI, onde se encontram as alíquotas aplicáveis no IPI.

A tese defendida pela ilustre Relatora levaria à conclusão de que cada órgão regulador deverá fazer a classificação fiscal das mercadorias que tenham qualquer relação com sua atividade, devendo a Aduana brasileira aguardar pela decisão destes órgãos nos despachos aduaneiros para, só então, liberar as mercadorias, pois estaria impedida de realizar tal procedimento.

No mesmo sentido, trago à colação precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que entendeu correta a classificação feita pela RFB, afirmando sua competência nesta matéria:

i) Apelação Cível nº 5098725-63.2019.4.04.7100/RS, Relator Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, Apelante: Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, Data da Decisão 13/09/2022:

A sociedade empresária ora apelante foi autuada pelo Fisco por haver-se indevidamente apropriado dos créditos de IPI, pertinentes ao período de agosto a dezembro de 2010, o que é objeto da execução fiscal ora embargada, contra a qual opôs todas as defesas precedentemente indicadas no Relatório, sob as alíneas 'a' a 'p', desenvolvidas nas páginas 10 a 119 da apelação.

O 'cerne' da controvérsia, todavia, reside na questão da classificação fiscal dos produtos adquiridos - concentrado em forma de 'kit' para preparação do refrigerantes da marca 'Coca-Cola' - pela ora apelante à sociedade empresária RECOFARMA, localizada na Zona Franca de Manaus. Enquanto a apelante defende que a correta classificação fiscal desses produtos é a posição 21.06.90.10 da TIPI (o que, na época dos fatos geradores do benefício fiscal, corresponderia a um IPI de 27%), o Fisco entendeu que são produtos individualizados, que não podem ser classificados como se fosse um só produto composto, e concluiu que não tem a apelante direito a crédito nenhum, em relação ao apontado período.

(...)

Isso posto, principio o exame do caso pelas duas questões preliminares (defesas das alíneas 'a' e 'b'), depois passo diretamente ao cerne da controvérsia (o qual envolve as defesas das alíneas 'c', 'd', 'e' e 'f'), e, em sequência lógica, examino as defesas que o contribuinte pode, subsidiariamente, opor ao Fisco (alíneas 'g' a 'p').

4. Preliminares ao mérito da causa

(...)

4.2. Segunda preliminar: ofensa à coisa julgada do MS nº 91.0009552-4 (RE 212.484)

Como já dito no tópico anterior, os motivos da sentença não integram o seu dispositivo, nem, por conseguinte, fazem coisa julgada. Na página 24 da apelação, a recorrente transcreve o dispositivo da sentença que concedeu o mandado de segurança, a qual, conforme a técnica processual, não explicitou os motivos, entre os quais a classificação fiscal dos produtos. Confira-se:

(...)

E nem poderia ser diferente, porque se a disputa fosse a exata classificação fiscal dos produtos, certamente seria necessária uma perícia para apurar as características físico-químicas respectivas, como, aliás, fazem as autoridades aduaneiras, quando a mera inspeção visual não esclarece o conflito entre o importador e o Fisco. Ora, não cabe, no âmbito de mandado de segurança, a realização de perícia. Evidentemente, a ora recorrente poderia ter ajuizado ação ordinária, mas é provável que tenha escolhido o mandado de segurança justamente para evitar uma perícia que esclarecesse ao juízo as características físico-químicas do produto, com risco de derrota. Portanto, a própria recorrente preferiu deixar a classificação fiscal dos produtos como simples 'motivo' da decisão judicial, limitando-se a pedir que lhe fosse reconhecido o direito de aproveitamento dos créditos de IPI, ainda que esse tributo não tenha incidido na aquisição dos produtos pela recorrente, tal como reconheceu o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE nº 212.484. Na verdade, a controvérsia (exclusivamente de direito) resolvida pelo mandado de segurança nº 91.0009552-4 restou reduzida à seguinte questão jurídica: pode a saída do produto do estabelecimento produtor, sendo isenta, gerar crédito de IPI aproveitável pelo comprador?

Ao final, o STF limitou-se a dizer que não ofendia o art. 153, §3º, II, da Constituição o fato de o contribuinte creditar-se do valor do IPI incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, e não mais que isso. Confira-se:

(...)

Aliás, a peculiaridade ora apontada (classificação fiscal da mercadoria como matéria de fato não abrangida pelo mandado de segurança impetrado) não seria novidade para a recorrente, pois, em consulta fiscal do ano de 1988, na qual apoia algumas de suas alegações (Evento 1, OUT32), o Fisco, ao final, esclareceu:

(...)

5. Mérito da causa

5.1. A classificação fiscal dos produtos adquiridos pela recorrente de sociedade empresária localizada na Zona Franca de Manaus

A classificação fiscal defendida pela recorrente é assim descrita na apelação:

c) TIPI 2006 vigente à época dos fatos geradores sub judice (agosto a dezembro de 2010):

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
2106.90.10	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	27

Mas o Fisco apurou que, na verdade, a recorrente, no período objeto da autuação fiscal (agosto a dezembro de 2010) comprava um 'kit' de produtos, uns líquidos, outros sólidos, embalados separadamente, para a fabricação de seus refrigerantes, não podendo, portanto, considerar-se um só produto ou preparação composta.

Possivelmente em períodos mais recuados o produto adquirido pela recorrente para fabricação dos seus refrigerantes se ajustasse à classificação por ela agora defendida, por ser efetivamente uma 'preparação composta', mas se, por razões diversas, esse produto depois passou a ser individualizado em várias partes, a mesma classificação não é cabível para cada uma dessas partes individualizadas. Bastante elucidativa, a respeito desse ponto, a já mencionada consulta do ano de 1988 (Evento 1, OUT32):

(...) *Quanto ao extrato para fabricação de 'Coca-Cola', cumpre informar que se trata de um produto internacionalmente reconhecido como uma preparação daquelas compreendidas pela posição 21.07, conforme decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, transcrita a seguir:*

21.07 - PREPARATIONS COMPOSÉES POUR LA FABRICATION DE BOISSONS NON ALCOOLIQUES VG CONSTITUÉES PAR UN SIROUP AUQUEL ON A AJOUTÉ UN EXTRAIT CONCENTRÉ DE LA POSITION NR. 21007 CONTENANT NOTAMMENT DE L'EXTRAIT DE COLA ET DE L'ACIDE CITRIQUE, COLORÉES À L'AIDE DE SUCRE CARAMELISÉ.

Como se vê desse antigo documento, as 'preparações compostas' (*preparations composées*) para fabricação de bebidas não alcoólicas do tipo 'Coca-Cola' compreendiam tradicionalmente um xarope ao qual se adicionava um extrato concentrado que continha principalmente extrato de cola e ácido cítrico, sendo coloridas com açúcar caramelizado (atualmente corante artificial).

Também não deve ser desconsiderado que, no julgamento do RE nº 212.484, pelo qual a recorrente teve reconhecido o seu direito de aproveitamento de créditos de IPI na aquisição do produto isento à saída do estabelecimento do produtor localizado na Zona Franca de Manaus, o próprio autor do voto condutor do julgamento, Ministro Nelson Jobim, partiu da premissa de que se tratava efetivamente de um só produto composto, que denominou simplificadamente 'xarope de Coca-Cola':

(...)

Por outro lado, é da competência privativa da autoridade fiscal o exame da classificação fiscal das mercadorias na TIPI para apuração do IPI e outros tributos federais (Código Tributário Nacional, art. 142), e não da SUFRAMA ou de outros órgãos governamentais, que vão limitar-se, no âmbito da sua competência, a verificar requisitos e condições para que possam ser aproveitadas as isenções e os incentivos fiscais especiais previstos na legislação atinente à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental. Bastante claro, a respeito, é o que dispõem o §1º do artigo 9º do DL nº 288, de 1967, e o §2º do artigo 6º do DL nº 1.435, de 1975, *in verbis*:

(...)

Objeta a recorrente, todavia, que é ínsita à competência da SUFRAMA de aprovar projetos industriais para fins de fruição de benefício fiscal do art. 9º do DL nº 288/67 a de efetuar classificação fiscal do produto beneficiado produzido conforme processo produtivo básico (PPB) definido em Portaria Interministerial, porque somente com a respectiva classificação fiscal é possível identificar o produto beneficiado, para fins de fruição do referido incentivo regional; sem a referida classificação fiscal, não se teria como saber que produto teria sido beneficiado pela SUFRAMA ao aprovar o respectivo projeto industrial (apelação, págs. 34-35).

Certo é, porém, que o 'processo produtivo básico' (§8º do artigo 7º do DL nº 288, de 1967), cuja aprovação compete à SUFRAMA, e que constitui um dos requisitos da isenção do IPI (cf. parte final do §1º do art. 9º do DL nº 288, de 1967), é aprovado conforme projetos e relatórios descritivos apresentados pelo interessado à SUFRAMA, que para tal efeito fará uma classificação do produto dele resultante. Mas a aprovação desse 'processo produtivo básico', assim como a classificação do produto correspondente não será feita, evidentemente, pelos servidores da SUFRAMA à vista do efetivo funcionamento do processo produtivo e à vista dos objetos efetivamente produzidos. Tudo se passa de forma semelhante à obtenção da patente de invenção de um processo produtivo: o interessado protocola no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) os documentos indicados no artigo 19 da Lei nº 9.279, de 1996 (LPI), entre os quais 'relatório descritivo', 'reivindicações' e 'desenhos, se for o caso', e, à vista desses documentos, entendendo que a invenção de processo produtivo satisfaz os requisitos da novidade, atividade inventiva e aplicação industrial (LPI, art. 8º), o INPI concede a patente de invenção de processo produtivo (LPI, art. 42, II). Como se vê, o que esse hipotético requerente obtém é a patente de uma criação intelectual, sem que o INPI examine produtos já prontos ou processos produtivos em funcionamento prático. O mesmo se passa com a 'classificação fiscal' do objeto resultante do 'processo produtivo básico' a que se refere a alínea "b" do §8º do art. 7º do DL 288, de 1967, que venha a ser feita pela SUFRAMA: o que é classificado pela referida autarquia é o objeto intelectual, e não um produto fisicamente existente.

Aliás, nem seria concebível que algum empresário fizesse investimento na Zona Franca de Manaus sem antes obter a aprovação da SUFRAMA para seus processos produtivos básicos, pois, caso não obtenha tal aprovação, de que decorrerão os benefícios fiscais, nem sequer perderá tempo e dinheiro iniciando a produção do que quer que seja. Os empresários - nunca é demais lembrar - visam ao lucro, preferencialmente com o mínimo risco.

De considerar, além disso, que **a SUFRAMA aprova apenas processos produtivos básicos, o que permite que o empresário venha depois a alterar o processo produtivo total, mantendo porém seus fundamentos básicos, do que resultarão provavelmente produtos com diversa classificação fiscal. O controle não será feito, evidentemente, pela SUFRAMA, a não ser que mantivesse permanentemente vários fiscais especializados em cada estabelecimento; o controle da exata classificação dos produtos efetivamente produzidos será feito pela Receita Federal do Brasil, em procedimentos de fiscalização e lançamento tributários.**

Assim, há duas ordens de competências diversas: a SUFRAMA e o Ministério da Indústria e Comércio, de um lado, verificam os requisitos previstos na legislação da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental para que os empresários lá instalem seus estabelecimentos, e possam depois usufruir dos benefícios fiscais correspondentes, sem, porém, fazer o exame físico de processos produtivos e dos produtos efetivamente produzidos, o que será sempre da competência privativa da Receita Federal do Brasil, no cumprimento da legislação tributária federal.

Rejeitam-se, pois, os fundamentos da apelação atinentes ao 'cerne' da controvérsia.

5.2. Alteração de critério jurídico

A apelante alega que a sua classificação fiscal era há muito de conhecimento da Receita Federal do Brasil, e que em outros casos o Fisco a aceitou, vindo, no auto de infração impugnado, objeto da execução fiscal embargada, a alterá-lo.

Ora, a alteração de critério jurídico, vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN), ocorrerá quando, em um lançamento, a autoridade tributária adote expressamente um critério jurídico, e em lançamentos futuros, pertinentes ao mesmo contribuinte e a fatos geradores antecedentes à adoção do referido critério, venha a adotar outro critério jurídico.

Sucedendo que, no caso dos autos, tal como noticia a própria recorrente na página 95 da sua apelação, houve o cancelamento pelo CARF de auto de infração atinente ao aproveitamento de créditos de IPI decorrentes da aquisição de concentrados da RECOFARMA em 29-01-2016, porém o auto de infração ora impugnado, objeto da execução fiscal embargada, é de 17-07-2015. A alegação de que, por outras situações, a Receita Federal "teria conhecimento" da classificação fiscal adotada pela recorrente não significa, evidentemente, a modificação de critério jurídico adotado "no exercício de lançamento", tal como prevê o artigo 146 do CTN.

Rejeita-se, pois, essa alegação da recorrente.

5.3. Não responsabilidade da apelante por suposto erro na classificação fiscal do 'concentrado'

Diz a apelante, na página 99 do seu recurso de apelação, que não há na lei (art. 62 da Lei nº 4.502/64) e não existe no regulamento a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal do produto na nota fiscal. Esse dispositivo legal, por seu turno, está assim redigido:

Art. 62. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprêgo ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares.

§ 1º Verificada qualquer falta, os interessados, a fim de se eximirem de responsabilidade, darão conhecimento à repartição competente, dentro de oito dias do recebimento do produto, ou antes do início do consumo ou da venda, se este se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria.

§ 2º No caso de falta do documento fiscal que comprove a procedência do produto e identifique o remetente pelo nome e endereço, ou de produto que não se encontre selado, rotulado ou marcado quando exigido o selo de controle, a rotulagem ou a marcação, não poderá o destinatário recebê-lo, sob pena de ficar responsável pelo pagamento do imposto, se exigível, e sujeito às sanções cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Como visto, na parte final do caput do dispositivo em tela está escrito que os antes mencionados (fabricantes, comerciantes e depositários) deverão, sim, verificar se os produtos tributados ou isentos que receberem ou adquirirem estão acompanhados dos documentos exigidos e estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares.

Assim, diferentemente dos simples consumidores, os fabricantes (caso da recorrente) têm a obrigação não somente de verificar se os produtos estão acompanhados das notas fiscais, mas também de checar se elas satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares.

Admitindo-se, só para argumentar, que a satisfação de todas as prescrições legais e regulamentares pelos documentos fiscais não alcançasse a classificação fiscal das mercadorias, como quer a recorrente, **certo é que, em se tratando especificamente de benefícios fiscais de significativa expressão monetária, como no caso, a apelante, na qualidade de fabricante de refrigerantes, deveria minimamente, por cautela, verificar se a classificação fiscal, da qual decorre o benefício fiscal, corresponde exatamente ao produto adquirido como isento, e, em caso de dúvida, consultar seu staff especializado (advogados tributaristas, contadores, auditores et alii), e ainda, se fosse o caso, para espantar quaisquer dúvidas remanescentes, reportar-se à Receita Federal do Brasil.**

Mais proveitoso seria à apelante, em vez de contratar advogados justributaristas somente para o contencioso administrativo ou judicial, os contratasse, preventivamente, para lhe fornecerem um parecer escrito e pormenorizado (a consultoria jurídica é atividade privativa dos advogados: Lei nº 8.906, de 1994, art. 1º, II) sobre os tópicos mais importantes do seu "planejamento fiscal", entre os quais, sem dúvida alguma, está a matéria tratada na presente demanda.

Não é demais lembrar, aqui, que em 1991 a ora recorrente impetrou um mandado de segurança preventivo, julgado definitivamente pelo STF no âmbito do RE nº 212.484, para que fosse declarado que poderia aproveitar "créditos do IPI relativos às compras procedentes da Zona Franca de Manaus, de concentrado de refrigerantes, isento, nas alíquotas de incidência relativas a este produto, devido pelas indústrias localizadas fora da Zona Franca de Manaus" (MS nº 91.0009552-4, Do Requerimento, alínea "f"). E, como já examinado anteriormente, esse mandado de segurança resolveu apenas a questão (de direito) de poder o comprador aproveitar créditos de IPI, apesar de o produto comprado estar isento desse tributo, mas não a questão (de fato) de o produto efetivamente comprado ser isento.

Conclui-se, portanto, que, no contexto do caso concreto, cabia à recorrente (e ela o podia perfeitamente) esclarecer-se sobre a correta classificação fiscal do produto dito isento para usufruir os benefícios fiscais previstos em lei.

Rejeita-se, pois, também esse fundamento da apelação.

5.4. Terceiro adquirente de boa-fé

Desde logo, observo **que é questionável que uma pessoa jurídica empresária de grande porte venha a alegar 'boa-fé', uma vez que** - diferentemente da generalidade das pessoas físicas, das microempresas e das empresas de pequeno porte - **conta com bastantes recursos materiais e humanos** (contadores, auditores, advogados), que lhe

possibilitam o chamado "planejamento fiscal", pelo qual faz um meticuloso cálculo das suas ações e dos consequentes riscos tributários.

Como quer que seja, **não basta alegar boa-fé, é preciso prová-la, e bem provada**, pois se trata de questão de fato: justamente por isso não se extrai qualquer conceito de boa-fé dos julgados dos tribunais superiores. Recorrendo-se, então, à melhor doutrina jurídica, tem-se que a boa-fé, aqui, seria aquela da espécie subjetiva, e dentre as várias concepções de boa-fé subjetiva a mais justificável, a meu ver, é a concepção ética, tal como defende o professor luso-brasileiro Fernando Noronha:

(...)

Nos quadros da concepção 'ética' da boa-fé, exige-se, para que se possa falar em boa-fé subjetiva, uma ignorância que seja 'desculpável' da situação de lesão de direito alheio. A ignorância seria indesculpável quando a pessoa houvesse desrespeitado deveres de cuidado; ela estaria de má-fé quando se pudesse atribuir-lhe um desconhecimento meramente culposos.

O mais poderoso argumento em favor da concepção ética está na afirmação de que **o negligente e o impulsivo não podem ficar em situação mais vantajosa ou mesmo igual à do avisado e do prudente**: quem erra indesculpavelmente não poderá ficar na mesma situação jurídica de quem erra sem culpa (NORONHA, F. O Direito dos Contratos e seus Princípios Fundamentais: autonomia privada, boa-fé, justiça contratual. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 134).

Ora, limitou-se a recorrente a alegar a boa-fé, mas não trouxe prova convincente dessa alegação, **sendo desvaliosa a simples declaração de que se apoiou em pareceres e outros atos da SUFRAMA e do Ministério da Indústria e Comércio, mormente considerando que as competências da primeira e do segundo não se sobrepõem àquela da Receita Federal do Brasil, que tem a competência privativa para a fiscalização do recolhimento do IPI e do correto aproveitamento dos benefícios fiscais, inclusive mediante o exame físico de produtos**, como detalhadamente explicado em tópico anterior.

Enfim, é difícil entender como a recorrente, com todo o seu aparato de profissionais e especialistas dos quais se cerca, possa seriamente afirmar que "respeitou todos os deveres de cuidado", de tal modo que a sua ignorância da situação lesiva aos interesses do Fisco, objeto da presente controvérsia, se mostraria seguramente 'desculpável'.

Rejeita-se, pois, também esse fundamento da apelação.

(...)

Dispositivo

Ante o exposto, voto por indeferir a realização de outra sessão telepresencial (Evento 58) e negar provimento à apelação.

ii) Apelação/Reexame Necessário nº 5007649-32.2013.404.7208/SC, Relator Rômulo Pizzolatti, Data da Decisão 17/04/2015:

Mérito da causa

O cerne do litígio está em saber qual a correta classificação fiscal para o produto importado pela autora, se na posição NCM 3401.11.90, como pretende essa, ou se na posição NCM 3401.11.10, como quer o Fisco.

Assim dispõe a NCM/SH, na parte em que interessa à solução da controvérsia:

34	Sabões, agentes orgânicos de superfície, preparações para lavagem, preparações lubrificantes, ceras artificiais, ceras preparadas, produtos de conservação e limpeza, velas e artigos semelhantes, massas ou pastas para modelar, 'ceras para dentistas' e composições para dentistas à base de gesso
34.01	Sabões, produtos e preparações orgânicos tensioativos utilizados como sabão, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, mesmo que contenham sabão; produtos e preparações orgânicos tensioativos para lavagem da pele, em forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo que contenham sabão; papel, pastas (onates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes;
34.01.1	Sabões, produtos e preparações orgânicos tensioativos, em barras, pães, pedaços ou figuras moldadas, e papel, pastas (onates), feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes;
34.01.11	De toucador (incluindo os de uso medicinal)
34.01.11.10	Sabões medicinais
34.01.11.90	Outros

Cumpra, pois, verificar se a mercadoria importada pela autora (sabonetes em barra da marca Asepxia, utilizados na prevenção e tratamento de cravos e espinhas) constitui sabão medicinal ou outro tipo de sabão.

O parágrafo único do art. 94 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759, de 2009) estabelece que, para fins de classificação das mercadorias, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Comum do Mercosul será feita com observância das Regras Gerais para Interpretação, das Regras Gerais Complementares e das Notas Complementares e, subsidiariamente, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, da Organização Mundial das Aduanas (Decreto-Lei no 1.154, de 1º de março de 1971, art. 3º, caput).

Considerando que, no caso, as Regras Gerais para Interpretação, as Regras Gerais Complementares e as Notas Complementares não elucidam a questão aqui examinada, cumpre valer-se das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (aprovadas pelo Decreto 435, de 1992), que assim dispõe quanto ao Capítulo 34 da NCM:

Considerações gerais

(...)

I - Sabões

Incluem-se aqui especialmente:

(...)

d) Os sabões medicinais, que contêm substâncias medicamentosas, tais como ácido bórico, ácido salicílico, enxofre e sulfamidas.

É certo, portanto, que a mercadoria importada pela autora, por possuir em sua composição enxofre e ácido salicílico (evento 1, OUT5, fl. 9), deve ser considerada sabão medicinal, não cabendo seu enquadramento na posição residual, referente a 'outros sabões'.

Cumpra ressaltar que, ao contrário do que entendeu o juiz da causa, não cabe aplicação de normas exaradas pela ANVISA (que estabelecem uma porcentagem mínima para que o produto seja considerado medicamento) para fins de classificação fiscal, mormente quando as regras a que se refere o Regulamento Aduaneiro (Regras Gerais para Interpretação, as Regras Gerais Complementares e as Notas Complementares e Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) **elucidam eventual dúvida.**

De qualquer sorte, é certo que a ANVISA não tem a competência de estabelecer normas acerca da classificação fiscal das mercadorias, estando voltada para atividades de regulação, normatização, controle e fiscalização na área de vigilância sanitária (Lei 9.782, de 1999).

Impõe-se, pois, reforma da sentença, para rejeitar a demanda.

São estas as considerações que gostaria de apresentar nesta Declaração de Voto. Meu entendimento, entretanto, restou vencido na turma.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares