



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.720721/2014-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.227 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2023
Recorrente ULTRAPAN INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

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.

CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL. ART. 95, III, DO RIPI/2010.

A isenção prevista no art. 95, inc. III, do RIPI/2010 é condicionada a que os produtos sejam fabricados com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional. Só nessa condição também é que o adquirente dos produtos isentos, podem apropriar-se dos créditos fictos conforme autorizativo do art. 237 do RIPI/2010.

DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. ALEGAÇÃO DE BOA-FÉ. IMPOSSIBILIDADE.

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

CREDITAMENTO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 DO STF.

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".

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

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, conhecer do recurso voluntário e dar provimento para reconhecer o direito ao crédito de IPI dos insumos adquiridos da empresa Nidala da Amazônia Ltda (NIDALA), junto à Zona Franca de Manaus, sob regime de isenção, em plena consonância ao decidido pelo STF no RE nº 592.891/SP. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos produtos adquiridos da empresa HVR Concentrados da Amazônia Ltda. (HVR), por não preencher os requisitos de isenção previstos no art. 6º do DL 35/75, vencida a conselheira Mariel Orsi Gameiro que aplicava o disposto no RE nº 592.891/SP também para essa condição. Mariel Orsi Gameiro fará declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fabio Martins de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Fabio Martins de Oliveira (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Trata-se do Auto de Infração de fls. 776/788, e seus anexos, lavrado contra a pessoa jurídica retro identificada, para exigência do crédito tributário no montante de R\$ 9.904.606,64, sendo R\$ 5.023.920,79 de IPI, R\$ 3.767.940,62 de Multa de Ofício [75%, passível de redução] e R\$ 1.112.745,23 de Juros de Mora [calculados até 03/2014].

Decorreu a autuação, segundo a descrição dos fatos, da verificação de

FALTA OU INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI EM RAZÃO DA ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITO DE IPI INDEVIDO, CALCULADO COMO SE DEVIDO FOSSE NAS AQUISIÇÕES DE XAROPES CONCENTRADOS, JUNTO A FORNECEDORES SEDIADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS, DESONERADAS DE IPI, CONFORME ABAIXO DETALHADO.

Dando seguimento à descrição dos fatos, a Autoridade Fiscal consignou que:

- no procedimento fiscal instaurado para exame da legitimidade dos créditos de IPI escriturados ficou constatada a escrituração, no período de janeiro/2010 a dezembro/2012, valores a título de “Outros Créditos”, sob o fundamento do art.

6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, regulamentado pelos artigos 237 e 95-III do Decreto nº 7.212/2010 [RIPI/2010];

- da análise da relação de compra de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus e respectivos valores e notas fiscais de entrada, constatou-se que as operações referem-se à aquisição de XAROPES CONCENTRADOS [NCM 2106.90.10 Ex 01], isentos do IPI, das empresas HVR CONCENTRADOS DA AMAZÔNIA LTDA [CNPJ 07.847.552/0001-89] e NIDALA DA AMAZÔNIA LTDA [CNPJ 04.930.553/0001-02], sediadas na Zona Franca de Manaus, conforme planilha de apuração [fl. 779];
- referidos créditos do IPI, calculados como se o imposto devido fosse, decorrente das aquisições de XAROPES CONCENTRADOS, são INDEVIDOS em razão do não atendimento, pelas empresas fornecedoras HVR e NIDALA, às condições exigidas pelo art. 6º do Decreto-lei 1.435/75 para fruição do benefício fiscal, uma vez que:
 - não utilizaram na elaboração dos XAROPES CONCENTRADOS (NCM 2106.90.10 Ex 01) matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional;
 - a existência de projeto aprovado pela SUFRAMA é condição obrigatória, mas não suficiente para o gozo do benefício fiscal;
 - se tratando de isenção objetiva, destinada ao produto, o dispositivo legal que concede o benefício deve ser interpretado literalmente, sendo vedada a interpretação extensiva, na forma do art. 111, do CTN;
 - em relação ao fornecedor NIDALA, sequer apresenta projeto aprovado pela SUFRAMA, nos termos exigidos no parágrafo 2º do art. 6º do DL 1.435/75;
 - a relação dos insumos utilizados na elaboração dos produtos pelos fornecedores HVR e NIDALA, extraída das DCI [Declaração para Controle de Internação] e DCR-e [Demonstrativo do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação]¹ constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal e consolidada no relatório anexo denominado NOTAS NIDALA E HVR, produzidos na Amazônia Ocidental, se refere, na sua maior parte, a materiais de embalagem ou transporte [caixa de papelão, divisória de papelão, etiqueta autoadesiva, filme stretch, fita ribbon, pallet de madeira], não se enquadrando no conceito de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional; os demais insumos [açúcar, aromas, cafeína, ciclamato de sódio e fosfato de potássio] são claramente produtos/insumos industrializados, não se tratando, pois, de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal.
- nas operações desoneradas do imposto não existe direito ao crédito, uma vez que, na forma do disposto no §3º, do art. 153, da CF/88, o crédito do IPI está vinculado à existência de valores cobrados nas operações anteriores, mediante destaque na nota fiscal;
- para fins de apuração dos saldos da escrita fiscal do IPI após a glosa dos créditos foi elaborada a Planilha de Reconstituição da Escrita Fiscal, anexa ao presente Auto de Infração de IPI, composta por três Demonstrativos:
 - Demonstrativo dos Saldos da Escrita Fiscal;
 - Demonstrativo dos Dados Apurados;
 - Demonstrativo de Reconstituição da Escrita Fiscal.
- constatou-se, assim, a apuração de saldos devedores, objeto do presente lançamento de ofício;

- observe-se que na planilha de reconstituição foram adicionados os valores solicitados em ressarcimento de IPI que foram estornados pelo estabelecimento industrial nos termos do artigo 23 da IN 1300/2012;
- a escrituração de créditos presumidos decorrente de operações de aquisição de XAROPES CONCENTRADOS (NCM 2106.90.10 Ex 01), junto às empresas sediadas na Zona Franca de Manaus - HVR e NIDALA, já foi objeto de análise fiscal bastante minuciosa, que resultou na lavratura de Auto de Infração de IPI - processo administrativo nº 10830.727.274/2012-72, razão pela qual foram juntados ao presente cópia das peças principais do referido Auto de Infração de IPI, para subsidiar o presente lançamento, por se tratar dos mesmos produtos (Xaropes Concentrados) e dos mesmos fornecedores (HVR e NIDALA) e da mesma sistemática de crédito de IPI [fls. 611/774].

Regularmente cientificada do lançamento [auto de infração e seus anexos, Planilha de Reconstituição da Escrita Fiscal] em 10/03/2014 [fl. 776], a contribuinte apresentou, em 07/04/2014, a **Impugnação** de fls. 952/971, instruída com os documentos de fls. 975/983, na qual, alega, em síntese, relativamente aos temas a seguir indicados:

➤ **FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO**

=> o fundamento inicial utilizado para promover a glosa de créditos nas aquisições de insumos isentos da empresa Nidala da Amazônia Ltda (NIDALA), empresa fornecedora sediada na Zona Franca de Manaus, assim como para a glosa de créditos nas aquisições de insumos isentos da pessoa jurídica HVR Concentrados da Amazônia Ltda. (HVR), empresa também sediada na Zona Franca de Manaus está centrado no princípio da não cumulatividade do IPI e no julgado do STF no RE 566.819, aludindo que o instituto da isenção não gera por si só, direito ao crédito, que somente será admitido na presença de benefício fiscal previsto em lei;

=> ao examinar o benefício fiscal instituído pelo art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, cujo § 1º assegura expressamente direito ao registro de "*crédito do imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse*" na operação de aquisição dos produtos "isentos de IPI", produzidos na Zona Franca de Manaus com a utilização de matérias primas "*agrícolas e extrativas vegetais de produção regional*", o Fisco procurou identificar, de forma indireta e à distância, os insumos utilizados pelos fornecedores NIDALA e HVR, mediante alegada consulta eletrônica aos demonstrativos "DCI/DCR" dessas empresas, concluiu a fiscalização que os referidos fornecedores NIDALA e HVR, sediados na Zona Franca de Manaus, não cumpriram os requisitos exigidos pelo artigo 6º do Decreto-Lei 1.435/75, pois, não utilizaram Matéria Prima Agrícola e Extrativa Vegetal de Produção Regional na fabricação dos xaropes concentrados saídos com isenção e geradores no crédito para a Ultrapan, acrescentando, ainda, que a empresa NIDALA sequer apresentou projeto industrial aprovado pela SUFRAMA;

=> com isso, lavrou o presente auto de infração para glosar os créditos de IPI escriturados pela fiscalizada nessas operações.

➤ **CRÉDITOS NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS, PRODUZIDOS COM MATÉRIAS-PRIMAS PROCESSADAS COM INSUMOS REGIONAIS PELAS EMPRESAS HVR CONCENTRADOS DA AMAZÔNIA LTDA E NIDALA DA AMAZÔNIA LTDA**

=> tem por atividade a fabricação e comercialização de bebidas fr, dentre elas as bebidas mistas (TAMPICO) e refrescos classificados na posição 2202.1000 Ex01 da NCM, isotônicos classificados na posição 2202.9000 Ex04 da NCM, e energéticos classificados na posição 2202.9000 Ex05 da NCM;

=> para a fabricação de seus produtos adquiriu no período fiscalizado (2010 a 2012) da HVR Concentrados da Amazônia Ltda, empresa sediada na Zona Franca de Manaus, assim como da NIDALA, o insumo classificado na posição da NCM 2106.9010 Ex01,

denominado "*preparação composta, não alcoólica (extratos concentrados ou sabores concentrados)*", para elaboração de bebida da posição 22.02";

=> por ter sido industrializado na Zona Franca de Manaus e elaborado com a utilização também de matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção daquela região, o referido produto (extrato concentrado) goza de específica isenção de IPI em suas saídas de cada empresa, nos exatos termos do **art. 6º, do Decreto-Lei 1.435/75**, conforme redação incorporada ao Regulamento do IPI - RIPI/2002 e repetida no RIPI/2010, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010;

=> nas aquisições sob o regime de isenção de que trata o Decreto-Lei nº 1.435/75, o aproveitamento dos créditos do IPI está assegurado ao adquirente **como incentivo**, por disposição expressa prevista na lei (§ 1º do art. 6º do DL nº 1.435/75 que é a matriz legal do art. 237 do RIPI/2010, não se tratando, pois, de crédito básico, como impropriamente considerou a Fiscalização, o que fulmina a premissa da não-cumulatividade utilizada para a glosa dos créditos;

=> seguindo determinação expressa do art. 82 do RIPI/2002 e do art. 95 do RIPI/2010, a empresa fornecedora HVR submeteu seu Processo Produtivo Básico (PPB) à SUFRAMA, órgão que tem a missão de atestar e fiscalizar o cumprimento das condições e requisitos básicos para o gozo da isenção de que trata o Decreto nº 1.435/75, projeto que foi aprovado através da Portaria Suframa nº 175/2006 e Resolução Suframa nº 086/2010, já acostadas aos autos ainda na fase de fiscalização (fls. 721 a 724) e novamente anexadas nesta Impugnação (**DOC 02**), documentos que comprovam que foi **concedido à HVR o direito ao gozo dos incentivos previstos no art. 6º, do Decreto nº 1.435/75**, direito que está vigente e não pode ser questionado pelo Fisco Federal na forma da falsa premissa de tratar-se de "crédito básico" como colocado no Auto de Infração ora combatido;

=> ignorando que é da SUFRAMA a competência para examinar o cumprimento, ou não, do PPB anteriormente aprovado, extrapolou o Fisco Federal das suas atribuições, especialmente, ao fundamentar a glosa de legítimos créditos na acusação de que os produtos produzidos e vendidos à Impugnante não foram elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional;

=> nas notas fiscais emitidas pela HVR consta expresso que o insumo por ela vendido é "Produzido na Zona Franca de Manaus conforme Resolução 086/2010 da SUFRAMA" e que se trata de "Produto elaborado com matéria prima de produção regional, de acordo com o Decreto 1435/75 e Art. 95, item III, do RIPI/2010" [notas acostadas às fls. 588,589,590], não podendo o Fisco glosar o crédito do IPI com fundamento em suposições e aferições indiretas quanto ao emprego ou não de matérias-primas de produção regional, sendo imperativa a verificação in loco, uma vez que atinge o adquirente de boa-fé;

=> a mera compilação dos dados relativos aos DCI/DCR das empresas fornecedoras [HVR e NIDALA] não basta e nem serve para atestar a natureza do insumo local, se natural ou processado, e nem para desqualificar o benefício fiscal;

=> se a SUFRAMA atesta periodicamente que a empresa fornecedora vem cumprindo com as obrigações assumidas quando da aprovação do projeto, entre elas aquela que determina a utilização de "matérias primas regionais" na elaboração de produtos ali produzidos, não pode a SRFB ignorar essa certificação de órgão especializado da administração federal, cuja função é exatamente essa de fiscalizar o processo produtivo das empresas lá instaladas;

=> a RESOLUÇÃO Nº 086/2010 da SUFRAMA, atesta expressamente a concessão do incentivo fiscal previsto no art. 6º do DL 1.435/75, "desde que seja elaborado com matérias-primas processadas a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", ficando evidente que não é necessária a utilização de matéria-prima in natura como impropriamente está considerando o Fisco;

=> a empresa fornecedora HVR utilizou "matérias primas processadas" que têm origem em produtos regionais da Amazônia, como são exemplos os produtos ali identificados

"açúcar", "caféina anidra", "caixa de papelão", "etiqueta", "pallet", "taurina", dentre outros

=> a afirmação relativa aos insumos no sentido de que *"a maior parte refere-se a materiais de embalagem ou transporte"* e que *"os demais insumos (açúcar, aromas, caféina, ciclamato de sódio, fosfato de potássio) são claramente produtos industrializados"* é equivocada, extravagante e desprovida de qualquer fundamento, seja legal ou lógico, na medida em que não há na legislação qualquer exigência no sentido de que o insumo deva ser qualificado unicamente como produto "in natura", para fazer jus ao incentivo; é a própria SUFRAMA quem admite expressamente a utilização de "matérias-primas processadas" a partir de outras originárias de produtos regionais;

=> houve abuso do Fisco Federal ao usurpar das funções de competência da SUFRAMA, que, sendo o órgão encarregado da aprovação e fiscalização do PPB – Processo Produtivo Básico, caberia a ela, SUFRAMA, a competência para suspensão ou cancelamento dos incentivos por ela concedidos, não podendo o Fisco glosar o crédito incentivado sob a simplória afirmação de que a empresa fornecedora não cumpriu as etapas de produção e não aplicou matérias-primas regionais sobre os produtos vendidos à Ultrapan;

=> considerando (i) que o processo produtivo básico (PPB) das empresas fornecedoras existem; (ii) que têm projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (contemplando os insumos regionais no seu processo produtivo básico); (iii) que a Portaria nº 175/2006 e Resolução nº 086/2010 da SUFRAMA concedem à HVR o direito ao gozo da isenção, **contemplando o benefício do art. 6º do Decreto-Lei 1.435/75**; (iv) que a fornecedora faz provas de que cumpriu o Processo Produtivo Básico que contempla a utilização de insumos (matérias-primas) de origem regional, como atestam os LAUDOS anexos, não pode o Fisco negar validade a benefício fiscal vigente, sendo absolutamente indevidas as glosas dos créditos de IPI aproveitados pela Impugnante nas aquisições com isenção lastreada no art. 6º do Decreto-Lei 1.435/75;

➤ CRÉDITOS DO IPI NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZFM, DA EMPRESA NIDALA

=> da mesma forma como anulou os créditos incentivados das aquisições de insumos isentos da HVR porque não produzidos com matérias primas regionais, procedeu o Fisco à glosa de significativos créditos de IPI aproveitados pela Impugnante nas aquisições de insumos isentos advindos da empresa Nidala da Amazônia Ltda, empresa sediada na Zona Franca de Manaus, também sob o genérico fundamento de que *"é indevido o registro de crédito de IPI na aquisição de insumo contemplado com isenção, por ofensa à não cumulatividade"*, mencionando, ainda, a não identificação de nenhum projeto aprovado pela SUFRAMA nos termos do §2º do art. 6º do DL 1.435/75 e que o incentivo de que trata a Resolução 155/2002 daquele órgão é o previsto nos arts. 7º e 9º do DL 288, de 28/02/1967, base legal do art. 69-II do RIPI/2002, indicado nas notas fiscais de saída da NIDALA, com isenção;

=> a controvérsia sobre este direito de crédito, manifestada pelo STF no julgamento do RE 212.484/RS no sentido de permitir o aproveitamento dos créditos do IPI nas aquisições de insumos sob o regime de isenção, ao contrário do que afirma a fiscalização, não foi derrotada, está com repercussão geral reconhecida pelo STF e, portanto, ainda pendente de exame definitivo, contando, inclusive, com a interveniência do Estado do Amazonas que irá atuar como terceiro interessado no deslinde da questão;

➤ DA EQUIVOCADA RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL

=> *"o levantamento efetuado pela fiscalização parte do saldo credor (R\$ 194.573,90) que já está descaracterizado por conta de julgamento do processo relacionado com a fiscalização do período anterior, em razão de ter sido acatada a decadência para alguns períodos em que se pretendia a exigência do IPI"* e, assim,

=> *"a apuração do montante a recolher em cada período, a partir de janeiro de 2010, revela valor ilíquido e incerto, na medida em que tem o ponto de partida (valor do saldo credor) em valor inferior ao que deveria lá constar, pois já desqualificado por*

conta de necessária alteração decorrente de julgamento de processo relacionado com período anterior”

➤ DA INCIDÊNCIA DA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

=> ausência de fundamento legal para incidência da Selic sobre a Multa de Ofício, que deverá incidir unicamente sobre o tributo (principal) e não sobre a multa.

Requer o contribuinte, ao final, seja decretada a improcedência das glosas e das equivocadas exigências fiscais, pelos motivos de fato e de direito registrados na presente impugnação.

É o relatório, no essencial. Passo ao voto.

A lide foi decidida pela 3ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG nos termos do Acórdão nº 09-54.453, de 19/09/2014 (fls.994/1016), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito constituído, nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL/ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 6º DO DL 1.435/75. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS. GLOSA. PROCEDÊNCIA.

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

INSUMOS DESONERADOS DO IMPOSTO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

O princípio da não-cumulatividade do IPI é implementado pelo sistema de compensação do débito ocorrido na saída de produtos tributados do estabelecimento contribuinte com o crédito relativo ao imposto cobrado nas operações anteriores, referentes às entradas oneradas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (MP, PI, e ME) a serem utilizados no processo industrial do adquirente. Não tendo havido IPI cobrado nessas operações anteriores de aquisição, porquanto isentas, não haverá valor algum a ser creditado pelo adquirente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com essa decisão, a recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 1024/1057), por meio do qual reprisa as alegações efetuadas em sua Impugnação, em breve síntese: (i) competência da SUFRAMA para apreciar o cumprimento dos requisitos para concessão da isenção de que trata o art. 6º do DL 1435/75 e necessidade de auditoria in loco para desqualificar o PPB aprovado pela SUFRAMA; (ii) que as notas fiscais de aquisição indicam que os produtos adquiridos são produzidos na ZFM e que cumpriu com os requisitos previsto na Lei para a isenção específica; (iii) desnecessidade de utilização de matéria- prima *in natura*; (iv) impossibilidade de aplicação genérica do princípio da não cumulatividade aos créditos incentivados; (v) possibilidade de tomada de créditos de insumos isentos com base na jurisprudência do STF; (vi) não incidência dos juros de mora sobre multa de ofício aplicada.

Por sua vez, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário do Sujeito Passivo (fls.1069/1083), sustentando em suma: (i) que somente há crédito de IPI a ser escriturado relativamente às aquisições de matéria-prima que tenha a sofrido a incidência desse

tributo, o que não ocorre nas aquisições de insumos que sejam isentos por provirem da ZFM; (ii) que a em decisão proferida no RE nº 592.891, reconheceu a repercussão geral do tema, ainda pendente de decisão final; (iii) que os RE's 212.484 e 590.809 não corroboram a pretensão da recorrente. Quanto ao conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto-Lei 1.435, de 1975, a exigência legal é clara no sentido de que os produtos beneficiados pela isenção devem ser produzidos com matérias-primas vegetais provenientes de cultivo ou de extrativismo na região e a lei não se referiu a produtos intermediários, mesmo que sejam produzidos com matérias-primas extraídas ou cultivadas na região, como parece ser o entendimento da defesa. Por fim, trata da legalidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green, Relator.

I – Da admissibilidade:

A recorrente foi intimada da decisão de piso 20/11/2014 (fl.1022) e protocolou Recurso Voluntário em 05/12/2014 (fl.1023) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II - Da competência da Receita Federal na fiscalização dos incentivos fiscais disciplinados pela SUFRAMA:

Defende a recorrente que a competência para apreciar o cumprimento dos requisitos para a concessão da isenção de que trata o art. 6º, do Decreto nº 1.435/75 e não da RFB, de forma que o Fisco extrapolou suas atribuições, visto que a suspensão ou o cancelamento dos incentivos concedidos só pode ser praticado pela mesma autoridade que os concedeu, no caso a SUFRAMA.

No entanto, tal entendimento não tem fundamento legal e não procede.

Consta das normas atuais, que o Decreto Lei nº 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139/2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, consoante o art. 176 do CTN. Portanto, quanto a competência da SUFRAMA para aprovar os PPB não resta dúvida.

Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, cabe à Receita Federal do Brasil (RFB), órgão da Administração Tributária Federal do MF, a fiscalização do Imposto Sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido nos incisos XVIII e XXII do art. 37 da CF² e nos arts.

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

² Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

505 e 506, do RIPI/2010³ (Decreto nº 7.212, de 2010). Desse modo, não há impedimento algum para que a fiscalização e os órgãos administrativos de julgamento, no âmbito do processo administrativo de determinação exigência de créditos tributários, interpretem o alcance do vocábulo "regional" contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, uma vez que a Resolução citada, não se pronunciou a respeito desse tema.

Nesse sentido, destaco a jurisprudência da Câmara Superior de Recurso Fiscais, *in verbis*:

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. (Acórdão nº 9303-007.537 – 3ª Turma, Processo nº 10855.721827/2011-14, Rel. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Sessão de 18 de outubro de 2018).

Dessa forma, nego provimento ao recurso nesse ponto.

III – Do mérito:

Conforme relatado acima, trata-se de Auto de Infração para exigência de IPI e acréscimos legais, relativo ao período de jan/2010 a de2012, em razão da escrituração de crédito indevido, referente aquisições de insumos, “xaropes concentrados” (NCM 2106.90.10) , desonerados de IPI (isenção), das empresas Nidala da Amazônia Ltda. e HVR Concentrados da Amazônia Ltda., sediadas na Zona Franca de Manaus.

A Fiscalização entendeu pela glosa de tais créditos, fatos esse que foram seguidos pela decisão da DRJ, com base nas seguintes premissas:

- (i) Nas operações desoneradas do imposto inexistente direito ao crédito, na forma do disposto no § 3º do art. 153 da CF;
- (ii) não atendimento pela empresas fornecedoras HVR e NIDALA, às condições exigidas pelo art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, para fruição do benefício fiscal, uma vez que não utilizaram na elaboração dos xaropes concentrados matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, mas, sim, matérias primas que já tenham sido objeto de industrialização, a exemplo de açúcar, aromas, cafeína, ciclamato de sódio;

(...)

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

³ Art. 505. A fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 91, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 2º).

Parágrafo único. A execução das atividades de fiscalização compete às unidades centrais, da referida Secretaria, e, nos limites de suas jurisdições, às suas unidades regionais e às demais unidades, de conformidade com as instruções expedidas pela mesma Secretaria.

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

- (iii) em relação a empresa NILADA não foi identificado nenhum projeto aprovado pela SUFAMA (§ 2º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975);
- (iv) com base no princípio da não-cumulatividade inexistente direito ao crédito de IPI em operações desoneradas do imposto (inclusive isentas)

Ainda, consta do Auto de Infração a informação quanto aos insumos adquiridos na Amazônia Ocidental:

Analisando a planilha, constatamos que, da Amazônia Ocidental, apenas os insumos abaixo foram adquiridos. Todos os outros insumos foram importados ou adquiridos de outros estados fora da Amazônia Ocidental, não se enquadrando, portanto, no conceito de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Insumo	Tipo	Industria
Caixa de Papelão	ME	HVR
Caixas de Papel	ME	HVR
Divisoria de Papelão	ME	HVR
Etiqueta Auto-adesiva	ME	HVR
Etiqueta Auto-adesiva	ME	HVR
Filme Stretch	ME	HVR
Filme Stretch	ME	HVR
Filme Stretch	ME	HVR
Fita Ribbon	ME	HVR
Fita Ribbon	ME	HVR
Pallet de Madeira	ME	HVR
Pallet de Madeira 100x120	ME	HVR
Pallet de Madeira 103x120	ME	HVR
Açúcar	MP	HVR
Açúcar Cristal	MP	NIDALA
Açúcar Mascavo	MP	HVR
Aroma Doce Pure Circle	MP	HVR
Cafeína Anidra	MP	HVR
Ciclamato de Sódio	MP	HVR
Fosfato de Potássio Monobásico	MP	HVR
Subst. Orgânica Isolada Cafeína Natural	MP	HVR

Nas notas fiscais emitidas pela HVR Concentrados da Amazônia Ltda consta indicado: “Produzido na Zona Franca de Manaus, Produto Elaborado com Matéria-Prima de Produção Regional, de Acordo com o Decreto 1435/75 e Artigo 95, Item III do RIPI/2010”.

Já nas notas fiscais emitidas pela Nidala da Amazônia Ltda consta: “Isento de IPI, *conf. Decreto 4.544/2002, art. 69, inciso II, produzido na Zona Franca de Manaus*”, sendo que, as cartas de correção de algumas dessas notas fiscais inclui a informação “*Produto Elaborado com Matéria-prima de produção regional, de acordo com o art. 95, item III do RIPI/2010*”. Outras notas da Nidala indicam “*Produto Elaborado com Matéria-Prima de Produção Regional, de Acordo com o Artigo 95, Item III do RIPI/2010 e Isento de IPI conforme Decreto 7.212/2010, artigo 81, inciso II, produzido na Zona Franca de Manaus*”. As cópias das notas fiscais foram anexadas aos autos às fls. 243/360, ano 2010; fls. 361/510, ano 2011; e, 511/604, ano 2012.

Feitas essas breves considerações, passa-se de plano ao mérito do recurso.

a) do benefício previsto no art. 95, III, do RIPI/10 (base legal no art. 6º do DL 1.435/1975):

Defende a recorrente o direito ao crédito relativo à aquisição de insumos isentos classificados na posição 2106.9010 Ex 01 da NCM - “*preparação composta, não alcoólica (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02*”, adquiridos das empresas HVR Concentrados da Amazônia Ltda. e Nidala da Amazônia Ltda.

Afirma que no caso dos produtos adquiridos na HVR, a Portaria Suframa nº 175/2006 e a Resolução Suframa nº 086/2010, comprovam a aprovação do Processo Produtivo e a concessão do direito ao gozo dos incentivos previstos no art. 6º, do Decreto-lei nº 1.435/75 e que em todas as notas fiscais emitidas consta expresso que o insumo por ela vendido é produzido na Zona Franca de Manaus e que se trata de produto elaborado com matéria prima de produção regional, de acordo com o § 1º do art. 6º do DL nº 1435/75 e art. 237 do RIPI/2010, não podendo o Fisco glosar o crédito do IPI com fundamento em suposições e aferições indiretas quanto ao emprego ou não de matérias-primas de produção regional, sendo imperativa a verificação *in loco*, uma vez que atinge o adquirente de boa-fé.

Pois bem. Quanto ao direito ao crédito isento de que trata o art. 6º, § 1º, do DL nº 1.435/1975, entendo que a recorrente não tem direito por força da disposição expressa do próprio dispositivo.

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

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. 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).

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

Administração da SUFRAMA (CAS), de projetos da empresa produtora do insumo passível de isenção nas vendas para o território nacional.

Não se trata de isenção subjetiva e sim de um benefício regional visando o desenvolvimento urbano da região Norte do território nacional, concessão fiscal esta em consonância com o parágrafo único do artigo 176 do Código Tributário Nacional (CTN), assim redigido:

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

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

Neste contexto, vejamos o que preceitua o Regulamento do IPI - RIPI/2010, em seu art. 95, III, *in verbis*:

Art. 95. São isentos do imposto:

I - (...)

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).

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

Dentre as provas colacionadas a justificar o direito ao crédito a que alude o art. 6º do DL 1.435/75, trouxe a recorrente cópias da Portaria SUFRAMA nº 175/2006 e da Resolução SUFRAMA nº 086/2010 (fls. 721/724), que aprovou o projeto industrial da empresa HVR, na Zona Franca de Manaus, na forma do Parecer Técnico de Projeto nº 47/2010-SPR/CGPRI/COAPI, para produção de CONCENTRADO, BASE E EDULCORANTE PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, para o gozo dos incentivos fiscais previstos no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, “*para o produto constante do art. 1º desta Resolução, desde que seja elaborado na região da Amazônia Ocidental, com matérias-primas processadas a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (Amazônia Ocidental)*”.

Com isso a recorrente comprovou um dos pré-requisitos previstos para usufruir da isenção, qual seja, possuía projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA. Porém é importante ressaltar que além do Decreto-Lei nº 1.435/75 e do art. 95, III do RIPI/2010, as portarias da SUFRAMA, também deferiram o benefício sob a condição da utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

A recorrente entende que esse vocábulo “regional” tem o significado e interpretação que já teria sido chancelada pela própria SUFRAMA. No entanto, a SUFRAMA não reconheceu *a priori* o direito subjetivo à isenção, pois esse direito depende de uma conduta futura da requerente, consistente no cumprimento de requisitos legais, os quais não poderiam ser aferidos pelo Conselho de Administração da Suframa por ocasião da emissão da portaria ou da resolução autorizativa do projeto.

No caso, consta do Auto de Infração, que a relação dos insumos utilizados na elaboração dos produtos pelos fornecedores HVR e NIDALA, extraída das DCI [Declaração para Controle de Internação] e DCR-e [Demonstrativo do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação] constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal e consolidada no relatório anexo denominado NOTAS NIDALA E HVR, produzidos na Amazônia Ocidental, se refere, na sua maior parte, a materiais de embalagem ou transporte [caixa de papelão, divisória de papelão, etiqueta auto-adesiva, filme stretch, fita ribbon, pallet de madeira], não se enquadrando no conceito de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional. Os demais insumos [açúcar, aromas, cafeína, ciclamato de sódio e fosfato de potássio] são claramente produtos/insumos industrializados, não se tratando, pois, de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal.

Frise-se que não há previsão para a apropriação de créditos, a não ser quando se tratar de produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária.

É de se também considerar que o art. 111, II, do CTN⁴, traz que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre, entre outros, suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção. E a lei, no caso, menciona expressamente produto elaborado com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, que não se confunde com produto elaborado com matéria-prima processada [portanto, produto industrializado] a partir de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal.

No mesmo sentido do entendimento manifestado no presente voto, reproduz-se, a seguir, o entendimento substanciado o Acórdão 3301-003.006, da 1ª Turma Ordinária, de relatoria do Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, proferido nos autos do Processo nº 10830.727.274/2012-72, da mesma empresa. Oportuna a transcrição:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

IPI. CRÉDITOS DE PRODUTOS ISENTOS. ZFM. ART. 82, III, DO RIPI/2002.

A isenção prevista no art. 82, inc. III, do RIPI/2002 é condicionada a que os produtos sejam fabricados com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional. Só nessa condição também é que o adquirente dos produtos isentos, podem apropriar-se dos créditos fictos conforme autorizativo do art. 175 do RIPI/2002. Os insumos AÇÚCAR MASCADO e CAFEÍNA não se encaixam no conceito de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, pois tratam-se de produtos industrializados.

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

⁴ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

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

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

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

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

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

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

(…)

(Acórdão nº 3402-005.292 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo nº 10320.721286/2015-96, Rel. Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Sessão de 19 de junho de 2018).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

(…)

CREDITAMENTO "FICTO" NAS AQUISIÇÕES DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. CONDICIONANTE. PRODUTOS ELABORADOS COM MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL.

Somente 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, dão direito ao estabelecimento industrial adquirente ao creditamento do IPI como se devido fosse, não estando aí contemplados, portanto, os produtos elaborados com insumos que já sofreram um processo de industrialização, como os utilizados na fabricação de concentrados para refrigerantes (art. 175, c/c art. 82, do RIPI/2002). (Processo nº 10320.000824/2010-09, Acórdão nº 9303-006.987 – 3ª Turma, Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 14 de junho de 2018)

Está correto, portanto, o entendimento da Fiscalização e da decisão recorrida, pois, nos termos do § 1º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 “os produtos a que se refere o *"caput"* deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse”. 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. 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.

Portanto, nego provimento ao recurso nesse ponto.

b) das glosas dos créditos de IPI nas aquisições de insumos isentos oriundos da empresa Nidala da Amazônia Ltda:

O Recurso Voluntário da recorrente apresenta tópico específico quanto ao correspondente assunto, concernente à questão do direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos oriundos da empresa Nidala da Amazônia Ltda, situada na ZFM, em que ela destaca a existência de repercussão geral pendente de apreciação pelo STF no RE nº 592.891-SP.

Destaca-se que a base legal da isenção relativa aos produtos adquiridos da NIDALA é o art. 69, inc. II, do RIPI/2002. Não há controvérsia quanto a esse fato nos autos. A manutenção do crédito do IPI é efetuada pelo contribuinte com base "em entendimentos do Supremo Tribunal Federal".

Pois bem. 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.

Veja-se a ementa do julgado:

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.

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.

Tal decisão tornou-se definitiva no âmbito judicial⁵.

Por sua vez, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu a Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME e incluiu o referido tema na lista de dispensa de contestação e recursos daquela Procuradoria, com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

1.20. Creditamento de IPI

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

Resumo: O STF, julgando o tema 322 de Repercussão Geral, firmou a tese de que "há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT."

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

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

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

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

Precedente: RE nº 592.891/SP (tema 322 de Repercussão Geral)

Mencionada Nota Explicativa foi, ainda, remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, de forma a vincular as atividades da RFB ao entendimento judicial desfavorável em comento.

Na esfera deste Colegiado, o art. 62, §2º, do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Regimento Interno do CARF (RICARF), determina a reprodução pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil.

Ainda, a decisão proferida no âmbito dos tribunais superiores com repercussão geral reconhecida, "*será aplicada no território nacional a todos os processos individuais ou coletivos que versem sobre idêntica questão de direito*", conforme preconiza o §2º do art. 987 do CPC.

Dessa forma, em razão de vinculação deste Colegiado ao referido julgamento judicial, há de se aplicar aos presentes autos aquele julgado, para permitir o creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM).

No mesmo sentido, já se manifestou a CRSR, no Acórdão nº 9303-012.271, de relatoria da IlustrE Conselheira Tatiana Midori Migiyama, exarado no processo administrativo nº 10830.727.274/2012-72, - referente a Auto de Infração lavrado contra a mesma empresa,

⁵ Trânsito em julgado em 18/02/2021, conforme consulta processual no sítio do STF. Link <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2638514&numeroProcesso=592891&classeProcesso=RE&numeroTema=322>

relativo a glosa de insumos adquiridos da empresa NIDALA e na mesma sistemática de crédito de IPI – cujas cópias das principais peça foram juntados para subsidiar o presente lançamento. Oportuno a transcrição da ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

CREDITAMENTO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 DO STF.

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".

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

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

Nestes termos, é de se prover o Recurso Voluntário neste tópico, para reconhecer o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos da empresa Nidala da Amazonia Ltda, junto à Zona Franca de Manaus, sob o regime de isenção, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP.

IV - Da exigência de juros sobre a multa de ofício exigida no auto de infração:

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

Súmula CARF nº 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.

V – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, dando-lhe parcial provimento para reconhecer o direito ao creditamento de IPI relativo ao insumo adquirido da empresa Nidala da Amazonia Ltda, junto à Zona Franca de Manaus, sob o regime de isenção, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, no percentual correspondente à alíquota constante da TIPI para o insumo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green

Fl. 18 do Acórdão n.º 3302-013.227 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.720721/2014-24

Declaração de Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro

Peço vênia à Ilustre Relatora, a despeito de seu brilhante voto, para discordar em relação ao tratamento que foi dispendido às aquisições das duas fornecedoras – HRV e Nidala, ambas da Zona Franca de Manaus, especialmente quanto ao resultado no julgamento do Tema 322, pelo Supremo Tribunal Federal, através do RE 592.891-SP.

Para sustentar respectiva divergência, é necessário voltarmos ao conteúdo do auto de infração, que em sua conclusão expressamente aduz:

No processo administrativo 10830.727.274/2012-72, constatou-se que no período de 2006 a 2009 os estabelecimentos fornecedores de XAROPES CONCENTRADOS (NCM 2106.90.10 Ex 01) - NIDALA DA AMAZONIA LTDA CNPJ 04.930.553/0001-02 e HVR CONCENTRADOS DA AMAZONIA LTDA - CNPJ 07.847.552/0001-89, não cumpriram os requisitos exigidos no artigo 6º do Decreto Lei 1435/75, pois, não utilizam matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, na fabricação dos referidos xaropes. Constatou-se que em Relação a NIDALA sequer havia projeto industrial aprovado pela SUFRAMA;

No presente exame, que abrangeu o período de 2010 a 2012, constatamos que o estabelecimento industrial prosseguiu adotando o mesmo procedimento de se creditar do IPI como se devido fosse, em relação às aquisições de XAROPES CONCENTRADOS (NCM 2106.90.10 Ex 01) junto à NIDALA e HVR. Da mesma forma que o procedimento fiscal anterior, CONSTATAMOS igualmente, que os fornecedores sediados na Zona Franca de Manaus não cumpriram os requisitos exigidos pelo artigo 6º do Decreto-Lei 1435/75, pois, não utilizaram Matéria Prima Agrícola e Extrativa Vegetal de Produção Regional na fabricação dos referidos xaropes concentrados. Em relação à empresa NIDALA, não identificamos a existência de projeto industrial aprovado pela SUFRAMA.

Com base no princípio constitucional da não-cumulatividade INEXISTE direito ao crédito de IPI em operações desoneradas do imposto (inclusive isentas);

O benefício fiscal previsto no artigo 6º do Decreto-Lei 1435/75 deve ser interpretado de forma literal nos termos do CTN (artigo 111), sendo vedada a interpretação extensiva ou qualquer outro princípio de hermenêutica que termine por ampliar o alcance da isenção;

A expressão "Matéria-Prima Agrícola e Extrativa Vegetal" limita-se apenas aos produtos obtidos diretamente das atividades agrícolas e extrativas, sendo vedado ao intérprete, a ampliação do conceito para abranger insumos industrializados;

O benefício fiscal previsto no artigo 6º do Decreto-Lei 1435/75 tem caráter objetivo, ou seja, é destinado a produtos, portanto, independe de Ato Concessório específico da Administração Tributária para sua fruição, basta apenas o cumprimento dos requisitos previstos no Decreto-Lei. A aprovação de projeto industrial junto ao Conselho de Administração da SUFRAMA é um dos requisitos exigidos para fruição do benefício fiscal;

Por tudo o que foi exposto, concluímos que o crédito de IPI, calculado como se devido fosse, nas aquisições de XAROPES CONCENTRADOS, desonerados do IPI, junto às empresas NIDALA E HVR, no período de 2010 a 2012, é INDEVIDO.

Do conteúdo explicativo do auto de infração podemos extrair que a fiscalização endereçou o mesmo entendimento para os dois fornecedores envolvidos no caso concreto: HVR e Nidala, ambos da Zona Franca de Manaus, descumpriram requisitos dispostos no artigo 6º, do Decreto-lei 1.435/1975, para fruição do benefício fiscal da isenção, concedido de forma

constitucional e infraconstitucional com objetivo de fomentar ainda mais as operações daquela região.

Contudo, no voto proferido pela Ilustre relatora, há uma diferenciação no julgamento das duas operações: para as aquisições da Nidala, é aplicado o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, no Tema 322, sob o RE nº RE 592.891-SP, com integral provimento aos créditos de IPI dessa operação; ao passo que, para as aquisições da HVR, a relatora entendeu que não foram cumpridos os requisitos da norma supramencionada, em razão da não utilização de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, e, portanto, não haveria que se falar em benefício, tão menos em direito ao aproveitamento de crédito – por inexistência de dispositivo legal para tanto.

Com a devida vênia, não vislumbro no caso concreto razões para tratarmos as fornecedoras de forma diferente, especialmente para aplicação ou não da tese fincada pelo STF, porque todo conteúdo do auto de infração, as provas colacionadas no processo administrativo fiscal, e toda *ratio* das decisões intermediárias ali contidas, endereçam um único entendimento para ambos fornecedores: ambos descumpriram os requisitos necessários dispostos no artigo 6º, do Decreto-lei 1.435/1975, para fruição do benefício fiscal, **e ambos são situados na Zona Franca de Manaus.**

Nesse sentido, **em nada se diferencia a aplicabilidade do resultado do Tema 322, do Supremo Tribunal Federal**, que firmou 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.”

A razão de decidir utilizada pela Suprema Corte reside i) na determinação de que a isenção concedida às operações oriundas da Zona Franca de Manaus não podem ser tratadas como isenções comuns, mas sim como uma isenção que atende muito mais do que um mero benefício regional, especialmente em razão da motivação da existência da Zona Franca de Manaus em correlação ao desenvolvimento do restante do país; ii) o requisito para aplicabilidade da tese é simplesmente aquisição de insumos, matéria-prima e material de embalagem de fornecedores situados à Zona Franca de Manaus, sob o regime de isenção, considerado o **comando constitucional** de previsão de incentivos regionais.

Nesse sentido:

Nessa esteira, o tema em exame está a exigir desta Suprema Corte olhar igualmente sensível às particularidades e consequências que envolvem créditos do IPI decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos da Zona Franca de Manaus. E, exatamente por se tratar, consoante já asseverado, de caso líder, **cujo elemento de distinção é a região denominada Zona Franca de Manaus – a qual se qualifica pelo constitucional comando de incentivo ao desenvolvimento -, submetida a regime jurídico especialíssimo e não permanente, modelo exclusivo na federação brasileira, de inestimável relevância para a República, é imperioso, a meu juízo, emprestar à espécie solução consentânea com as particularidades de que se reveste.** A máxima de Aristóteles de que “devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”, bem como o magistral discurso Oração aos Moços 5 de Rui Barbosa, no sentido de que a “regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem”, conduzem em percurso retilíneo à inferência de que não comportam dois fenômenos essencialmente díspares idêntica e geral solução, sem que se incorra em contradição lógica.

(...)

Assim, esta isenção em especial não pode ser tratada, conforme os comandos da Constituição, como isenção comum, pois diz respeito a uma área de incentivos fiscais com posição diferenciada pela própria Constituição. “A diferenciação da Zona Franca de Manaus, no que se refere a benefícios fiscais, deve-se a sua diferença geográfica e econômica. Sendo ela, de fato, diferente por razões geográficas e econômicas, deve ser tratada, de direito, de modo diferente, para que, um dia, possa ficar, de fato, igual e, a partir de então, ser submetida a regras iguais. Em suma, sendo diferente, ela precisa de regras diferentes que possam promover a sua igualdade”, assevera Humberto Ávila na obra citada.

(...)

Desse modo, o constituinte – atento para a realidade brasileira e para a carência da região amazônica -, manteve o tratamento fiscal diferenciado para Zona Franca de Manaus, reconhecendo a necessidade de uma sistematização própria: os incentivos fiscais para esta área devem ser potencializados em prol do desenvolvimento da região e, com isso, da nação como um todo. Logo, a interpretação dos benefícios fiscais direcionados para Zona Franca é ampla, ou seja, o mais abrangente possível para neutralizar as desigualdades existentes. O artigo 40 do ADCT não beneficiou a Zona Franca de Manaus com uma mera formalidade, como asseverou esta Corte Constitucional na ADI nº 2348. A Zona Franca de Manaus “é, na verdade, um nome que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com os seus incentivos fiscais, conforme trecho do voto do Ministro Marco Aurélio neste julgado do Supremo. Nessa linha, a interpretação apropriada, à luz da Constituição como um todo - o ordenamento jurídico é um sistema, nas lições de Canaris¹⁶, o que pressupõe unidade, equilíbrio e harmonia, conforme magistério doutrinário do Ministro Luís Roberto Barroso¹⁷ ao refletir sobre o princípio da unidade da Constituição -, é aquela que procura dar máxima efetividade aos incentivos fiscais direcionados para a potencialização do desenvolvimento da Zona Franca de Manaus.

Nos próprios autos, inclusive, podemos verificar que a Resolução 086/2010 concede os benefícios à fornecedora HVR, **considerando matérias processadas a partir de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional:**

*“Art. 1º APROVAR o projeto industrial de ATUALIZAÇÃO da HVR –
CONCENTRADOS DA AMAZÔNIA LTDA, na Zona Franca de Manaus*

*Art. 2º Conceder o gozo dos incentivos fiscais previstos no artigo 6º do
Decreto-Lei n 1.435, de 16 de dezembro de 1975, para o produto constante no
Art. 1º desta Resolução, desde que seja elaborado na região da Amazônia
Ocidental, com matérias-primas processadas a partir de matérias-primas
agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (Amazônia Ocidental),
sempre que empregado como matéria-prima na industrialização de produtos,
em qualquer parte do País.” (grifamos)*

Não identifiquei razão suficiente para realização de um distinguishing no cotejo entre caso concreto e a decisão proferida no Tema 322, do STF, especialmente sob repercussão geral - das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, de observância obrigatória neste Tribunal Administrativo, em razão do disposto no artigo 62, §2º, do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Regimento Interno do CARF (RICARF).

E, por entender não haver diferença entre as operações autuadas, não vejo razão pela qual aplicar o entendimento fincado pelo STF no RE 592.891 somente às aquisições da empresa Nidala, devendo também, ser considerado para as aquisições da HVR, com reconhecimento integral do direito aos créditos – e reforma da glosa, de ambas fornecedoras.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro