



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.723689/2019-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.805 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2024
Recorrente AMBEV S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

Tendo a Recorrente apresentado Impugnação e Recurso com alegações de mérito há a demonstração que teve pleno conhecimento de todos os fatos e aspectos inerentes ao lançamento com condições de elaborar as peças impugnatória e recursal, sem prejuízo ao devido processo legal e a ampla defesa.

DECADÊNCIA. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O IPI é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, com o prazo decadencial de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração (art. 146 do CTN), diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso. Não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

ALEGAÇÃO DE BOA-FÉ. IMPOSSIBILIDADE.

A boa fé do adquirente não é suficiente para garantir o direito ao crédito como se devido fosse se ausentes os requisitos legais previstos na norma de regência.

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.

GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS COM ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E ALÍQUOTA.

São passíveis de aproveitamento na escrita fiscal apenas os créditos incentivados relativos a produtos com classificação fiscal correspondente a alíquota diferente de zero e no que concerne a matérias primas originárias da ZFM e da Amazônia Legal; glosam-se os créditos relativos a insumos adquiridos em desobediência aos requisitos legais (matérias-primas agrícolas, extrativas vegetais de produção regional e da fauna e flora regionais), sendo inaplicável a esses casos o RE n.º 592.891/SP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, reconhecer a decadência para o período de janeiro a março de 2014, conforme voto proferido pelo órgão julgador de primeira instância, porém, ausente do seu dispositivo; e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior e Jucileia de Souza Lima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Laercio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Jucileia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

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

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

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

Conforme resposta do sujeito passivo a intimação, a base legal para o aproveitamento dos créditos nas aquisições foi a seguinte: RIPI/2010, art. 225 (não cumulatividade); RIPI/2010, art. 237 (aquisições da Amazônia Ocidental), assim como arts. 43, §2º, III, da CF/88, e 40, 92 e 92 do ADCT da CF/88; RIPI/2010, art. 226, I (aquisições de materiais intermediários); RIPI/2010, art. 227 (aquisições de atacadista).

(...)

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

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

(...)

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

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

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

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

IMPUGNAÇÃO. PROVAS ADICIONAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

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

INTIMAÇÕES. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

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

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

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

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

JUROS SOBRE MULTA. LEGALIDADE.

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

Inconformada a contribuinte apresentou recurso voluntário querendo reforma em síntese:

- a) nulidade por cerceamento de defesa e fundamentação;
- b) decadência de parte do crédito tributário;
- c) nulidade por impossibilidade de alteração de critério jurídico;
- d) nulidade por ausência de elementos técnicos para reclassificação das mercadorias;
- e) da regularidade do creditamento incentivado do IPI da Amazônia Ocidental;
- f) direito ao crédito de IPI referente aos insumos da Zona Franca de Manaus (ZFM) – STF, Repercussão Geral, RE n.º 592.891/SP,
- g) da correta classificação de refrigerantes e isotônicos;
- h) da boa-fé;
- i) da regularidade de creditamento de IPI extemporâneo;

Em síntese, é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

1 NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA E FUNDAMENTAÇÃO

Improcede o pleito recursal. Compreendo não ter havido prejuízo ao amplo direito de defesa e nem estar caracterizada ausência de prova.

Ademais, as situações passíveis de nulidade estão elencadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, e as informações necessárias para a formalização do Auto de Infração constam do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72.

O Auto de Infração contém todas as informações imprescindíveis a constituição do lançamento, estando identificados (i) o fato gerador, (ii) a base legal para exigência fiscal e (iii) o valor apurado da multa exigida.

Ainda, entendo que estão cumpridos os requisitos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

No caso dos autos não se vislumbra qualquer das hipóteses ensejadoras de caracterização de cerceamento do direito de defesa, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, bem como, não se vislumbra qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte.

Com efeito, o contribuinte tem que apresentar sua defesa dos fatos retratados na autuação, pois ali estão de forma pormenorizadamente descritos, de forma clara e precisa, estando evidenciado no presente caso que não houve nenhum prejuízo à defesa.

Corroborar tal fato que a Recorrente apresentou Impugnação e Recurso com alegações de mérito o que demonstra que teve pleno conhecimento de todos os fatos e aspectos inerentes ao lançamento com condições de elaborar as peças impugnatória e recursal.

Assim, rejeito a preliminar arguida pela Recorrente.

2 DECADÊNCIA DE PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No que tange a decadência alega a contribuinte que o período lançado é de março de 2014 até setembro de 2018, tendo sua intimação em 15 de abril de 2018.

Nesse sentido, julgou a DRJ:

Decadência: O IPI é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, com o prazo decadencial de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Tendo sido consumada a ciência da peça impositiva em 15/04/2019, houve o transcurso do prazo quinquenal de decadência para os fatos geradores ocorridos de janeiro a março de 2014.

(...)

Portanto, devem ser cancelados os valores exigidos por meio do auto de infração no que concerne ao período de janeiro a março de 2014, fulminados estes pelo fenômeno jurídico da decadência, conforme precedentes do CARF e STJ.

Fato incontroverso que nada constou sobre o provimento no dispositivo do acórdão DRJ, como se sabe, o dispositivo que faz coisa julgada, assim, dou provimento a este ponto nos termos do fundamento acima.

3 NULIDADE POR IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

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

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

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

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

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

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

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

Numero do processo: 10830.727394/2017-84

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Thu May 23 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Fri Jul 12 00:00:00 UTC 2019

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2013 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. ARTS. 10 E 59 DO PAF. ART. 142 CTN. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. O Auto de Infração lavrado por autoridade competente, com a indicação expressa das infrações imputadas ao sujeito passivo e das respectivas fundamentações, constitui instrumento legal e hábil à exigência do crédito tributário. Todos os fatos observados pelo Fisco foram cuidadosamente relatados no Termo de Verificação Fiscal construído como parte integrante do auto de infração do qual tomou ciência a autuada e os contestou com fartos argumentos de direito. Hígidez que afasta sua nulidade à luz dos arts. 10 e 59 do PAF e 142 do CTN DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA No âmbito do processo administrativo fiscal, não configura cerceamento do direito de defesa decisão de Delegacia de Julgamento que enfrenta todas as matérias suscitadas em impugnação, mormente, quando apresenta fundamentação adequada e suficiente para declarar a improcedência do pleito de formulado pela contribuinte. NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. AUTUAÇÃO POR PRESUNÇÃO. Não é passível de nulidade o lançamento tributário realizado em observância aos ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), quanto ao aspecto material. Descabida a declaração de nulidade quando o relatório fiscal contém a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional. **LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração (art. 146 do CTN), diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso. Não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.** Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados Numero da decisão: 3201-005.424

Nome do relator: PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA

Assim, rejeito a preliminar arguida pela Recorrente.

4 NULIDADE POR AUSÊNCIA DE ELEMENTOS TÉCNICOS PARA RECLASSIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS

Alega a contribuinte pelo cerceamento de defesa e ausência de elementos técnicos para reclassificação.

Tal pleito não merece prosperar conforme já tratado anteriormente e ainda, a contribuinte e a fiscalização, lograram sorte em fazer sua produção de provas.

Assim, rejeito a preliminar arguida pela Recorrente.

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

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

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

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

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

Deve ser considerado, também, que por ocasião do julgamento do RE n.º 592.891, em sede de embargos declaratórios, a Suprema Corte de modo expresso consignou que a decisão proferida nos autos não versava sobre situação jurídica regida quer pela Lei n.º 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus, verbis:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE. O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas

desonerativas. O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida. À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional. Recurso Extraordinário desprovido.

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

Ainda, assim restou assentado o Tema n.º 322 do Supremo Tribunal Federal, vejamos:

Tema 322 - Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.

Nestes termos, é de se prover o Recurso Voluntário neste tópico, para reconhecer o 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, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal - STF, no Recurso Extraordinário n.º 592.891

6 DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO DE REFRIGERANTES E ISOTÔNICOS

(A) Da competência da Suframa para efetuar a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para fruição de benefícios fiscais e do ato administrativo

Inicialmente, deve ser consignado os principais excertos do laborioso voto proferido pela Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, nos autos n.º 15956.720178/2015-43, sobre a 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 n.º 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 n.º 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

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 impôsto sôbre produtos industrializados tôdas 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 n.º 28867 serão submetidos à aprovação da SUFRAMA, ouvido o Ministério da Fazenda, quanto aos aspectos fiscais, implicando em aprovação tácita a falta de manifestação dêsse 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 n.º 28867, 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 n.º 28867 artigo 3º, parágrafo 2º).

Art 12. Tôda entrada de mercadoria nacional ou estrangeira na Zona Franca de Manaus fica sujeita ao contrôle 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, constatase 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 n.º 512, de 02 de outubro de 2013)

(...)

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

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

II 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

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

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

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

II 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

III 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 sentido:

Art. 1º **A Superintendência da Zona Franca de Manaus SUFRAMA, autarquia criada pelo DecretoLei 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 203/2012):

"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:

I - 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;

II - 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;

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

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

V - 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

VI - 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:

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

II - incremento da oferta de emprego na região;

III - concessão de benefícios sociais aos trabalhadores;

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

V - níveis crescentes de produtividade e competitividade;

VI - reinvestimento de lucros na região;

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

VIII - 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:

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

II - programa de exportação;

III - aplicação em programas de Pesquisa e Desenvolvimento;

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

V - 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 (SRF) 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 caput 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 delimitadas 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 (efls. 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".

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 LTAIs 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 câmara ordinárias. 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 n.º 288/67 com a redação que lhe deu a Lei n.º 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 10283.009636/200131
Data da Sessão 14/11/2013 Relator RODRIGO CARDOZO MIRANDA Nº Acórdão
9303002.664 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 ESTABELECIDADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS.

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

Recurso Especial do Procurador Negado" (Número do Processo 10283.007961/200754
Data da Sessão 27/04/2016 Relator(a) VANESSA MARINI CECCONELLO Nº
Acórdão 9303003.825 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."

Entendo que o produto adquirido pela Recorrente é um concentrado para bebidas não alcoólicas, que a sua forma de entrega não desnatura a condição de um único produto, qual seja, o de concentrado para bebidas não alcoólicas, classificado na posição 21.06.90.10 EX 01.

7 DA BOA-FÉ

Esclarece, ainda, que é adquirente de boa-fé e não poderia, mesmo que por hipótese, ser prejudicada por eventual equívoco da sua fornecedora, pois a jurisprudência do STJ já teria pacificado o entendimento de que o adquirente de boa-fé não pode ser prejudicado em razão de irregularidades praticadas por terceiros, conforme consta do Recurso Especial Repetitivo nº 1.148.444/MG. O art. 136 do CTN determina que a intenção do agente não deve ser levada em conta na definição da responsabilidade por infrações tributárias.

O fato de ter agido de boa-fé não permite ao contribuinte se locupletar de crédito ao qual não tem direito. Mesmo não sendo o responsável pela emissão da nota fiscal e pela classificação fiscal da mercadoria, foi o recorrente quem se apropriou de créditos indevidos, e não seu fornecedor.

Vale destacar que a boa-fé do Recorrente, ao contrário do que alega, foi sim levada em consideração, pois caso a Autoridade Fiscal tivesse entendido que houve a intenção do recorrente de fraudar o Fisco, ou seja, presente o dolo, outra teria sido a consequência da sua conduta, pois incidiria na previsão contida no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Assim, pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido

8 DA REGULARIDADE DE CREDITAMENTO DE IPI EXTEMPORÂNEO

O pedido de creditamento de IPI extemporâneo, teve seu pleito negado por ausência de provas.

Aduz a contribuinte, que a fiscalização não analisou corretamente os documentos acostados.

Ao meu sentir, não faz jus a contribuinte, pois, ela não conseguiu demonstrar ao longo do presente processo administrativo, que faria jus ao seu pleito.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto em rejeitar as preliminares e no mérito, em DAR PARCIAL PROVIMENTO para (i) reconhecer os créditos de IPI na aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus, nos termos RE nº 592.891 do Supremo Tribunal Federal e, (ii) a correta classificação dos KIT's pela contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Redator designado.

Peço vênias ao eminente Relator para divergir do resultado por ele proferido, expondo, a seguir, as razões pelas quais considero correta a reclassificação efetuada pela autoridade fiscal, bem como a impossibilidade de apropriação dos créditos adquiridos fora da Zona Franca de Manaus.

A autoridade tributária constatou que as notas fiscais eletrônicas oriundas das fornecedoras da recorrente não apresentaram o IPI destacado, por se tratar de produtos isentos. Em resposta, a recorrente informou que os créditos tinham, como base, os arts. 225, 226, I, 227 e 237 do Decreto 7.212, de 2010, bem como os arts. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, de 1988, e 40, 92 e 92-A dos Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

Decreto nº 7.212/2010

Art. 225. A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito do imposto relativo a produtos entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem como os resultantes das situações indicadas no art. 240.

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

(...)

Art. 227. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão, ainda, creditar-se do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de comerciante atacadista não contribuinte, calculado pelo adquirente, mediante aplicação da alíquota a que estiver sujeito o produto, sobre cinquenta por cento do seu valor, constante da respectiva nota fiscal (Decreto-Lei n.º 400, de 1968, art. 6º).

(...)

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 n.º 1.435, de 1975, art. 6º , § 1º).

CF/88

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

(...)

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

(...)

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

ADCT

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

(...)

Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003) (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)

Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 83, de 2014) (destaquei)

O art. 95, III, do Decreto n.º 7.212, de 2010, dispõe quais produtos são isentos do IPI, *in verbis*:

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 n.º 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei n.º 1.593, de 1977, art. 34).

Portanto, da combinação do art. 95, III, com o art. 237 do RIPI, há permissão de aproveitamento do crédito, pelos estabelecimentos industriais, apenas dos produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Pois bem. Apesar de ausência de destaque de IPI nas notas fiscais de saída dos fornecedores, a recorrente apurou valores de crédito que denominou de “presumido”, aplicando a alíquota do imposto como se devido fosse, em cada uma das operações de aquisição dos “kits” para fabricação de bebidas. O crédito deu-se à alíquota de 20% em razão do erro na determinação da classificação fiscal do “concentrado” adquirido sob o Ex 01 da NCM 2106.90.10.

Após diversas diligências, a fiscalização concluiu pela apropriação indevida dos créditos, tendo em vista (i) a errônea classificação fiscal utilizada em relação ao kits de refrigerantes e (i) a ausência de componentes e matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais requeridas pela legislação.

1. Da correta classificação dos kits de refrigerantes

Inicialmente, o acórdão recorrido traz todos arcabouço sobre as regras de classificação, entendendo pertinentes tais digressões as quais passo a reproduzir:

“As ocorrências encartadas na peça impositiva dizem respeito ao período de janeiro de 2014 a setembro de 2018. Nesse período, em vigor estavam as tabelas de incidência aprovadas pelo Decreto n.º 7.660 (TIPI/2011), de 23 de dezembro de 2011, e pelo Decreto n.º 8.950 (TIPI/2016), de 29 de dezembro de 2016, esta que teve a respectiva vigência a partir de 1º/01/2017.

É mister afirmar, prévia e didaticamente, que a operação de enquadramento de produto em código de classificação fiscal não tem caráter técnico e sim estritamente tributário, nos termos do PAF, art. 30, § 1º, cabendo ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil executar o referido enquadramento à luz da legislação tributária aplicável: consoante o RIPI/2010, arts. 15 a 17, a classificação fiscal de mercadorias deve ser feita de acordo com as Regras Gerais para Interpretação (RGI), Regras Gerais Complementares (RGC) e Notas Complementares, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM); as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), e suas alterações, além das Notas de Seção, Capítulo, posições e de subposições da NCM, prestam-se como elementos subsidiários fundamentais para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições da NCM.

A atividade de definição de classificação fiscal, como visto, é de jaez tributário, vale dizer, consiste na aplicação da norma tributária ao fato. Contudo, muitas vezes, não se pode prescindir do aporte de informações técnicas em tal procedimento, precípua da autoridade fazendária, ainda que implementado por iniciativa do sujeito passivo, sob condição de ulterior homologação.

O Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, ou simplesmente Sistema Harmonizado (SH), é um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições.

Esse sistema foi criado para promover o desenvolvimento do comércio internacional, assim como aprimorar a coleta, a comparação e a análise das estatísticas, particularmente as do comércio exterior. Além disso, o SH facilita as negociações

comerciais internacionais, a elaboração das tarifas de fretes e das estatísticas relativas aos diferentes meios de transporte de mercadorias e de outras informações utilizadas pelos diversos intervenientes no comércio internacional. Também é utilizado para a tributação das saídas de produtos das empresas industriais ou equiparadas a industriais.

A composição dos códigos do SH, formado por seis dígitos, permite que sejam atendidas as especificidades dos produtos, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação, em um ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o nível de sofisticação das mercadorias.

O Sistema Harmonizado (SH) abrange:

Nomenclatura – Compreende 21 seções, composta por 96 capítulos, além das Notas de Seção, de Capítulo e de Subposição. Os capítulos, por sua vez, são divididos em posições e subposições, atribuindo-se códigos numéricos a cada um dos desdobramentos citados. Enquanto o Capítulo 77 foi reservado para uma eventual utilização futura no SH, os Capítulos 98 e 99 foram reservados para usos especiais pelas Partes Contratantes. O Brasil, por exemplo, utiliza o Capítulo 99 para registrar operações especiais na exportação;

Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado – Estabelecem as regras gerais de classificação das mercadorias na Nomenclatura;

Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) – Fornecem esclarecimentos e interpretam o Sistema Harmonizado, estabelecendo, detalhadamente, o alcance e conteúdo da Nomenclatura.

As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) são as seguintes:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4. As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

5. Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

Como pode ser compulsado acima, o Sistema Harmonizado (SH) tem 6 regras gerais que regem a classificação de mercadorias. As cinco primeiras são utilizadas para determinar a posição. A 6ª Regra determina que as 5 Regras anteriores devem ser utilizadas para a classificação nas subposições de 1º e 2º nível sucessivamente.

A classificação das mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul, tem por base a Nomenclatura do SH - Sistema Harmonizado. As Regras Gerais para interpretação do SH - Sistema Harmonizado, aprovadas pelo Decreto Legislativo nº 71, de 1988, promulgadas pelo Decreto nº 97.409, de 1988, é regida por determinadas regras a serem seguidas.

A primeira delas estabelece que, para efeitos legais, a classificação será pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e notas, pelas regras que se sucedem.

Portanto, quando houver dúvidas quanto a determinada posição, recorreremos sucessiva e primeiramente as notas de seção e as notas de capítulo, que prevalecem, para efeitos de classificação, sobre qualquer outra consideração. Complementarmente, utilizamos as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto no 435, de 28 de janeiro de 1992, e que são parte integrante do sistema de classificação de mercadorias, e que tem a função de elucidar pontos que eventualmente se encontrem obscuros na utilização da TIPI.

Tais esclarecimentos estão representados nesta exposição como textos que se seguem às notas explicativas.

REGRA 1:

OS TÍTULOS DAS SEÇÕES, CAPÍTULOS E SUBCAPÍTULOS TÊM APENAS VALOR INDICATIVO. PARA OS EFEITOS LEGAIS, A CLASSIFICAÇÃO É DETERMINADA PELOS TEXTOS DAS POSIÇÕES E DAS NOTAS DE SEÇÃO E DE CAPÍTULO E, DESDE QUE NÃO SEJAM CONTRÁRIAS AOS TEXTOS DAS REFERIDAS POSIÇÕES E NOTAS, PELAS REGRAS SEGUINTE.

A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio nacional e internacional.

Essas mercadorias são agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos os mais concisos possíveis, indicando a categoria ou o tipo dos produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.

A segunda parte da Regra em comentário prevê que se determina a classificação de acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, quando for o caso; e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.

A disposição é suficientemente clara: numerosas mercadorias podem classificar-se na Nomenclatura sem que seja necessário recorrer às outras Regras Gerais Interpretativas.

A frase "desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas", destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) foram aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 27 de janeiro de 1992. As respectivas alterações foram aprovadas pela Instrução Normativa n.º 123, de 22 de outubro de 1998. Posteriormente, houve a atualização com a publicação da Instrução Normativa RFB n.º 807, de 11 de janeiro de 2008, cuja redação foi modificada pela IN RFB n.º 1.072, de 30 de setembro de 2010, e pela IN RFB n.º 1.280, de 20 de março de 2012.

As NESH foram introduzidas no ordenamento jurídico nacional pelo Decreto n.º 435, de 1992. Por meio de Instruções Normativas a Receita Federal do Brasil consolida, com sucessivas atualizações, o texto da NESH, incorporando todas as alterações efetuadas pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA) decorrentes da Recomendação do Conselho de Cooperação Aduaneira.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, como fontes subsidiárias de interpretação, são, por essa razão, instrumento hábil para o enquadramento correto de classificação fiscal de mercadorias; constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

Por serem normatizadas por meio de instruções normativas, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado são de observância obrigatória para a Administração Fazendária.”

Em seguida, ataca o enquadramento fiscal dos componentes dos “concentrados de refrigerantes”, cujas razões de decidir adoto como minhas:

“Os insumos para a fabricação de refrigerantes (refrigerantes Pepsi Cola, Pepsi Twist e outros, no caso dos insumos fornecidos pela PEPSI-COLA; refrigerantes sabor guaraná, laranja, limão e outros, quanto aos insumos oriundos da ARUSUCO) são identificados como itens únicos e referidos como “concentrados” ou “kits” nas notas fiscais emitidas.

A classificação fiscal adotada é 2106.90.10 Ex 01, com alíquota de 20% à época dos fatos geradores.

O referido “destaque tarifário Ex” tem o seguinte texto: "*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".(g.m.)

O texto do subitem correspondente (2106.90.10) é: “*Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas*”.

Conforme reproduções fotográficas (fls. 459/488) e notas fiscais (fls. 344/451), os “concentrados” ou “kits” não são remetidos em invólucros únicos, sendo que, na verdade, são formados por, no mínimo, dois componentes distintos.

Os “concentrados” ou “kits” são preparações simples. As preparações compostas são elaboradas na própria AMBEV, antes da complementação do produto “refrigerante”.

A elaboração de refrigerantes no âmbito do estabelecimento industrial pode ser assim resumida, conforme o fluxograma simples do relatório deste julgado: primeiramente, há a obtenção de xarope simples, a partir da mistura de água deionada e açúcar; depois, com a inclusão das partes líquidas e sólidas dos kits, há a obtenção do xarope final ou concentrado líquido (ponto somente a partir do qual é obtido o concentrado propriamente dito); por derradeiro, o produto final (refrigerante) é obtido a partir da mistura de água e gás carbono.

Na acepção dicionarizada, a palavra “preparação” denota algo preparado ou aprontado para uso ou serviço sem ulterior manipulação ou transformação. Não é o caso dos “concentrados” ou “kits” adquiridos pela fiscalizada da PEPSI-COLA e da AROSUCO.

Somente nas dependências do estabelecimento fabril os conteúdos dos “kits” recebidos da PEPSI e da AROSUCO são submetidos a mistura (etapa de grande importância e complexidade desenvolvida segundo detalhadas especificações técnicas, sob pena de desestabilização da bebida) da qual resulta o xarope composto ou final: trata-se da modalidade de industrialização conhecida como transformação (RIPI/2010, art. 4º, I). Nesse caso, como o xarope composto ainda é passível de tratamento adicional (ex: adição de água carbonatada), pode-se falar em operação de transformação intermediária (RIPI/2010, art. 3º).

No caso de destinação para máquinas tipo “post mix”, a etapa final, de execução simples, é dispensada, e o xarope composto é o produto final.

Os componentes dos “concentrados” ou “kits” são recebidos acondicionados de modo estanque, com características muito distintas: extratos ou sabores (na fase líquida, em bombonas) e sais (na fase sólida, em caixas de papelão).

As preparações simples, em geral, contêm somente uma substância de base, ao passo que as preparações compostas apresentam misturas de substâncias de base, como, por exemplo, carne, peixe, produtos hortícolas e frutas.

Assim discorre a Nota nº 3 do Capítulo 21 da TIPI, conforme excerto que segue:

*“Na aceção da posição 21.04, consideram-se **“preparações alimentícias compostas homogeneizadas”** as preparações constituídas **por uma mistura finamente homogeneizada de diversas substâncias de base, como carne, peixe, produtos hortícolas, frutas (...)**” (g.m.)*

Os “concentrados” ou “kits”, na verdade preparações simples, são apenas produtos intermediários. Somente os preparados compostos podem ser denominados, a rigor, de concentrados, e estes são obtidos apenas nas dependências industriais do sujeito passivo.

Os produtos finais, refrigerantes, resultam da diluição, maior ou menor, da preparação composta: extratos (natural) ou sabores concentrados (artificial); o produto concentrado, quando diluído, deve apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e de qualidade para a bebida na concentração normal (Decreto nº 6.871, de 2009).

Primeiramente, é importante ressaltar que a RGI (Regra Geral de Interpretação) nº 1 sempre prevalece sobre as demais se for possível determinar a classificação fiscal pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo. Se for o caso de subposição,

subitem ou de “destaque tarifário Ex”, são aplicáveis respectivamente, *mutatis mutandis*, a RGI nº6, a RGC-1 ou a RGC/TIPI-1, como é o caso.

Ressalvadas poucas exceções, os textos dos códigos de classificação fiscal e das Notas de Seção e de Capítulo dizem respeito a artefatos apresentados em corpo único.

Quando um industrializador dá saída a um conjunto de partes, peças, matérias ou artigos, cada item deve seguir um enquadramento fiscal próprio, específico.

As aludidas exceções: produtos das indústrias químicas ou conexas (Nota 3 da Seção VI); brinquedos, jogos e outros artigos para diversão ou esporte, incluídas as partes e acessórios (Nota 4 do Capítulo 95).

Pela RGI nº 3 b), sendo o caso de um conjunto de diversos artigos apresentados em sortidos e acondicionados para venda a retalho, este deve ser classificado em código único, concernente ao artigo que confira a característica essencial.

RGI nº 3 b):

“Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação”.

Exemplo da NESH para aplicação da RGI em questão, consoante o relatório fiscal: *“os conjuntos de desenho, constituídos por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador (posição 82.14), apresentados em um estojo de folha de plástico (posição 42.02). Este kit deve ser classificado como uma mercadoria única enquadrada na posição 90.17, própria para régua”.*

Não há como comparar os insumos fornecidos por PEPSI e AROSUCO, todos em estado incompatível com o que se entende por produto final destinado a venda para consumidor, com produtos da indústria química, brinquedos, peças de bicicleta ou sortidos acondicionados para venda a retalho. A analogia com sortidos, produtos incompletos ou desmontados não pode ser adotada em tal situação.

Nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) que versam sobre a RGI em estudo há a nota XI da RGI nº 3 que exclui os produtos (preparações) destinados à fabricação de bebidas, conforme reprodução a seguir:

“XI) a presente regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo”.(g.m.)

Mesmo que não houvesse a nota XI da RGI nº 3 na NESH, os sortidos acondicionados para venda a retalho (RGI nº 3 b), conforme item “c” da nota X da RGI nº 3 na NESH, devem estar acondicionados de tal maneira a poderem ser vendidos aos consumidores sem novo acondicionamento (ex: latas, caixas, panóplias), e, sobretudo, as partes dos “kits” em questão não são acondicionadas para venda a retalho (a varejo).

“X ...c) serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos consumidores sem novo acondicionamento (em latas, caixas, panóplias, por exemplo)”.

A nota XI à RGI nº 3 na NESH foi introduzida depois de análise empreendida em 1985 e 1986 pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) em virtude de consulta sobre classificação fiscal efetuada para caso idêntico (bases de bebidas formadas por vários e distintos componentes importados em conjunto e em proporções fixas, sendo um dos insumos referente a “concentrado de Pepsi-Cola”).

Não consta do relatório fiscal, mas convém transcrever, a título informativo, excertos de documentação submetida a tradução juramentada presente em processos de outros

estabelecimentos filiais da AMBEV, tendo sido abordada a questão na peça impugnatória:

“O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda Laranja e Concentrado de Pepsi-Cola. As cópias destas três cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.

Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

(...)

Em suas sessões de outubro de 1985 (na 55a. Sessão do Comitê de Nomenclatura e 55a. Sessão do Comitê do Sistema Harmonizado Interino), os Comitês examinaram a classificação das bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados conjuntamente em proporções fixas em uma remessa.

Os Comitês concordaram com que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.

Os Comitês também concordaram em incorporar o conteúdo da decisão na Nota Explicativa da Regra Interpretativa 3 (b), como um exemplo da não aplicação desta Regra Regra Interpretativa Geral 3 (b) . Novo Item (XI).

Após Item (X), insira o seguinte novo Item (XI) :

" (XI) A presente Regra não se aplica a produtos constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto, mesmo estando em embalagem comum, em proporções fixas, para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo. ""

A sobredita nota ou item XI elimina completamente a possibilidade de uso da RGI 3 b) em prol da interpretação defendida pela impugnante.

Entre diversos outros países, o Brasil e os Estados Unidos da América são membros do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias. A decisão do CCA tem relevância, ao contrário do que sustenta a impugnante, tendo sido incorporada pela NESH, conforme expandido (notas explicativas de observância obrigatória). Absolutamente não é o caso de aplicação de mera analogia pela comissão de fiscalização.

A RGI nº 2 a) também não pode ser aplicada pelos motivos ora articulados.

RGI nº 2 a):

“Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que presente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar”.

Mesmo incompletos ou inacabados, pela regra em exame, os produtos nessas condições devem apresentar as características essenciais dos produtos completos ou acabados (exemplo: componentes de uma bicicleta quando vendidos desmontados devem ser classificados no código relativo ao produto completo – bicicleta). A aludida incompletude implica algum tipo de interrupção do processo industrial em virtude de alguma necessidade ou conveniência.

Todavia, é seguro afirmar que as preparações simples (“kits”) adquiridas pela impugnante não revelam, no estado em que são internadas no estabelecimento industrial

de destino, as características essenciais das bebidas refrigerantes prontas para o consumo.

Por exemplo, os “kits” que consistem em sais (acidulantes, conservantes e outros), não apresentam, com absoluta certeza, as características essenciais dos concentrados (preparações compostas), assim considerados antes da diluição que dá azo à bebida refrigerante em sua versão completa e acabada, e podem, inclusive, ser utilizados para outros fins que não a produção de bebidas.

E ainda há as notas da NESH acerca da RGI nº 2 a).

Segundo a nota III da RGI nº 2 na NESH, a RGI nº 2 a) não se aplica, normalmente, aos produtos das posições das Seções I a VI da TIPI (produtos alimentícios e químicos). Ora os produtos do Capítulo 21 da TIPI integram a Seção IV da NCM.

In verbis:

“III) Tendo em vista o alcance das posições das Seções I a VI, a presente parte da Regra não se aplica, normalmente, aos produtos dessas Seções”.

A nota VII da RGI nº 2 na NESH, por seu turno, garante que os “kits” fornecidos pela PEPSI-COLA e pela AROSUCO não se enquadram como artefatos apresentados desmontados ou por montar:

“VII) Deve considerar-se como artigo apresentado no estado desmontado ou por montar, para a aplicação da presente Regra, o artigo cujos diferentes elementos destinam-se a ser montados, quer por meios de parafusos, cavilhas, porcas, etc., quer por rebiteagem ou soldagem, por exemplo, desde que se trate de simples operações de montagem”.

Ainda mais, a nota X da RGI nº 2 na NESH (referente especificamente à RGI nº 2 b) enuncia que: *“Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra I”.*

Os “kits” para refrigerantes não são produtos misturados, são formados por componentes acondicionados de forma estanque, conforme evidenciado à exaustão.

Inexiste, porquanto, previsão nas Regras Gerais de Interpretação do SH e nas diversas notas do SH, incluídas as NESH, para o enquadramento dos artefatos estanques, fornecidos por PEPSI e AROSUCO, em código único de classificação fiscal, a despeito de a impugnante procurar interpretar em proveito próprio o conteúdo das notas explicativas da NESH.

Afastada a aplicação das RGI nº 2 a) e RGI nº 3 b), a título de raciocínio excludente somente, a classificação fiscal, destarte, deve ser levada a cabo para cada um dos componentes dos “concentrados” ou “kits” (aromas – extratos ou sabores – e sais) recebidas dos fornecedores da Zona Franca de Manaus, tendo por compasso a RGI nº 1.

A impugnante tem razão na invocação da RGI nº 1 para a escolha do subitem aplicável às preparações para refrigerantes: 2106.90.10. Aliás, trata-se de conclusão coincidente com a da fiscalização, que apenas empreendeu no relatório fiscal a análise das RGI nº 2 a) e RGI nº 3 b) para descartá-las quanto à aplicação no caso concreto.

Todavia, o destaque tarifário “Ex 01” não se aplica, pois, conforme exaustivamente expandido, as preparações recebidas pela impugnante dos fornecedores são simples e não compostas. Essas preparações (denominadas de concentrados ou “kits”) somente adquirem todas as características de preparações compostas (xarope final) após a mistura de extratos ou sabores e sais com o xarope simples realizada no âmbito do estabelecimento industrial fiscalizado.

Ainda que nos “kits” de fase líquida (especificamente no que tange àqueles provenientes da AROSUCO) haja, além dos extratos, óleos essenciais, bases aromáticas e corantes, essas preparações não reúnem as características peculiares das preparações compostas, pendentes apenas de diluição para a formação do produto final.

Nos “kits” de fase sólida há sais (acidulantes, conservantes químicos, reguladores de acidez, antioxidantes, corantes e aromas, entre outros ingredientes) que conferem, juntamente com os extratos líquidos, na mistura, as propriedades únicas das preparações compostas, segundo as fórmulas de preparação.

Tem inteira razão a impugnante, as preparações compostas, não alcoólicas, utilizadas na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas (refrigerantes) estão incluídas na posição 21.06:

(...)

Contudo, os concentrados adquiridos pela fiscalizada são, como já asseverado diversas vezes, preparações simples, ou seja, que não apresentam as características da bebida final (esta, resultante de um tratamento complementar, vale dizer, um processamento, de diluição e mistura, integralmente realizado nas instalações fabris do estabelecimento fiscalizado).

As sobreditas notas da NESH não se referem exclusivamente ao subitem 2106.90.10, mas a toda a posição 21.06, que inclui, obviamente, o destaque tarifário “Ex 01” do referido subitem.

A Nota nº 12 da NESH, concernente à posição 21.06 e suscitada pela impugnante, é coerente com as conclusões da equipe de fiscalização ora ratificadas. A posição 21.06 inclui preparações para fabricação de refrigerantes constituídas por xaropes aromatizados ou suco de fruta concentrado.

É de certeza acrílica que os concentrados ou “kits” ingressados no estabelecimento industrial são preparações simples, formadas por componentes confinados em recipientes estanques, desprovidas das características das preparações compostas correspondentes ao destaque tarifário “Ex 01” do subitem 2106.90.10.

É preciso salientar uma parte importante do item 7:

“(…) Estas preparações contêm a totalidade ou parte dos ingredientes aromatizantes que caracterizam uma determinada bebida. Em consequência, a bebida em questão pode, geralmente, ser obtida pela simples diluição da preparação em água, vinho ou álcool, com ou sem adição, por exemplo, de açúcar ou de dióxido de carbono. Alguns destes produtos são preparados especialmente para consumo doméstico; são também freqüentemente utilizados na indústria para evitar os transportes desnecessários de grandes quantidades de água, de álcool, etc. Tal como se apresentam, estas preparações não se destinam a ser consumidas como bebidas, o que as distingue das bebidas do Capítulo 22”.(g.m.)

Há as preparações com a totalidade (preparações compostas, 2106.90.10 Ex 01, 20%) ou parte (preparações simples, 2106.90.10, 0%) dos ingredientes aromatizantes que caracterizam a bebida final.

A bebida final pode ser obtida por simples diluição ou por adição de substâncias, como os sais (conservantes, acidulantes e edulcorantes), consoante o que explicitamente dispõe a precitada nota ou item 7:

“As preparações compostas, alcoólicas ou não (exceto as à base de substâncias odoríferas), dos tipos utilizados na fabricação de diversas bebidas não alcoólicas ou alcoólicas. Estas preparações podem ser obtidas adicionando aos extratos vegetais da posição 13.02 diversas substâncias, tais como ácido láctico, ácido tartárico, ácido cítrico, ácido fosfórico, agentes de conservação, produtos tensoativos, sucos de frutas, etc.”(g.m.)

A diluição (em água declorada carbonatada, p. ex.) é efetuada no ambiente industrial justamente para evitar o transporte de grandes quantidades de água.

Com certeza, as preparações simples adquiridas pela contribuinte não reúnem as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida pronta, segundo os critérios fixados pelo Decreto nº 6.817, de 2009. Os extratos ou

sabores concentrados, pelo contrário, devem apresentar, quando diluídos, as mesmas características de identidade e qualidade presentes na bebida refrigerante elaborada a partir deles.

A capacidade de diluição revela o grau de concentração de uma preparação em função da quantidade de água a ser adicionada.

Embora os componentes dos “kits” se apresentem acondicionados nas proporções ideais para a mistura final, conforme é cediço, tendo em vista o “segredo industrial” que envolve as fórmulas para cada bebida, a transformação (modalidade de industrialização em que há a mistura e a diluição em água decolorada dos ingredientes acondicionados em continentes absolutamente estanques: bombonas e caixas de papelão) das preparações simples em preparações compostas, e depois nas bebidas prontas, ocorre somente nos lindes do estabelecimento industrial.

A falta de separação dos itens na documentação fiscal não tem o condão de alterar a realidade dos fatos que, à luz das normas tributárias que tratam de classificação fiscal de mercadorias, em última análise, determina o enquadramento fiscal adequado. Trata-se, como já frisado alhures, de atividade exclusivamente jurídico-tributária que deve prevalecer sobre aspectos técnicos. Assim, é prescindível a análise de informações contidas no laudo técnico trazido à colação (fls. 2.796/2.824) pela impugnante (na verdade, o teor do laudo não infirma as conclusões do relatório fiscal e deste voto: todos os ingredientes, acondicionados e transportados separadamente, são importantes para a determinação das propriedades organolépticas das bebidas refrigerantes no final do processo industrial encetado no âmbito do estabelecimento fabril da impugnante).

Deve ser salientado que um parecer técnico emitido sem a inclusão de quesitos pela autoridade julgadora, ou seja, sem a participação da autoridade fazendária que atua no julgamento administrativo, não tem supedâneo no PAF, sendo classificação fiscal de mercadorias matéria de competência estrita da RFB.

No caso, o Instituto Nacional de Tecnologia (INT), com resposta direta a consulta sobre classificação fiscal de mercadorias, atuou como assistente de defesa da empresa que requisitara o relatório técnico.

Para a classificação fiscal individualizada e correta dos componentes dos “kits” fornecidos pela PEPSI-COLA e pela AROSUCO, deve-se ter em mente, conforme já sedimentado em toda a argumentação exposta, que os destaques tarifários “Ex 01 e 02” relativos ao subitem 2106.90.10 são aplicáveis somente às preparações compostas: extratos ou sabores concentrados.

As preparações compostas dos destaques tarifários “Ex 01 e 02” devem ser concentradas, sendo a diferença entre um e outro a capacidade de diluição (superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado ou até 10 partes de bebida para cada parte de concentrado).

Consoante o Regulamento Técnico para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade para Refrigerantes, anexo à Portaria n.º 544, de 16 de novembro de 1998, que complementa os padrões de identidade e qualidade fixados no Decreto n.º 6.871, de 2009, na parte que aborda a composição e os requisitos dos refrigerantes, *“as características sensoriais e físico-químicas deverão estar em consonância com a composição do produto”*.

Somente as partes somadas dos “kits”, ou seja, não consideradas isoladamente, reúnem as características sensoriais (aroma, sabor e coloração) e físico-químicas que a bebida refrigerante deve conter. Todas as partes dos “kits” são indispensáveis à produção das bebidas refrigerantes e devem ser classificadas individualmente.

A RGI n.º 3 a) pode ser invocada para espantar dúvidas no caso de existirem duas ou mais posições que se refiram, cada uma, a somente uma parcela das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto; essas posições, no tocante ao produto ou ao artigo, devem ser reputadas como igualmente específicas, mesmo que uma das posições exiba uma descrição mais precisa ou completa do produto ou artigo.

No âmbito da posição 21.06, é certo que o subitem 2106.10.00 não se aplica às partes dos “kits” que sejam concernentes a extratos ou sabores, sendo cabível a subposição 2106.90 (“- Outras”) e, nesse âmbito, o subitem 2106.90.10 (“Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas”), com alíquota de 0%.

Em alguns “kits”, há embalagens que contêm ingredientes (alguns misturados) usualmente empregados em vários produtos da indústria alimentícia, não especificamente destinados à indústria de bebidas, e que devem ser enquadrados no código residual 2106.90.90 (“Outras”), também com alíquota zero.

As embalagens individuais dos “kits” incluem substâncias puras (sais) como benzoato de sódio, sorbato de potássio ou ácido cítrico, p. ex., que não fazem jus à isenção do art. 95, III, do RIPI/2010 (inexiste também o direito pelos adquirentes aos créditos de que trata o art. 237 do mesmo Regulamento), pois são apenas objeto de reacondicionamento nos estabelecimentos industriais fornecedores, além de não serem elaboradas com matéria-prima extrativa vegetal. Nem são aptos à isenção de que trata o art. 81, II, do RIPI/2010, em que há expressa vedação para as hipóteses de acondicionamento ou reacondicionamento.

Não é demais, a título exemplificativo, destacar o enquadramento fiscal respeitante a substâncias comumente presentes na fase sólida em “kits”, conforme consta do termo de verificação fiscal:

- 1) benzoato de sódio: código de classificação fiscal NCM 2916.31.21, tributado à alíquota zero;
- 2) benzoato de potássio: código NCM 2916.31.29, alíquota zero;
- 3) sorbato de potássio: código NCM 2916.19.11, alíquota zero;
- 4) ácido cítrico: código NCM 2918.14.00, alíquota zero;
- 5) citrato de sódio: código NCM 2918.15.00, alíquota zero;
- 6) aspartame: código NCM 2924.29.91, alíquota zero;
- 7) ácido tartárico: código NCM 2918.12.00, alíquota zero;
- 8) EDTA cálcio dissódico: código NCM 2922.49.20, alíquota zero.

A impugnante procura deturpar o sentido da Nota Explicativa ou Item 7 da NESH (posição 2106) no tocante a ingredientes acondicionados de forma estanque como o ácido cítrico e conservantes, tendo sido a referida nota já devidamente examinada alhures.

O quadro demonstrativo da impugnação (fls. 2.562/2.563) não demonstra nenhuma discrepância quanto à classificação fiscal das precitadas substâncias puras em fase sólida. Ainda que houvesse diferenças de enquadramento fiscal desses ingredientes relativamente a atuações anteriores, a discussão se trava apenas nos autos em causa e em relação aos respectivos elementos probatórios. Não é vislumbrada falta de segurança jurídica na atividade tributária estrita de determinação da classificação fiscal dos componentes dos “kits” para elaboração de bebidas refrigerantes.

Finalmente, é necessário frisar que não são os métodos de negócio e os interesses comerciais de cada fabricante que condicionam a atividade de enquadramento em classificação fiscal e, por tal razão, o “sistema é harmonizado”, sendo o Sistema Harmonizado um sistema padronizado elaborado e mantido pela Organização Mundial de Aduanas, pautado pela uniformização de enquadramentos.

Portanto, sendo as alíquotas de partes dos “kits” de 0% e outras que nem fazem jus aos créditos, todos os créditos apropriados na escrita fiscal com supedâneo no art. 237 do RIPI/2010 devem ser glosados.”

Sobre esse tema, cita-se alguns precedentes em desfavor da recorrente, como nos acórdãos nºs 3301-005.953, 3402-004.988, 3201-005.424, 3201-009.812, 3201-009.813, 3201-009.814 e 3302-005.415.

Por conseguinte, votou-se no sentido de manter a reclassificação feita pela autoridade tributária, posto que se convalidou ser inadequado denominar de “concentrado” a reunião de vários produtos que dependem de ser manipulados/misturados para, posteriormente, se transformar de fato no “concentrado”, que ao ser diluído, se transformará no produto final.

2. Do direito ao creditamento do IPI nas aquisições isentas provenientes da ZFM

A recorrente busca amparo no RE n.º 592.891/SP, para possibilitar o crédito do IPI dos produtos adquiridos da ZFM. Observa-se que o Recurso Extraordinário teve decisão transitada em julgado em 18.02.2021, na qual foi fixada a seguinte tese sob o Tema 322:

“Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime 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.”

Com o trânsito em julgado, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu a Nota SEI n.º 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME que dispensa contestação e recursos daquela Procuradoria, com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei n.º 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, nos termos seguintes:

“1.20. Creditamento de IPI

h) Creditamento de IPI quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM) — Tema 322 RG — RE 592.891/SP.

Resumo: O STF, julgando o tema 322 de Repercussão Geral, firmou a tese de que “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.”

Observação 1. O precedente não abrange os produtos finais adquiridos junto às empresas localizadas na ZFM, mas apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem utilizados para a produção dos bens finais;

Observação 2. O julgamento está limitado às hipóteses de isenção, não estando abrangidas demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação;

Observação 3. É necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI, para fins de aplicação do creditamento;

Observação 4. Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.

Precedente: RE n.º 592.891/SP (tema 322 de Repercussão Geral)”

A referida Nota foi remetida à RFB, da qual originou a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014, de forma a vincular as atividades daquele Órgão ao entendimento judicial.

No âmbito deste Conselho, o Regimento Interno, tanto de 2015 quanto de 2023, determina a reprodução, pelos conselheiros, no julgamento dos recursos, das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015, que aprovou o Código de Processo Civil.

Nesse sentido, em razão de vinculação deste Colegiado, a aplicação é obrigatória para reconhecer o 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.

Contudo, entendo que não cabe aqui a aplicação do RE n.º 592.891/SP, por estrita ausência dos requisitos necessários pela legislação.

Muito bem demonstrou esse entendimento o ilustre Conselheiro Marcio Robson Costa, no voto condutor do julgamento do recurso voluntário constante do Processo n.º 10830.720225/2018-02¹, formalizado através do Acórdão n.º 3201-009.813, que passo a transcrever:

“(…) Iniciamos pela análise do art. 81, II, do RIPI/2010 e no Art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435, de 16 de dezembro de 1975:

Art. 81, II, do RIPI/2010

Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei n.º 8.387, de 1991, art. 1º):

I - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados, ao seu consumo interno, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros;

II - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; e

III - os produtos nacionais entrados na Zona Franca de Manaus, para seu consumo interno, utilização ou industrialização, ou ainda, para serem remetidos, por intermédio de seus entrepostos, à Amazônia Ocidental, excluídos as armas e munições, perfumes, fumo, automóveis de passageiros e bebidas alcoólicas, classificados, respectivamente, nos Capítulos 93, 33 e 24, nas Posições 87.03 e 22.03 a 22.06 e nos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI

Art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435

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 n.º 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.

¹ Igualmente nos Processos 10830.724180/2018-37 (Acórdão n.º 3201-009.814) e 13116.723962/2018-12 (voto vencedor do Acórdão n.º 3201-009.812).

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

Como se vê, a isenção adota como critérios condicionantes ao seu aproveitamento que o produto industrializado pelo fornecedor (*in casu* PEPSI-COLA), oriundos da ZFM, utilize matéria prima **agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, bem como utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico.**

Por seu turno, para a isenção prevista no art. 95, III, que trata da Da Amazônia Ocidental, há a possibilidade de aproveitamento dos créditos (crédito incentivado, art. 237²) pelos adquirentes em outras regiões vejamos:

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).

Nesse passo, devem ser satisfeitas as seguintes condições cumulativamente:

1. Que o produto seja elaborado com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional;
2. Que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental (estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima);
3. Que o estabelecimento tenha projeto aprovado no Conselho de Administração da Suframa.

Logo, para o aproveitamento de créditos fictos relativos a insumos adquiridos com a isenção do art. 95, III, do RIPI/2010, os créditos devem ser calculados como se o imposto fosse devido (previsão do artigo 237 do RIPI), ou seja, é necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI. Nesse caso os insumos devem estar sujeitos a incidência do imposto, contudo não há a possibilidade de aproveitamento quando a alíquota for zero. Por essa razão inicialmente analisamos a classificação fiscal dos componentes dos “kits” para fabricação de refrigerantes.

Em suma, sendo os Kit reclassificados de maneira que todos os insumos que fazem parte dele incida alíquota zero, não há que se falar de crédito de IPI, sendo esse apenas um dos motivos ensejadores da negativa do crédito.” (destaques no original)

Conforme disposto no Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, §1º³, em conjunto com os destaque já feitos anteriormente, em relação ao RIPI/2010 (art. 81 e 95), tem-se que os produtos adquiridos com isenção devem ter empregados no seu processo industrial matéria-prima agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, bem como utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais.

² 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.

³ 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.

Nessa toada cabe a reprodução do relatório fiscal no que se refere a utilização das matérias primas agrícolas, vejamos:

“III-A DOS CRÉDITOS INCENTIVADOS INDEVIDOS SOBRE PRODUTOS NÃO ELABORADOS COM MATÉRIA-PRIMA AGRÍCOLA E EXTRATIVA VEGETAL DE PRODUÇÃO REGIONAL, ADQUIRIDOS DA AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA (AROSUCO).

54 Com relação ao fornecedor AROSUCO, o sujeito passivo informou que o crédito de IPI sobre aquisições de produtos isentos teve seu substrato legal no art. 237 do RIPI/2010, o qual remete ao art. 95, III do mesmo decreto.

55 Conforme informação da AROSUCO (parágrafo 38, acima), os kits de insumos para elaboração das preparações utilizadas na água tônica e refrigerantes com sabores laranja, limão e uva NÃO CONTÊM, em nenhum de seus componentes, as matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais citadas no art. 95, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010. Acrescenta que estes kits são isentos de IPI, com base no art. 81, inciso II, do mesmo decreto.

56 Diante do exposto, conclui-se que os kits de produtos para elaboração das preparações utilizadas na água tônica e nos refrigerantes com sabores laranja, limão e uva, vendidos pela AROSUCO ao sujeito passivo, não dão direito ao crédito incentivado do art. 237 do RIPI/2010. Tais créditos indevidos devem ser glosados, distribuídos mensalmente de acordo com as planilhas de laudas 723/1444 e 1448/2465.

57 Oportuno se faz, no momento, atentar para a construção das planilhas em que os créditos considerados indevidos foram estornados. O contribuinte, ademais de inserir no fluxo regular da EFD ICMS/IPI suas notas de estrada com possível direito a crédito, também o fez no Campo “Demonstrativos de Ajustes a Crédito” sejam elas extemporâneas ou não (ver também os RAPIs acostados às fls.39/291). As planilhas intituladas “Créditos escriturados no RAIPI por CFOP” (fls.1445/2465) originaram-se dos créditos que alimentaram, CFOP a CFOP, os registros fiscais a créditos, enquanto que as planilhas “Créditos escriturados no RAIPI em outros créditos” (fls. 723/1444) tiveram como substrato os Ajustes a Crédito. No Termo de Início de Ação Fiscal é solicitado ao contribuinte, cf. parágrafo 08, as informações das Notas Fiscais que subsidiaram tais lançamentos. As informações foram prestadas mediante uma série de planilhas de fls. 309/310, 330/332 e 331. Nesse caso, foram estes os créditos de IPI considerados no estorno na planilha “Créditos escriturados no RAIPI em outros créditos”. De observar, por último, que, em algumas situações, ao calcularmos a alíquota de IPI que o contribuinte se utiliza para se creditar presumidamente, mediante o resultado da operação “base de cálculo/IPI creditado”, alcançamos alíquotas variadas, mas com uma moda estatística de 20%, a qual como se verá seguidamente, refere-se à alíquota da classificação pretendida na TIPI.

58 Apenas as partes líquidas (contidas em bombonas) dos kits para elaboração de xaropes de guaraná dariam direito ao crédito incentivado, por terem extrato de semente de guaraná, em sua composição. No entanto, por erro de classificação fiscal, consoante o tópico seguinte, os kits de xarope de guaraná tampouco dão direito ao crédito.

59 Os preços das bombonas não aparecem nas notas fiscais de entrada, mas, mesmo que aparecessem, como veremos a seguir, os créditos de IPI deveriam ser calculados com a alíquota ZERO, e não com uma alíquota de 20% (vinte por cento), como fez o sujeito passivo.

60 A análise do emprego ou não de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal oriunda da Amazônia Ocidental, como também veremos mais adiante, deve ser feita, separadamente, sobre cada componente dos kits para fabricação de refrigerantes. Não existe direito a aproveitamento de crédito de IPI oriundo dos componentes que não contêm o extrato de semente de guaraná.

(...)

III-C DOS CRÉDITOS INCENTIVADOS INDEVIDOS SOBRE PRODUTOS NÃO ELABORADOS COM MATÉRIA-PRIMA AGRÍCOLA E EXTRATIVA VEGETAL DE PRODUÇÃO REGIONAL, ADQUIRIDOS DA PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA (PEPSI).

98. Em resposta aos questionamentos (parágrafo 12 acima) sobre a base legal para ter-se creditado do IPI relativo às aquisições de produtos isentos fornecidos pela PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZÔNIA LTDA, o sujeito passivo informou que o direito a tais créditos tinha fundamento igualmente no art. 237 do RIPI/2010. Objetivando maiores esclarecimentos, foi necessário obter informações junto ao fornecedor.

99. O Informe Técnico n.º 68/2015 (fls. 644/650), emitido pela ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária, diz que “os corantes caramelos são misturas complexas de componentes, elaborados a partir do aquecimento de carboidratos (como glicose ou frutose), com ou sem ácidos, substâncias alcalinas ou sais, sendo classificados de acordo com os reagentes usados na sua fabricação”.

100. Na visita efetuada na AmBev de Anápolis no processo de n.º 13116-723.962/2018-12, verificou-se, por exemplo, que uma das bombonas que compõem o kit de fabricação do refrigerante PEPSI-COLA contém o corante caramelo INS 150d (parágrafo 22.2, acima), o qual, segundo o mesmo Informe Técnico n.º 68/2015, é “Classe IV: Caramelo sulfito amônia” e é “preparado pelo aquecimento de carboidratos com ou sem substâncias ácidas ou alcalinas, na presença de compostos de amônia e sulfitos”. Isso não é matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, mas sim um produto industrializado. Já o ácido cítrico foi mostrado na forma de um pó branco e cristalino (acidulante INS 330, no parágrafo 22.3). Na Portaria SVS/MF n.º 540/97, o acidulante é definido como uma substância que aumenta a acidez ou confere um sabor ácido aos alimentos (fls. 651/657).

101. No artigo “Aplicações do Ácido Cítrico na Indústria de Alimentos”, extraído da revista Food Ingredients Brasil (Edição n.º 30/2014), na Internet, o ácido cítrico é descrito como “o ácido mais utilizado pela indústria alimentícia e de bebidas, uma vez que apresenta propriedades antioxidantes, acidulantes, flavorizantes, sequestrantes e reguladoras de acidez” (fls. 658/662). O texto diz, ainda, que o ácido cítrico “é fabricado pela fermentação aeróbica do açúcar bruto ou do açúcar de milho”. A PEPSI informa que utiliza o ácido cítrico industrializado sob encomenda, sendo que ela própria envia ao fabricante o açúcar a ser convertido (fls. 558/584):

(...)

102. Ora, tanto o corante caramelo quanto o ácido cítrico são produtos industrializados, e não matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais. Portanto, os kits vendidos pela PEPSI ao sujeito passivo não podem ter a isenção do artigo 237 c/c o art. 95, Inc. III, ambos do RIPI/2010.

103. A PEPSI alega que a matéria-prima agrícola e extrativa vegetal utilizada na fabricação dos kits é o açúcar. No entanto, como todos sabemos, o açúcar também é um produto industrializado, e não matéria-prima agrícola e extrativa vegetal. Na página da Agência Embrapa de Informação Tecnológica – AGEITEC, encontramos um resumo do processo de fabricação do açúcar (fls. 713/715).

104. Mesmo que fosse considerado matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, todo este açúcar (utilizado no corante caramelo e no ácido cítrico) veio de fora da Amazônia Ocidental, e, assim, também não daria direito ao à isenção do art. 95, inciso III, do RIPI/2010.

105. Como a própria PEPSI informa (parágrafo 40, acima), a empresa compra todo o açúcar da empresa Usinas Itamarati S/A (CNPJ 15.009.178/0001-70), situada em Nova Olímpia, no Estado de Mato Grosso. Este seria o açúcar utilizado na fabricação, sob encomenda, do ácido cítrico.

106. Na consulta realizada no processo 13116-723.962/2018-12, às suas fls. 984/990, ao SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, foi constatado que o açúcar adquirido

pela D. D. WILLIAMSON DO BRASIL LTDA (CNPJ 02.789.565/0001-25), utilizado na fabricação do corante caramelo, vem dos fornecedores: Usina Pantanal (CNPJ 01.321.793/0002-94), situada em JACIARA/MT; Usina Goianésia S/A (CNPJ 02.460.988/0001-05), situada em Goianésia/GO; Usinas Itamarati S/A (CNPJ 15.009.178/0001-70), situada em Nova Olímpia/MT; Cooperativa Agrícola dos Produtores de Cana de Campo Novo dos Parecís (CNPJ 15.043.391/0001-07), em Mato Grosso; Usina Barralcool S/A (CNPJ 33.664.228/0001-35), de Barra do Bugres/MT; e Sonora Estância S/A (CNPJ 47.902.283/0001-20), de Sonora/MS (fls. 663/669 no presente processo).

107. O art. 95, inciso III, do RIPI/2010 é claro ao determinar que os produtos isentos devem ser “elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, . . . por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental”. Se o Regulamento manda que os estabelecimentos industriais localizados nos estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, utilizem insumos de produção regional, então é porque tais insumos devem ser produzidos na região desses quatro estados (a Amazônia Ocidental).

108. . Acrescente-se que, em consulta ao SPED também no processo 13116-723.962/2018-12 às fls. 991/993, constatou-se que todas as aquisições de ácido cítrico vêm da empresa TATE & LYLE BRASIL S/A (CNPJ 42.361.873/0001-70), situada em Santa Rosa do Viterbo/SP (fls. 670/672 aqui).

109. Diante do exposto, conclui-se que os kits de “concentrados” vendidos pela PEPSI ao sujeito passivo não dão direito ao crédito incentivado do art. 237 do Decreto nº 7.212/2010. Tais créditos indevidos devem ser glosados integralmente sem deixar créditos para os meses posteriores. As glosas estão distribuídas mensalmente em consonância com as planilhas de fls. 723/2465.

(...)

III-E DOS CRÉDITOS INCENTIVADOS INDEVIDOS SOBRE PRODUTOS NÃO ELABORADOS COM MATÉRIA-PRIMA AGRÍCOLA E EXTRATIVA VEGETAL DE PRODUÇÃO REGIONAL, ADQUIRIDOS DA VALFILM AMAZÔNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (VALFILM).

145. A VALFILM deixa claro (parágrafo 42, acima) que utiliza óleo refinado de dendê, na composição dos itens vendidos ao sujeito passivo, apenas numa parte do ano. Considera que o óleo refinado de dendê é a matéria-prima e extrativa vegetal que lhe dá direito a vender seus produtos (filmes de polietileno STRETCH e SHRINK) com isenção de IPI, conforme o art. 95, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010.

146. Em outra parte do ano, pela produção insuficiente de óleo refinado de dendê, admite que se vê obrigada a utilizar outros aditivos de fontes não renováveis.

147. Informa que os lotes produzidos com óleo refinado de dendê são vendidos com observação nas notas fiscais, ressaltando a isenção de IPI do art. 95, inciso III, do Decreto nº 7.212/2010. A parte produzida com aditivos de fontes não renováveis vem com a isenção do art. 81, inciso II, do mesmo decreto.

148. Ocorre que o óleo refinado de dendê é um produto industrializado (como se vê no fluxo enviado pela VALFILM, às fls. 586/643, e não uma matéria-prima agrícola e extrativa vegetal.

149. No endereço http://www.suframa.gov.br/publicacoes/proj_pot_regionais/dende.pdf, podemos ter acesso a um estudo de viabilidade econômica do dendê (fls. 673/711), elaborado pelo Instituto Superior de Administração e Economia – ISAE, da Fundação Getúlio Vargas – FGV.

150. O referido estudo mostra que há um processo de industrialização complexo, para que se obtenha o óleo de dendê, com as seguintes etapas (grifamos):

- a. Recepção e Pesagem: os sacos são dispostos, na área de recepção, em uma balança mecânica de grande porte, onde são pesados. A seguir, encaminhados até a área de entrada do galpão da usina de beneficiamento, onde se procede à

retirada dos cachos de dentro dos sacos e sua disposição em contêineres metálicos com capacidade para 1,5 t cada, com o auxílio de rampas metálicas em declive acentuado para cada contêiner.

b. Esterilização: Os cachos são encaminhados para o autoclave, máquina na qual são esterilizados, por cozimento, através de vapor proveniente de caldeira com controle de temperatura, pressão e tempo e capaz de processar 4 t/hora de matéria orgânica. O ciclo completo de esterilização dura em torno de 60 minutos, com pressão de 2,5 a 3,0 atm, e seus objetivos são: eliminar as enzimas responsáveis pelo aumento da fermentação

dos frutos frescos; soltar os frutos dos cachos; amolecer a polpa para facilitar a extração do óleo e encolher

parcialmente as amêndoas para facilitar a separação de sua casca. O autoclave possui capacidade estimada para esterilizar 6 toneladas de cachos/hora e gera efluentes residuais líquidos da ordem de 2% do volume de cachos beneficiados.

c. Debulhamento: Os cachos esterilizados são derramados no debulhador rotativo, com capacidade para 6 t/hora de cachos, onde os frutos são desprendidos dos cachos, os quais, agora vazios, saem do processo como resíduos sólidos para utilização como adubo orgânico e para alimentar a caldeira e o grupo gerador (adaptado para este fim), num volume equivalente a 22% da tonelagem de cachos beneficiados.

d. Digestão: Os frutos são conduzidos por esteira rolante ao digestor, onde são continuamente umedecidos, amassados e aquecidos a uma temperatura constante de 95° centígrados. O resultado é uma massa uniforme, à qual o digestor adicionou um volume de água correspondente a 26% da tonelagem de cachos beneficiados. O digestor possui capacidade para processar 5,3 t/hora de frutos.

e. Prensagem: A massa é despejada na prensa eletromecânica, onde é extraído o óleo bruto. A prensa processa até 5,3 t/hora de frutos e, além do óleo, produz a torta de prensagem, que é a massa de frutos prensada sem o óleo bruto da palma, correspondente a 24% da tonelagem de cachos beneficiados.

f. Clarificação e Secagem: Nesta fase, 76% do óleo bruto prensado é despejado em um clarificador, máquina com capacidade para peneirar e desumidificar 2 t/hora de óleo bruto. O óleo clarificado é, a seguir, transportado para os secadores de óleo a vapor e vácuo, capazes de secar cerca de 1,5 t/hora de óleo.

g. Armazenagem e Expedição: O óleo de palma é bombeado para tanques de armazenagem com capacidade volumétrica de 2.000.000 de litros, onde é mantido a uma temperatura constante de 50 graus centígrados, pronto para expedição em caminhões-tanque dos compradores.

151. Não resta dúvida de que o óleo refinado de dendê (ou óleo de palma) utilizado na fabricação dos filmes plásticos vendidos pela VALFILM não é matéria-prima agrícola e extrativa vegetal da Amazônia Ocidental.

152. Logo, por terem sido produzidos na Zona Franca de Manaus, mas sem matéria-prima agrícola e extrativa regional, os filmes plásticos vendidos pela VALFILM só têm a isenção do IPI dada pelo art. 81, inciso II, do Decreto n.º 7.212/2010, e, portanto, a fiscalizada não pode creditar-se do IPI, nestas entradas.

153. Diante do exposto, conclui-se que todos os itens vendidos pela VALFILM ao sujeito passivo não dão direito ao crédito incentivado do art. 237 do RIPI/2010, inclusive aqueles com óleo refinado de dendê na composição. Tais créditos indevidos devem ser glosados, e estão distribuídos mensalmente de acordo com as planilhas de fls.723-2465.”

De se observar que a recorrente não goza do benefício de isenção porque os insumos utilizados na produção dos produtos industrializados fornecidos à recorrente não preenchem os requisitos legais.

Nesse sentido, as glosas efetivadas sobre as aquisições da recorrente não possuem relação direta com a tese firmada pelo STF no julgamento do RE n.º 592.891/SP, tendo em vista que as glosas deram-se porque os produtos adquiridos não utilizam a matéria-prima exigida pelo regramento, conforme acima exposto, caminhando de encontro ao que foi reconhecido pela Corte Maior.

Com isso, foram mantidas as glosas dos créditos que a recorrente pretendeu em relação ao IPI.

Conclusão

Diante de todo o exposto, por voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe