



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10783.907243/2013-97
ACÓRDÃO	3201-013.005 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SABB - SISTEMA DE ALIMENTOS E BEBIDAS DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CRITÉRIOS DEFINIDOS PELA SUFRAMA. FISCALIZAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não obstante as atribuições da Suframa na sua área de competência é a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão, definir a classificação fiscal e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando das suas interpretações, inclusive para fins de verificação de benefício fiscal.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KITS DE CONCENTRADO PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES. COMPONENTES DEVEM SER CLASSIFICADOS SEPARADAMENTE.

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

IPI. GLOSA DE CRÉDITOS. OBSERVÂNCIA DE REQUISITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO QUE INSTITUI INCENTIVO FISCAL A ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS NA AMAZÔNIA OCIDENTAL.

É indevido o aproveitamento de créditos de IPI decorrentes de aquisições de insumos isentos feitas a estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental e com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa, mas que não tenham sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional.

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS DA ZFM. APLICAÇÃO DO RE 592.891 RG.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, em sede de repercussão geral, fixou a tese de que Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT. Aplicação vinculante, nos termos do art. 98, parágrafo único, II, “b”, c/c art. 99, do RICARF/2023.

MULTAS. CONDUTA DO CONTRIBUINTE CONSOANTE DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Não se aplica o art 76, II, “a”, da Lei nº 4.502, de 1964 para exclusão das multas quando ficar claro que não havia dúvidas quanto à correta classificação fiscal em matéria decidida internacionalmente, desde a década de 80. A interpretação fiscal não foi questionada, sendo os atos oriundos de autoridades sem competência para a classificação fiscal.

GLOSA DE CRÉDITOS. BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECIAL. INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. VENDA E TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

No regime de tributação especial previsto para as bebidas não alcoólicas, as saídas de produtos acabados têm incidência única do imposto na origem, sendo para fins de comercialização as respectivas aquisições e sem direito a crédito na escrita fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer os créditos nas aquisições de insumos e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus, nos termos do RE nº 592.891.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão preferida pela DRJ que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada e não reconheceu o direito creditório.

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

Trata-se da manifestação de inconformidade das fls. 32 a 69, apresentada em 4 de dezembro de 2014, segundo consta na fl. 32, contestando o Despacho Decisório No de Rastreamento 094469104, da fl. 2. A ciência desse despacho ocorreu em 13 de novembro de 2014, conforme se verifica na fl. 6.

O despacho objeto da inconformidade menciona que o sujeito passivo Leão Alimentos e Bebidas Ltda., inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) sob nº 76.490.184/0001-87, está sendo cientificado de decisão referente a Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMPs) apresentados pelo estabelecimento sucedido SABB - Sistema de Alimentos e Bebidas do Brasil Ltda., inscrito no CNPJ sob nº 01.895.188/0001-46, doravante SABB. No caso, não se reconheceu parte do crédito demonstrado no PER/DCOMP 09582.57099.040512.1.1.01-7352, em que foi solicitado, a título de ressarcimento do IPI, referente ao quarto trimestre de 2011, o valor de R\$ 963.165,80, considerando legítimo o valor de R\$ 209.746,29, sendo detentor do crédito o estabelecimento de SABB inscrito no CNPJ sob nº 01.895.188/0014-60. A motivação do despacho decisório foi a seguinte: constatação de que o saldo credor passível de ressarcimento é inferior ao valor pleiteado e ocorrência de glosa de créditos considerados indevidos, em procedimento fiscal. Segundo o mesmo despacho, o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito

passivo, e não há valor a ser ressarcido para o PER/DCOMP de início referido. Para informações complementares da análise do crédito, o despacho decisório remete à página da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na rede mundial de computadores (Internet). Nesse endereço eletrônico, encontra-se o Termo de Informação Fiscal (TIF), que explicita os motivos da glosa de créditos em relação aos seguintes PER/DCOMPs:

No presente relatório e no voto subsequente serão abordados em conjunto os litígios instaurados em todos os processos citados.

Glosa de créditos incentivados

Pelo que consta no TIF, o estabelecimento detentor do crédito fabrica a bebida não-alcoólica denominada “Kapo”, nos sabores morango, uva, abacaxi, maracujá e laranja. Essa bebida é classificada no código 2202.10.00 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), referente a “águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas”. O estabelecimento SABB era optante do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (Refri), de que tratavam os arts. 58-A e 58-J a 58-T da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, incluídos pelo art. 32 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, posteriormente revogados pelo art. 169, III, “b”, da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015. No citado regime especial, o IPI era apurado em função de um valor-base, expresso em reais ou em reais por litro, discriminado por tipo de produto e por marca comercial e definido a partir de um preço de referência. Segundo o art. 58-N da Lei nº 10.833, de 2003, o IPI incidia uma única vez sobre os produtos nacionais, na saída do estabelecimento industrial, sendo que, na hipótese de industrialização por encomenda, o imposto era devido na saída do estabelecimento que industrializasse as bebidas. No caso, o recolhimento do IPI era efetuado pelo estabelecimento industrializador por encomenda Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A, inscrito no CNPJ sob nº 61.186.888/0065-58, localizado em Jundiaí (SP).

Com respeito aos créditos informados no PER/DCOMP, a fiscalização apurou que decorrem de aquisições de produtos descritos como “concentrados/kits” fornecidos pelo estabelecimento Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., inscrito no CNPJ sob nº 61.454.393/0001-06, localizado em Manaus (AM), doravante designado Recofarma. O citado fornecedor classifica os “concentrados/kits” no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, relativo a “preparações dos tipos utilizados para elaboração de bebidas - 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”. Recofarma deu saída aos “concentrados/kits” sem lançamento(destaque) do IPI, por considerá-los isentos desse imposto pelos arts. 81, II, e 95, III, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010. Tais dispositivos se referem a benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais, a saber:

Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III). A Amazônia Ocidental é constituída pela área abrangida por Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, conforme § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967, e § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 356, de 15 de agosto de 1968.

Segue o relato, no sentido de que o art. 81, II, do RIPI, de 2010, trata da isenção do IPI para “os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico”.

O art. 95, III, do mesmo RIPI, de 2010, por seu turno, focaliza a isenção do IPI para “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”.

Em se tratando de aquisição de insumos isentos do IPI, o interessado alegou ter escriturado créditos desse imposto por se considerar beneficiado pelo § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 15 de dezembro de 1975, este último regulamentado pelo art. 237 do RIPI, de 2010, segundo o qual “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”.

No curso de diligência realizada no estabelecimento de Recofarma, foi declarado à fiscalização o seguinte: que Recofarma é beneficiária dos incentivos fiscais previstos nos arts. 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 (art. 81, II, do RIPI, de 2010), e no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 15 de dezembro de 1975 (art. 95, III, do RIPI, de 2010), em virtude de projeto aprovado pela Resolução nº 298, de 11 de dezembro de 2007, do Conselho de Administração (CAS) da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa); que os “concentrados” são fornecidos na forma de “kits”, constituídos de até quatro componentes; que a unidade de venda é o “kit” completo, formando um conjunto comercialmente indivisível, não podendo ser comercializado de forma fracionada ou separada;

que os componentes de um “kit” somente podem ser misturados entre si durante o processo de industrialização das bebidas, por razões físico-químicas; que a mistura antecipada, nº estabelecimento industrial de Recofarma, por exemplo, provocaria alteração de sabor e perda das propriedades essenciais das bebidas resultantes, sendo certo que esse é o procedimento adotado pelos demais fabricantes de bases para bebidas não-alcoólicas; que as matérias-primas empregadas em cada “concentrado”, e respectivos fornecedores, constam dos Demonstrativos de Coeficiente de Redução do Imposto de Importação (DCRE) apresentados à Receita Federal;

que o atendimento à exigência de emprego de matéria-prima regional, requisito cuja fiscalização diz estar legalmente atribuída à Suframa, conforme Decreto nº 7.139, de 10 de março de 2010, tem sido considerado cumprido anualmente pelo referido órgão, mediante auditorias que atestam que o Processo Produtivo Básico (PPB) adotado por Recofarma, inclusive no que tange à forma de comercialização dos seus produtos, está em conformidade com o estabelecido na base legal; e que os “concentrados”, por não serem bebidas, não são passíveis do registro de que trata o Decreto nº 6.871 de 4 de junho de 2009, que dispõe sobre padronização, classificação, registro, inspeção, produção e fiscalização de bebidas.

Sobre o emprego, na fabricação dos “concentrados”, de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, a fiscalização consigna que Recofarma se reporta a laudo técnico que atestaria o cumprimento dessa exigência. Também alude às indicações nos DCREs, em que constam, dentre outros ingredientes, ácido cítrico, aroma e álcool in natura. Ainda segundo Recofarma, açúcar regional é utilizado no processo produtivo do ácido cítrico e álcool in natura regional é utilizado na produção do aroma, sendo que, tanto o álcool, quanto o açúcar, são obtidos a partir da matéria-prima agrícola regional cana-deaçúcar, adquirida de Agropecuária Jayoro Ltda., estabelecimento inscrito no CNPJ sob nº 05.827.977/0001-09, localizado no município de Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas.

O autor do procedimento fiscal assevera que, segundo o art. 5º, VIII, da Resolução CAS nº 202, de 17 de maio de 2006, os projetos para concessão de incentivos fiscais devem atender ao PPB. No caso do produto “concentrado” para fabricação de suco ou néctar, o PPB foi estabelecido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25 de fevereiro de 1998, verificando-se que está incluída a “mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas”, pelo que se lê no art. 1º, II, “b”. Além disso o parágrafo único do mesmo art. 1º da citada Portaria nº 8, reza que “todas as etapas dos processos produtivos básicos acima descritos deverão ser, obrigatoriamente, realizadas na Zona Franca de Manaus”. Assim, restou claro para a fiscalização que o produto final descrito no PPB do “concentrado” seja algo único e não diversas partes separadas.

Em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, tanto SABB quanto Recofarma informaram que os “kits” são compostos pela parte líquida e pela

parte sólida, sendo que Recofarma apresentou planilha discriminando as partes dos componentes dos concentrados. Isso também consta nas notas fiscais eletrônicas respectivas, evidenciando que não há, para a totalidade do produto vendido, a mistura das matérias-primas. Os volumes e partes chegam ao destinatário na dosagem exata para a fabricação de cada sabor de bebida, não necessitando de qualquer modalidade de medição volumétrica ou de pesagem. Basta adicioná-los num tanque misturador para fabricação.

O autor do procedimento fiscal concluiu, assim, que Recofarma deixou de cumprir os requisitos previstos no PPB para os “concentrados”, devendo cada elemento do “kit” ser classificado individualmente na TIPI. Como consequência, SABB não pode usufruir do crédito incentivado do IPI, calculado como se devido fosse, de que trata o art. 237 do RIPI, de 2010.

Glosa de créditos básicos – produtos recebidos em transferência Sob outra perspectiva, a fiscalização apurou que o estabelecimento de SABB inscrito no CNPJ sob nº 01.895.188/0014-60 escriturou créditos do IPI sob os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs) 2.151, relativo a “transferência para industrialização”, e 2.152, relativo a “transferência para comercialização”, envolvendo bebidas recebidas do estabelecimento de SABB inscrito no CNPJ sob nº 01.895.188/0001-46.

Repete que SABB era optante do Refri, regime especial em que o IPI incidia uma única vez sobre os produtos nacionais, na saída do estabelecimento industrial. Na hipótese de industrialização por encomenda, o imposto era devido na saída do estabelecimento que industrializasse as bebidas. No caso, o recolhimento do IPI era efetuado pelo estabelecimento industrializador por encomenda Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A.

A fiscalização assevera que o IPI lançado nas notas fiscais de transferência das bebidas não autoriza que o recebedor escrete crédito, porquanto a operação se refere a produtos acabados, e não a matérias-primas, produtos intermediários nem material de embalagem, para emprego no processo produtivo de produtos tributados. Além disso, por incidir uma única vez, na saída do estabelecimento industrial, não é devido IPI em operações subsequentes, em prejuízo do crédito pela não-cumulatividade.

À vista disso, tais créditos também foram glosados.

Manifestação de inconformidade Na manifestação de inconformidade, Leão Alimentos e Bebidas Ltda., na condição de sucessor de SABB, doravante designado “interessado” ou “manifestante”, alega que parte do saldo credor do IPI em questão origina-se da aquisição de “concentrados”, oriundos da Zona Franca de Manaus, isentos do referido imposto, conforme arts. 81, II, e 95, III, do RIPI, de 2010, e elaborados com base em matéria-prima agrícola, adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, utilizados na fabricação de bebidas sujeitas ao IPI. A outra parte do saldo credor, teve origem nas operações de aquisição e de

transferência de bebidas tributadas de acordo com o art. 58-J da Lei nº 10.833, de 2003.

O direito ao crédito do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 95, III, do RIPI, de 2010, tem amparo na Resolução CAS nº 298, de 11 de dezembro de 2007, e no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI//COAPI, que a integra. A Suframa, no uso da sua competência exclusiva, prevista no art. 4º, I, “c”, do Decreto nº 7.139, de 2010, reconheceu expressa e literalmente que o “concentrado” faz jus ao benefício do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, porque foi produzido com açúcar e/ou álcool fabricados na Amazônia Ocidental a partir de cana-de-açúcar adquirida de produtores locais.

Contesta a conclusão do autor do procedimento fiscal de que o “concentrado” fornecido por Recofarma não faz jus à isenção, por não ter sido observado o PPB, considerando que os concentrados estão desmembrados em partes líquidas e sólidas. O manifestante assevera, todavia, que a própria Suframa já havia atestado a regularidade de Recofarma quanto às condições estabelecidas na Resolução CAS nº 298, de 2007, e no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI//COAPI, por cumprir o PPB. Isso consta do Ofício nº 3638-SPR/CGAPI/COPIN, de 26 de setembro de 2009, emitido pelo Superintendente da Suframa, em resposta à diligência solicitada pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), em processo de interesse de outro fabricante, idêntico ao presente. Dessa forma, para a Suframa, o fato de o “concentrado” ser transportado até o adquirente em formato de “kit”, separado em partes líquidas e sólidas, é irrelevante, tampouco enseja o descumprimento do PPB. O que há é um conflito de interpretação entre a Receita Federal e a Suframa, devendo prevalecer o ponto de vista desta última, por ter a incumbência de outorgar o benefício fiscal da isenção do IPI para Recofarma, outorga que não foi cancelada.

A negativa de reconhecimento dos efeitos dos atos baixados pela Suframa, sem que essa autarquia seja consultada a respeito, caracteriza nulidade por preterição do direito de defesa. Além disso, a nulidade também ocorre, porque a Receita Federal não tem competência para desconsiderar o incentivo fiscal legítimo e oneroso concedido pela Suframa à Recofarma, o que resultou na glosa de créditos que beneficiam o interessado, adquirente de boa-fé dos “concentrados”.

Cita e transcreve decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém, no processo 10320.000824/2010-09, em caso idêntico ao presente, de que foi parte outro fabricante, no qual foi reconhecido o benefício previsto no art.

6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

Na sequência, o manifestante alude ao direito de crédito do IPI relativo à aquisição de matéria-prima isenta, oriunda de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, objeto do art. 81, II, do RIPI, de 2010.

Afirma, para tanto, que o Supremo Tribunal Federal (STF) assegurou o direito ao crédito do IPI em favor de adquirente de “concentrado” isento, fornecido por estabelecimento situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de bebidas cuja saída é sujeita ao IPI. Isso se deu no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484-2/RS, que trata, em favor de terceiro, de situação idêntica à discutida no presente processo.

Acrescenta que o entendimento exarado no RE nº 212.484-2/RS foi mantido mesmo após os julgamentos dos REs 353.657 e 370.682, nos quais se discutiu o direito a crédito do IPI nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero ou não-tributados. Menciona, ainda, que foi reconhecida a repercussão geral no âmbito do RE nº 592.891/SP, que trata do direito de crédito do IPI nas aquisições de insumos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, beneficiados por isenção subjetiva, sem que isso altere o entendimento exarado no RE nº 212.484-2/RS. Cita e transcreve decisões do Carf nesse sentido.

Adiante, o interessado alega idoneidade das notas fiscais emitidas por Recofarma, que mencionam as isenções dos arts. 81, II, e 95, III, do RIPI, de 2010, além de alegar boa-fé, na condição de adquirente dos “concentrados”. Ao adquirente, cabe verificar exclusivamente se o produto está acompanhado do documento fiscal que comprova a respectiva isenção e se esse documento satisfaz todas as prescrições legais e regulamentares.

Reporta-se à Sumula 509 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de que “é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos do ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”.

No tocante à glosa de créditos básicos do IPI, o interessado afirma que a situação fática é diversa da que foi descrita no TIF. Na realidade, Recofarma vendeu “concentrados” para a matriz de SABB, os quais foram utilizados por essa matriz no processo de industrialização das bebidas, originando produtos acabados, os quais foram transferidos para a filial de Jundiaí. No caso da transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma firma, é facultada a saída com suspensão do IPI, conforme art. 43, X, do RIPI, de 2010, faculdade que não foi exercida pela matriz, pois lançou o imposto nas respectivas notas fiscais.

A filial de Jundiaí se creditou do IPI constante das notas fiscais de transferência de produtos, os quais, na sequência, são vendidos para Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A. Isso torna a glosa de créditos básicos ilegítima. Pede que seja o julgamento convertido em diligência para que a unidade da Receita Federal de origem do processo ateste que: a) a matriz adquiriu de Recofarma concentrados para bebidas; b) a matriz utilizou tais concentrados no seu processo de industrialização de bebidas; c) a matriz transferiu para a requerente os produtos acabados, com destaque do IPI; e d) a requerente se creditou do IPI e vendeu para Spal tais produtos.

Adiante, alega que tem direito ao crédito solicitado e, conseqüentemente, pode compensá-lo com débitos de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal.

O art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, lhe assegura esse direito.

Afirma também que, em face do disposto no art. 132 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), Leão Alimentos e Bebidas S/A não responde pelos juros e multa de mora acrescidos aos débitos tributários da pessoa jurídica sucedida, Sistema de Alimentos e Bebidas do Brasil Ltda. Cita e transcreve ementas de acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no sentido de que a multa punitiva não pode ser exigida do sucessor.

Argumenta, ainda, que a jurisprudência administrativa admitia o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de insumos isentos, conforme Acórdão CSRF nº 02-02.357.

Tal circunstância, aliada ao disposto no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, resulta na conclusão de não devem ser aplicadas penalidades aos que tiverem agido de acordo com aquela interpretação, como é o caso de SABB, em consonância com o que foi decidido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção do Carf, pelo Acórdão nº 2202-00.142, de 3 de junho de 2009.

Encerra pedindo a reforma do despacho decisório, para reconhecimento integral do direito creditório e decorrente homologação de todas as compensações declaradas.

A decisão recorrida julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e conforme Acórdão nº 10-64.258 - 3ª Turma da DRJ/POA que apresentou o seguinte resultado:

“Vistos, relatados e discutidos os autos, acordam os membros da Terceira Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, indeferir o pedido de diligência, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário com os seguintes tópicos de defesa, cujos argumentos serão melhor explicitados ao longo do voto:

- “DO DIREITO AO CRÉDITO DE IPI RELATIVO À AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS ISENTOS”;
- “DA ISENÇÃO DO ART. 9º DO DL Nº 288/67 – DO JULGAMENTO PLENÁRIO PELO STF DO RE Nº 592.891”;
- “DA ISENÇÃO DO ART. 6º DO DL Nº 1.435/75 – DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 95, III, DO RIPI/10”;

- “DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA, JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA”;
- “DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA”;
- “DOS CRÉDITOS DECORRENTES DAS ENTRADAS DE BEBIDAS PARA COMERCIALIZAÇÃO”;
- “DO DIREITO AO RESSARCIMENTO E À COMPENSAÇÃO”

Em 25 de outubro de 2023 o processo foi convertido em diligência para que se juntasse aos autos cópia do Termo de Informação Fiscal (TIF) vinculado ao despacho decisório eletrônico.

Após a juntada do Termo de Informação Fiscal (TIF) às Fls. 1072 a 1095, o processo foi distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Do mérito

Do Direito ao Crédito Relativo à Aquisição dos Concentrados Isentos Para Elaboração de Bebidas

Da Competência para Definição da Classificação Fiscal dos Produtos

A Recorrente afirma ainda que, diante do disposto no §2º, do art. 6º, do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, caberia exclusivamente à Suframa a concessão do benefício fiscal em tela. Reforça com o que consta do Anexo I, do Decreto nº 7.139, de 2010, que veicula a Estrutura Regimental da Suframa. Ou seja, ao aprovar o estabelecimento candidato à isenção, a Suframa atestaria o cumprimento dos requisitos de localização (Amazônia Ocidental) e de emprego de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal de origem nacional.

Argumenta que a Resolução do Conselho de Administração da Suframa nº 202, de 2006 foi expresso em incluir nas competências da autarquia o reconhecimento do direito ao crédito de IPI para a adquirente. O inciso V, do art. 1º, da referida Resolução, por si só, autorizaria a Suframa a proceder a classificação do produto incentivado, providência imprescindível para quantificação do crédito a ser tomado pelo adquirente.

Apresenta ainda o art. 13 da mesma Resolução, no qual determina que as empresas precisam indicar apenas as características técnicas dos novos produtos, cabendo à Suframa decidir

se estes tem ou não a classificação fiscal dos anteriormente aprovados. Com base nesta competência, destaca que a Suframa teria aprovado o projeto do estabelecimento local da empresa recorrente por meio da Resolução nº 298, de 2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224, que atribuiu uma classificação correspondente ao item 2106.90.10, EX 01, da TIPI. O referido conflito de interpretação deveria, portanto, ser resolvido através da regra de competência específica atribuída à Suframa, não podendo o Fisco desconsiderar ato da Suframa, ainda que por ventura venha a discordar.

O DL nº 1.435, de 1975 (regulamentado pelo Decreto nº 7.139, de 2010, em seu art. 4º, I, c), outorgou à Suframa a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (Processo Produtivo Básico - PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no referido Decreto Lei, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos projetos, de acordo com o art. 176 do CTN.

Por outro giro, se compete à Suframa administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus (ZFM) e à Amazônia Ocidental, cabe à Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da Administração Fazendária, a fiscalização do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), conforme o estabelecido no art. 94 da Lei nº 4.502, de 1964 e nos arts. 427 e 428 do RIPI/2002 (posteriormente art. 431 do RIPI/2010).

Pode ser verificado nos autos que não há, no processo sob análise, discordância entre o Fisco e a Suframa quanto à classificação fiscal do produto adquirido pela Recorrente. A Suframa não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo. O que se observa é que as competências estão sendo exercidas de forma concorrente, sem desrespeito às áreas de atuação de cada órgão.

No Brasil, a competência em relação aos aspectos tecnológicos da fabricação de bebidas, inclusive definições de produtos, pertence ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento MAPA, conforme previsto na Lei nº 8.918, de 1994. E o Decreto nº 6.871, de 2009, que regulamentou a Lei nº 8.918/1994, traz uma definição precisa em relação aos concentrados para bebidas, prevendo no § 4º de seu art. 13 que "(...) o produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal".

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

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

mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de Classificação Fiscal da mercadoria (enquadramento na TIPI). Aliás, nem a Suframa e nem mesmo a RFB podem alterar a definição do produto para fins de enquadramento na NCM, porque as definições de mercadorias para fins de classificação obedecem a regras internacionais.

Cabe, finalmente, lembrar que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 1988, no art.

2º do Decreto nº 766, de 1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 2011. Apesar das atribuições da Suframa em sua área de atuação, é a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão, definir a classificação fiscal e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando das suas interpretações, inclusive para fins de verificação do benefício previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

A questão da competência da Receita Federal para fiscalizar as isenções nº âmbito da Zona Franca de Manaus já tem jurisprudência prevalente no CARF, conforme demonstram alguns julgados neste sentido reproduzidos abaixo:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/05/2017

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

Não obstante as atribuições da Suframa na sua área de competência, ela não afasta a competência da Receita Federal para fiscalização dos tributos em todo o território nacional no prazo de homologação do lançamento, inclusive no que diz respeito à verificação da correta classificação fiscal de produtos e da legitimidade dos créditos apropriados na escrita fiscal pelos contribuintes, bem como à verificação se os produtos adquiridos com isenção foram elaborados, no estabelecimento da fornecedora, com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75.

(Processo nº 11070.720520/2017-07. Acórdão nº 3402- 006.589. Sessão: 21 de maio de 2019. Redatora Designada: Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/05/2017

ZFM. FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS. COMPETÊNCIA DA RFB.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem plena competência para a fiscalização de tributos federais na ZFM, não dependendo de manifestação prévia da Suframa para o exame de operações que envolvam o cumprimento de Processos Produtivos Básicos.

(Processo nº 10283.002897/2006-34. Acórdão nº 3301- 002.754. Sessão: 26 de janeiro de 2016. Relator: Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

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

É competência da Receita Federal a verificação da legitimidade dos créditos apropriados pela contribuinte em sua escrita fiscal, inclusive, relativamente à verificação se os produtos adquiridos com isenção foram elaborados, nº estabelecimento da fornecedora, com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75 (arts.95, III e 237 do RIPI/2010).

(Processo nº 15173.720004/2016-79. Acórdão nº 3402- 004.828. Sessão: 29 de janeiro de 2018. Redatora Designada: Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.)

Em assim sendo, não há como se acolher o pleito do Recurso Voluntário relativamente à defesa da competência da Suframa para definir a classificação fiscal das mercadorias.

Da Classificação Fiscal dos Concentrados para Bebidas (Kits)

Inicialmente se faz necessário perscrutar sobre a composição física das mercadorias. De forma resumida, as mercadorias adquiridas pela Recorrente são compostas de duas partes: extratos e aromatizantes da bebida e outra composta dos mais diversos produtos(Goma Xantana, Vitamina C, Ácido Aceto acético, Sucralose, etc), o que já nos traz alguma aparência de que são dois grupos de mercadorias a classificar. Cada uma das mercadorias mencionada passa (ou ao menos deveria passar nos termos do PPB definido para bebida de Cola) por um processo industrial absolutamente diferente no fornecedor da Recorrente: a parte sólida (em geral, composta de produtos diversos) passa por simples reacondicionamento, a parte líquida passa por diversos processos de mistura, transformação, decantação, filtragem e envase.

Já no estabelecimento da Recorrente (utilizando descrição para lá de sucinta do processo produtivo descrita em resposta em procedimento fiscal) as mercadorias do dito kit passam por um processo de mistura com outras mercadorias que dará sabor a esta (como constatado na fiscalização e não nega a Recorrente). Com tudo isto se quer dizer que os produtos chegam ao estabelecimento do fornecedor da Recorrente em separado, os produtos são produzidos em separado pelo fornecedor da Recorrente, os produtos são utilizados no processo produtivo da Recorrente em separado, os produtos são compostos de matérias em estados

diferentes (sólidos e líquidos), em assim sendo, são produtos absolutamente distintos. Em verdade a única coisa que une o referido kit é o pallet em que são transportados do estabelecimento do fornecedor ao estabelecimento da Recorrente.

A fim de verificar a correta classificação fiscal da mercadoria em questão (kits) necessário se faz analisar o funcionamento do instituto da classificação.

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) toma por base a Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas. A Convenção do SH é a base dos Acordos de comércio negociados no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 182 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário desta Convenção desde 31/10/1986 (tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988). A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 1988.

No presente caso, da leitura dos autos, resta claro que o CCA, atualmente OMA, por intermédio dos países membros signatários da Convenção do SH, dentre os quais está o Brasil, já havia se pronunciado nos anos 1985 e 1986 quanto à classificação fiscal objeto da disputa. Diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de kits para fabricação de bebidas não se caracterizam como uma mercadoria única.

De forma resumida, a Convenção do SH possui seis Regras Gerais de Interpretação (RGI) que servem de pilares para o sistema de codificação de mercadorias.

Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir (Anexo Único – Parte 1 da Instrução Normativa nº 807, de 11/01/2008), que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado:

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

O dispositivo mencionado no parágrafo anterior foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a classificação de produtos com as mesmas características dos kits para fabricação de bebidas produzidos no Brasil. O texto da análise do CCA, cuja tradução juramentada foi providenciada pela fiscalização, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para

fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles.

Conforme já mencionado, o Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinou a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente. A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica a do Secretariado, ou seja, quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas.

Em decorrência de toda a discussão no âmbito do CCA/OMA, ocorreu alteração das Notas Explicativas do SH, conforme abaixo.

NOTAS EXPLICATIVAS A SH E CCCN ALTERADA Regra Interpretativa Geral 3 (b) Item (X) No final, insira o novo parágrafo a seguir:

"Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos", nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo"

Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RGI 3(b), devendo ser classificadas de forma separada. A determinação da Convenção do SH de classificar os componentes de forma individual oficializada nos anos 80 continua válida conforme consta atualmente da Regra Interpretativa Geral 3 (b) item (XI).

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

NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Instrução Normativa RFB nº 1788, de 08.02.2018 (DOU de 14.02.2018).

A nota acima foi criada pela antiga CCA (atual OMA) uma e justamente na análise de Kits para fabricação de bebidas – um deles (Fanta) adquirido pela própria Recorrente e outros com composição química muito semelhante àquela dos outros produtos adquiridos.

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas nacionais sem competência legal para interpretar a Convenção do SH ou os laudos técnicos de renomados institutos, em nada modificam o entendimento dos países

membros da Convenção do SH. O Brasil é signatário da Convenção do SH e tem a obrigação de harmonizar a classificação fiscal adotada em seu território aduaneiro com os demais países membros. Note-se que a harmonização dos códigos do SH é relevante para estatísticas, políticas comerciais, controles administrativos, dentre outros, ultrapassando discussões de natureza tributária.

No que diz respeito ao pleito da recorrente sobre a adequação da classificação fiscal adotada, a lide está restrita a assunto resolvido na seara da classificação fiscal resolvida na década de 80 e mundialmente anunciada por meio das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH). Embora não sejam vinculantes, os trabalhos do CCA certamente auxiliam o intérprete, se necessária interpretação de Nota com conteúdo quase de cartilha.

Assim, entende-se que a decisão deste colegiado deve alinhar-se com a posição das partes signatárias da Convenção do SH expressados no âmbito do CCA/OMA, devendo, portanto, ser segado provimento ao Recurso Voluntário em relação à classificação fiscal adotada pela recorrente.

Do Direito ao Crédito nas Aquisições Isentas Oriundas da ZFM Benefício Previsto no art. 95, inc. III, do RIPI/2010

A decisão recorrida entendeu que os concentrados não seriam beneficiados pela isenção prevista no art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, pois um dos requisitos legais para concessão do benefício teria sido descumprido pela empresa Recofarma, qual seja, utilização direta de matérias-primas agrícolas extrativas vegetais na fabricação dos concentrados, tendo em vista que os insumos utilizados seriam industrializados.

Por sua vez, a Recorrente argumenta que a isenção prevista no art. 6º do DL nº 1.435, de 1975 seria 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, sendo que a decisão recorrida não poderia desconsiderar o benefício do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, porque concedido pela Resolução do CAS nº 298/2007, ato administrativo que permanece válido desde a época do creditamento.

A peça de defesa argumenta, ainda, que a Recorrente, de qualquer modo, teria direito aos créditos de IPI à alíquota de 27% em função da aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM utilizados na fabricação de bebidas, com base no dispositivo legal do artigo 81, II do RIPI de 2010, que assim dispõe:

“Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei n o 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 1991, art. 1º):

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

II. os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da

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

Considerando a delimitação da decisão recorrida já mencionada, bem como os argumentos apresentados pela defesa, faz-se necessário inicialmente abordar o questionamento quanto à isenção do artigo 95, III, do RIPI/2010 conferida aos componentes dos "kits" fornecidos por Recofarma Indústria do Amazonas Ltda.

A atuada tem por atividade a fabricação de refrigerantes, sendo que a fiscalização verificou que a maior parte dos créditos do IPI existentes na escrita do estabelecimento se referem a aquisições de "kits", contendo preparações dos tipos utilizados na elaboração de bebidas da posição 22.02 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), além de outros ingredientes acondicionados individualmente, todos fornecidos pelo estabelecimento da Recofarma, localizado em Manaus/AM.

Os "kits" fornecidos pela Recofarma Indústria Amazonas Ltda foram descritos nas respectivas Notas Fiscais como "concentrados" (NCM 2106.90.10 EX 01) da marca de refrigerante a que se destinam enviados sem destaque do IPI em decorrência da isenção prevista pelos artigos 81, II, e 95, III, do RIPI/2010, que tratam dos benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III).

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

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

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

"Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

III. os produtos elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos

2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (Decreto Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, §1º e Decreto Lei nº 1.593, de 1977, art. 34)."

O Decreto Lei n.º 1.435, de 1975 que prevê a isenção em seu art. 6º possui a seguinte redação:

"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."

Pela análise do Parecer Técnico nº 224/2007, pode-se compreender que a Suframa entendeu ser suficiente para a aprovação do projeto para fruição do benefício acima transcrito a utilização de açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo e/ou extrato de guaraná na produção do concentrado, produzido a partir da cana de açúcar e de semente de guaraná, adquiridas de produtores localizados na Amazônia Ocidental. Entretanto, no que se refere à competência da Suframa e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ressalta-se o que já ficou antes dito a esse respeito. Ou seja, apesar das atribuições da Suframa em sua área de atuação, é a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão, definir a classificação fiscal e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando das suas interpretações, inclusive para fins de verificação do benefício previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

No que se refere aos insumos, cabe lembrar a impossibilidade de ser beneficiado produto que apenas contenha produto de origem regional. A norma é bastante clara no sentido de que o produto que poderá gozar da isenção (e, também, proporcionar o direito de crédito de IPI para o adquirente) deve ser elaborado a partir de insumos regionais e não apenas contê-los. Esta distinção não é inútil e acarreta, como única interpretação legítima, a impossibilidade de que se considerem etapas anteriores do processo produtivo, para efeito de concessão da isenção (e do direito ao crédito de IPI para o adquirente). De fato, a etapa fabril em foco é aquela que ocorre na Amazônia Ocidental, o que obriga que a matéria-prima utilizada nesta etapa cumpra os requisitos legais, não bastando que o produto contenha insumos de caráter regional como elemento constitutivo remoto.

Não pode ser considerado suficiente que o insumo utilizado para a industrialização do “concentrado” na Amazônia ocidental contenha matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional. É preciso que estes últimos sejam, eles mesmos, os insumos que serão utilizados no processo produtivo do “concentrado”. As matérias-primas em discussão são produtos industrializados, que certamente não podem ser caracterizados como matéria prima agrícola e extrativa vegetal. É relevante ressaltar que em se tratando de concessão de benefício/incentivo fiscal, a legislação tributária deverá ser interpretada literalmente (na forma do art. 111 do CTN), não admitindo a extensão a situações não contempladas pela lei. E a lei, no caso, menciona expressamente produto elaborado com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal.

Correto, portanto, o entendimento da Fiscalização. Somente aqueles produtos de natureza específica, originados de matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais é que possuem a aptidão de gerar crédito do IPI para o adquirente. Nenhum outro. E os “concentrados”, como visto, não se tratam de “produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional” como prescreve a norma instituidora do benefício fiscal.

No que se refere ao cumprimento do Processo Produtivo Básico (PPB), é de se defender também o acerto do entendimento fiscal. O projeto aprovado pela Suframa trata de um determinado produto: “concentrado”. Em rigor, o que sai do estabelecimento industrial da Recofarma são vários produtos distintos que serão “misturados” já no estabelecimento da adquirente (Impugnante) e, só então, será efetivamente obtido o “concentrado”, portanto, o concentrado é industrializado fora da Zona Franca de Manaus.

Desta forma, verifica-se improcedente o Recurso Voluntário no que diz respeito ao benefício fiscal concedido a produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Da isenção do art. 9º do Decreto Lei nº 288/67 – Do julgamento plenário pelo STF do RE 592.891

De acordo com a Recorrente, os concentrados objeto do processo são beneficiados pela isenção do art. 81, inc. II, do Decreto nº 7.212, de 2010 - Regulamento do IPI - RIPI/10 (que tem base legal no art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 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.

Observa-se que no julgamento do RE nº 592.891-SP pelo STF, em 25/04/2019, sob a sistemática de repercussão geral, foi fixada 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.”

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

(...)

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

(...)

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

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.

Possibilitou-se, com o referido julgamento, o creditamento de IPI na aquisição direta de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM), por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade, por se tratar da especial posição constitucional atribuída à ZFM e da natureza de incentivo regional da desoneração.

A matéria referente ao 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 não é nova no CARF, sendo que 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 nº 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 nº 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)

Destarte, pela análise das peças processuais trazidas aos autos, constata-se 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.

Por essas razões, muito embora não haja previsão legal para a tomada de crédito efetuada pelo contribuinte, há construção jurisprudencial que lhe dá esse direito, 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.

Não se pode omitir que a questão, foi submetida perante o Supremo Tribunal Federal - STF, sob o rito da repercussão geral, objeto do RE nº 592.891, o qual foi 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."

Importante frisar, que este Tribunal já reconheceu pela aplicação do decidido no RE nº 592.891, conforme decisões a seguir elencadas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

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 (Processo nº 10580.724116/2017-64. Acórdão nº 3201-005.719. Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. Sessão de 25/09/2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

CREDITAMENTO DE IPI NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS A questão foi definida recentemente pelo Supremo Tribunal Federal, ao definir o tema nº 322, ao julgar o RE nº 592.891/SP, sob o regime de repercussão geral, fixando 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 de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.

Os julgadores deste CARF devem adotar tal decisão, por força da determinação contida no artigo 62, II, b do seu Regimento Interno – RICARF. (...)

(Processo nº 10735.903833/2012-35. Acórdão nº 3301-009.444. Relator Conselheiro Ari Vendramini. Sessão de 16/12/2020)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

INSUMOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITO DE IPI.

O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, em sede de repercussão geral, fixou a tese de que "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

(Processo nº 10830.901611/2017-12. Acórdão nº 3301-012.183. Relator Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior. Sessão de 23/11/2022)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. POSSIBILIDADE. DECISÃO DO STF EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL.

Havendo decisão definitiva do STF (RE n. 592.891), proferida na sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de reconhecer o creditamento de IPI na aquisição direta de insumos provenientes da ZFM, tal entendimento deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental (art. 62, § 2º, do RICARF).

(Processo nº 10950.720489/2010-34. Acórdão nº 3401-009.107. Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias. Sessão de 26/05/2021)

Neste sentido, devem ser reconhecidos os créditos nas aquisições de insumos e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus, nos termos do RE nº 592.891.

Da Exigência de Multa de Ofício, Juros de Mora e Correção Monetária

A Recorrente defende ser incabível a multa do presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964. Defende que não podem ser exigidos multa, os juros moratórios e a correção monetária exigidos, sob pena de ofensa ao art. 100, parágrafo único, do CTN.

O cerne da questão está na harmonização dos códigos de classificação no âmbito da Convenção do SH de itens amplamente comercializados, sem que restem dúvidas quanto a sua correta classificação fiscal, assunto decidido internacionalmente desde a década de 80. Em outras palavras, a questão não deve ser analisada sob a luz da dúvida em relação à correta classificação fiscal internacional. Afirmo que a correta classificação fiscal foi decidida desde a década de 80 por parte dos Comitês do CCA/OMA e que o Brasil, representado pela Receita Federal, participa de tais Comitês. A tentativa, por parte de quem quer que seja, em qualquer país, de classificar os itens de bebidas de forma errônea, descumprindo regra da Convenção do SH, para fins de aproveitamento de créditos em praças locais deve ser rechaçada. A finalidade de Convenção do SH de harmonização dos códigos de mercadorias abrange aspectos do direito tributário, do comércio internacional e de diversas outras áreas. O adquirente do produto é empresa do "Sistema Coca-

Cola”, sendo inadmissível a falta de controle quanto aos códigos de mercadorias internacionais objeto do seu negócio principal que resultaram em créditos tributários federais indevidos.

Desta forma, verifica-se que todos os traços da multa aplicada estão previstos no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, atendendo ao princípio da legalidade, nos termos dos art. 5º, II e 37, caput da Constituição e art. 97 do CTN. E, de acordo como parágrafo único do artigo 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Constatada a hipótese legal de aplicação da penalidade, ou seja, em casos de falta/insuficiência de recolhimento de IPI, a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, está obrigada a proceder ao lançamento de ofício da multa de ofício pertinente, acompanhada dos consectários legais de correção monetária.

Considera-se, portanto, correta a imposição da multa de ofício e da aplicação de juros e correção monetária para o caso dos autos.

Dos créditos decorrentes das entradas de bebida para comercialização

A Recorrente traz a discussão o mesmo argumento trazido na Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, em relação aos créditos decorrentes das entradas de bebida para comercialização, utilizo sua ratio decidendi como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

Glosa de créditos básicos – produtos recebidos em transferência

Quanto à outra glosa de créditos do IPI em litígio, a fiscalização apurou que o estabelecimento de SABB inscrito no CNPJ sob nº 01.895.188/0014-60 escriturou créditos do IPI sob os CFOPs 2.151, relativo a “transferência para industrialização”, e 2.152, relativo a “transferência para comercialização”, envolvendo bebidas recebidas do estabelecimento de SABB inscrito no CNPJ sob nº 01.895.188/0001-46. Recorda que SABB era optante do Refri, regime especial em que o IPI incidia uma única vez sobre os produtos nacionais, na saída do estabelecimento industrial.

A fiscalização assevera que o IPI lançado nas notas fiscais de transferência das bebidas não autoriza que o recebedor escrete crédito, porquanto a operação se refere a produtos acabados, e não a matérias-primas, produtos intermediários nem material de embalagem, para emprego no processo produtivo de produtos tributados. Além disso, por incidir uma única vez, na saída do estabelecimento industrial, não é devido IPI em operações subsequentes, em prejuízo do pretendido crédito básico pela não-cumulatividade.

O manifestante, por seu turno, alega que a situação fática seria diversa da que foi descrita pela fiscalização. Diz que, em verdade, Recofarma vendeu “concentrados” para a matriz de SABB, os quais foram utilizados por essa matriz

no processo de industrialização das bebidas, originando produtos acabados, os quais foram transferidos para a filial de Jundiaí.

Segue dizendo que, no caso da transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma firma, é facultada a saída com suspensão do IPI, conforme art. 43, X, do RIPI, de 2010, faculdade que não foi exercida pela matriz, pois lançou o imposto nas respectivas notas fiscais.

A filial de Jundiaí se creditou do IPI constante das notas fiscais de transferência de produtos, os quais, na sequência, foram vendidos para Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A. Isso tornaria a glosa de créditos básicos ilegítima. E mais: pede que seja o julgamento convertido em diligência para que a unidade da Receita Federal de origem do processo ateste que: a) a matriz adquiriu de Recofarma concentrados para bebidas; b) a matriz utilizou tais concentrados no seu processo de industrialização de bebidas; c) a matriz transferiu para a requerente os produtos acabados, com destaque do IPI; e d) a requerente se creditou do IPI e vendeu para Spal tais produtos.

Ora, em primeiro lugar, o pedido de diligência deve ser indeferido, por ser providência absolutamente desnecessária para a solução do litígio, eis que se destina a confirmar fatos incontroversos neste processo, ao contrário do que se afirma na manifestação de inconformidade.

Com efeito, o manifestante confirma o lançamento do IPI na saída de bebidas do estabelecimento matriz, que é o fabricante e remetente dos produtos, em transferência. Tal circunstância, no âmbito do Refri, exaure a incidência única do IPI, em prejuízo de qualquer outra incidência desse imposto e em prejuízo do crédito indevidamente aproveitado, conforme consignado pelo autor do procedimento fiscal. A suspensão cogitada pelo manifestante não se aplicaria ao caso, em face da objetividade da legislação específica, que é o art. 58-N da Lei nº 10.833, de 2003, segundo o qual, no Refri, o IPI incidia uma única vez sobre os produtos nacionais, na saída do estabelecimento industrial.

Consequentemente, também é correta a glosa de créditos básicos

Da conclusão

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer os créditos nas aquisições de insumos e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus, nos termos do RE nº 592.891.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow

ACÓRDÃO 3201-013.005 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10783.907243/2013-97

DOCUMENTO VALIDADO