



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.724116/2017-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-005.719 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Recorrente NORSА REFRIGERANTES S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

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.

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.

IPI. CRÉDITO. PRODUTOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). MANDADO DE SEGURANÇA. DECISÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO.

Existindo decisão judicial favorável à Recorrente, proferida em sede de Mandado de Segurança, esta deve ser aplicada no processo administrativo fiscal.

CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS.

O Supremo Tribunal Federal - STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 592.891, em sede de repercussão geral, decidiu 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".

IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. GLOSA DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE INDIRETO

Os produtos intermediários que geram direito ao crédito básico do IPI, nos termos do REsp n.º 1.075.508, julgado em sede de recurso repetitivo, são aqueles consumidos diretamente no processo de produção, ou seja, aqueles que tenham contato direto com o produto em fabricação.

JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA. APLICAÇÃO. SÚMULAS Nº 4 E 5 DO CARF.

Por serem vinculantes, aplicam-se as Súmulas n.ºs 4 e 5 do CARF a seguir reproduzidas:

"Súmula CARF n.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais." (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

"Súmula CARF n.º 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA Nº 108 DO CARF.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, na forma seguinte: (i) manter a classificação fiscal adotada pela Recorrente. Os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Hércio Lafetá Reis e Laércio Cruz Uliana Junior acompanharam o relator pelas conclusões; (ii) 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 e por reconhecer a aplicação do trânsito em julgado no Mandado de Segurança n.º 95.0009470-3. O conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira acompanhou o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafeta Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

"Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado Auto de Infração, fls. 437 a 4581, para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no valor de R\$ 40.237.618,36, acrescido da multa de ofício de R\$ 30.178.213,63 e dos juros de mora (calculados até 06/2017) de R\$ 11.040.869,33, totalizando a exigência de R\$ 81.456.701,32, cuja motivação fática encontra-se no próprio documento e no Relatório Fiscal às fls. 397/436, dos quais, pela pertinência, reproduzem-se os seguintes trechos:

AUTO DE INFRAÇÃO

CRÉDITOS INDEVIDOS - ENTRADAS/AQUISIÇÕES INFRAÇÃO: CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO

O estabelecimento industrial se creditou indevidamente do IPI na aquisição de insumos que foram classificados como básicos, compreendendo sabões, vassouras, antibactericidas e produtos em geral, que compõem o processo produtivo mas não se enquadram no conceito de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, conforme descrito no Relatório Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração. (...)

CRÉDITOS INDEVIDOS - OUTROS CRÉDITOS

INFRAÇÃO: CRÉDITO INDEVIDO (DEMAIS MODALIDADES DE CRÉDITO)

O estabelecimento NORSA se creditou do IPI à alíquota de 20% na aquisição de insumos denominados "kits para fabricação de bebidas", adquiridos do estabelecimento RECOFARMA, situado na Amazônia Ocidental, e saídos com isenção desse imposto (crédito presumido). O Relatório Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração, detalha todas as etapas do procedimento fiscal. Embora o fiscalizado tenha alegado, em resposta aos termos de intimação, que faz jus ao crédito presumido em virtude de decisão judicial transitada em julgado, esta fiscalização demonstrou que os produtos adquiridos não estão amparados na dita decisão, por não se classificarem no conceito de CONCENTRADO para a fabricação de refrigerantes.(...)

RELATÓRIO FISCAL

1) DOS TRABALHOS

1.1) INTRODUÇÃO

Os créditos de IPI objeto desta fiscalização são oriundos de mercadorias constituídas por diferentes componentes e acondicionados separadamente, porém comercializadas em conjunto, em proporções fixas, utilizadas na fabricação de bebidas como refrigerantes, refrescos, néctares, isotônicos e bebidas à base de extrato de chá.

Embora, como regra geral, as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos sem o destaque de IPI não propiciem o aproveitamento desse imposto, existem casos excepcionais previstos em lei, nos quais é possível o aproveitamento do crédito pelo adquirente, como o previsto no artigo 237 do RI PI/2010 (Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010). Este artigo, ao tratar dos créditos incentivados referentes a produtos da Amazônia Ocidental, determina que os adquirentes dos produtos saídos com a isenção do inciso III do artigo 95 poderiam se

creditar do valor do IPI calculado como se devido fosse. A Amazônia Ocidental é composta pelos estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima.

Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão **creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95**, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, §1º), (grifo nosso).

Por outro lado, o artigo 95 do mesmo diploma legal disciplina a isenção de IPI de produtos saídos da Amazônia Ocidental:

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).

(...) O crédito do IPI na entrada de produtos com saída isenta deste imposto, previsto no artigo 95, inciso III do RI PI/2010, depende do emprego direto do insumo no processo produtivo, sendo este insumo necessariamente elaborado de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, não se incluindo as de origem pecuária. (...) Finalmente, vale ressaltar que, para os bens que tenham saído do estabelecimento industrial apenas com a isenção prevista pelo artigo 81, inciso II do RIPI 2010, própria para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, a legislação não prevê o direito a crédito de IPI, pelo adquirente. (...) Com base nos dados da Escrituração Fiscal Digital - EFD, entregue pelo contribuinte ao SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), verificou-se que a maior parte dos créditos do IPI escriturados pela fiscalizada foram oriundos de insumos utilizados para a elaboração de refrigerantes e adquiridos da empresa RECOFARMA, localizada em Manaus/AM, e identificados nas notas fiscais de entrada como CONCENTRADOS.

Apesar de não haver o destaque do IPI nas aquisições dos "kits para fabricação de bebidas" do fornecedor RECOFARMA, a NORSA baseou-se no artigo 237 do RIPI/2010 para escriturar no seu livro Registro de Apuração do IPI, créditos calculados mediante a aplicação da alíquota de 20% sobre o valor registrado nas notas fiscais. Tais créditos foram erroneamente somados aos créditos básicos comuns, e não destacados no campo "Outros Créditos", vez que se tratariam de créditos presumidos.

A visita ao local de fabricação dos refrigerantes verificou, a princípio, que não havia nenhum componente do "Kit para fabricação de bebidas" que fosse elaborado com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, exclusive as de origem pecuária, capa/es de propiciar o aproveitamento do crédito fidejussório de IPI pelo adquirente, ainda que os fabricantes estejam na Amazônia Ocidental e seus projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa. (...)

Do acima exposto fica evidente a necessidade de serem cumpridas as normas internacionais que versam sobre o Sistema Harmonizado, quando da aplicação da legislação interna, sendo impossível o enquadramento dos componentes dos "kits para fabricação de bebidas" em um código de classificação único, como se se tratasse de matéria-prima única (concentrado). Na verdade, o assinalado kit é constituído de 2 ou mais componentes, assim recebidos da RECOFARMA e posteriormente misturados com outros ingredientes, conforme Fluxograma do Processo Produtivo entregue à fiscalização e apresentado na página seguinte, conforme terminologia do contribuinte.

Vale ressaltar que a impossibilidade de se considerar os "kits para fabricação de bebidas" como concentrado não decorre do fato de que ao longo do processo produtivo, outros insumos são acrescentados para a fabricação do produto final. Se a partir de um

único componente do kit fosse possível a fabricação do refrigerante, mediante diluição, mantendo-se as características essenciais do produto final. AINDA QUE outros produtos tivessem que ser acrescentados, a classificação fiscal do kit como concentrado se sustentaria. O que ocorre é que, para a fabricação dos refrigerantes. TODOS OS COMPONENTES do kit precisam ser misturados; os insumos adquiridos sob a denominação de "kits para fabricação de bebidas" são, em verdade, classificados na posição 21.06.90.10 - Preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas, e não no Ex Tarifário 01, pois não são um produto único, conforme vedado pelo item XI da Nota Explicativa 3 b) da RGI, já citado. (...)O concentrado do Ex 01 informado nas notas fiscais de entrada da NORSA é uma ficção, pois o xarope composto formado durante o processo produtivo não possui capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida, não existindo, portanto, base legal para que os insumos recebidos da RECOFARMA sejam classificados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Tais produtos estão classificados no código 2106.90.10, sem a inclusão do Ex Tarifário, cujo IPI na saída é nulo. (...)Do exposto conclui-se que nenhum componente dos "kits para fabricação de refrigerante" se classifica no Ex 01 do código 2106.90.10. Ressalte-se que o citado erro de classificação fiscal tem permitido a utilização de valores bilionários em incentivos fiscais a fabricantes de refrigerantes. (...)A análise dos créditos escriturados pelo contribuinte também detectou o aproveitamento de produtos utilizados na limpeza da fábrica e não na linha de produção, o que ensejou a expedição de intimação própria e maior aprofundamento no tema. Tratam-se de sabões, produtos de desinfecção e até vassouras, cujos créditos foram escriturados pela NORSA como se tratassem de crédito básico.

1.2) DA AUDITORIA

Os créditos escriturados na escrita fiscal da NORSA decorrem de aquisições da Amazônia, de mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente, para uso em proporções fixas, utilizadas na fabricação de bebidas como refrigerantes, refrescos, néctares, isotônicos e bebidas à base de extrato de chá. (...)

A relação de notas fiscais de entrada apresentadas pelo contribuinte, com aproveitamento de crédito de IPI em virtude da aquisição dos denominados CONCENTRADOS, soma R\$ 43.685.694,50 em 2014 e 2015 conjuntamente.

Em complemento à resposta de 03/05/2017, o contribuinte apresenta descrição do processo produtivo de refrigerantes, bem como o fluxograma (transcrito no capítulo anterior deste Relatório e parte dos autos), além de esclarecer que adquire da RECOFARMA produto único, o concentrado para refrigerantes, que é composto de partes, entregues em embalagens separadas; **acrescenta que NÃO É POSSÍVEL obter o produto final (refrigerante) a partir de apenas uma das partes do concentrado, tendo em vista que o concentrado deve ser encarado como produto único, sendo viável a fabricação do refrigerante somente com o uso do "kit" completo.**(...)

As glosas referentes a créditos básicos se concentraram nos produtos de limpeza denominados Antibacterial C&S, Elgicide 26. Liquid K. Lubodrive OS, Lubodrive K. Stabilon AL Stabilon Plus, Topax 66 BB e TXC-L BB. (...)

1.3) DO AUTO DE INFRAÇÃO

1.3.1) CRÉDITO INDEVIDO - DEMAIS MODALIDADES DE CRÉDITO CREDITO PRESUMIDO DO IPI

Esta fiscalização constatou existência de ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL nos insumos adquiridos pela NORSA da RECOFARMA, conforme descrito neste Relatório Fiscal, parte do Auto de Infração, uma vez que tais insumos não podem ser classificados como CONCENTRADOS da posição 21.06.90.10 Ex 01. Desta constatação decorreu a glosa mensal de todos os créditos de IPI presumidamente escriturados, nos anos de 2014 e 2015, tendo sido efetuada REESCRITURAÇÃO DA ESCRITA FISCAL do IPI, apresentada no autos. Previamente ao lançamento, o contribuinte fora intimado a se manifestar a respeito dos pressupostos a que a fiscalização estaria assumindo, através da lavratura do Termo de Constatação Fiscal nº 004.

A planilha denominada "RELAÇÃO DAS GLOSAS DE CONCENTRADOS ADQUIRIDOS DA RECOFARMA", anexa aos autos, contém a descrição de todas as mercadorias glosadas, de acordo com o dia do movimento, associada a cada nota eletrônica emitida (quando informada) e respectivos valores de IPI.

1.3.2) CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO

A outra infração detectada no curso da ação fiscal fora o aproveitamento indevido do crédito de IPI referente a insumos descritos nas notas fiscais de entrada e escriturados sob a descrição de Compra para Industrialização, mas que não se enquadram no conceito de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem. (...) Desta feita, produtos como sabões para limpeza de mãos de operários, vassouras, copos de Coca-Cola de 300ml, sabões para limpeza e assepsia de esteiras, lubrificantes de esteiras e similares não possuem a menor possibilidade de serem considerados matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, por nem se integrarem ao produto final nem possuir contato íntimo com o mesmo, conforme todo o exposto anteriormente. Deste entendimento resultou a planilha denominada "GLOSAS DE INSUMOS - Valores em Reais (R\$)" anexa aos autos, contendo todos os insumos. cujo crédito do IPI na entrada fora glosado.

Face ao exposto, esta autoridade efetuou a glosa da totalidade dos créditos incentivados do IPI oriundos de "kits para fabricação de bebidas" recebidos com isenção da RECOFARMA, e também dos créditos de IPI de produtos adquiridos para industrialização, mas cujos produtos não se enquadram no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

A planilha denominada "RELAÇÃO DAS GLOSAS TOTAIS EFETUADAS PELA FISCALIZAÇÃO" exhibe os totais mensais glosados, separadamente em créditos básicos e créditos incentivados.

O auto de infração lavrado apresenta a planilha de reconstituição da escrita fiscal, considerando-se os saldos credores de períodos anteriores ao início da fiscalização e os saldos de cada mês. No que toca aos pedidos de ressarcimento protocolados Receita Federal, os mesmos tiveram os créditos glosados no respectivo trimestre do período de apuração, conforme totais mensais da citada planilha acima.

Número de PerdComp	Valor Débito/PER(R\$)	Data Transmissão	Período Apuração
15952.85575.231014.1.1.01-4614	6.508.220,75	23/10/2014	1º TRIMESTRE 2014
05855.88844.240415.1.1.01-1909	7.659.853,18	24/04/2015	1º TRIMESTRE 2015
41211.93843.290715.1.1.01-0337	3.641.262,48	29/07/2015	2º TRIMESTRE 2015
05399.67819.081015.1.1.01-2036	2.317.367,37	08/10/2015	3º TRIMESTRE 2015
34921.72111.130116.1.1.01-6349	3.911.013,56	13/01/2016	4º TRIMESTRE 2015

Desta feita, encerro a presente fiscalização, com exame e com resultado, e com glosa parcial dos créditos pleiteados nas PerdComps citadas.

Portanto, trata-se de auto de infração lavrado pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador/BA apontando glosas de crédito básico indevido, em razão de aquisições de insumos não classificáveis como matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem ("*como sabões para limpeza de mãos de operários, vassouras, sabões para limpeza e assepsia de esteiras, lubrificantes de esteiras*"), e glosas de crédito presumido de IPI indevido, uma vez que os produtos adquiridos da RECOFARMA não foram elaborados por meio de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, bem como não podem ser classificados no código NCM 2106.90.10 Ex. 01, por não se tratar de aquisição de concentrado de refrigerante como produto único, e sim de diversos ingredientes adquiridos separadamente que se misturam para formar o concentrado de refrigerante e, posteriormente, a bebida final, não gerando crédito presumido do imposto.

Após a ciência do Auto de Infração em 08/06/2017, fls. 459/460, insurgiu-se o contribuinte contra o feito fiscal por meio do arrazoado de fls. 464/565, em 07/07/2017, que assim vai resumido:

1. DA TEMPESTIVIDADE

2. DOS FATOS

3. DA NULIDADE DO AUTO, DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DA AUSÊNCIA DE PROVA

3.1. Como visto acima, o fundamento principal do AUTO para desconsiderar a alíquota utilizada pela IMPUGNANTE para cálculo do crédito de IPI foi o suposto erro de classificação fiscal dos concentrados para refrigerantes adquiridos pela IMPUGNANTE, em razão de tais concentrados serem entregues de forma desmembrada.

3.2. Não obstante, a AUTORIDADE não indicou os componentes do concentrado que deveriam ser classificados separadamente e em que posições da TIPI tais componentes do concentrado deveriam ser classificados.

3.3. Sem a indicação da AUTORIDADE da posição na qual os componentes do concentrado deveriam ser classificados na TIPI, a IMPUGNANTE está impossibilitada de verificar a alíquota correspondente para fins de cálculo do crédito de IPI, o que importa em verdadeiro cerceamento do direito de defesa. (...)3.7. Por outro lado, ainda que a AUTORIDADE tivesse indicado quais seriam as posições da TIPI a serem adotadas, de qualquer forma, deve ser mantida a classificação fiscal do concentrado para refrigerantes indicada pela fornecedora na posição 21.06.90.10 EX. 01.

3.8. Isso porque o tema classificação fiscal envolve uma análise técnica e, pois, não basta a AUTORIDADE apresentar as supostas razões que embasariam o equívoco da classificação fiscal indicada pelo contribuinte, é necessário que seja apresentada prova técnica justificando o seu entendimento.

3.9. Neste particular, registre-se que o ônus de provar o equívoco da classificação fiscal incorrido pelo fornecedor do produto é da Fiscalização e, no caso, a AUTORIDADE não trouxe elementos comprobatórios técnicos que respaldem o suposto equívoco. (...)

4. DA NÃO RESPONSABILIDADE DA IMPUGNANTE (TERCEIRO, ADQUIRENTE DO CONCENTRADO) POR SUPOSTO ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO

4.1. É incontroverso que a IMPUGNANTE é terceiro, adquirente dos concentrados para refrigerantes, e que a RECOFARMA (fornecedora) foi quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou sua classificação fiscal, o que é bastante e suficiente para justificar a aplicação da alíquota utilizada para fins do cálculo do crédito. (...)4.21. Assim, se não cabe ao adquirente questionar a classificação fiscal dos produtos fornecidos pela RECOFARMA, a IMPUGNANTE agiu lícita e corretamente ao calcular o crédito de IPI, na alíquota correspondente a essa classificação fiscal.

5. DA ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

5.1. Ainda que se entenda que o adquirente tem obrigação de verificar a correção da classificação fiscal do produto constante da nota fiscal, o que se admite apenas para fins de argumentação, mesmo assim a IMPUGNANTE tem direito de calcular o crédito de IPI à alíquota da classificação fiscal indicada pelo fornecedor, porque o AUTO violou o art. 146 do CTN.

5.2. Isso porque a IMPUGNANTE sempre calculou os créditos de IPI decorrentes da aquisição de concentrados isentos para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus à alíquota prevista na TIPI para a posição 21.06.90.10 EX. 01 e a AUTORIDADE sempre aceitou essa alíquota. (...)

5.4. De fato, esse novo critério jurídico utilizado pela AUTORIDADE foi originariamente introduzido quando da lavratura do auto de infração contra a RECOFARMA, em 22.12.2014, no qual foi questionada, pela primeira vez, a

classificação fiscal do concentrado em relação àquela (RECOFARMA) que procedeu à referida classificação. (...)

5.11. Vê-se, pois, que, ainda que a IMPUGNANTE tivesse a obrigação de verificar a correção da classificação fiscal do produto constante da nota fiscal emitida pelo fornecedor, o que se admite apenas para fins de argumentação, é inconteste que houve modificação de critério jurídico aplicada de forma retroativa.

6. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES

6.1. DA COMPETÊNCIA DA SUFRAMA PARA DEFINIR A CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS FABRICADOS EM PROJETO INDUSTRIAL APROVADO PARA FRUIÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E DO ATO ADMINISTRATIVO

6.1.1. Ainda que afastados os argumentos acima desenvolvidos, o que se admite apenas para fins de argumentação, caberia então analisar a competência da SUFRAMA para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para a fruição dos benefícios fiscais previstos no art. 9º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75. (...)6.1.4. Ora, ao definir o PPB do produto incentivado, para fins de fruição de benefícios fiscais, é necessário que a SUFRAMA identifique qual é a classificação fiscal do produto incentivado, porque, para fins de IPI, definir o produto é efetuar sua classificação fiscal.

6.1.5. Portanto, é inerente à sua competência para aprovação do PPB a definição da classificação fiscal do referido produto. (...)

6.1.9. Como se verifica da simples leitura dos referidos dispositivos, não há neles qualquer previsão no sentido de que a RFB teria competência exclusiva para definir a classificação fiscal de produto. (...)

6.2. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO DEFINIDA PELA SUFRAMA

6.2.1. A AUTORIDADE concluiu que o concentrado não poderia ser classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011, porque seria constituído de diversas partes inacabadas que não teriam o condão de formar um produto único e desconsiderou o fato de que a SUFRAMA definiu a classificação fiscal do concentrado produzido pela RECOFARMA. (...)

6.2.7. Vê-se, pois, que, a partir da definição dada pela SUFRAMA ao produto fabricado pela RECOFARMA, a própria SUFRAMA reconhece que o concentrado, por ser "preparações químicas", pode ser entregue desmembrado em partes/kits, sem que isso desnature a sua condição de produto único (de concentrado para refrigerantes), classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011, qual seja, preparações compostas para bebidas com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada concentrado - por isso classificado no EX. 01, a qual tem alíquota de 20%, a saber: (...)

6.2.9. Dessa forma, a classificação fiscal do concentrado para refrigerantes, utilizada pela RECOFARMA, qual seja, 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011, está consubstanciada em ato administrativo vinculatório (Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007), que tem presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, de que nasceu e encontra-se em conformidade com o ordenamento jurídico. (...)

6.3. DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DEFINIDA PELAS REGRAS GERAIS DE INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO E NESH

6.3.1. No presente caso, a AUTORIDADE concluiu que o concentrado para refrigerantes em questão não poderia ter sido classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011, porque:

a) seria composto por diversas partes não misturadas, ou seja, não homogeneizadas, e, por essa razão, não seria uma mercadoria única e nem estaria pronta para uso pelo destinatário do produto, no caso a IMPUGNANTE; e

b) não seria possível obter as mesmas características essenciais do refrigerante a partir da diluição de apenas um dos componentes do concentrado.

6.3.2. Ocorre que, ao contrário do afirmado pela AUTORIDADE, a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, aprovadas pelo Decreto n.º 97.409/88, e das NESH, aprovadas pelo Decreto n.º 435/92, leva:

a) à conclusão de que está correta a classificação fiscal do concentrado para refrigerantes na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2011;

b) à mesma classificação dada pela SUFRAMA; e c) à mesma classificação fiscal reconhecida no Parecer da PGFN n.º 405/2003. (...)

6.3.15. Registre-se, ainda, que o fato de os concentrados para refrigerantes adquiridos da RECOFARMA não terem sido previamente misturados não significa que eles não estejam prontos para uso pelo fabricante dos refrigerantes, porque, após o ingresso dos concentrados no estabelecimento da IMPUGNANTE, todo processo produtivo feito por ela é relativo à elaboração de refrigerantes e, por conseguinte, é óbvio que os referidos concentrados estão prontos para uso pelo seu destinatário que, no caso, é a IMPUGNANTE, na qualidade de fabricante de refrigerantes.

7. DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS ISENTOS PARA ELABORAÇÃO DO REFRIGERANTE GUARANÁ

7.1. Afastada a glosa da alíquota do crédito de IPI, (i) seja porque erro de classificação fiscal não é imputável ao adquirente, (ii) seja porque a AUTORIDADE inovou retroativamente o critério jurídico do AUTO, (iii) seja porque a classificação fiscal do concentrado está consubstanciada em ato administrativo editado pela SUFRAMA ou (iv) seja porque está de acordo com Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e com a NESH, deve ser, automaticamente, reconhecido o direito da IMPUGNANTE ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados para elaboração do refrigerante Guaraná.

7.2. Nesse sentido, confira-se o respectivo trecho do relatório fiscal que demonstra que a AUTORIDADE reconheceu que o concentrado para elaboração do refrigerante Guaraná faz jus à isenção prevista no art. 95, III, do IPI/2010:

"Assim, preparações em cuja elaboração tenha sido efetivamente utilizado extrato de guaraná produzido na Amazônia Ocidental fazem jus à isenção do IPI, na saída, conforme previsto no artigo 95, inciso III do RIPI/2010, mas não há que se falar em geração de crédito do IPI aos adquirentes, por serem tributados à alíquota zero. (...)"

7.3. Vê-se, pois, que o próprio AUTO reconheceu que tais concentrados fazem jus ao benefício do art. 6º do DL n.º 1.435/75 e, pois, superado o argumento do AUTO de erro da classificação fiscal do concentrado, a IMPUGNANTE faz jus ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados para elaboração do refrigerante Guaraná à alíquota de 20%.

8. DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO A AQUISIÇÃO DOS DEMAIS CONCENTRADOS ISENTOS PARA ELABORAÇÃO DE REFRIGERANTES

(...) a IMPUGNANTE também tem direito ao crédito de IPI, à alíquota de 20%, pelos fundamentos abaixo desenvolvidos que são autônomos e suficientes, entre si, para manutenção do crédito.

8.2. DA COISA JULGADA FORMADA NO MSI N.º 95.0009470-3 IMPETRADO PELA IMPUGNANTE - ISENÇÃO DO ART. 81, II, DO RIPI/10 (BASE LEGAL NO ART. 9º DO DL N.º 288/67)

8.2.1. A AUTORIDADE reconheceu a existência da coisa julgada formada no MSI n.º 95.0009470-3 (fls. 163 a 223), mas concluiu que essa coisa julgada não produziria

efeitos em relação aos produtos adquiridos pela IMPUGNANTE, porque aproveitaria apenas à aquisição de "concentrados", o que não seria o caso dos insumos adquiridos da RECOFARMA.

8.2.2. Ocorre que o pedido formulado na inicial do MSI n.º 95.0009470-3 foi amplo e abrangeu todos os componentes do concentrado, porque tratou dos produtos classificados na posição 2106.90 da TIPI/88, conforme se verifica do respectivo pedido (fl. 177): (...)

8.2.3. Ora, a posição 21.06.90., referida no pedido inicial do MSI, abrangia todas as preparações compostas, não alcóolicas para elaboração de bebidas constituídas por um xarope ao qual se juntou um extrato concentrado, contendo vários componentes, extrato de coca, ácido cítrico, (...)

8.2.7. Neste particular, é importante ressaltar que é fato incontroverso que, à época em que impetrado o MSI n.º 95.0009470-3, os "concentrados" fabricados pela RECOFARMA já eram entregues de forma desmembrada, divididos em parte 1 e 2 e já eram chamados de "concentrados" pela fornecedora, conforme se verifica de nota fiscal de venda emitida pela RECOFARMA, em 22.11.1993, e anexada ao referido MSI (DOC. 08).

8.3. DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 81, II, DO RIPI/10 (BASE LEGAL NO ART. 9º DO DL N.º 288/67)

(...)

8.3.2. Conforme também se verifica das notas fiscais (DOC. 09), o concentrado adquirido pela IMPUGNANTE da RECOFARMA também é isento, com fulcro no art. 81, II, do RIPI/10, que tem base legal no art. 9º do DL n.º 288/67, porque oriundo da Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de refrigerantes sujeitos ao IPI; isenção também concedida pela Resolução do CAS n.º 298/2007. Eis o teor do art. 9º do DL n.º 288/67:

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

8.3.3. Com efeito, no julgamento do RE n.º 212.484-RS, o Plenário do STF assegurou à outra fabricante de refrigerantes o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição do concentrado isento para refrigerantes oriundo de fornecedor situado na **Zona Franca de Manaus** e utilizado na fabricação de refrigerantes cuja saída é sujeita ao IPI; confira-se: (...)

8.3.9 Assim, não há dúvida de que deve ser aplicado ao presente caso o entendimento manifestado no RE n.º 212.484, uma vez que a própria D. Procuradoria da Fazenda Nacional, em seu Parecer PGFN/CRJ n.º 492/2011, atribuiu-lhe força vinculante, uma vez que determina a observância obrigatória das decisões judiciais proferidas pelo Plenário do STF, em sede de controle difuso de constitucionalidade, anteriores a 03.05.2007, confirmadas em julgamentos posteriores do STF. (...)

8.3.12. De outro lado, no RE n.º 592.891-SP, o STF reconheceu ainda a existência de repercussão geral da questão concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus: (...)

8.4. DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 95, III, DO RIPI/10 (BASE LEGAL NO ART. 6º DO DL N.º 1.435/75)

8.4.1. Ainda que superados os argumentos desenvolvidos na seção anterior, a IMPUGNANTE tem direito ao aproveitamento do crédito de IPI em razão de os concentrados para refrigerantes serem beneficiados pela isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/10, que tem base legal no art. 6º do DL n.º 1.435/75, pois, além de serem produzidos na Zona Franca de Manaus, são elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental e utilizados na fabricação de refrigerantes sujeitos ao IPI. (...)

8.4.3. Não obstante, a AUTORIDADE concluiu que os concentrados não seriam beneficiados pela isenção do art. 6º do DL n.º 1.435/75, pois um dos requisitos legais para concessão do benefício teria sido descumprido pela RECOFARMA, qual seja, utilização direta de matérias-primas agrícolas extrativas vegetais na fabricação dos concentrados, tendo em vista que os insumos utilizados seriam industrializados, exceto na fabricação do concentrado para o refrigerante Guaraná.

8.4.4. Ocorre que, ao aprovar o Parecer Técnico n.º 224/2007, parte integrante da Resolução do CAS n.º 298/2007, a SUFRAMA entendeu que era suficiente e bastante para a aprovação do projeto para fruição do benefício fiscal do art. 6º do DL n.º 1.435/75 a utilização de açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo na produção do concentrado, produzido a partir de cana de açúcar, adquirida de produtores localizados na Amazônia Ocidental. (...)

8.4.6. E, nesse passo, a Resolução do CAS n.º 298/2007, fundada no Parecer Técnico n.º 224/2007, concedeu expressamente o benefício do art. 6º do DL n.º 1.435/75 para os concentrados fabricados pela RECOFARMA, nos seguintes termos: (...)

8.4.9. Com fulcro nessas normas, o despacho da autoridade administrativa (SUFRAMA), suficiente a comprovar a concessão da isenção da RECOFARMA, consoante o art. 179 do CTN, é a Resolução do CAS n.º 298/2007, acima mencionada, fundada no Parecer Técnico n.º 224/2007. (...)

8.4.11. Ora, se a legislação pertinente e a própria Resolução do CAS estabelecem que a SUFRAMA é o órgão competente para cancelar o benefício concedido, o único raciocínio lógico possível, é o de que tal benefício foi concedido pela própria SUFRAMA e somente ela poderá cancelá-lo. (...)

8.4.17. A IMPUGNANTE não nega que a RFB tenha competência para fiscalizar tributos federais; não obstante, essa competência não lhe autoriza a contrariar atos da SUFRAMA e cancelar unilateralmente benefício oneroso concedido por esse Órgão dentro do exercício de sua competência. (...)

8.4.20. Dessa forma, na hipótese de discordar da SUFRAMA na concessão do referido benefício à RECOFARMA, o qual é um benefício condicionado, porque exigiu contraprestação por parte do industrial estabelecido na Zona Franca de Manaus, o Fisco só teria um caminho: questioná-lo perante a própria SUFRAMA, antes da lavratura de qualquer auto de infração contra o contribuinte, para que esta, na forma do art. 57 da Resolução do CAS n.º 202/06 (com redação idêntica a do art. 54 da Resolução do CAS n.º 203/2012, atualmente vigente), cancele o incentivo fiscal concedido, - e não simples e unilateralmente desconsidere-lo. (...)

8.4.28. Vê-se, pois, que, para efeitos específicos dessa isenção, o termo matéria-prima utilizado no próprio § 1º compreende tanto os produtos industrializados com matéria-prima agrícola regional como a própria matéria-prima agrícola regional. (...)

9. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA

9.1. Ainda que superados todos os argumentos acima desenvolvidos, o que se admite apenas para fins de argumentação, a multa, os juros de mora e a correção monetária também não são devidos em razão do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária. (...)

9.6. Assim, ao utilizar o crédito de IPI à alíquota de 20% decorrente da aquisição de concentrados isentos para refrigerantes oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados com matéria-prima adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, a IMPUGNANTE agiu de acordo com a Resolução do CAS n.º 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n.º 224/2007.

9.7. Vê-se, pois, que devem ser excluídos a multa, os juros moratórios e a correção monetária exigidos, sob pena de ofensa ao art. 100, parágrafo único, do CTN.

10. DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA

10.1. Por outro lado, ainda que superados todos os argumentos acima desenvolvidos, o que se admite apenas para argumentar, também não seria cabível a imposição de multa no presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64.

10.2 Com efeito, o art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64 assim dispõe:

"Art. 76. Não serão aplicadas penalidades: (...)II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado."

10.3. No caso, há decisões irrecorríveis de última instância administrativa proferidas em processos fiscais no sentido de que (i) não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal (Acórdãos: 02-02.895, de 28.01.2008, relator Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM; 02-02.752, de 02.07.2007, relator Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO e 02-0.683, de 18.11.1997, relator Conselheiro MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA), e (ii) o adquirente de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus tem direito ao crédito de IPI (Acórdão n.º 02-01.212, de 11.11.2002), o que atrai os arts. 486, II, "a", do RIPI/02 e art. 567, II, "a", do RIPI/10, para fins de exclusão da multa exigida.

11. DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE LIMPEZA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DOS REFRIGERANTES

11.1. A AUTORIDADE concluiu que a IMPUGNANTE não teria direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de produtos de limpeza, porque supostamente não teriam sido utilizados diretamente na fabricação dos refrigerantes e, pois, não seriam enquadráveis na definição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, nos termos do Parecer Normativo CST n.º 65/79.

11.2. Ora, a assertiva da AUTORIDADE está equivocada, porque não há dúvida de que os produtos utilizados para assepsia, sanitização e limpeza em geral integram o processo produtivo de refrigerantes, já que inerentes à sua produção, inclusive, por exigências sanitárias são utilizados de forma obrigatória e, pois, está correto o creditamento do imposto.

11.3. Registre-se, ainda, que, embora os produtos de limpeza não tenham necessariamente contato direto com o refrigerante, tais produtos entram em contato direto com as embalagens dos refrigerantes, visto que são utilizados para higienizar as máquinas e esteiras, onde são elaborados os refrigerantes. (...)

11.5. O próprio Parecer Normativo CST n.º 65/79, citado pela AUTORIDADE, concluiu que o conceito de produto intermediário é amplo, alcançando também os bens que, embora não sejam "consumidos" no processo de fabricação, exercem uma ação direta sobre o produto fabricado: (...)11.7. Por fim, a AUTORIDADE afirmou que considerou válido o aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de materiais de embalagem, não obstante essa afirmativa, a AUTORIDADE glosou os créditos de IPI decorrentes da aquisição de "Eucatex" e "bolsa BIB", os quais são materiais de embalagem.

11.8. Dessa forma, deve ser revertida a referida glosa, tendo em vista que o aproveitamento do crédito de IPI na hipótese de aquisição de material de embalagem está expressamente autorizado no art. 226, I, do RIPI/10, já transcrito acima.

12. DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA NO AUTO

12.1. Como aspecto adicional, superados os argumentos acima que afastam a aplicação de qualquer penalidade, o que se admite apenas para fins de argumentação, seria totalmente descabida a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada contra a

IMPUGNANTE, porque implicaria numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência de multa. (...)

12.7. Por essas razões, é ilegal a cobrança dos juros sobre a multa de ofício aplicada à IMPUGNANTE.

13. DO PEDIDO

13.1. Pelo exposto, a IMPUGNANTE pede e espera que seja cancelado o auto de infração em epígrafe, com a consequente extinção dos créditos tributários correspondentes."

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NULIDADE. PREJUÍZO À DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Diante da não configuração de prejuízo à defesa, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, não há que se falar em nulidade do processo.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO ANTERIOR PELA ADMINISTRAÇÃO.

Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa pela Administração Tributária.

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

Decisões judiciais devem ser interpretadas de forma literal e restrita. A decisão judicial quanto à possibilidade de aproveitamento de crédito de insumo proveniente de saída isenta está restrita à aquisição de concentrados para refrigerantes, o que não é o caso dos insumos adquiridos da Recofarma, compostos por diversos produtos separados, e não um concentrado único para fabricação de refrigerantes.

Apelação recebida em duplo grau, suspendendo os efeitos da decisão de 1ª instância, permitindo a plena atuação do órgão fiscalizador.

Matéria sobrestada em razão do reconhecimento de repercussão geral, após manifestação do STF no âmbito do RE n.º 243.858/CF, aguardando julgamento nos autos do RE 592.891.

SUBMISSÃO A ENTENDIMENTO DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA.

O art. 100 do CTN restringiu a aplicação do disposto no art. 76, II, a, da Lei n.º 4.502/64 e, por isso, a exclusão de penalidades para o contribuinte que observe decisão administrativa definitiva da qual não seja parte no processo específico reclama lei que atribua eficácia normativa às referidas decisões administrativas.

Impossível a exclusão da penalidade também pelo fato de não mais prevalecer o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais que foi seguido pelo contribuinte.

DE MULTA E DEMAIS ACRÉSCIMOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO (ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, CTN).

Somente ato praticado por autoridade administrativa competente pode gerar o referido efeito previsto no parágrafo único do art. 100 do CTN.

Não é o caso de ato praticado pela Suframa, que não detém competência para determinar a classificação fiscal de produtos.

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

KIT (“CONCENTRADO”) PARA A FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES. ADOÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO DOS COMPONENTES.

Demonstrado nos autos que o “concentrado” classificado pela interessada no código Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI trata-se, na verdade, de KIT de insumos e de produtos intermediários, deve-se, por aplicação das regras gerais de classificação, adotar a classificação fiscal de cada um de seus componentes, ao invés de tratar referido KIT como produto único.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

A aprovação de projeto por parte da Suframa não exclui o poder-dever da Receita Federal de verificar a legitimidade dos créditos de IPI escriturados pelo adquirente dos produtos e não garante, por si só, o direito ao crédito.

Somente aqueles produtos de natureza específica, originados de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais é que possuem a aptidão de gerar crédito do IPI para o adquirente.

DIREITO AO CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima, por si só, o aproveitamento de créditos de IPI.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99 não garante direito ao crédito de IPI se as operações de aquisição são desoneradas do imposto, ante a inexistência de autorização legal para tanto.

A idoneidade das notas fiscais emitidas pelo fornecedor dos insumos isentos e a boa fé do adquirente não são suficientes para garantir o direito ao crédito como se devido fosse, se ausentes os requisitos legais previstos na norma de regência.

IPI. CRÉDITOS. GLOSA. INSUMOS UTILIZADOS INDIRETAMENTE NO PROCESSO INDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito ao crédito de IPI a entrada de insumos que sejam utilizados apenas indiretamente no processo industrial, não observando as condições estabelecidas no Parecer Normativo CST 65/79.

Assim, não ensejam o direito creditório as aquisições de material para uso e consumo, tais como produtos de assepsia, sanitização e limpeza.

EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é “*débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*” e, como tal, está sujeita à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) cerceamento do direito de defesa e ausência de prova, pois sem a indicação detalhada e individual pela autoridade, da posição na qual cada componente dos produtos deveria ser classificado na TIPI, o auto de infração fica eivado de ilegalidade, porque ofendeu os arts. 10 do Decreto 70.235/1972 e 142 do CTN;

(ii) que a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu que o auto de infração que não efetua a reclassificação fiscal de mercadoria incorre em ilegalidade (Acórdão nº 9303-003.811);

(iii) que a ilegalidade apontada não pode ser sanada pela autoridade julgadora, sob pena de ofensa ao art 146 do CTN, porque estaria alterando o critério jurídico do auto;

(iv) ainda que a decisão tivesse indicado quais seriam as posições da TIPI a serem adotadas, deveria ser mantida a classificação fiscal do produto indicada pela fornecedora na posição 21.06.90.10 EX. 01, porque a autoridade não apresentou prova técnica justificando o seu entendimento;

(v) a decisão, com a pretensão de distorcer as alegações feitas, invoca o art. 30, § 1º do Decreto 70.235/1972 para sustentar que a classificação fiscal não constitui aspecto técnico;

(vi) o referido dispositivo determina que os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), e de outros órgão congêneres não tem o condão de definir a classificação fiscal de determinado produto; não obstante, é incontroverso que os aspectos técnicos tratados no respectivo laudo são determinantes para que a autoridade proceda a classificação fiscal;

(vii) o ônus de provar o equívoco da classificação fiscal incorrido pelo fornecedor do produto é do Fisco e, no caso, não há nos autos elementos comprobatórios técnicos que respaldem o suposto equívoco;

(viii) a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF cancelou auto de infração que discutia classificação fiscal de mercadorias por entender que o ônus da prova para justificar a reclassificação fiscal do produto caberia à autoridade fiscal e que a insuficiência de elementos de prova seria bastante para manter a classificação fiscal definida pelo fabricante do produto (Acórdão nº 3301-003.062);

(ix) os concentrados objeto do processo são beneficiados por duas isenções: (a) a do art. 81, inc. II, do Decreto nº 7.212/2010 - Regulamento do IPI (RIPI/10), que tem base legal no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus, cujo crédito de IPI para a Recorrente foi assegurado, expressa e especificamente, pelo entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal, manifestado no Recurso Extraordinário nº 212.484; (b) a do art. 95, inc. III, do RIPI/10, que tem base legal no art. 6º do DL nº 1.435, de 16.12.1975, cujo crédito de IPI para o adquirente decorre do próprio dispositivo legal (art. 6º, § 1º, do DL nº 1.435/75), que outorga crédito ao adquirente do insumo elaborado com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental;

(x) é incontroverso que a Recorrente é terceiro, adquirente dos concentrados para bebidas, e que a Recofarma (fornecedora) foi quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou sua classificação fiscal, o que é suficiente para justificar a aplicação da alíquota utilizada;

(xi) o Relatório de Fiscalização reconhece que a classificação fiscal dos concentrados para bebidas foi efetuada pela Recofarma na posição 21.06.90.10 EX. 01;

(xii) o art. 62 da Lei n.º 4.502/64 determina que o adquirente verifique se os produtos que tenham ingressado em seu estabelecimento e as notas fiscais que os acompanham atendem à prescrições legais e regulamentares;

(xii) O RIPI/1998 e os RIPI's de 2002 e 2010 suprimiram o acréscimo regulamentar de que o adquirente deveria examinar a correção da classificação fiscal do produto dada pelo fornecedor;

(xiv) o CARF possui precedentes no sentido da inexistência de tal obrigação e pela exclusão da multa aplicável nos casos em que envolviam fatos geradores referentes a período da vigência do art. 173 do antigo RIPI/82;

(xv) nunca existiu na lei e não existe mais sequer previsão regulamentar estabelecendo a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal do produto na nota fiscal;

(xvi) os fatos geradores objeto do Auto de Infração sob exame foram apurados sob a vigência de lei que não impõe e de RIPI (de 2010) que não mais impõe a obrigação de o adquirente examinar o acerto da classificação fiscal do produto e, como a classificação dos concentrados foi feita pela Recofarma, fornecedora do concentrado, a Recorrente agiu lícita e corretamente ao adotar tal classificação fiscal para cálculo do crédito de IPI;

(xvii) se é lícito e correto aceitar a classificação fiscal dos produtos fornecidos pela Recofarma, constante de nota fiscal idônea, não há controvérsia quanto ao direito de o adquirente calcular o crédito do IPI decorrente da alíquota correspondente à classificação fiscal;

(xviii) se não cabe ao adquirente questionar a classificação fiscal dos produtos fornecidos pela Recofarma, a Recorrente agiu lícitamente ao calcular o crédito de IPI, na alíquota correspondente a essa classificação fiscal;

(xix) no caso dos autos houve alteração de critério jurídico, pois em verificações fiscais anteriores não houve qualquer questionamento relativo à classificação fiscal adotada, com ofensa ao art. 146 do CTN;

(xx) no lançamento tributário, a atividade da autoridade administrativa é vinculada, nos termos do art. 142 do CTN;

(xxi) no Parecer da PGFN n.º 405/2003, que é vinculatório para a Administração, a PGFN adotou a classificação do concentrado para bebidas na posição 21.06.90.10 EX. 01, ao reconhecer o direito ao crédito de IPI ao adquirente do concentrado, à alíquota de 27% (vigente à época), visto que, para fins de IPI, não há como estabelecer a alíquota sem definir a respectiva classificação fiscal;

(xxii) o novo critério jurídico adotado pela decisão recorrida só poderia alcançar fatos geradores posteriores 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;

(xxiii) o novo critério jurídico utilizado pela decisão não pode retroagir para atingir fatos geradores anteriores a 08.06.2017, período no qual firmou-se a prática no sentido de autorizar o creditamento do imposto calculado à alíquota correspondente à posição 21.06.90.10;

(xxiv) é a SUFRAMA que possui a competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para a fruição dos benefícios fiscais previstos no art. 9º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75;

(xxv) ao definir o PPB do produto incentivado, para fins de fruição de benefícios fiscais, é necessário que a SUFRAMA identifique qual é a classificação fiscal do produto incentivado, porque, para fins de IPI, definir o produto é efetuar sua classificação fiscal;

(xxvi) é inerente à competência para aprovação do PPB a definição da classificação fiscal do produto;

(xxvii) o Superior Tribunal de Justiça entende que a Receita Federal não possui competência exclusiva para proceder à classificação fiscal de produto, prevalecendo a classificação fiscal definida pelo órgão técnico;

(xxviii) o CARF possui precedentes no mesmo sentido;

(xxix) a SUFRAMA tem competência para definir a classificação fiscal de "concentrado para bebidas não alcoólicas" produzido pela Recofarma;

(xxx) a SUFRAMA exercendo sua competência técnica, editou a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI que (a) aprovou o projeto industrial da Recofarma e (b) definiu o concentrado para bebidas fabricado pela Recofarma como preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas;

(xxxi) a SUFRAMA reconhece que o concentrado, por ser "preparações químicas", pode ser entregue desmembrado em partes/kits, sem que isso desnature a sua condição de produtos único (de concentrado para bebidas), classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01;

(xxxii) a SUFRAMA confirma que a Recofarma continua cumprindo a classificação fiscal do concentrado por ela estabelecida conforme se verifica do Ofício nº 4215-COPIN/CGAPI/SPR, de 28.08.2015 e apresentado em processo de outro estabelecimento da Recorrente, e do Ofício nº 3638-SPR/CGAPI/COPIN, de 26.09.2014 e apresentado em processo similar e de interesse de outro fabricante de produtos Coca-Cola;

(xxxiii) a SUFRAMA reconheceu que o concentrado para bebidas elaborado pela Recofarma e adquirido pela Recorrente é constituído por diversos componentes (partes líquidas e sólidas) e classificou o concentrado na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2010;

(xxxiv) a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, aprovadas pelo Decreto nº 97.409/88, e das NESH, aprovadas pelo Decreto nº 435/1992 leva (a) à conclusão de que está correta a classificação fiscal do concentrado para bebidas na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI; (b) à mesma classificação dada pela SUFRAMA e (c) à mesma classificação fiscal reconhecida no Parecer da PGFN nº 405/2003;

(xxxv) pelo histórico das TIPIs, desde 1988, constata-se que o concentrado para bebidas sempre foi classificado como uma mercadoria única (descrita como preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebidas);

(xxxvi) os EX. 01 e EX. 02 da posição 21.06.90.10 consolidaram todas as subposições da TIPI anterior e enfatizaram a sua destinação, condicionando à utilização dessas preparações compostas na fabricação das bebidas do Capítulo 22;

(xxxvii) o item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral de Interpretação 3 b) reforça o fato de que os concentrados para bebidas, entregues em forma de "kits", são tratados como produtos únicos;

(xxxviii) o fato de os concentrados para bebidas adquiridos da Recofarma não terem sido previamente misturados não significa que eles não estejam prontos para uso pelo fabricante das bebidas, porque, após o ingresso dos concentrados no estabelecimento da Recorrente, todo processo produtivo feito por ela é relativo à elaboração de bebidas e, por conseguinte, os referidos concentrados estão prontos para uso pelo seu destinatário, no caso a Recorrente;

(xxxix) a NESH prevê que o concentrado pode ser entregue de forma desmembrada para facilitar o seu transporte e que, no processo produtivo de fabricação das bebidas, podem ser acrescentados outros insumos;

(xl) se houvesse dúvida quanto à aplicação da posição 2106.90.10 EX. 01 aos concentrados para bebidas, constante das notas fiscais emitidas pela Recofarma, essa deveria prevalecer por ser a classificação dada pela SUFRAMA, em ato administrativo, devendo ao caso ser aplicado o disposto no art. 112 do CTN;

(xli) possui direito ao crédito relativo à aquisição dos concentrados isentos para elaboração de bebidas;

(xlii) faz jus ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrado para elaboração dos seus refrigerantes, nos termos da coisa julgada formada no MSI nº 95.0009470-3;

(xliii) a decisão proferida no Mandado de Segurança mencionado concedeu integralmente a segurança e, tal concessão integral comprova que o direito ao crédito de IPI foi reconhecido para todas as matérias primas isentas inclusive, o concentrado descrito nas notas fiscais que eram entregues em "kits", oriundas de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, para emprego na fabricação dos seus produtos tributados;

(xliv) para que seja aplicada a coisa julgada formada no referido Mandado de Segurança basta que seja demonstrado, no presente caso, que adquiriu matéria-prima de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, para fabricação de refrigerantes, fato que é facilmente comprovado pelas notas fiscais anexadas ao processo e que não foi questionado pela Fiscalização nem pela decisão;

(xlv) que o MSI nº 95.00174057, citado pela decisão recorrida, não interfere no presente processo, porque trata de matéria diversa da aqui discutida, qual seja, o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de açúcar-cristal decorrentes da área de atuação da SUDENE e da SUDAM;

(xlvi) o direito ao aproveitamento do crédito de IPI decorre de os concentrados para bebidas serem beneficiados pela isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/10, que tem base legal no art. 6º do DL nº 1.435/75, pois além de serem produzidos na Zona Franca de Manaus, são elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental e utilizados na fabricação de bebidas sujeitas ao IPI;

(xlvii) a isenção prevista no art. 6º do DL nº 1.435/75 é autônoma e suficiente para autorizar o creditamento do imposto em razão de o próprio dispositivo legal outorgar, expressa e especificamente, o crédito de IPI ao adquirente do produto;

(xlvi) em relação aos concentrados para refrigerante (Guaraná), o auto expressamente reconheceu que eles foram elaborados com matéria-prima extrativa vegetal e, pois, não pode a decisão alterar o critério jurídico utilizado pela autoridade para concluir que não teria sido utilizada matéria-prima extrativa vegetal, sob pena de inovação e ofensa aos arts. 142 e 146 do CTN;

(xlix) a multa, os juros de mora e a correção monetária não são devidos, em razão do contido no art. 100, parágrafo único do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária;

(l) no caso, a Resolução do CAS n.º 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n.º 224/2007, é ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, porque esses adquirentes não foram nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la, como ato administrativo que é;

(li) ao utilizar o crédito de IPI à alíquota de 20% decorrente da aquisição de concentrados isentos para bebidas não alcoólicas oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados com matéria-prima adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, a Recorrente agiu de acordo com a Resolução do CAS n.º 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico n.º 224/2007;

(lii) incabível a multa do presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64;

(liii) a CSRF tem aplicado referido dispositivo para determinar a exclusão de multa quando há decisão de última instância administrativa favorável ao contribuinte sobre a matéria em discussão, conforme Acórdão n.º 9303-003.517, que concluiu pela exclusão da multa de ofício imposta por auto de infração lavrado para exigir débitos de IPI decorrentes da glosa de créditos desse imposto, em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 486, II, "a", do RIPI/02 e no art. 567, II, "a", do RIPI/10

(liv) existem decisões irrecorríveis de última instância administrativa proferidas em processos fiscais no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a sua correta classificação fiscal e o adquirente de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus tem direito ao crédito de IPI, o que atrai os arts. 486, II, "a" do RIPI/02 e art. 567, II, "a", do RIPI/10, para fins de exclusão da multa exigida;

(lv) que possui direito aos créditos oriundos da aquisição de produtos de limpeza no processo de industrialização das bebidas, pois os produtos são utilizados para assepsia, sanitização e limpeza em geral integram o processo produtivo de bebidas, eis que inerentes à sua produção, inclusive por exigências sanitárias;

(lvi) o art. 226, I, do RIPI/10 dispõe sobre o direito sobre o direito ao crédito relativo à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem;

(lvii) o Parecer Normativo CST n.º 65/79, citado pela decisão, concluiu que o conceito de produto intermediário é amplo, alcançando também os bens que, embora não sejam "consumidos" no processo de fabricação, exercem uma função direta sobre o produto fabricado;

(lviii) o CARF concluiu que os produtos empregados no processo de fabricação de bebidas para higienização da produção qualificam-se como produtos intermediários, nos termos do Parecer Normativo CST n.º 65/79, conforme Acórdão n.º 3402-00.517; e

(lix) é indevida e exigência de juros sobre a multa de ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário em que contesta todas as alegações da Recorrente.

O julgamento do processo foi convertido em diligência através da Resolução n.º 3201-001.702, de 30/01/2019 para que a Recorrente providenciasse (i) certidão de trânsito em julgado do Mandado de Segurança n.º 95.00094703; (ii) certidão de inteiro teor do referido processo (certidão de objeto e pé) e (iii) certidão e documentos para que se possa aferir eventual conexão do Mandado de Segurança n.º 95.00094703, com o Mandado de Segurança de n.º 95.00174057 (001740596.1995.4.05.8100).

Em petição de 16/05/2019 a Recorrente anexou aos autos certidão de objeto e pé do Mandado de Segurança n.º 95.0017405-7 e cópia integral da referida ação judicial.

Informou, também, que a Justiça Federal de Fortaleza está com dificuldades em localizar o processo n.º 95.0009470-3, fato demonstrado através de certidão expedida pela Seção de Arquivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

- Do cerceamento do direito de defesa e da ausência de prova

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

Por concordar com a decisão recorrida adoto, os fundamentos consignados e os reproduzo:

"A impugnante alega nulidade do auto de infração em razão da Autoridade Fiscal não ter indicado "os componentes do concentrado que deveriam ser classificados separadamente e em que posições da TIPI tais componentes do concentrado deveriam ser classificados", cerceando o direito de defesa do contribuinte.

Por outro lado, a fiscalização aponta que os produtos que virão a formar o concentrado devem ser classificados no código 2106.90.10, sem a inclusão do Ex-Tarifário 01, ou seja, adotar a classificação fiscal de cada um de seus componentes, ao invés de tratar referido KIT como produto único, devendo-se classificar as preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas no código 2106.90.10, sem a inclusão do Ex-Tarifário 01, nos seguintes termos:

O concentrado do Ex 01 informado nas notas fiscais de entrada da NORSA é uma ficção, pois o xarope composto formado durante o processo produtivo não possui capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida, não existindo, portanto, base legal para que os insumos recebidos da RECOFARMA sejam classificados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Tais produtos estão classificados no código 2106.90.10, sem a inclusão do Ex Tarifário, cujo IPI na saída é nulo. (...)

Assim, não há que se falar em prejuízo à defesa, uma vez que a classificação fiscal foi expressamente informada pela Autoridade no Relatório Fiscal de fls. 397/436.

Demonstrado nos autos que o “concentrado” classificado pela interessada no código Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI trata-se, na verdade, de KIT de insumos e de produtos intermediários, deve-se, por aplicação das regras gerais de

classificação, adotar a classificação fiscal de cada um de seus componentes, ao invés de tratar referido KIT como produto único, devendo-se classificar as preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas no código 2106.90.10, sem a inclusão do Ex-Tarifário 01, conforme estabelecido pela Autoridade Fiscal.

O contribuinte segue alegando que "o tema classificação fiscal envolve uma análise técnica e, pois, não basta a AUTORIDADE apresentar as supostas razões que embasariam o equívoco da classificação fiscal indicada pelo contribuinte". Neste ponto, deve-se consignar que o §1º do art.30 do Decreto n.º 70.235/72 reza que a Classificação Fiscal de produtos não constitui aspecto técnico, sendo o Auditor-Fiscal, conseqüentemente, agente competente para realizá-la, no transcurso dos procedimentos de fiscalização, por livre convicção fundamentada:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Art. 30. (...)

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

E no caso presente, o Auditor-Fiscal fez valer tal prerrogativa, buscando subsídios nas próprias informações prestadas pelo contribuinte, bem como nas notas fiscais de aquisições de insumos, traçando no Relatório Fiscal de fls. 397/436 uma trilha lógica para confirmar a classificação das preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas na posição 2106.90.10, (...)"

Ademais, as situações passíveis de nulidade estão elencadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, *in verbis*:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

As informações necessárias para a formalização do Auto de Infração constam do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72.

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."

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, a seguir transcrito:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria

tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

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.

Corroborando 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 impugnatórias e recursais.

Assim, rejeito a preliminar arguida pela Recorrente.

- Da 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.

Sobre a questão, dispõem, respectivamente, os arts. 100 e 146 do CTN:

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."

"Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

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:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

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. (...)" (*Processo n.º 10830.725247/2015-16; Acórdão n.º 3402-004.988; Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; sessão de 21/03/2018*)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 27/12/2011

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos casos em que há pagamento, ainda que parcial, o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário relativo ao IPI extingue-se em cinco anos a contar do fato gerador. Fundamento na aplicação conjunta do Art. 62 do Ricarf, do entendimento firmado no REsp 973.733/SC e Art. 150, §4.º do Código Tributário Nacional.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária. (...)" (*Processo n.º 10855.721183/2015-98; Acórdão n.º 3201-003.462; Relator Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima; sessão de 28/02/2018*)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2010

IPI. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento.

Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado

pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso. (...) (Processo n.º 11070.722571/2014-03; Acórdão n.º 3402-003.801; Relator Conselheiro Carlos Augusto Daniel; sessão de 26/01/2017)

Diante do exposto, rejeito a preliminar suscitada de alteração de critério jurídico.

- Do direito ao crédito relativo à aquisição dos concentrados para bebidas não alcoólicas isentos - Da coisa julgada formada no MSI n.º 95.0009470-3 - Isenção do art. 81, II, do RIPI/10 (base legal no art. 9º do DL n.º 288/67)

Defende a Recorrente que ao caso tem aplicação a coisa julgada formada no MSI n.º 95.0009470-3, com o consequente reconhecimento do direito da Recorrente ao crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrado para elaboração dos seus refrigerantes.

A decisão recorrida não acolheu a tese da Recorrente sob os pressupostos de que (i) as decisões judiciais devem ser interpretadas de forma literal e restrita; (ii) a decisão judicial quanto à possibilidade de aproveitamento de crédito de insumo proveniente de saída isenta está restrita à aquisição de concentrados para refrigerantes, o que não é o caso dos insumos adquiridos da Recofarma, compostos por diversos produtos separados, e não um concentrado único para fabricação de refrigerantes, conforme consta da ementa de decisão sob exame e (iii) não conseguiu verificar a existência da coisa julgada no MSI n.º 95.0009470-3.

Defende a Recorrente que:

"7.1.5 (...) à época em que impetrado o Mandado de Segurança, os produtos elaborados pela Recofarma eram entregues de forma desmembrada, divididos em parte 1 e 2 e eram chamados de concentrados pela fornecedora, conforme se verifica de notas fiscais de venda emitidas pela Recofarma.

(...)

7.1.7 O pedido formulado na inicial do MSI n.º 95.0009470-3 abrange quaisquer aquisições de matérias-primas isentas oriundas de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus utilizadas na industrialização de produtos tributados, inclusive e exemplificativamente, o concentrado, classificado na posição 2106.90 e que conforme as notas fiscais já eram entregues de forma desmembrada."

A Recorrente no Mandado de Segurança mencionado requereu:

5. DO PEDIDO

5.1. Por todo o exposto, a IMPETRANTE requer:

a) a concessão, inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR, para não ser compelida a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado - código 2106.90 do TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIPI), cuja saída é sujeita ao IPI; dando-se ciência ao Delegado da Receita Federal;

b) a concessão, inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR, nos termos do art. 151, IV do CTN, para que o IMPETRADO se abstenha de praticar ou determinar a prática de qualquer ato contra a IMPETRANTE, visando à exigência de diferença de IPI, com os acréscimos de multa, juros e correção, com fundamentos em glosa do crédito de IPI nas aquisições de matérias primas referidas na letra a) supra; se, quando despachada esta petição, o IMPETRADO já tiver praticado ou determinado a prática de ato ou medida desse gênero, que também liminarmente se suspendam de imediato os efeitos desse ato ou medida do IMPETRADO ou de autoridade a ele subordinada;

c) que, na sentença, se confirmem as liminares requeridas nas letras a) e b) supra, para assegurar à IMPETRANTE o seu direito ao crédito do IPI na aquisição de matéria prima isenta proveniente da Zona Franca de Manaus.

Prossegue a Recorrente:

"7.1.9. Em 18.06.1997, transitou em julgado a decisão que concedeu integralmente a segurança e, pois, tal concessão integral comprova que o direito ao crédito de IPI foi reconhecido para todas as matérias primas isentas inclusive, o concentrado descrito nas notas fiscais que eram entregues em "kits", oriundas de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, para emprego na fabricação dos seus produtos tributados."

O processo foi convertido em diligência para que a Recorrente comprovasse o efetivo trânsito em julgado do Mandado de Segurança n.º 95.0009470-3.

Dos autos (fl. 221) há um extrato de andamento processual em que consta que o processo foi "Arquivado Definitivamente - BAIXA - FINDO" e " Remetidos os autos com ARQUIVAMENTO COM BAIXA para Setor de Distribuição", conforme a seguir reproduzido:

0009470-05.1995.4.05.8100 (95.0009470-3) Classe: 126 - MANDADO DE SEGURANÇA
Última Observação informada: Recebido em 10/10/2001 por SRB (10/10/2001 21:33) Última alteração:
Localização Atual: Setor de Distribuição -Fortaleza
Autuado em 23/05/1995 - Consulta Realizada em: 27/04/2017 às 21:23
IMPETRANTE: NORSIA REFRIGERANTES LTDA
ADVOGADO : FRANCISCO DE ASSIS DE FREITAS CAVALCANTE
IMPETRADO : DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM FORTALEZA
PROCURADOR: CLAUDIA BARBOSA MONTENEGRO (FAZ.NAC)
8ªª. Vara Federal - Juiz Substituto
Baixa Definitiva: Tipo - BAIXA - FINDO em 20/08/1998
Objetos: 03.02.05 - IPI/ Imposto sobre Produtos Industrializados - Impostos - Tributário

10/10/2001 21:33 - Remetidos os autos com ARQUIVAMENTO COM BAIXA para Setor de Distribuição - Fortaleza usuário: SRB.

20/08/1998 23:59 - Arquivado Definitivamente - BAIXA - FINDO Usuário:AAB

Já na fl. 222, autos, outro extrato:

PROCESSO Nº 0001276-32.1996.4.05.0000

(96.05.01276-6)

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA (AMS52880-CE) AUTUADO EM 21/01/1996
 ORGÃO: Segunda Turma
 PROC. ORIGINÁRIO Nº: 00094700519954058100 - Justiça Federal - CE
 VARA: 8ª Vara Federal do Ceará

FASE ATUAL : 18/06/1997 Remessa Externa
 12:55
 COMPLEMENTO : Duplo Grau
 ÚLTIMA LOCALIZAÇÃO : Seção Judiciária do Ceará

APTE : FAZENDA NACIONAL
 APDO : NORSÁ REFRIGERANTES LTDA
 Advogado/Procurador : FRANCISCO DE ASSIS DE FREITAS CAVALCANTE - CE002246
 Remetente : JUÍZO DA 8ª VARA FEDERAL DO CEARÁ (FORTALEZA)
 RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL ARAKEN MARIZ

NÃO EXISTEM PETIÇÕES AGUARDANDO JUNTADA

- Em 18/06/1997 12:55

Remetidos os Autos (Baixa Definitiva) Para .

Por sua vez, da decisão recorrida se extrai as seguintes informações:

"A defesa alega que "o pedido formulado na inicial do MSI n.º 95.0009470- 3 foi amplo e abrangeu todos os componentes do concentrado, porque tratou dos produtos classificados na posição 2106.90 da TIPI/88", e que "à época em que impetrado o MSI n.º 95.0009470-3, os 'concentrados' fabricados pela RECOFARMA já eram entregues de forma desmembrada, divididos em parte 1 e 2 e já eram chamados de 'concentrados' pela fornecedora".

Por outro lado, ao contrário do que alega a contribuinte, a Autoridade Fiscal informa desconhecer o desfecho do Mandado de Segurança n.º 95.00094703, nos seguintes termos:

No que toca ao Mandado de Segurança MS n.º 95.00094703 (0009470-05.1995.4.05.8100), impetrado pela fiscalizada e citado em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, cuja Apelação foi tombada sob outro (96.05.012766 - 000127632.1996.4.05.0000), só fora possível verificar o seu andamento processual e sua conexão com um segundo mandado de segurança, o de n.º 95.00174057 (001740596.1995.4.05.8100).

Em consulta aos documentos juntados ao processo, este julgador teve acesso à Sentença n.º 1280/95, às fls. 181/189, referente ao Mandado de Segurança n.º 95.9470- 3, com trecho reproduzido a seguir:

3.1 Em face dos fundamentos expendidos, concedo a ordem da impetrada, para assegurar à parte impetrante o direito de se creditar dos valores relativos ao IPI, nas operações de aquisição de concentrado, ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto na origem.

(...)

Por outro lado, da sentença, a União formalizou apelação, às fls. 190/197, autuada sob o processo n.º 0001276-32.1996.4.05.0000, recebida em duplo grau, com Acórdão Publicado no DJ da União em 08.05.97 (1ª parte - TRF5), da qual não se teve acesso e não foi encontrada cópia da decisão nos autos, conforme consulta abaixo.

Ou seja, as informações disponíveis no processo administrativo dão conta de que a apelação da União em relação a referida decisão judicial foi recebida com efeito devolutivo e suspensivo, isto é, suspendendo os efeitos da decisão de 1ª instância, permitindo a plena atuação do órgão fiscalizador.

Por fim, fundamental mencionar o apontamento da fiscalização no sentido de que fora possível verificar a conexão do Mandado de Segurança nº 95.00094703 "com um segundo mandado de segurança, o de nº 95.00174057 (001740596.1995.4.05.8100). Ao contrário do MS nº 95.00094703 (0009470-05.1995.4.05.8100), o MS nº 95.00174057 (001740596.1995.4.05.8100) ainda está em trâmite no TRF da 5ª Região, encontrando-se sobrestado por repercussão geral, após manifestação do STF no âmbito do RE nº 243.858/CF".

Como dito, ao contrário do que afirma a defesa, **a Autoridade Fiscal não conseguiu verificar a existência da coisa julgada no MSI nº 95.0009470-3**, estando a questão judicial que trata da matéria sobrestada em razão do reconhecimento de repercussão geral, após manifestação do STF no âmbito do RE nº 243.858/CF, conforme seguintes trechos da decisão:

O Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal, ao examinar o RE 592.891, atualmente sob relatoria da Ministra Rosa Weber, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional ora discutida (Tema 322). Veja-se a ementa do julgado:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO NA ENTRADA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.”

Diante do exposto, com base no art. 328, parágrafo único, do RI/STF, determino o retorno dos autos à origem, a fim de que sejam observadas as disposições do art. 543-B do Código de Processo Civil.”

Cumprida a Resolução, a Recorrente não logrou êxito em colacionar a certidão de trânsito em julgado do Mandado de Segurança nº 95.0009470-3.

No entanto, pelas demais peças processuais colacionadas é possível aferir que possui decisão judicial que lhe é favorável.

Da parte dispositiva da sentença proferida em referido Mandado de Segurança, tem-se:

3. DECISÃO

3.1 Em face dos fundamentos expendidos, concedo a ordem de impetrada, para assegurar à parte impetrante o direito de se creditar dos valores relativos ao IPI, na operações de aquisição de concentrado, ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto, na origem.

3.2 Transposto o prazo para eventual recurso voluntário, remetam-se os autos à superior apreciação do colendo TRF da 5ª Região, para o reexame necessário, em face do duplo grau obrigatório, que melhor dirá.

Constata-se, então, que foi concedido o direito para que a Impetrante se credite dos valores relativos ao IPI, nas operações de aquisição de concentrado, ainda que essas operações sejam isentas do IPI, na origem.

A União Federal interpôs Recurso de Apelação, autuado sob o n.º 95.05.01276-6, tendo sido improvido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, cuja ementa é a seguir reproduzida:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA N.º 52.880- CE-(96.05.01276-6)
8)
APELANTE(S) : FAZENDA NACIONAL
APELADO(S) : REFRESCOS CEARENSES S/A.
ADVOGADO(S) : DR. FRANCISCO DE ASSIS DE F. CAVALCANTE
ORIGEM : JUÍZO FEDERAL DA 8ª VARA - CE
RELATOR : O SR. JUIZ ARAKEN MARIZ

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO COM O COBRADO NAS OPERAÇÕES ANTERIORES. CRÉDITO RELATIVO A INSUMOS ISENTOS. ART. 153, IV, § 3º, II, DA CF. LISTISPENDÊNCIA. INCABIMENTO.

1. Quando a entidade associativa impetra um mandado de segurança coletivo, está fazendo-o no próprio nome, portanto, nesse caso, ela, entidade associativa, é a parte, está atuando como substituto processual.
2. "Determina a Constituição Federal que o imposto sobre produtos industrializados será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".
3. O princípio da Não-Cumulatividade ampara a pretensão ao crédito do IPI relativo a insumos isentos.
4. Preliminar rejeitada e apelação e remessa oficial improvidas.

Denota-se, portanto, que há decisão favorável à Recorrente, o que somado aos demais documentos apresentados aos autos, implica no reconhecimento na instância administrativa do seu direito obtido judicialmente.

Importante, no tópico, acrescentar voto proferido pelo Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, nesta mesma sessão de julgamento, no processo n.º 10540.720753/2017-38, *in verbis*:

"A NORSA sustenta estar amparada pelo trânsito em julgado do MS n.º 95.0009470-3 o qual lhe deu provimento para a manutenção dos créditos do IPI na aquisição de matéria-prima (concentrado) adquirido de indústria situada na Zona Franca de Manaus.

Verifica-se de pronto que neste processo não se suscitou dúvida acerca do trânsito em julgado do MS n.º 95.0009470-3, em 18/06/1997, com base no extrato do processo judicial à fl. 157.

No voto, o julgador *a quo* reconheceu o trânsito em julgado do MS n.º 95.0009470-3 favoravelmente à contribuinte, mas entendeu que aquela decisão não se aplica aos autos em razão da divergência de objetos. Explicitou que no MS a decisão circunscreveu o direito ao crédito exclusivamente na aquisições de concentrados para a fabricação de refrigerantes, ao passo que restou desnudado no procedimento fiscal a aquisição de várias matérias-primas, identificadas por kits de ingredientes, o que não se confunde com o concentrado, em razão das distinções técnicas e de classificação tarifária. (produto intermediário obtido em etapa da fabricação do refrigerante).

Em que pese a relevância da perfeita identificação do produto adquirido da Recofarma para fins de classificação tarifária e determinação de alíquota, é inegável que sua utilização na produção de refrigerante tem a natureza de insumo, mais precisamente uma matéria-prima, que tanto Recofarma como NORSA o denominam "concentrado". Impende, então, compulsar o MS para verificar se a precisão terminológica da matéria-prima adquirida teve efeito no provimento judicial.

Consta do pedido da impetrante (fls. 112):

5. DO PEDIDO

5.1. Por todo o exposto, a IMPETRANTE requer:

a) a concessão, inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR, para não ser compelida a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado - código 2106.90 do TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIPI), cuja saída é sujeita ao IPI; dando-se ciência ao Delegado da Receita Federal;

b) a concessão, inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR, nos termos do art. 151, IV do CTN, para que o IMPETRADO se abstenha de praticar ou determinar a prática de qualquer ato contra a IMPETRANTE, visando à exigência de diferença de IPI, com os acréscimos de multa, juros e correção, com fundamentos em glosa do crédito de IPI nas aquisições de matérias primas referidas na letra a) supra; se, quando despachada esta petição, o IMPETRADO já tiver praticado ou determinado a prática de ato ou medida desse gênero, que também liminarmente se suspendam de imediato os efeitos desse ato ou medida do IMPETRADO ou de autoridade a ele subordinada;

c) que, na sentença, se confirmem as liminares requeridas nas letras a) e b) supra, para assegurar à IMPETRANTE o seu direito ao crédito do IPI na aquisição de matéria prima isenta proveniente da Zona Franca de Manaus.

Na concessão da liminar, restou deferido (fl. 115):

5. Destarte, defiro o pedido de medida liminar e determino à digna Autoridade impetrada que se abstenha de autuar a parte impetrante por haver se creditado do valor do IPI de operações isentas oriundas da Zona Franca de Manaus, até o julgamento final desta ação de segurança.

A sentença confirmou a liminar (fl. 124):

3. DECISÃO

3.1 Em face dos fundamentos expendidos, concedo a ordem de impetrada, para assegurar à parte impetrante o direito de se creditar dos valores relativos ao IPI, nas operações de aquisição de concentrado, ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto, na origem.

No TRF/5ª Região foram negados a Apelação da Fazenda e a remessa oficial (fl. 150):

Quanto ao RPI, este não pode restringir um direito que vem explícito na Lei. Como foi exaustivamente esclarecido acima e se a Lei estabeleceu o direito ao crédito dos valores relativos ao IPI, nas operações de aquisição de matéria-prima, ainda que essas operações sejam isentas do mesmo imposto na origem não pode o RPI negá-lo.

Diante do exposto rejeito a preliminar de litispendência e nego provimento à apelação e à remessa oficial.

É como voto.

Da leitura do provimento judicial, na concessão da segurança e sua confirmação no TRF, observa-se que as decisões caminharam no sentido de se manter o direito ao crédito dos valores de IPI nas operações de aquisição de matéria-prima da Zona Franca de Manaus. O Judiciário não fez qualquer ressalva à qualificação do insumo adquirido; isto porque o pedido foi claro ao denotar a aquisição de matéria-prima isenta como objeto de manutenção do direito ao crédito do Imposto.

O provimento judicial reconheceu definitivamente o direito ao crédito nas aquisições isentas de matérias-primas de fornecedores localizados na ZFM, quer se caracterizam concentrados, na concepção da fornecedor/adquirente, ou como kits de ingredientes, como entendeu a Fiscalização e a DRJ.

E uma vez reconhecida ainda em primeira instância de julgamento o trânsito em julgado do MS nº 95.0009470-3 em favor da contribuinte, não compete ao CARF enfrentar novamente a matéria, mas sim à Unidade de Origem dar cumprimento à decisão judicial.

Desta forma, descabe qualquer decisão de mérito no julgamento da presente matéria; contudo, aponta-se à Unidade da Receita Federal de jurisdição administrativa do contribuinte o que restou definitivamente decidido pelo Poder Judiciário no tocante ao direito ao crédito nas aquisições isentas do IPI de matérias-primas de fornecedores da ZFM.”

Diante do exposto, entendo que deve ser aplicado ao caso concreto, o que foi decidido no Mandado de Segurança Individual nº 95.0009470-3.

Não obstante, a fundamentação antes expendida, o mérito desta questão já foi objeto de apreciação por parte do Poder Judiciário.

Do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, tem-se o seguinte precedente:

"TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - MATÉRIA PRIMA PROCEDENTE DA ZONA FRANCA DE MANAUS - COMPENSAÇÃO DE VALOR NÃO TRIBUTADO POR ISENÇÃO - PRECEDENTES JUDICIAIS. 1. CABENTE O CREDITAMENTO DO VALOR DO IPI QUE, EM RAZÃO DE ISENÇÃO, DEIXOU DE SER TRIBUTADO EM OPERAÇÃO ANTERIOR, PARA QUE SE DÊ PLENO ALCANCE AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DE NÃO CUMULATIVIDADE, ENUNCIADO SEM RESTRIÇÕES PARA ESSE IMPOSTO. 2. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO. (TRF-2ª Região - Apelação n.º 9602060506; Relator para Acórdão Des. Ney Fonseca; julgado em 28/04/1998)

Importante, aqui se referir a julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme ementa a seguir consignada:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. CONCENTRADO DE REFRIGERANTE PRODUZIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ABATIMENTO EM RAZÃO DA ISENÇÃO EM OPERAÇÕES ANTERIORES.

Não cumulatividade tributária que não está sujeita às restrições previstas para os casos de isenção ou não-incidência pelas disposições constitucionais atinentes ao ICMS (CR/88, ART-153, PAR-3, INC-1 E ART-155, PAR-2, INC-1 e INC-2)." (TRF4, AMS 95.04.37384-4, PRIMEIRA TURMA, Relator GILSON LANGARO DIPP, DJ 07/08/1996)

Tal processo foi submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal - STF, através do RE n.º 212.484-2/RS.

Tal decisão apresenta a seguinte ementa:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido." (RE 212484, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, DJ 27-11-1998 PP-00022 EMENT VOL-01933-04 PP-00725 RTJ VOL-00167-02 PP-00698)

Novamente, sirvo-me da bem fundamentada análise realizada pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, encartada no processo n.º 11070.722571/2014-03:

"Mostra-se importante o exame da discussão travada pelos Ministros do STF no citado processo, haja vista que a autuação guerreada pelo contribuinte nestes autos somente foi levada a cabo pois a Autoridade Fiscal entendeu que "o mencionado RE 212.484 analisou apenas o aspecto genérico do princípio da não cumulatividade, sem adentrar às normas específicas existentes na zona Franca de Manaus", como se observa no item II do Termo de Constatação Fiscal.

Pois bem. O Ilmo Relator Ilmar Galvão, relator do RE n. 212.484, dissentiu do entendimento esposado no acórdão recorrido pela União Federal, entendendo que o texto constitucional (artigo 153, §3º, inciso II), ao estabelecer que o IPI será não cumulativo, "compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores", somente diz respeito aos valores efetivamente "cobrados" para dar direito ao crédito. No seu sentir, as isenções do IPI não visam beneficiar o consumidor final, mas sim o industrial abarcado pela lei, sendo efetivamente a isenção do IPI uma forma de diferir o pagamento do tributo na cadeia produtiva. Desta feita, julga que o contribuinte não tem direito aos créditos de IPI discutido nos autos.

De outro lado, vem em defesa do contribuinte o Ministro Nelson Jobim, trazendo uma narrativa sobre a regulação da concorrência do mercado de refrigerantes e sucos feitos através de legislação do IPI. Diverge, assim, da posição do Relator, analisando

especificamente o caso da produção de refrigerantes. Abaixo, colaciono o trecho mais expressivo do seu voto acerca das especificidades do caso concreto:

Agora, examino o caso concreto.

Trata-se de produção de Coca-Cola.

O que se passa com a sua produção no Brasil?

Vejamos.

Os produtores de Coca-Cola dependem, para a produção de seu refrigerante, de um xarope. Para efeitos de redução de custos, as empresas produtoras de xarope de Coca-Cola transferiram a sua produção para a Zona Franca de Manaus. Lá, gozam de isenção de IPI.

(...)

A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

O Ministro Nelson Jobim conclui então que, por força da técnica utilizada no Brasil para a tributação do valor agregado pela não cumulatividade do IPI, não se pode vedar a utilização do crédito pretendido pelo contribuinte que compra produtos da Zona Franca de Manaus, sob pena de tornar cumulativo o tributo não cumulativo, exterminando o objetivo extrafiscal pretendido pela tributação. Seguiram este entendimento divergente trazido por Nelson Jobim o Ministro Maurício Corrêa, o Ministro Sepúlveda Pertence, o Ministro Octavio Gallotti, o Ministro Sidney Sanches, o Ministro Néri da Silveira, expressamente consignando o acompanhamento das razões trazidas pela divergência. Igualmente votaram pelo não provimento do recurso os Ministros Moreira Alves e Marco Aurélio Mello.

Ao final do julgamento pelo Pretório Excelso, ao acórdão foi atribuída a seguinte ementa:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."

Destarte, pela análise das peças processuais trazidas aos autos, constato que o tema do direito ao crédito de IPI decorrente de produtos com isenção saídos da Zona Franca de Manaus foi ampla e claramente tratado pelo contribuinte e apreciado pelo Poder Judiciário. É manifesto que a discussão jurídica travada no Mandado de Segurança n. 91.00095524, culminando no acórdão do RE 212.484/RS, beneficia o contribuinte, diferentemente do quanto alegado pela Autoridade Fiscal no item II do Termo de Constatação Fiscal.

Por essas razões, muito embora não haja previsão legal para a tomada de crédito efetuada pelo contribuinte, há decisão judicial que lhe dá esse direito, transitada em julgado na data 10/12/1998, ou seja, anteriormente ao período glosado e cobrado neste auto de infração. Lembre-se que a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão decidida (artigo 467 do Código de Processo Civil). Assim, o item II do auto de infração, o qual se embasa justamente no argumento de falta de previsão legal para a utilização do crédito de IPI relativo aos insumos advindos de fornecedor da Zona Franca de Manaus com o benefício previsto no artigo 69, inciso II do RIPI/2002, deve ser cancelado."

Importante transcrever excerto do voto do Juiz Convocado Roberto Jeuken proferido no processo n.º 1999.61.00.014490-0 (julgado em 02/08/2006 - TRF 3ª Região):

"Portanto, no caso daquelas isenções concedidas as empresas situadas na Zona Franca de Manaus, a exemplo do que também ocorreria nas chamadas Zonas livres de Comércio, é preciso ter presente que a desoneração tem objetivos de desenvolvimento regional, colaborando de molde a baratear a aquisição dos insumos, e a obtenção de preço final mais competitivo, nos produtos resultantes do processo de industrialização, na medida em que o adquirente não precisa pagar o valor do imposto.

De fato, se as empresas, adquirindo o produto intermediário a preços mais vantajosos, não pudessem creditar-se do montante que seria devido à título de IPI, que se erigia no diferencial que motivara a aquisição de empresa situada em local distante, se tomado em conta as regiões sul e sudeste, por certo ela acabaria mudando de fornecedor, tendo em vista outras indústrias do mesmo ramo, situadas na mesma região, barateando o transporte.

Portanto, a finalidade buscada com a isenção, barateamento do custo de produção, restaria frustrado e aquelas empresas lá situadas, que fizeram elevados investimentos para iniciar a produção em locais que no muito das vezes, além de distantes, são inóspitos e não possuem mão de obra qualificada, não iriam adiante.

Assim, no dizer do Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, quando do julgamento que proferiu no RE. 212.484, seria o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra.

Destarte, agiu com o costumeiro acerto o Pretório Excelso, vez que resta potencializado o caráter regional da isenção, frente ao princípio da não-cumulatividade, ambos contidos no mesmo patamar constitucional, sendo que aquele se volta ao cumprimento de um dos objetivos fundamentais da nossa República, qual seja a redução das desigualdades regionais, versada no inciso 111 do art. 3.º, de nossa lei fundamental."

Entendo que o direito ao crédito relativo a produtos isentos nada mais é do que a correta aplicação do princípio da não-cumulatividade, com a consequente desoneração tributária do consumidor final.

A adoção de entendimento contrário, com a devida vênia, implica, na prática, transformar a isenção em espécie de diferimento, com a consequente frustração do princípio da não-cumulatividade do IPI.

Sobre a não-cumulatividade leciona Geraldo Ataliba:

"A 'compensação' é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição. Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do IPI; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível à União pelo contribuinte desse imposto federal. O próprio Texto Constitucional que outorgou à União o poder de exigir o IPI, deu ao contribuinte o direito de abatimento (v. Cléber Giardino, RDT 29/110). Daí anotar Xavier de Albuquerque: "... a técnica jurídico-tributária ferrou o imposto com a marca da não-cumulatividade, que se erige, em nosso Direito, à dignidade constitucional" (DTR 59, p.57)." (*Questões, Revista de Direito Tributário* 64, pág 168).

É de se consignar decisão monocrática prolatada pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Cezar Peluso, no RE n.º 504.423:

"1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu indevida a compensação de créditos de IPI relativamente à aquisição de matérias primas e insumos imunes, isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. A recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, alega ter havido ofensa ao art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

2. Consistente, em parte, o recurso. Esta Corte, a partir do julgamento do RE n.º 212.484 (Rel. p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, j. 05.03.1998), reconheceu a existência do

direito de crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, como se lhe pode ver da respectiva ementa: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."

A Corte estendeu esse entendimento para o caso de aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, no julgamento do RE n.º 350446 (Rel. Min. NELSON JOBIM, DJ de 06.06.2003): "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido." (No mesmo sentido: RE n.º 293511-AGR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 21.03.2003) Mas, no que toca à aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, a Corte no julgamento dos REs n.º 370.682 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO), e n.º 353.657 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO), concluído em 25.06.2007, reviu tal entendimento, decidindo ser indevida compensação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

3. Ante o exposto, nos termos do art. 557, § 1º-A, do CPC, dou parcial provimento ao recurso extraordinário, para, concedendo, em parte, a ordem, considerar devida apenas a compensação de créditos do IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos. Custas em proporção. Publique-se. Int.. Brasília, 05 de setembro de 2007. Ministro CEZAR PELUSO Relator" (RE 504423, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 05/09/2007, publicado em DJe-115 DIVULG 02-10-2007 PUBLIC 03-10-2007 DJ 03/10/2007 PP-00069)

Deve ser considerado, também, que por ocasião do julgamento do RE n.º 566.819, 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*:

"IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA.

No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei n.º 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus. Esta última matéria será apreciada pelo Plenário ante a admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário n.º 592.891/SP, outrora sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje redistribuído à Ministra Rosa Weber." (RE 566819 ED, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-205 DIVULG 15-10-2013 PUBLIC 16-10-2013)

Do voto condutor consta:

"É estreme de dúvidas que o Tribunal ressalvou o exame de controvérsia apanhada quer pela regência da Lei n.º 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial, como é o caso da Zona Franca de Manaus.

Provejo os embargos declaratórios para prestar esses esclarecimentos.

Lembro, como fez o Estado do Amazonas, que a matéria ligada à Zona Franca de Manaus está para ser julgada, em virtude da admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário n.º 592.891/SP, então sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje aos cuidados da Ministra Rosa Weber."

Voto vencido proferido pela Conselheira Érika Costa Camargos Autran no processo n.º 16045.720010/2015-73 (acórdão n.º 9303-008.368, sessão de 21/03/2019) explana bem a questão:

"Quanto ao aproveitamento dos créditos de aquisições de insumos isentos da ZFM, entendo que a mesma é peculiar em relação à sistemática habitual da não cumulatividade, tendo natureza de incentivo regional (benefício fiscal), isto é, norma tributária com função indutora.

Isso foi expressamente reconhecido em obter dictum do julgamento do RE n.º 566.819/RS. A tomada de créditos decorre da finalidade de incentivar a redução de desigualdades regionais, e não diretamente da sistemática da não cumulatividade interpretar essa isenção como qualquer outra é esvaziar a possibilidade dessa técnica de desagramento ser manejada pela União para indução econômica.

É essa a interpretação que nos parece mais consentânea para o teor do art.9º e incisos do Decreto n.º 288/67.

Recordo que essa matéria já é conhecida por esse Colegiado – o que exponho que meu entendimento com o voto confortante manifestado pela ilustre Conselheira Vanessa Cecconello no acórdão n.º 9303-004.205.

Eis seu voto:

[...]

A criação e a implementação da Zona Franca de Manaus teve três pilares determinantes: (a) a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia frente à nascente política de internacionalização; (b) a meta governamental de substituição das importações e (c) a busca pela redução das desigualdades regionais. O objetivo da sua idealização pelo Governo Federal foi de criar "no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos" (art. 1º do DL n.º 288/67).

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer um novo ordenamento jurídico, expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos a partir da sua promulgação, nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (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.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Além de preservar a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, a norma transcrita acima recepcionou o Decreto-Lei n.º 288/67, o qual equipara às exportações as vendas efetuadas àquela região.

Importa mencionar ter a Emenda Constitucional n.º 42/2003 prorrogado por mais 10 (dez) anos o prazo fixado no art. 40 do ADCT. Com a Emenda Constitucional n.º 83/2013 referido prazo estendeu-se por mais 50 (cinquenta) anos, até 2073, demonstrando o legislador constitucional que o projeto da Zona Franca de Manaus tem desempenhado seu papel para além do desenvolvimento regional, contribuindo para a preservação e fortalecimento da soberania nacional.

Como se depreende da Cartilha de Incentivos Fiscais da SUFRAMA, a política fiscal da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio e da Amazônia Ocidental pauta-se na necessidade de desenvolvimento dessas regiões por meio da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário, *in verbis*:

1 – CONHECENDO A POLÍTICA FISCAL DA ZFM, ALCs E AMAZÔNIA OCIDENTAL.

A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento regional, através da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram os centros consumidores de seus produtos, conforme estabelecido no art. 1º, do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 1º do Decreto-Lei nº 356, de 15 de agosto de 1968, e art. 504 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.

Assim, o desenvolvimento da região passou a ser orientado para os três setores da economia: primário, secundário e terciário.

Dentro de uma visão focal, o regime especial prevê (didaticamente) quatro situações que implicam na expectativa do recebimento dos benefícios tributários, são eles:

1ª SITUAÇÃO: IMPORTAÇÃO DE BENS PARA A ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

2ª SITUAÇÃO: COMPRAS DE PRODUTOS NACIONAIS (NACIONALIZADOS) PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

3ª SITUAÇÃO: EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

4ª SITUAÇÃO: REMESSA (VENDA) DE PRODUTOS DA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

(Cartilha de Incentivos Fiscais Um guia para quem deseja investir na Amazônia Ocidental. Disponível em:

http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha_Incentivos_Fiscais_PORT_VF_04_10_2014.pdf. Acesso em 05 de agosto de 2016).

O caso dos autos enquadra-se na remessa de produtos (insumos) da Zona Franca de Manaus para empresa situada no território nacional.

Dentre os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, na área de tributos federais, está a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, nas operações internas, para todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, tanto as que se destinam ao seu consumo interno quanto aquelas para comercialização em qualquer parte do território Nacional, com exceção dos seguintes produtos: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros. A isenção está prevista no art. 9º, §1º do Decreto-Lei nº 288/67; no art. 1º da Lei nº 8.387/91 e na Emenda Constitucional nº 42.

Concernente ao IPI imposto sobre produtos industrializados, o art. 153, IV da Constituição Federal/1988 atribui à competência federal a criação e posteriores modificações do referido tributo. Ainda, o §3º do citado dispositivo estabelece critério restritivo para a exação, sendo imprescindível a observância dos atributos da seletividade, em razão da essencialidade dos produtos, e a não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O ordenamento constitucional vigente trouxe também como predicados do IPI a regra da não incidência sobre os produtos industrializados destinados ao exterior e a obrigatoriedade de lei estabelecendo a redução do impacto do IPI, sobre a aquisição de bens de capital. Demonstra-se ser o IPI um instrumento passível de utilização pelo Poder Executivo no âmbito da extrafiscalidade, como o foi na criação da Zona Franca de Manaus pela necessidade de atrair investimentos para o desenvolvimento regional.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, restou pacificada a jurisprudência com relação ao creditamento de IPI de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero, sendo que anteriormente ao ano de 2007 os julgados eram favoráveis aos contribuintes

e, posteriormente, firmaram-se no sentido da impossibilidade do creditamento pleiteado.

Dentre os julgados favoráveis aos contribuintes, destaque-se o recurso extraordinário n.º 212.4842/RS, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em cujo julgamento restou assentada a possibilidade de creditamento do IPI sobre insumos adquiridos no regime de isenção, tendo recebido a seguinte ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 135, §3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

[...]Pertinente a transcrição de excertos extraídos dos votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal que participaram do referido julgamento, em vista da clareza de fundamentos a dar suporte ao reconhecimento da possibilidade de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos, in verbis:

[...]SR. MINISTRO NELSON JOBIM Sr. Presidente, o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.

A regra, para os impostos de valor agregado, é a não cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior.

Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento.

[...]A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário n.º 94.177, em relação ao ICM:

"havendo isenção na importação de matéria prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto..."

Se não fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto.

[...]O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Senhor Presidente, durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não cumulatividade, dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto decorreu da própria Emenda Constitucional n.º 18/65 e colho este dado do memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrida.

O que houve, de novo, então, sob a óptica constitucional? Veio à baila a Emenda Constitucional n.º 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou-se unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito que era regra em exceção, dispondo-se que o tributo incidiria sobre "operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá..."

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Continuo a leitura da Emenda:

"... nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado".

Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não incidência não implicará crédito e estou modificando a ordem das expressões "não implicará" é a regra " crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação". O crédito, portanto, tão somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.

Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional n.º 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM.

Ora, isenta-se de algo, de início devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo.

Na contabilidade alusiva a débito e crédito, no campo do ICM, inexistente a especificação da mercadoria. A conta é única, abrangente. Não há como, depois de produzida uma certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria-prima que lá atrás diz-se isenta.

[...]... por isso, deu-se a pacificação da jurisprudência pelo direito ao crédito, na hipótese de isenção.

A Segunda Turma, julgando o Recurso Extraordinário n.º 106.844, que versou, é certo, sobre ICM, mas quando o ICM tinha a mesma disciplina do IPI, concluiu, até a edição da Emenda Constitucional 23, que "havendo isenção na importação da matéria prima, há direito ao crédito do valor correspondente à hora da saída do produto industrializado". Aludi, também, à decisão do Plenário, da lavra do Ministro Djaci Falcão, reportando-se a pronunciamentos reiterados das duas Turmas, no sentido do acórdão atacado mediante este extraordinário. Em suam, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra.

Dessa forma, sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não cumulatividade é constitucional, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito.

[...]

A discussão retornou ao STF com o reconhecimento da repercussão geral do tema relativo ao creditamento de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero especificamente oriundos da Zona Franca de Manaus, no recurso extraordinário n.º 592.891, de relatoria da Ministra Rosa Weber. A Suprema Corte entende tratar-se de questão diversa daquela anteriormente tratada por envolver insumos da Zona Franca de Manaus.

No julgamento do recurso extraordinário, interrompido por pedido de vista do Ministro Teori Zavascki, a Ministra relatora proferiu voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário da União, mantendo decisão favorável à possibilidade de creditamento, acompanhada pelos Ministros Edson Fachin e Luís Roberto Barroso.

Como fundamentado pela Ministra relatora na apreciação do recurso extraordinário, para o caso específico da Zona Franca de Manaus a hipótese desonerativa está amparada constitucionalmente, nos termos do art. 40 do ADCT, que constitucionalizou a precisão daquela área, bem como no princípio da igualdade para redução das disparidades regionais e ainda no pacto federativo. No caso, está-se diante de incentivos fiscais específicos, não cabendo a sua interpretação restritiva que culmine com a sua vedação.

Cumpra observar que o entendimento pelo direito ao creditamento de IPI de insumos isentos provenientes da ZFM, aqui externado, tem por fundamento preceitos legais, constitucionais e o princípio da não cumulatividade do IPI, não tendo o condão de afastar aplicação de dispositivo de lei ou declará-lo inconstitucional, providência expressamente vedada aos julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme disposições Regimentais.

[...]"

Prossigue em seu voto a Conselheira indicando precedentes do CARF sobre o tema:

"Em consonância com a jurisprudência do STF sobre a matéria, também o CARF já reconheceu a legitimidade de registro de créditos nessa hipótese, como visto acima:

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fizerem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n.º 2.346, de 10.10.97.

CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF– RE n.º 212.4842, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. (Acórdão CSRF/0201.212. Processo n.º 10640.000666/9575. Recurso RD/2030.379 (203098.534). Recorrente: Companhia Mineira de Refrescos. Recorrida: Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Interessada: Fazenda Nacional. Matéria: IPI. Data da sessão: 11 de novembro de 2002. Data da publicação: 11 de novembro de 2002);

IPI I) CRÉDITO DO IMPOSTO Insumos adquiridos na Zona Franca de Manaus, com isenção do IPI: é de se reconhecer o direito ao crédito do imposto nas referidas operações, atendidas as demais prescrições estabelecidas para o seu exercício, em submissão à decisão do STF nesse sentido no recurso extraordinário n.º 212.4842, tendo em vista as disposições do Decreto n.º 2.346/97, sobre a aplicação das decisões judiciais na esfera administrativa; II) ENCARGO DA TRD Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91; III) RETROATIVIDADE BENIGNA A multa de ofício, prevista no inc. II do art. 364 do RIPI182, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei n.º 9.430/96, art. 45, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN. Recurso provido em parte. (Segundo Conselho de Contribuintes, Processo Administrativo n.º 10875.000380/9671, Acórdão n.º 20211.328, 2ª Câmara, Sessão de 07/07/1999).

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto Constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n.º 2.346, de 10.10.97."

Não se pode omitir que a questão, está submetida perante o Supremo Tribunal Federal - STF, sob o rito da repercussão geral, objeto do RE n.º 592.891, o qual foi recentemente julgado e com decisão favorável a tese posta em discussão pela Recorrente.

No julgamento firmou-se a seguinte tese:

"O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se a seguinte tese: "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". Impedido o Ministro Marco Aurélio. Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Roberto Barroso, que já havia

votado em assentada anterior. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 25.04.2019."

A Ata de Julgamento n.º 13 foi publicada no DJE n.º 98, divulgado em 10/05/2019.

"Há direito ao creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III (1), da Constituição Federal (CF), combinada com o comando do art. 40 (2) do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Com base nessa orientação, o Plenário, em julgamento conjunto e por maioria, ao apreciar o Tema 322 da repercussão geral, negou provimento a recursos extraordinários interpostos em face de acórdãos de tribunal regional federal que reconheceram o direito ao aproveitamento de créditos de IPI quando oriundos da zona franca da cidade de Manaus, sob o regime de isenção.

Nos recursos extraordinários, a União sustentou que os insumos adquiridos sob regime de isenção não geram crédito para o contribuinte, ainda que oriundos da ZFM, considerada a inexistência de previsão legal expressa nesse sentido, além da ausência de imposto efetivamente cobrado.

O Plenário afirmou que, como regra geral, no caso de tributo não cumulativo, quando a operação anterior é isenta, não existe direito de crédito em favor do adquirente. No entanto, com relação à Zona Franca de Manaus, é devido o aproveitamento de créditos de IPI, porquanto há na espécie exceção constitucionalmente justificada à técnica da não cumulatividade [CF, art. 153, § 3º, II (3)] que legitima o tratamento diferenciado. A regra da não cumulatividade cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

À luz de uma hermenêutica constitucional de índole sistemática, essa exceção se justifica pela conjugação de diversos dispositivos constitucionais que, interpretados no seu conjunto como um sistema e somados com a legislação infraconstitucional admitem tal exceção. Há um arcabouço de múltiplos níveis normativos com vista a estabelecer uma importante região socioeconômica, por razões de soberania nacional, inserção nas cadeias globais de consumo e de produção, integração econômica regional e redução das desigualdades regionais e sociais em âmbito federativo.

A interpretação mais consentânea com a Constituição é a que reconhece esse tratamento favorecido à ZFM, ao lado do princípio que estimula, nas interpretações constitucionais, a redução das desigualdades regionais, por se tratar de uma alternativa econômica dentro de um estado distante, de difícil acesso. Sem algum tipo de incentivo, essa região não teria nenhuma condição de ser competitiva no plano nacional.

A exegese dos benefícios fiscais direcionados para a zona franca deve ser ampla, o mais abrangente possível, para neutralizar as desigualdades existentes e dar máxima efetividade aos incentivos fiscais, como forma de potencializar o desenvolvimento da região. O art. 40 do ADCT não beneficiou a região como uma mera formalidade, mas sim representou um programa que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com seus incentivos fiscais (ADI 2348).

A despeito da ressignificação constitucional da Zona Franca de Manaus no curso de décadas da história republicana, a sua relevância persiste, conforme se depreende das Emendas Constitucionais (EC) 42/2003 e 83/2014. A opção do legislador constituinte em assegurar-lhe um regime jurídico diferenciado até o ano de 2073, perpassando gerações, reflete que o projeto tem desempenhado o seu papel, que vai além do desenvolvimento regional, como centro industrial, comercial e agropecuário, que se soma aos demais parques econômicos do Brasil, verdadeiro motor do crescimento do País.

Cumpra assim à zona franca, por um lado, seu relevante papel de promover a redução das desigualdades regionais e sociais, bem como, por outro, de colaborar com a

preservação da soberania nacional, auxiliando na defesa do território brasileiro pela ocupação física diária de sua geografia, cujas riquezas e importância são reconhecidas internacionalmente.

Ademais, a exigência de lei federal específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de que trata o art. 150, § 6º (4), da CF, tem lugar nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. Contudo, não é esse o caso, uma vez que a própria Constituição se adiantou em assegurar a isenção relativamente à Zona Franca de Manaus. Se a incidência do tributo for a regra, a Carta Magna exige a observância de um procedimento por meio de lei específica. Todavia, tal procedimento não tem lugar quando a própria CF exclui determinada hipótese da regra geral. A situação ora apresentada, portanto, está fora do alcance da norma inserta no referido dispositivo constitucional.

Vencidos os ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Marco Aurélio e Luiz Fux (os dois últimos tão somente em relação ao RE 596614), os quais deram provimento ao recurso por entenderem que o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos pressupõe a existência de imposto cobrado na etapa anterior, nos termos da jurisprudência desta Corte, ou a concessão expressa de crédito presumido por meio de lei federal específica. (...)”

O acórdão foi recente publicado, em data de 20/09/2019, conforme ementa a seguir transcrita:

“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): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-204 DIVULG 19-09-2019 PUBLIC 20-09-2019)

Em processos envolvendo a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, tive a oportunidade de externar minha posição de que um órgão administrativo de julgamento não aplicar o decidido em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal - STF quando até mesmo o Superior Tribunal de Justiça - STJ já não mais aplica o seu entendimento em sentido diverso é verdadeira afronta ao julgado pela mais Alta Corte do país.

Muito embora no caso em apreço, em razão da contemporaneidade do decidido pelo STF, não se tenha notícia de decisões em sintonia com o deliberado pela Corte Suprema, entendo que é de se aplicar o entendimento lá firmado.

Sobre a aplicação do decidido, consigno:

"DIREITO ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. LEGITIMIDADE. POLO PASSIVO. ASSISTÊNCIA À SAÚDE. REPERCUSSÃO GERAL. INSURGÊNCIA VEICULADA CONTRA A APLICAÇÃO DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO IMEDIATA DOS ENTENDIMENTOS FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL. **1. A existência de precedente firmado pelo Plenário desta Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre o mesmo tema, independente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma.** Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento." (ARE 930647 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 15/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 08-04-2016 PUBLIC 11-04-2016) (nosso destaque)

Sobre a inteira e imediata aplicação do decidido pelo Supremo Tribunal Federal - STF, o Superior Tribunal de Justiça - STJ assim decidiu:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR). AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra CARMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do Contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

2. A existência de precedente firmado sob o regime de repercussão geral pelo Plenário do STF autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma. Precedentes: RE 1.006.958 AgR-ED-ED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe 18.9/2017; ARE 909.527/RS-AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016.

3. Agravo Interno da Fazenda Nacional desprovido." (AgInt no AREsp 282.685/CE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/02/2018, DJe 27/02/2018) (nosso destaque)

Do voto, destaco:

"3. No mais, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que a existência de precedente sob o regime de repercussão geral firmado pelo Plenário daquela Corte autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma (RE 1.006.958 AgR-ED-ED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe 18.9/2017; ARE 909.527/RS-AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016.)"

Ainda:

"AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. REPERCUSSÃO GERAL INEXISTENTE. TEMA 660/STF.

1. A Fazenda Pública manejou recurso extraordinário suscitando que "o acórdão que rejeitou os embargos violou os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório (artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal)".

2. E neste contexto, limitando-se o extraordinário a suscitar afronta aos referidos incisos e princípios, legítima a incidência à espécie do entendimento do STF firmado no Tema 660, que expressamente consigna que os princípios do devido processo legal, do

contraditório e da ampla defesa não apresentam repercussão geral. ARE 748.371 RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, julgado em 6/6/2013, publicado em 1º/8/2013.

3. "A existência de precedente firmado pelo Tribunal Pleno da Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma" (RE 1.006.958 AgR-ED-ED, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 21/8/2017, processo eletrônico DJe-210, divulgado em 15/9/2017, publicado em 18/9/2017.).

4. Já tendo o STF consignado, no Tema 69/STF, que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins", não subsiste a alegada prematuridade em razão de eventual possibilidade de modulação de efeitos.

Agravo interno improvido." (AgInt no RE nos EDcl no REsp 1214431/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, CORTE ESPECIAL, julgado em 15/08/2018, DJe 22/08/2018) (nosso destaque)

Nestes termos, é de se prover o Recurso Voluntário neste tópico, para reconhecer (i) a aplicação da decisão proferida no Mandado de Segurança Individual n.º 95.0009470-3 e (ii) 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.

- Da classificação fiscal dos concentrados para bebidas não alcoólicas

(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 imposto sobre 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 desse Ministério no prazo de 30 (trinta) dias contados do pedido de audiência.

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

§ 3º O Superintendente da SUFRAMA poderá rejeitar, de plano, ouvido o Conselho Técnico, os projetos que, visando a obtenção dos incentivos fiscais previstos no Decreto-lei nº 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 nº 28867 artigo 3º, parágrafo 2º).

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

Especificamente quanto à análise de entrada das mercadorias nacional ou estrangeira, referenciada no art. 12 acima transcrito, 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 nº 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 autuação 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 n.º 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 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.

§ 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 delineadas por aquela autoridade administrativa específica.

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

No presente caso, à luz da Resolução CAS n.º 202/2006, após solicitação da empresa fornecedora da Recorrente (RECOFARMA) da renovação de seu projeto para o gozo dos incentivos fiscais, foi proferido Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007 pela Superintendência Adjunta de Projetos da SUFRAMA (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 aprobatórias.**

§ 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 N.º 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."

(B) Da natureza do produto elaborado pela Recofarma e da classificação fiscal efetuada pela Suframa

A empresa Recofarma, fornecedora da Recorrente possui é detentora de PPB, sendo que a Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08, de 25.02.1998 define o PPB dos concentrados para bebidas não alcoólicas; reconhece que o produto é único e composto por partes líquidas e sólidas e estabelece que a homogeneização somente ocorrerá quando necessário.

Dispõe o art. 1º da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08:

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

(...)

II - CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS

a) dosagem das matérias-primas;

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

c) homogeneização, quando necessário."

Em decorrência do PPB, a Suframa editou a Resolução da CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI, o qual, conforme posto na peça recursal:

(i) aprovou o projeto industrial da RECOFARMA em relação aos concentrados para bebidas não alcoólicas, elaborados consoante PPB definido em Portaria Interministerial, para fruição dos benefícios do art. 9º do DL n.º 288/67 e do art. 6º do DL n.º 1.435/75;

(ii) definiu o produto elaborado pela RECOFARMA como concentrado para bebidas não alcoólicas, assim entendido como preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado; e

(iii) reconheceu que o produto elaborado pela RECOFARMA está sujeito e observa o PPB objeto da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n.º 08, de 25.02.1998, que estabelece o PPB para esses produtos.

O art. 1º e o art. 4º, da Resolução do CAS n.º 298/2007 estabelecem, respectivamente:

"Art. 1º. APROVAR o projeto industrial de ATUALIZAÇÃO da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., na Zona Franca de Manaus na forma do Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007- SPR/CGPRI/COAPI para produção de CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, para gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, no Art. 6º do Decreto-Lei n.º 1435, de 16 de dezembro de 1975, e legislação posterior."

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

I - o cumprimento, quando da fabricação do produto constante do Art. 1º desta Resolução, do Processo Produtivo Básico estabelecido na Portaria Interministerial n.º 08 - MPO/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 1998;"

Aqui, importante trazer as considerações do Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, em seu voto proferido no processo n.º 10855.721183/2015-98:

"Logo, com fundamento na Resolução CAS de n.º 298/07 e Parecer Técnico 224/07 (fls 13019) e Ofício de fls. 13130, é possível verificar que o contribuinte aproveitou crédito sob a segurança jurídica resultante de previsões legais dos créditos concedidos na Amazônia Ocidental, visto que utiliza matéria prima agrícola, conforme aprovação do PPB (...)

Adquire insumos da Recofarma para fabricar refrigerantes da posição 22.02 da TIPI e aproveita créditos de IPI nas aquisições da Recofarma.

Estes insumos adquiridos são identificados pelo contribuinte como concentrados de refrigerante e o contribuinte recebe estes insumos já classificados na NCM 2106.90.10, de acordo com as NFs de venda da RECOFARMA para o contribuinte em fls.12674."

E prossegue o Conselheiro:

"Assim, faz sentido que os concentrados de refrigerantes sejam transportados em kits, condição formal que em nada altera a sua condição material, essencial, de ser um concentrado para refrigerantes.

Ficou demonstrado que não há qualquer interesse da indústria em comercializar nenhum dos componentes do kit de forma separada, de modo que, resta evidente que o produto comercializado não é nenhum dos componentes do kit de forma separada, mas sim o concentrado."

Entendo que o produto adquirido pela Recorrente é um concentrado para bebidas não alcoólicas, o qual foi fabricado em conformidade ao definido em PPB e 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.

(C) Da natureza do produto elaborado pela Recofarma e da classificação fiscal definida pelas regras gerais de interpretação do Sistema Harmonizado e NESH

Conforme exposto pela Recorrente, Parecer Técnico do Instituto Nacional de Tecnologia - INT ao analisar as preparações produzidas pela Recofarma, conclui que se tratam de um único produto, conforme a seguir transcrito;

“12. É correto afirmar que, não obstante as partes da preparação que compõem a base para a bebida Coca-Cola estarem dispostas separadamente, o conjunto compõe uma mercadoria - preparação composta para elaboração de bebidas da classe das águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas, e com capacidade de diluição superior a 10 partes - acabada e pronta para utilização industrial pelo adquirente fabricante da bebida final, refrigerantes?”

Resposta: Sim. Conforme descrito nos quesitos anteriores, a mercadoria vendida pela Recofarma é uma única mercadoria formada por duas partes, com capacidade de diluição muito superior a 10 partes da bebida final Coca-Cola. A capacidade de diluição total do concentrado para a bebida final é superior a 350 vezes.

Quimicamente, tanto a parte A como a parte B, assim como o kit, são preparações compostas, ou seja, preparações formadas por mais de um componente, para serem utilizadas, em conjunto, nos fabricantes da Coca-Cola para produção do refrigerante.”

Correta a Recorrente quando consigna que não se aplica no presente caso o § 1º do art. 30 do Decreto nº 70235/1972, em razão de o laudo do INT não tratar de classificação fiscal do concentrado para bebidas não alcoólicas, mas sim do aspecto técnico da natureza do produto, ou seja, de que é uma única mercadoria.

Da TIPI de 1996 extrai-se:

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
2106.90.10	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	27

Por sua vez, a mesma descrição foi mantida nas TIPI de 2002, 2006, 2011 e 2016, conforme segue a seguir transcrito:

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
2106.90.10	Ex 01 - Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado	20

Assim, é possível, portanto, compreender que os concentrados para bebidas não alcoólicas, entregues na forma de "kits", são produtos únicos, uma mesma mercadoria.

Em relação ao tema em apreço (classificação fiscal dos concentrados para bebidas não alcoólicas), os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza; Paulo Roberto Duarte Moreira; Tatiana Josefovicz Belisario; Leonardo Correia Lima Macedo; Hélcio Lafeté Reis e Laércio Cruz Uliana acompanharam o relator pelas conclusões, por entenderem que não tendo o Fisco reclassificado individualmente as partes que compõem os "Kits", implica na manutenção do código em que foi enquadrado pelo industrializador.

Em razão do reconhecimento da isenção nas aquisições de insumos da Zona Franca de Manaus existem matérias recursais que restam prejudicadas, quais sejam:

- **Da não responsabilidade da recorrente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado;**
- **Do direito ao crédito relativo à aquisição dos concentrados para bebidas não alcoólicas isentos - Do benefício previsto no art. 95, III do RIPI/10 (base legal no art. 6º do DL nº 1.435/75); e**
- **Da impossibilidade de exigência de multa, cujo fundamento de defesa é o disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64.**

No entanto, este relator externa seu posicionamento pessoal sobre tais matérias, conforme a seguir.

- **Da não responsabilidade da recorrente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado**

Estamos diante de situação em que a adquirente (Recorrente) agiu de boa-fé por ocasião da aquisição dos produtos necessários e indispensáveis à consecução de suas atividades, tendo se creditado do pertinente imposto, conforme faculdade constitucional (princípio da não cumulatividade).

No caso vertente, indispensável aludir a princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito: a proteção da confiança ou da boa-fé e a segurança jurídica, sempre e incisivamente referidos nas obras do inigualável José Joaquim Gomes Canotilho.¹

Juarez Freitas anota que:

¹ GOMES CANOTILHO, José Joaquim. Direito Constitucional. 6ª ed., Coimbra, Almedina, 1996, p. 380.

“o princípio da proteção da confiança ou da boa-fé merece o acatamento digno de um dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito e, por conseguinte, do Direito Administrativo, cumprindo, porém, manejá-lo com moderação, prudência e seriedade para não desarmonizar o todo orgânico dos princípios regentes das relações publicistas.” (FREITAS, Juarez. *A anulação dos atos administrativos em face do princípio da boa-fé. Boletim de Direito Administrativo, fevereiro de 1995, pp. 95 e seguintes.*)

E a boa-fé foi alçada como princípio da atividade administrativa, revelando-se meio na solução de conflitos entre a Administração e o administrado, como mecanismo das relações jurídicas no atendimento ao interesse coletivo. A propósito, o Superior Tribunal de Justiça se pronunciou:

“O direito da legalidade da administração constitui apenas um dos elementos do postulado do Estado de Direito. Tal postulado contém igualmente os princípios da segurança jurídica e da paz jurídica, dos quais decorre o respeito ao princípio da boa-fé do favorecido, legalidade e segurança jurídica constituem dupla manifestação do Estado de Direito, tendo por isto, o mesmo valor e a mesma hierarquia. Daí resulta que a solução para um conflito concreto entre a matéria jurídica e interesses há de levar em todas as circunstâncias que o caso possa eventualmente ter.” (STJ. RESP 63.451. Voto do Min. Humberto Gomes de Barros, unânime, 1ª Turma.)

Assim, tem-se que o Direito não se constitui da soma de regras jurídicas, mas de uma unidade de sentido, com valores incorporados a regras, e tais valores e regras traduzidos em princípios.

Os princípios gozam de supremacia, tanto do ponto de vista material como do formal, quando em confronto com os demais integrantes da pirâmide normativa. De acordo com a doutrina, os princípios devem ser considerados como a fonte básica e primária do ordenamento jurídico, implicando que a sua invocação deve prevalecer sobre as demais normas da estrutura jurídica.

A nota fiscal regularmente emitida pela vendedora, com o imposto devidamente destacado comprova a efetividade das operações.

Em sede de recurso repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que é legítimo o crédito de ICMS, escriturado pelo contribuinte adquirente de mercadoria, por força da sistemática da não-cumulatividade desse imposto, na exata medida em que corresponder, efetivamente, a operações de entrada de mercadorias no estabelecimento.

A decisão paradigma está ementada nos seguintes moldes:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (...)

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.” (REsp 1148444/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010)

A Recorrente é terceiro adquirente dos concentrados para bebidas não alcoólicas e que foi a empresa Recofarma (vendedora) quem emitiu as notas fiscais, com a descrição dos produtos e procedeu a classificação fiscal, de modo que a Recorrente não pode ser punida com a negativa de utilização da respectiva alíquota para cálculo do crédito de IPI.

Consigne-se que o próprio Relatório Fiscal reconhece que a classificação fiscal foi efetuada pela empresa Recofarma.

Prescreve o art. 62 da Lei 4.502/1964:

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

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

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

Por sua vez, o *caput* do art. 327 do Decreto 7.212/2010 assim preceitua:

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

Nesta toada, está claro que a Recorrente agiu de boa-fé na conduta de seus negócios mercantis, tendo efetivamente praticado as operações de acordo com a classificação fiscal adotada pelo seu fornecedor.

Importante frisar que em nenhum momento a Fiscalização alega que as notas fiscais emitidas pela empresa Recofarma são inidôneas.

Assim, entendo correta a argumentação da Recorrente no sentido de que não tem obrigação de conferir a correção da alíquota aplicada pelo fornecedor.

Neste sentido, o CARF assim decidiu:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2009

(...)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2009

IMPOSSIBILIDADE DE SE PROCEDER À GLOSA DE CRÉDITOS DO ADQUIRENTE PROVENIENTES DE DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR POR PARTE DO FORNECEDOR.

É descabida a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte. Inteligência do art. 225 RIPI e do art. 49 CTN, sob pena de duplo enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional, sendo cabível ao fornecedor requerer a restituição do valor pago a maior nos termos do art. 166 CTN. Os deveres dirigidos à contribuinte-adquirente inerentes ao art. 266 do RIPI se referem, salvo exigências específicas que defluem da própria norma, são aqueles evidentes, decorrentes da simples análise da mercadoria e dos documentos fiscais, não sendo cabível se exigir que o adquirente verifique a correção da alíquota aplicada pelo fornecedor. (*Processo n.º 18088.720048/2014-94; Acórdão n.º 3401-003.751; Relator Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; sessão de 26/04/2017*)

Do voto destaque:

"70. Há de se considerar, por outro lado, a obrigação inculpada no RIPI e dirigida ao adquirente da mercadoria:

RIPI Art. 266. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, **deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem assim se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento** (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 62).

§ 1º **Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria, dentro de oito dias, contados do seu recebimento**, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor, conservando em seu arquivo, cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

71. A decisão recorrida admite, corretamente, que tal dispositivo não obriga o adquirente a "(...) verificar a classificação fiscal da mercadoria e a alíquota consignadas nas notas fiscais", mas considera que o efeito de tal constatação é unicamente afastar a aplicação da pena do art. 492 do RIPI. Assim não nos parece: ao se concluir que a dicção do art. 266 do RIPI não obriga o adquirente a verificar classificação fiscal e alíquotas das notas fiscais emitidas por seus fornecedores, inviabiliza-se a própria glosa dos créditos correspondentes. Observe-se, neste sentido, a completa impraticabilidade da norma caso a leitura fosse diversa: estar-se-ia a exigir de uma contribuinte como a recorrente, que adquire possivelmente milhares de peças e insumos, a análise fundamentada de cada item adquirido. Conjetura-se que não haveria suficientes tributaristas no mercado fosse esta a interpretação.

72. Desnecessário dizer que o desígnio da norma evidentemente não é este. O objetivo do dispositivo é alcançar apenas aquilo que o adquirente "sabe ou deveria saber", sobre erros formais ou de identificação imediata ou evidente. Em outras palavras: cabe à adquirente examinar se os produtos estão rotulados, marcados, selados (caso estiverem sujeitos ao selo de controle) e se estão acompanhados dos documentos exigidos, e se tais documentos satisfazem às prescrições (formais) do Regulamento. Quando a exigência de verificação é específica, exigindo-se um verdadeiro *dever de fiscalização* ou de colaboração do adquirente, a norma é expressa, *e.g.* ao exigir que verifique se a mercadoria está selada, *estando a fornecedora sujeita* ao selo de controle, o que obriga a empresa a saber se há ou não a sujeição de seu fornecedor à norma em apreço.

73. No **Acórdão CARF n.º 3402-00.719**, proferido em 27/07/2010, de relatoria do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, pondera-se justamente sobre os limites do art. 266 do RIPI e da própria responsabilidade que o dispositivo atribui ao adquirente. O caso concreto tratado pelo voto é justamente aquele do exemplo dado, em que a norma exige, de maneira expressa e cogente, um conhecimento específico da adquirente sobre seus fornecedores:

"Não há dúvida de que o adquirente de produtos pode ser responsabilizado por infrações relativas às mercadorias compradas sempre que a lei assim o dispuser. E

assim é o caso quando tais mercadorias estejam submetidas à exigência de selagem. Em tais circunstâncias deve o adquirente recusar o recebimento daquelas que, a ele sujeitas, não o portem. Essa obrigação está expressamente prevista nos artigos legais citados no auto de infração: 253 e 266 do RIPI/98.

Ocorre que, a meu sentir, não é disso que se cuida.

É que, a meu ver, a norma apenas alcança as situações em que o adquirente sabe, ou deveria saber à vista dos atos legais e normativos que regem a espécie, que o produto recebido está sujeito à exigência de selagem.

(...) Quanto aos cigarros e aos relógios de pulso ou de bolso isso não apresenta qualquer dificuldade visto que a regra é a exigência, cabendo poucas exceções para sua dispensa" (seleção e grifos nossos).

74. Assim, em alguns casos muito específicos é possível se responder à seguinte indagação realizada pelo relator: "(...) deveras, como se pode exigir do adquirente que questione o seu fornecedor acerca da classificação por ele adotada?", sendo o caso do selo bastante emblemático. Em outros casos, como no presente, em que nem a lei nem as disposições infra-legais exigem o conhecimento da alíquota correta aplicável (repita-se: não havendo indícios ou acusação de simulação ou fraude), não pode o aplicador realizar, por vontade própria, tal exigência, claramente excessiva. Para além das exigências específicas, portanto, a obrigação dos adquirentes é aquela decorrente da cognição perfunctória, aferível mediante simples conferência dos documentos e da mercadoria, conforme transparece da ementa do acórdão em referência:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Data do fato gerador: 12/09/2003

OBRIGAÇÕES DOS ADQUIRENTES, RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A responsabilização do adquirente de produtos sujeitos ao selo de controle, que os receba sem tal condição, só se aplica quando a exigência seja identificável pela classificação fiscal aposta nos documentos de aquisição ou **pela simples identificação da mercadoria**. Se, entretanto, a classificação fiscal, reconhecida em ato da própria SRF, indica tratar-se de produto não sujeito ao selo, eventual reclassificação fiscal, baseada em laudo técnico elaborado, apenas pode afetar o fabricante.

Recurso provido

75. Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário apresentado neste particular."

No mesmo sentido foi o Acórdão de nº 3401-003.838 também de relatoria do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Embora tratando do PIS/PASEP e da COFINS, o Parecer PGFN 1425/2014, ao comparar a diferença de creditamento das citadas contribuições com o ICMS e o IPI consigna:

"34. Assim, diferentemente do que ocorre no IPI e no ICMS, no caso da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não há creditamento de valores destacados nas operações anteriores, mas apuração de créditos calculados em relação a receitas de compras de bens e serviços utilizados como insumos."

Pelo comparativo realizado pela Douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pode-se compreender que o direito ao crédito pela adquirente corresponde ao valor destacado nas notas fiscais que lastreiam a operação mercantil.

Ainda, vejamos o teor da Súmula nº 509 do Superior Tribunal de Justiça - STJ:

"Súmula 509 - É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda."

Por analogia, pode-se interpretar que o raciocínio posto pelo Superior Tribunal de Justiça na Súmula 509, tem aplicação ao caso, na medida em que o adquirente não pode ser penalizado, nem prejudicado por erro cometido por terceiro, eis que está na condição de adquirente de boa-fé.

Do plano material das coisas, ponderação há de ser feita e decorre da dificuldade e imponderabilidade em se obter prova na direção de se obstar a glosa de crédito, porquanto o contribuinte destinatário, em relação eminentemente comercial, não possui poder de polícia para investigar e exigir informações de seus fornecedores, em especial, no que tange a correta classificação fiscal.

Embora apreciando questão que trata de benefício fiscal concedido de ICMS sem autorização do CONFAZ, a Ministra Ellen Gracie, em Ação Cautelar nº 2611, assim se manifestou:

"3. Revendo os autos à luz do agravo regimental interposto pela empresa Requerente, verifico que, embora a questão pudesse desafiar solução infraconstitucional, também apresenta consistente fundamentação constitucional, amparada em precedentes desta Corte.

É que o Estado de Minas Gerais, inconformado com a inconstitucionalidade de crédito de ICMS concedido pelo Estado de Goiás, teria glosado parcialmente a apropriação de créditos nas operações interestaduais, com isso ofendendo a sistemática da não-cumulatividade desse imposto e a alíquota interestadual fixada pelo Senado, ambas com assento constitucional.

Entendo, pois, que há relevante discussão de índole constitucional, de modo que é caso de reconsiderar a decisão recorrida e de conhecer do pedido de liminar.

4. A pretensão de suspensão da exigibilidade do crédito, com a conseqüente suspensão da execução fiscal, merece acolhida.

Há forte fundamento de direito na alegação de que o Estado de destino da mercadoria não pode restringir ou glosar a apropriação de créditos de ICMS quando destacados os 12% na operação interestadual, ainda que o Estado de origem tenha concedido crédito presumido ao estabelecimento lá situado, reduzindo, assim, na prática, o impacto da tributação.

Note-se que o crédito outorgado pelo Estado de Goiás reduziu o montante que a empresa teria a pagar, mas não implicou o afastamento da incidência do tributo, tampouco o destaque, na nota, da alíquota própria das operações interestaduais.

Ainda que o benefício tenha sido concedido pelo Estado de Goiás sem autorização suficiente em Convênio, mostra-se bem fundada a alegação de que a glosa realizada pelo Estado de Minas Gerais não se sustenta. Isso porque a incidência da alíquota interestadual faz surgir o direito à apropriação do ICMS destacado na nota, forte na sistemática de não-cumulatividade constitucionalmente assegurada pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição e na alíquota estabelecida em Resolução do Senado, cuja atribuição decorre do art. 155, § 2º, IV.

Não é dado ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes.

Conforme já destacado na decisão recorrida, o Estado de Minas Gerais pode arguir a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo certo que este Supremo Tribunal tem conhecido e julgado diversas ações envolvendo tais conflitos entre Estados, do que é exemplo a ADI 2.548, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 15.6.2007.

Mas a pura e simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades, nos termos do que decidiu este tribunal quando apreciou a ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence:

“2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.

3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam.”

O risco de dano está presente no fato de que a sede administrativa da Requerente está na iminência de ser leiloada.

5. A pretensão manifestada pela Requerente não equivale, propriamente, à simples atribuição de efeito suspensivo ao recurso extraordinário. Para que seja obstado o curso da Execução Fiscal, faz-se necessária a concessão de tutela com tal efeito, conforme já destacado por este Tribunal por ocasião do julgamento da AC 2.051 MC-QO, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe 9.10.2008. A pretensão, pois, em verdade, exige a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

6. Ante o exposto, **reconsidero a decisão anterior, conheço da ação cautelar e concedo medida liminar** para suspender a exigibilidade do crédito tributário em cobrança, nos termos do art. 151, V, do CTN, sustando, com isso, a execução e os respectivos atos expropriatórios.”

Trata-se de contundente manifestação da Suprema Corte sobre as iniciativas dos Estados de destino pretender promover a glosa fiscal dos créditos dados como fictícios, na exata medida em que a “simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades”(…).

Ora, ousou dizer que se inconstitucionalidades não se compensam, eventuais ilegalidades também não, em especial, quando afetam terceiros.

O Fisco não pode afetar terceiro de boa-fé (adquirente) por entender que no caso a classificação fiscal adotada pelo fornecedor está equivocada.

Como visto há o aspecto objetivo de a Recorrente ser terceira de boa-fé; caso o Fisco entenda que foi prejudicado no caso em tela, deve buscar a reparação mediante a adoção das medidas devidas contra a empresa fornecedora e não como fez no caso, através de reparatório transversal, glosar o crédito tributário de terceiro.

Assim, entende este relator assistir razão ao defendido pela Recorrente.

- Do direito ao crédito relativo à aquisição dos concentrados para bebidas não alcoólicas isentos - Do benefício previsto no art. 95, III do RIPI/10 (base legal no art. 6º do DL nº 1.435/75)

Dispõem, respectivamente, o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975 e o art. 95, III, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212/2010, *in verbis*:

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

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

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

"Art. 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)."

Tem-se, então, que para o gozo da aludida isenção é imperioso que os produtos sejam produzidos em conformidade com os projetos aprovados pela SUFRAMA, com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

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.

Prescreve, o art, 237 do RIPI/2010:

"Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, § 1)"

No presente caso concreto, é de se reproduzir a manifestação do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto (Processo nº 10120.724590/2013-80), quando afirma:

"A apresentação de informações, pela SUFRAMA, relativas ao período de apuração do IPI em discussão, deixa claro que a RECOFARMA estava regularmente fruindo do benefício fiscal, atendendo a todos os requisitos legais e infralegais para a sua concessão.

Ora, trata-se de competência **exclusiva** da SUFRAMA o reconhecimento e o afastamento dos benefícios fiscais relativos à Amazônia Ocidental, bem como a interpretação dos dispositivos respectivos.

Devidamente comprovado nos autos a fruição da isenção pela RECOFARMA, é matemática a conclusão de que faz jus ao crédito a Recorrente, nos termos do art. 6º, §§1º e 2º do DL 1.435/75."

Do voto proferido pelo Conselheiro Daniel Mariz Gudino nos autos de nº 13502.720329/2011-42 destaque:

"No caso concreto, a Recorrente adquire da Pepsi-Cola da Amazônia Ltda. (Pepsi) os kits para a fabricação do refrigerante Pepsi-Cola, que, por sua vez, contém corante caramelo industrializado pela DD Williamson do Brasil Ltda. (DD Williamson). Tanto a Pepsi quanto a DD Williamson estão sediadas na ZFM, que é englobada pela Amazônia Ocidental.

(...)

Assim, é inegável que, relativamente aos kits para a fabricação de refrigerantes Pepsi Cola, foram preenchidos os requisitos previstos para a fruição do benefício previsto no

art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, razão pela qual o recurso em análise é também procedente neste particular."

O CARF assim deliberou em caso similar:

"CRÉDITOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

Comprovado que o fornecedor dos insumos estava amparado por Resolução emitida pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus para gozar da isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, reverte-se a glosa de créditos efetuada no adquirente dos insumos a partir da data daquela Resolução.

Recurso voluntário provido em parte." (*Processo n.º 10950.000026/2010-52; Acórdão n.º 3403-003.323; Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim; sessão de 15/10/2014*)

Mais uma vez, colho os dizeres da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne (processo nº 15956.720178/201543):

"Desta forma, a fiscalização, em contrariedade à orientação ditada pela SUFRAMA, órgão competente para a concessão dos incentivos fiscais sob análise, inova quanto aos requisitos necessários para o gozo da isenção prevista art. 6º do Decretolei n.º 1.435/75, o que não se pode admitir.

Considerando os termos definidos pela autoridade administrativa competente no despacho de concessão do incentivo fiscal sob análise (SUFRAMA Resolução CAS n.º 298/2007 e Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007) inexistente qualquer incongruência técnica ou fática suscetível à afastar o gozo da isenção."

Oportuna é a transcrição de excertos do voto do Conselheiro Domingos de Sá Filho (Acórdão nº 3403-003.491 - Processo nº 15956.720043/2013-16):

"É equivocado o entendimento fiscal de que o benefício de que trata o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975 não se aplica ao caso aqui tratado pelo fato da aquisição de componentes industrializados, pois não é isso que prevê a legislação, e a interpretação restritiva do texto contraria o interesse público visado.

Não há restrição expressa quanto à possibilidade de terceirização ou aquisição de produtos elaborados, desde que, seja por empresa instalada na Amazônia Ocidental e a matéria-prima seja agrícola e extrativista da região.

É oportuno trazer à baila o texto extraído do Acórdão nº 9303.002293, de 18 de junho de 2013, no julgamento de matéria relacionada com os benefícios concedidos a empresas instaladas na região amazônica abrangida pela legislação aqui tratada, quanto à interpretação:

'Com efeito, a interpretação literal é aquela que recai sobre o texto normativo, pretendendo dar-lhe concreção na exata medida do seu teor. É o método hermenêutico, confundindo-se com o gramatical, dos mais pobres, porque, em princípio, exclui a possibilidade de coexistirem ou emanarem, no/de um texto normativo, ou mesmo no/de um texto qualquer, mais de um sentido. Na verdade, não exclui tal possibilidade. Apenas preceitua que se fechem os olhos a ela.' Hugo de Brito Machado, tratando do tema, expõe que:

'O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizada isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermenêuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.

Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente, por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos.

Tanto é incorreto a ampliação do alcance como sua restrição! No caso, trata-se de interpretação subjetiva e sem amparo na legislação, sendo o obstáculo erguido a vedar o crédito do IPI pela Recorrente fruto de entendimento equivocado.

Além do que, reconhecido pela SUFRAMA e aprovado, por quem detém exclusiva competência para se manifestar sobre o Processo Produtivo Básico, é inaceitável a intromissão da autoridade fiscal, porque não lhe foi outorgado poder para desfazer a aprovação daquela que tem o império de dizer sim ou não.

Dos documentos trazidos aos autos e examinados pela fiscalização, há o cumprimento do pacto pela empresa RECOFARMA e restaram aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, como consta no relatório, impondo-se afastar o obstáculo visto pela fiscalização, haja vista que os produtos foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais produzidas na região da Amazônia Ocidental por empresa ali estabelecida, cujos projetos reconhecidamente foram aprovados pela SUFRAMA, e, mesmo agraciados pela isenção ao fabricante, asseguram crédito de IPI para o adquirente em conformidade com o que resta disposto no art. 6º, e §§ do DL nº 1.435/1975.

(...)

A SUFRAMA detém competência para ditar e reconhecer se as empresas fazem jus aos incentivos fiscais, e, nesse aspecto, impõe-se que as autoridades fiscais se curvem diante do entendimento natural de quem está habilitado e autorizado por Lei. Se a empresa produtora do produto adquirido pela recorrente atende às exigências traçadas pela legislação regente, isso atestado pela SUFRAMA, ninguém mais pode discordar.

Assim, a discussão, a meu ver, que interessa ao deslinde do caso é a da atitude destacada da SUFRAMA que assevera que o requisito preponderante é que o produtor esteja na área da Amazônia Ocidental e se utilize de matérias-primas agrícolas de produção regional, mantendo-se fiel ao artigo 6º do Decreto-lei no 1.435/1975, aqui transcrito:

'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.**' (grifo nosso)

Tenho que é especificamente o caso tratado neste caderno processual: a recorrente, ao adquirir o produto acabado oriundo de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental, faz jus a creditar-se pelo cálculo do imposto como se esse tivesse sido pago na operação anterior por força da norma do parágrafo 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975.

Com arrimo na posição da SUFRAMA, tenho que o adquirente dos produtos oriundos dos estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental pode sim se creditar do IPI como se pago fosse nos termos em que dispõe o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975.

Conclusão: A aquisição de produtos elaborados por empresa estabelecida na Amazônia Ocidental, que tem seus projetos básicos reconhecidos e habilitados pela SUFRAMA, gera crédito de IPI para o adquirente estabelecido em outras partes do país. A prevalência da posição da SUFRAMA em relação à autoridade administrativa fiscal é aceita em virtude de não estar interpretando legislação tributária federal, cuja competência é da Secretária da Receita Federal e do CARF."

No presente caso concreto, é de se reproduzir a manifestação do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto (Processo nº 10120.724590/2013-80), quando afirma:

"A apresentação de informações, pela SUFRAMA, relativas ao período de apuração do IPI em discussão, deixa claro que a RECOFARMA estava regularmente fruindo do benefício fiscal, atendendo a todos os requisitos legais e infra-legais para a sua concessão.

Ora, trata-se de competência **exclusiva** da SUFRAMA o reconhecimento e o afastamento dos benefícios fiscais relativos à Amazônia Ocidental, bem como a interpretação dos dispositivos respectivos.

Devidamente comprovado nos autos a fruição da isenção pela RECOFARMA, é matemática a conclusão de que faz jus ao crédito a Recorrente, nos termos do art. 6º, §§1º e 2º do DL 1.435/75."

Do voto proferido pelo Conselheiro Daniel Mariz Gudino nos autos de nº 13502.720329/2011-42 destaco:

"No caso concreto, a Recorrente adquire da Pepsi-Cola da Amazônia Ltda. (Pepsi) os kits para a fabricação do refrigerante Pepsi-Cola, que, por sua vez, contém corante caramelo industrializado pela DD Williamson do Brasil Ltda. (DD Williamson). Tanto a Pepsi quanto a DD Williamson estão sediadas na ZFM, que é englobada pela Amazônia Ocidental.

(...)

Assim, é inegável que, relativamente aos kits para a fabricação de refrigerantes Pepsi Cola, foram preenchidos os requisitos previstos para a fruição do benefício previsto no art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, razão pela qual o recurso em análise é também procedente neste particular."

O CARF assim deliberou em caso similar:

"CRÉDITOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

Comprovado que o fornecedor dos insumos estava amparado por Resolução emitida pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus para gozar da isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, reverte-se a glosa de créditos efetuada no adquirente dos insumos a partir da data daquela Resolução.

Recurso voluntário provido em parte." (*Processo nº 10950.000026/2010-52; Acórdão nº 3403-003.323; Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim; sessão de 15/10/2014*)

Mais uma vez, colho os dizeres da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne (processo nº 15956.720178/201543):

"Desta forma, a fiscalização, em contrariedade à orientação ditada pela SUFRAMA, órgão competente para a concessão dos incentivos fiscais sob análise, inova quanto aos requisitos necessários para o gozo da isenção prevista art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75, o que não se pode admitir.

Considerando os termos definidos pela autoridade administrativa competente no despacho de concessão do incentivo fiscal sob análise (SUFRAMA Resolução CAS n.º 298/2007 e Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007) inexistente qualquer incongruência técnica ou fática suscetível à afastar o gozo da isenção."

O CARF já se pronunciou pela possibilidade do creditamento do IPI pela adquirente, conforme precedente a seguir:

"IPI - CRÉDITO DO IMPOSTO REFERENTE A INSUMOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL - Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto, calculado como se devido fosse, referente aos produtos adquiridos com a isenção concedida aos produtos elaborados, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental, com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais dessa região. Nos casos de concentrados de refrigerantes, o cálculo

do crédito deve ser feito com base na alíquota cheia, sem a redução prevista na NC (21-1) da TIPI.

Recurso de ofício ao qual se nega provimento." (*Processo n.º 10830.009252/2002-55; Acórdão n.º 202-15304; Relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres; sessão de 01/12/2003*)

"(...)

CRÉDITOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

Comprovado que o fornecedor dos insumos estava amparado por Resolução emitida pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus para gozar da isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75, reverte-se a glosa de créditos efetuada no adquirente dos insumos a partir da data daquela Resolução.

Recurso voluntário provido em parte." (*Processo n.º 10950.000026/2010-52; Acórdão n.º 3403-003.323; Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim; sessão de 15/10/2014*)

Assim, entende este relator assistir razão ao defendido pela Recorrente.

- Da impossibilidade de exigência de multa

Defende a Recorrente ser incabível a multa do presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64.

Aduz, também, que a CSRF tem aplicado referido dispositivo para determinar a exclusão de multa quando há decisão de última instância administrativa favorável ao contribuinte sobre a matéria em discussão, conforme Acórdão n.º 9303-003.517, que concluiu pela exclusão da multa de ofício imposta por auto de infração lavrado para exigir débitos de IPI decorrentes da glosa de créditos desse imposto, em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 486, II, "a", do RIPI/02 e no art. 567, II, "a", do RIPI/10.

Cita, também, o Parecer Normativo n.º 23/2013 foi aprovado pelo próprio Presidente do CARF, Dr. Carlos Alberto Freitas Barreto, e neste restou esclarecido que ele não afasta a aplicação do art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64, visto que esse Parecer Normativo expressamente ressalva a existência do art. 76, II, "a", da Lei 4.502/64;

No ponto, com razão a Recorrente.

Prescreve o art. 76, II, "a", da Lei 4.502/64:

"Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;"

Por sua vez, o RIPI/2010:

"Art.567. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 76, inciso II):

a)de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado "

Aqui, adoto como razões de decidir, excertos do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim, no processo n.º 15956.720256/2014-29 (Acórdão n.º 3402-002.997, sessão realizada em 26/04/2016), *in verbis*:

"Entretanto, conforme bem apontou a defesa, os Regulamentos do IPI têm considerado que o art. 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64 está vigente e eficaz, conforme se pode conferir no art. 567, II, do RIPI 2010 e também no art. 486, II do RIPI 2002.

Sendo assim, embora os regulamentos dos outros tributos não tenham contemplado a vigência do art. 76, II, "a" da Lei n.º 4.502/64, é fora de dúvida que tal disposição foi mantida por meio dos decretos que instituíram os regulamentos do IPI, devendo tais decretos serem observados de forma obrigatória pelo CARF, a teor do que dispõe o art. 26A do Decreto n.º 70.235/72.

Afinal de contas, este colegiado aplicou a vinculação contida no art. 26A do Decreto n.º 70.235/72 no julgamento dos Acórdãos 3402002.856 e 3402002.928, para fazer cumprir a letra dos arts. 169, II, b, e 388, ambos do RIPI/2002, a fim de condicionar o direito de crédito do IPI por devoluções e retornos à escrituração do livro modelo 3 ou do controle permanente de estoque. Igualmente, no Acórdão 3402002.929, este colegiado fez prevalecer o disposto no art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002, para manter a autuação da CIDE TECNOLOGIA sobre contratos que não envolviam transferência de tecnologia.

Agora se trata de aplicar a mesma vinculação estabelecida no art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72 para fazer valer a letra do art. 486, II, do RIPI/2002 e do art. 567, II, do RIPI/2010, ainda que pessoalmente este relator considere que seu suporte legal não foi recepcionado pelo CTN.

Nesse passo, cumpre a este colegiado verificar se existia decisão irrecurável da CSRF reconhecendo o direito de crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos na época dos fatos geradores abrangidos por este processo.

Em pesquisa na página de jurisprudência do CARF na internet constatei que no Acórdão CSRF/021.212, de 11/11/2002, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu o direito ao crédito ficto com base na extensão administrativa dos efeitos do RE 212.484 a um caso concreto semelhante ao ora analisado, ou seja, crédito ficto de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas produzidas na Zona Franca de Manaus (DL n.º 288/67).

Naqueles tempos, a CSRF, por maioria de votos, realmente estendia os efeitos do RE 212.484 a todos os contribuintes para reconhecer o direito de crédito sobre aquisição de qualquer insumo isento. Esse reconhecimento ocorria de forma ampla, tanto para insumos adquiridos da ZFM, quanto para qualquer outro insumo produzido em qualquer ponto do território nacional.

No que concerne ao direito ao crédito ficto pela aquisição de insumos em geral, a partir de 2008 houve alteração no entendimento da CSRF, cessando a prolação de acórdãos que reconheciam esse direito com base na extensão administrativa dos efeitos do RE 212.484, conforme se pode comprovar pelo exame dos seguintes julgados: CSRF/0202.979, de 29/01/2008; CSRF/0203.029, de 05/05/2008; CSRF/0203.071, de 05/05/2008 e CSRF/0203.585, de 25/11/2008; 930301.274 e 930300.854, ambos de 2010; 9303001.617, 9303001.612, e 9303001.448, todos de 2011; e 9303002.188, de 2013.

No que tange ao caso específico do crédito ficto sobre matérias-primas isentas originárias da Zona Franca de Manaus, a CSRF somente alterou seu entendimento no Acórdão n.º 9303-003.293, de 24 de março de 2015, que foi proferido especificamente em relação à isenção concedida para empresa localizada na Zona Franca.

Desse modo, se entre novembro de 2002 e março de 2015 vigeu o entendimento estampado no Acórdão CSRF/0201.212, de 11/11/2002, no sentido de que os

contribuintes poderiam tomar o crédito ficto de IPI com base na interpretação contida no RE 212.484, então deve ser aplicada a restrição à imposição de penalidades previstas nos arts. 567, II, do RIPI 2010 e art. 486, II do RIPI 2002, in verbis:

"(...) Não serão aplicadas penalidades:

I - omissis...

II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto:

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

"(...)"

Considerando que no caso concreto o período abrangido pelo auto de infração está compreendido entre novembro de 2002 e fevereiro de 2015, a multa de ofício deve ser excluída, pois mesmo que se considere ineficaz o art. 76, II da Lei nº 4.502/64, este colegiado está vinculado ao disposto no art. 468, II, do RIPI/2002 e no art. 567, II, do RIPI 2010 por força do art. 26A do Decreto nº 70.235/72.

Com esses fundamentos, dirijo da ilustre relatora originária para votar no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa de ofício com base no disposto no art. 468, II, do RIPI/2002 e no art. 567, II, do RIPI 2010 por força do art. 26A do Decreto nº 70.235/72."

No mesmo sentido, são as decisões a seguir colacionadas:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2008

(...)

MULTAS. EXCLUSÃO. ART. 486, II, DO RIPI/2002.

Com base no art. 486, II, "a" do RIPI/2002, exclui-se a penalidade em relação àqueles que agiram de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.

Recurso Voluntário Provido em Parte." (*Processo nº 19311.720481/2012-30; Acórdão nº 3402-003.000; Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; sessão de 26/04/2016*)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/03/2010

(...)

MULTAS. EXCLUSÃO. ART. 486, II, DO RIPI/2002.

Com base no art. 486, II, "a" do RIPI/2002, exclui-se a penalidade em relação àqueles que agiram de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.

Recurso Voluntário Provido em parte." (*Processo nº 10855.721827/2011-14; Acórdão nº 3402-002.932; Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; sessão de 24/02/2016*)

Da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DE PENALIDADES. OBSERVÂNCIA DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS.

Não serão aplicadas penalidades aos que tiverem agido ou pago o tributo, enquanto prevalecer o entendimento constante de decisão irrecorrível de última instância

administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado. Aplicação do art. 76, inc. II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964.

Recurso Especial do Contribuinte Provido" (*Processo nº 15956.720043/2013-16; Acórdão nº 9303-003.517; Relator Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, sessão de 15/03/2016*)

Do voto proferido pelo Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho:

"Segundo a tese do sujeito passivo, a vigência do art. 100, inc. II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – CTN, revogou tacitamente o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964.

Para a análise da situação trazida pela recorrente, convém traçar breves linhas acerca da revogação de ditames legais.

Para tanto, aduzo brilhante artigo do professor Luiz Flávio Gomes, verbis:

Revogação da lei significa, portanto, cessação (finalização) da sua vigência formal. A revogação acontece por meio de outra lei e compreende tanto a abrogação (revogação total) como a derrogação (revogação parcial). O costume não revoga nem derroga a lei. O desuso tampouco.

Não se pode, entretanto, confundir a vigência (formal) de uma lei com sua validade (esta última consiste na sua compatibilidade com a Constituição e com o Direito internacional). Uma lei para entrar em vigor (para ter vigência)

basta ser aprovada pelo Parlamento, sancionada e publicada no Diário Oficial. Uma vez publicada e passado o período de vacância, caso exista, inicia sua vigência. Não havendo nenhuma vacância (vacatio) a ser observada, a lei começa a ter vigência de forma imediata (assim que publicada).

Mas nem toda lei vigente é válida. O modelo do Estado constitucional e democrático de Direito, que é garantista, rompe com o velho esquema do positivismo clássico e passa a distinguir a vigência da validade. Somente pode ser válida a lei (vigente)

que conta com compatibilidade vertical com a Constituição (ou seja: a lei que atende às exigências formais e materiais decorrentes da Magna Carta) bem como com o Direito internacional (que goza de status supralegal – cf. voto do Min. Gilmar Mendes STF, RE 466.343SP, rel. Min. Cezar Peluso).

O projecto positivismo clássico (positivismo legalista) confundia os planos da vigência e da validade. Dizia-se que lei vigente é lei válida, desde que tenha seguido o procedimento formal da sua elaboração. Não se aceitava, nesse tempo, a complexidade do sistema constitucional e democrático de direito, que conta com uma pluralidade de fontes normativas hierarquicamente distintas (Constituição, Direito internacional e Direito infraconstitucional). As normas que condicionam a produção do Direito não são só formais (maneira de aprovação de uma lei, competência para editá-la etc.), senão também e sobretudo substanciais (princípio da igualdade, da intervenção mínima, preponderância dos direitos fundamentais, respeito ao núcleo essencial de cada direito etc.).

As normas substanciais também constituem limites que não podem ser ultrapassados pelo legislador derivado. A produção do Direito está agora condicionada formalmente assim como pelos limites materiais (ou substanciais). A norma que proibia a progressão de regime em crimes hediondos, por mais que fosse inatacável do ponto de vista formal (vigência), não possuía validade (ou seja: compatibilidade vertical com o princípio da individualização da pena, contemplado na CF, art. 5º, inc. XLVI).

De acordo com a lógica positivista clássica (Kelsen, Hart etc.),

lei vigente é lei válida e mesmo quando incompatível com a Constituição ela (lei vigente) continuaria válida até que fosse revogada por outra lei. O esquema positivista clássico não transcendia o plano da legalidade (e da revogação). Confundia-se invalidade com revogação da lei e concebia-se uma presunção de validade de todas as

leis vigentes. Não se reconhecia a tríplice dimensão do Direito, composto de normas constitucionais, internacionais e infraconstitucionais. Pouca relevância se dava para os limites (substanciais) relacionados com o próprio conteúdo da produção do Direito.

A revogação de uma lei, diante de tudo quanto foi exposto, é instituto coligado com o plano da "legalidade" e da "vigência".

Ou seja: acontece no plano formal e ocorre quando uma nova lei afasta a aplicação da anterior. A revogação, como se vê, exige uma sucessão de leis (sendo certo que a posterior revoga a anterior expressamente ou quanto com ela é incompatível). A declaração de invalidade de uma lei, que não se confunde com sua revogação, é instituto vinculado com o plano da "constitucionalidade", ou seja, deriva de uma relação (antinomia ou incoerência) entre a lei e a Constituição ou entre a lei e o Direito internacional e relaciona-se com o plano do conteúdo substancial desta lei. Após essa breve digressão, retornando à lide, não identifiquei no sistema jurídico vigente declaração de inconstitucionalidade do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964. Também não há lei posterior que tenha revogado o referido artigo. Pelo contrário, verifico que o Poder Executivo o utilizou como base legal do art. 486, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 e do art. 567, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Assim, entendo que a regra contida no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, continua vigente.

Cabe perquirir se na época dos fatos a jurisprudência administrativa reconhecia o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de insumos isentos utilizados na fabricação de produtos sujeitos à exação.

Reproduzo ementa do Acórdão da CSRF nº 0202.357 que tratou do assunto, verbis:

IPI. CRÉDITO INSUMO ADQUIRIDO SOB ISENÇÃO.

Conforme decisão do Pleno do STF (RE. 212.4842), não ocorre ofensa à Constituição Federal (artigo 153, parágrafo 3 2, II)

quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

A composição da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF na data de julgamento estava completa, o que permite concluir que essa era a jurisprudência da época.

Sob a perspectiva apresentada, com base no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo."

Assim, no caso em apreço, considerando que o período de apuração do IPI está compreendido entre 01/01/2014 a 31/12/2015, ou seja, parcela significativa, em data anterior ao Acórdão nº 9303-003.293, de 24 de março de 2015 (publicado em 10/09/2015), ocasião em que a CSRF alterou o seu entendimento sobre o crédito ficto sobre matérias-primas isentas originárias da Zona Franca de Manaus, entende este relator assistir parcial razão ao defendido pela Recorrente para exclusão da multa no período compreendido do lançamento entre 01/01/2014 e 10/09/2015 (data de publicação do Acórdão nº 9303-003.293 da CSRF).

- Dos créditos oriundos da aquisição de produtos utilizados no processo de industrialização dos refrigerantes

Defende a Recorrente possuir direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de produtos de limpeza que, por entender que tais produtos integram o processo produtivo dos refrigerantes.

Não assiste razão ao pleito recursal.

O art. 226, inc. I do RIPI/10, assim estabelece:

"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;"

O Relatório de Fiscalização consigna que:

"a) As embalagens que foram utilizadas pela SABB (incorporada pela Leão Alimentos), são todas descartáveis, ou seja, não passa por higienização. As embalagens não são de vidro, ou seja, não são retornáveis.

b) Os produtos de limpeza utilizados pela SAAB, não foram utilizados para lavagem de vasilhames, tendo em vista, que conforme informado anteriormente, as embalagens utilizadas pela SABB, são todas descartáveis.

c) O Leão Alimentos citou o inciso I do art. 226 do RIPI/2010. Entretanto, os materiais de limpeza:

. Não são utilizados como matéria-prima;

. Não são produtos intermediários, porque não são consumidos em contato direto com as bebidas alcoólicas, que foram produzidas pela SABB. Não houve contato direto do material de limpeza com os néctares, isotônicos e outras bebidas não alcoólicas produzidas pela SABB.

. Não são materiais de embalagem."

Em sede de recurso repetitivo o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.075.508, decidiu que para haver o direito ao crédito deve o produto intermediário ser consumido no processo de industrialização.

Referida decisão apresenta a seguinte ementa:

"PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 1075508/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009)

O CARF tem decidido que os materiais de limpeza não geram direito ao crédito de IPI. Neste sentido:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO FÍSICO.

A não cumulatividade do IPI fundamenta-se no crédito físico, segundo o qual apenas dão direito à escrituração de crédito as aquisições, com incidência do imposto, de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem que se integram ao produto final ou se consomem em razão de uma ação direta com o produto produzido. As aquisições de produtos não considerados insumos (lubrificantes de esteira, detergente para limpeza, solvente e diluente para limpeza), por mais que essenciais à produção, não são passíveis de crédito de IPI (...)" (Processo nº 16045.720001/2016-63; Acórdão nº 3301-005.668; Relator Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior; sessão de 31/01/2019)

Da Câmara Superior, tem-se o seguinte precedente:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE.

Os produtos intermediários que geram direito ao crédito básico do IPI, nos termos do REsp nº 1.075.508, julgado em sede de recurso repetitivo, são aqueles consumidos diretamente no processo de produção, ou seja, aqueles que tenham contato direto com o produto em fabricação.

Recurso Especial do Procurador Provido." (Processo nº 13502.000533/2009-29/ Acórdão nº 9303-003.507; Relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres; sessão de 15/03/2016)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/09/2006

REFRIGERANTES, REFRESCOS E NÉCTARES DA POSIÇÃO 2202.10.00. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. CONDIÇÕES. ATO DECLARATÓRIO. PRODUÇÃO DE EFEITOS RETROATIVOS. IMPOSSIBILIDADE.

A redução de 50% das alíquotas do IPI prevista para os produtos da posição 2202.10.00 depende de prévia emissão de ato declaratório da Secretaria da Receita Federal.

PRODUTOS DE HIGIENIZAÇÃO. LEGISLAÇÃO DE IPI. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não são produtos intermediários, para fins de creditamento do IPI, os produtos de limpeza utilizados em máquinas, equipamentos e em vasilhames utilizados na industrialização de refrigerantes.

Recurso Especial do Contribuinte negado." (*Processo n.º 10380.721189/2011-65; Acórdão n.º 9303-005.162; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 17/05/2017*)

Não há, portanto, amparo legal e jurisprudencial para créditos de IPI referente a aquisição de produtos que indiretamente sejam consumidos no processo industrial.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso neste tópico.

- Da impossibilidade de exigência de juros de mora e correção monetária

No caso, por serem vinculantes, aplicam-se as Súmulas n.ºs 4 e 5 do CARF a seguir reproduzidas:

"Súmula CARF n.º 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais." (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

"Súmula CARF n.º 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Diante do exposto, é de se negar provimento ao Recurso em tal tópico.

- Da impossibilidade da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no auto de infração

Com relação ao argumento de não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida no Auto de Infração, a recente Súmula CARF n.º 108 pacificou a questão no âmbito administrativo. Aludida Súmula possui a seguinte redação:

"Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."

Assim, sendo referida súmula de aplicação obrigatória por este colegiado, maiores digressões sobre a matéria são desnecessárias, razão pela qual nego provimento ao recurso neste tópico.

- Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto, para (i) manter a classificação fiscal adotada pela Recorrente; reconhecer como correta a classificação fiscal adotada e (ii) 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 e por reconhecer a aplicação do trânsito em julgado no Mandado de Segurança n.º 95.0009470-3.

Em relação ao tema classificação fiscal dos concentrados para bebidas não alcoólicas, os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza; Paulo Roberto Duarte Moreira; Tatiana Josefovich Belisario; Leonardo Correia Lima Macedo; Hécio Lafeté Reis e Laércio Cruz Uliana acompanharam o relator pelas conclusões, por entenderem que não tendo o Fisco reclassificado individualmente as partes que compõem os “Kits”, implica na manutenção do código em que foi enquadrado pelo industrializador.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade