



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10950.000026/2010-52
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-003.323 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2014
Matéria IPI crédito glosado
Recorrente SPAIPA S/A INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 10/01/2005 a 31/05/2008

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA. EFICÁCIA.

A coisa julgada formada em mandado de segurança coletivo só alcança os substituídos domiciliados no âmbito territorial do órgão judiciário que proferiu a decisão.

DECISÕES DO STF. APLICABILIDADE.

À luz do art. 62-A do RICARF, o RE 212.484 tornou-se inaplicável no âmbito do CARF desde a decretação da repercussão geral no RE 592.891.

CRÉDITOS. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não existe amparo legal para a tomada de créditos fictos de IPI em relação a insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67.

CRÉDITOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

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

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas dos créditos fictos de IPI

provenientes de aquisições da Amazônia Ocidental efetuadas pela fiscalização a partir de 11/12/2007, inclusive. Sustentou pela recorrente o Dr. Antonio Carlos Garcia de Souza, OAB/RJ 48.955 e pela Fazenda Nacional a Dra. Bruna Garcia Benevides.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência pessoal do contribuinte em 07/01/2010, lavrado para exigir o crédito tributário relativo ao IPI, multa de ofício e juros de mora, em razão da falta de recolhimento do imposto detectada após a glosa de créditos indevidos nos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2005 e outubro de 2009.

Segundo o termo de verificação fiscal de fls. 14/16, o contribuinte adquiriu matéria-prima com isenção do IPI da empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, localizada na Zona Franca de Manaus, tendo se apropriado do crédito com a alíquota de 27%. Além disso, a empresa teria se apropriado indevidamente de crédito de IPI no mês de setembro de 2008, pois o saldo credor apurado no mês de agosto de 2008 teria sido de R\$ 106.405,49 (fl. 42) e não de R\$ 142.629,92 (fl. 41). Foi glosada a diferença de R\$ 36.224,43. Informou a fiscalização que a empresa ajuizou ação declaratória nº 2002.70.00.071380-5, sendo que o Acórdão do TRF da 4ª Região autorizou o crédito em relação aos insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, após a ocorrência do trânsito em julgado da decisão (fls. 43/58). Ao tempo da autuação a ação continuava pendente de julgamento de recurso no STJ.

Em sede impugnação o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:

1) o valor lançado no auto de infração está extinto por força da coisa julgada formada no mandado de segurança coletivo nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, onde fora reconhecido o direito dos fabricantes não estornarem o crédito de IPI decorrente das aquisições de matéria prima isenta da Zona Franca de Manaus. Os valores ora exigidos não têm nenhuma relação com a ação declaratória nº 2002.70.00.071380-5, pois esta se refere apenas ao crédito pelas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, não tributados e imunes, em relação ao período de outubro de 1992 até novembro de 2002; 2) os dispositivos que fundamentam o lançamento não determinam a glosa dos créditos relativos a insumos isentos e a recorrente tem direito a esses créditos em razão do princípio da não-cumulatividade; 3) o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 concedeu o direito ao crédito decorrente da aquisição de concentrado isento; e 4) o valor de R\$ 36.224,43, creditado no mês de setembro de 2008, está correto, pois decorre de pagamento a maior realizado pelo contribuinte em 13/08/2008. O erro consistiu em ter recolhido o imposto considerando a apuração decenal, quando deveria ter sido mensal.

A 2 Turma da DRJ - Ribeirão Preto, por meio do Acórdão nº 29.376, de 2 de junho de 2010, manteve o lançamento. Ficou decidido o seguinte:

- 1) não existe concomitância entre o processo administrativo e a ação declaratória nº 2002.70.00.071380-5, pois esta se refere ao direito ao crédito de IPI pelas aquisições de insumos imunes, não tributados e sujeitos à alíquota zero, ao passo que o auto de infração glosou o crédito de IPI pelas aquisições de matéria-prima isenta;

- 2) a coisa julgada no mandado de segurança coletivo não beneficia a recorrente porque o pedido foi específico para que o direito ao crédito fosse reconhecido em relação à matéria-prima isenta adquirida de fornecedor na ZFM para a industrialização de refrigerantes do código 2202.90 da TIPI/88. O exame das DIPJ apresentadas pela recorrente revelam que só foram realizadas operações com produtos dos códigos 2202.10 e 7010.90 das TIPI 2002 e 2006. A matéria-prima adquirida da ZFM não foi utilizada na fabricação de produtos classificados na posição especificada no mandado de segurança;
- 3) de acordo com o Decreto nº 2.346/97, somente declarações de inconstitucionalidade proferidas no controle concentrado são passíveis de aplicação no julgamento administrativo de primeira instância;
- 4) o princípio da não-cumulatividade não autoriza o crédito do imposto, pois um princípio constitucional de índole programática não é apto a criar relações jurídicas materiais de ordem subjetiva;
- 5) o art. 153, § 3º, II, da Constituição estabelece que somente existe direito ao crédito se houver cobrança do imposto nas operações anteriores;
- 6) em relação ao RE nº 214.484, o STF mudou seu entendimento nos RE nº 353.657, 370.682, 444.267 e 372.005;
- 7) a recorrente não faz jus ao benefício do art. 1º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.435/75 porque a Resolução SUFRAMA nº 387/93, que aprovou o projeto industrial de atualização da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda para a produção de concentrados, reconheceu apenas os benefícios fiscais previstos no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67;
- 8) dos documentos trazidos com a impugnação é possível afirmar que há aprovação de projeto pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, nos termos do art. 82, III do RIPI/2002, somente a partir da Resolução nº 298/2007, baixada com base no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007;
- 9) mesmo que a conclusão do item anterior seja passível de reparos, a análise do Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 comprova que a Recofarma Indústria do Amazonas Ltda não utiliza no concentrado de sabor cola matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exceto a semente de guaraná que só compõe o concentrado de guaraná;
- 10) não há previsão legal ou regulamentar para escriturar pagamentos indevidos a crédito no livro de IPI. Pagamentos indevidos devem ser objeto de pedido de restituição concomitante com declaração de compensação.

Regularmente notificado do Acórdão de primeiro grau em 06/08/2010 (fl. 781), o contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 782/806, alegando, em síntese, o seguinte:

- 1) os dispositivos legais e regulamentares indicados na autuação não estabelecem que o crédito pela aquisição de produtos isentos deva ser glosado;

- 2) tem direito ao crédito do IPI como se devido fosse, nos termos do art. 1º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.435/75, pois a Resolução do CAS nº 387/93 reconheceu esse benefício à Recofarma. Da mesma forma, a Declaração do Superintendente da SUFRAMA reconheceu que a fornecedora do concentrado faz jus ao benefício previsto no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 e que esse benefício fora concedido pela Resolução nº 387/93;
- 3) a competência para aprovação de projetos é da SUFRAMA, a teor do art. 6º, §1º do Decreto-Lei nº 1.435/75. Se a autoridade administrativa discorda do ato do órgão competente sobre o direito da Recofarma ao benefício, ela deveria obter a sua revogação perante a própria SUFRAMA e não apenas desrespeitá-lo;
- 4) está amparada pela coisa julgada material formada no mandado de segurança coletivo nº 91.0047783-4, que assegurou aos integrantes da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola o direito de se creditarem do IPI relativo à aquisição de insumo isento, adquirido de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus;
- 5) ao contrário do afirmado na decisão recorrida, os insumos adquiridos com isenção foram empregados na fabricação dos mesmos refrigerantes mencionados no mandado de segurança. O que houve é que o mandado de segurança foi ajuizado quando estava vigente a TIPI/88, na qual os refrigerantes eram classificados sob o código 2202.90, e os fatos geradores objeto deste processo ocorreram quando da vigência das tabelas de 2002 e de 2006, nas quais os refrigerantes passaram a ser classificados sob o código 2202.10.00;
- 6) em caso idêntico ao deste processo o Ministro Cezar Peluso, nos autos da Reclamação nº 7.778, reconheceu expressamente a existência e a aplicabilidade da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 à associada da AFBCC situada em Ribeirão Preto e deferiu a liminar pleiteada para suspender a execução fiscal e o respectivo processo administrativo ajuizados para exigir o IPI decorrente da glosa do referido crédito;
- 7) o STF já reconheceu o direito ao crédito pelas aquisições isentas da Zona Franca no RE nº 212.484. Os RE nº 353.657 e 370.682 não trataram de insumos isentos. No RE nº 504.423 o Ministro Cezar Peluso fez distinção entre isenção subjetiva regional e as demais hipóteses de desoneração do IPI, ressaltando que permanece hígido o entendimento adotado no RE nº 214.484, quanto às aquisições provenientes da Zona Franca de Manaus;
- 8) ao contrário do afirmado na decisão recorrida, as decisões plenárias do STF vinculam o órgão administrativo de julgamento, a teor do art. 26-A, § 6º, I do Decreto nº 70.235/72, introduzido pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Mesmo antes dessa inovação promovida pela Lei nº 11.941/2009, a jurisprudência administrativa já adotava as decisões plenárias do STF, conforme acórdãos da CSRF, cujas ementas foram transcritas;
- 9) diante da existência de orientação do órgão máximo de julgamento administrativo, não cabe a imposição de multa sobre o crédito tributário, a teor do art. 76, II, “a” da Lei nº 4.502/64;
- 10) no tocante ao crédito de R\$ 36.224,43, a decisão recorrida desconsiderou o fato desse valor ser oriundo de uma operação escritural resultante da alteração da forma de apuração do IPI. A recorrente observou a regra de apuração decenal no confronto de débitos e créditos e apurou imposto a pagar. Houve alteração legislativa superveniente ao recolhimento com força retroativa (arts. 7º e 22 da Lei nº 11.774/2008). Tendo sido obrigada a refazer sua escrita para observar o critério mensal, resultou que não havia

imposto a pagar, mas sim saldo credor. Assim é legítimo o direito de lançar esse valor a crédito na escrita fiscal.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de fls. 810 a 840, assim resumidas:

- 1) não tem fundamento a alegação de falta de motivação para a glosa, pois os dispositivos legais indicados no auto de infração para fundamentar a exigência se reportam à forma de apuração do crédito básico. Obviamente se o contribuinte não os observou, acabou por afrontá-los, sujeitando-se ao lançamento de ofício;
- 2) o princípio da não-cumulatividade não autoriza o crédito do IPI como se devido fosse, quando a operação anterior é desonerada do imposto, pois da leitura do art. 153, IV, § 3º da CF/88 e do art. 49 do CTN resulta que a técnica adotada para o IPI consiste no confronto do imposto creditado pelas aquisições com o imposto debitado pelas saídas. Inexistindo imposto na entrada, em face da desoneração da operação, não há que se falar em crédito para ser abatido com o imposto debitado;
- 3) no RE nº 566.819, Relator Ministro Marco Aurélio, o Plenário do STF adotou o mesmo entendimento para o caso dos insumos não tributados e sujeitos à alíquota zero, firmando posição no sentido do não cabimento do crédito de IPI na aquisição de insumos isentos;
- 4) no RE nº 592.891 o STF reconheceu a repercussão geral da matéria referente ao creditamento de insumos provenientes da ZFM. O motivo para o desmembramento da questão (insumos isentos *versus* insumos provenientes da ZFM) não pode ser outro senão a circunstância de que, para essas espécies de insumos, a própria legislação de regência prevê o creditamento do IPI, conforme art. 175, do RIPI/2002 (matriz legal art. 6º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.435/75);
- 5) a recorrente não faz juz ao benefício do art. 6º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.435/75 porque: (i) o concentrado para o fabrico de Coca-Cola não é elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional e de estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA; e (ii) a fornecedora Recofarma só passou a ter projeto aprovado pelo CAS, nos termos do art. 82, III, do RIPI/2002, a partir da Resolução nº 298, de 11/12/2007, baixada com base no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007. Assim, antes de 11/12/2007 está afastada qualquer discussão sobre creditamento decorrente de aquisições da ZFM em período anterior a 2007;
- 6) não se tratando os autos da excepcional hipótese prevista no art. 175 do RIPI/2002, os fundamentos exarados no julgamento do RE 566.819, amoldam-se, com perfeição, ao caso presente, impondo-se o desprovimento do recurso voluntário;
- 7) a coisa julgada material formada no mandado de segurança coletivo nº 91.0047783-4 não alcança a recorrente, em razão do disposto no art. 2º-A da Lei nº 9.494/90, com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 2.180-35/2001). O contribuinte deixou de comprovar que ao tempo do ajuizamento da ação estava filiado à Associação dos Fabricantes e, além disso, não é domiciliado na área de jurisdição do órgão judiciário prolator da decisão;

- 8) para afastar qualquer dúvida quanto à aplicabilidade do art. 2º - A da Lei nº 9.494/90, cabe registrar que a medida cautelar na reclamação nº 7.778-1/SP, afastando a aplicação do referido dispositivo, precedente invocado pela recorrente, foi cassada em 08/06/2011, e negado seguimento à reclamação, tendo como fundamento as limitações impostas pela Lei nº 9.494/90 (DJE nº 124, divulgado em 29/06/2011);
- 9) não existe amparo legal ou regimental para o contribuinte escriturar a crédito no livro de IPI valores que deveriam ser objeto de pedido de restituição ou de declaração de compensação.

Por meio da Resolução 3403-000.362, o julgamento foi convertido em diligência à repartição de origem a fim de que o contribuinte fosse intimado a comprovar que integrou a relação de substituídos apresentada pela Associação dos Fabricantes quando do ajuizamento do mandado de segurança coletivo nº 91.0047783-4.

Os autos retornaram com os documentos de fls. 3789 a 3917.

Com base no art. 62-A do Regimento Interno o julgamento foi sobrestado em face da repercussão geral decretada no RE 592.981.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

Embora uma das questões objeto do recurso esteja sob o crivo do Supremo Tribunal Federal, com o advento da Portaria MF 545, de 18 de novembro de 2013, foram revogados os §§ 1º e 2º do art. 62-A do Regimento Interno. Por tal razão, este processo foi devolvido a este relator para inclusão em pauta.

Considerando que recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade, dele se toma conhecimento.

Conforme se pode verificar nas notas fiscais acostadas aos autos, a fornecedora dos insumos, Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., informou nas notas fiscais de sua emissão que os concentrados para a produção de refrigerantes eram isentos por força dos arts. 69, incisos I e II e 82, inciso III, do RIPI/2002. O que significa que o fornecedor valeu-se não só da **isenção** para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67; mas também da **isenção** prevista para produtos industrializados na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

É incontroverso nos autos que não existe concomitância de objetos entre este processo administrativo e a ação ordinária 2002.70.00.071380-5, pois o processo judicial versa sobre o direito ao crédito de IPI em relação às aquisições de produtos imunes, não-tributados e sujeitos à alíquota zero, conforme se pode comprovar pela leitura do pedido à fl. 542, *in verbis*:

"(...), quando deverá ser julgado procedente o pedido, para declarar a existência de relação jurídica entre as Autoras a União Federal, reconhecendo às primeiras o direito de escriturarem em suas contas os créditos adquiridos dos insumos contemplados pela alíquota zero , Imunidade e não

tributados de outubro de 1992, até os dias atuais, com a alíquota de saída de seus produtos, uma vez que a Constituição de República, através do art . 153, II, § 3º lhe concede tal direito;(...)"

(Os grifos são do original)

Contudo, a defesa alegou que seu direito à isenção está amparado por decisão judicial transitada em julgado no mandado de segurança coletivo impetrado pela Associação dos Fabricantes, enquanto que a decisão de primeira instância e a Procuradoria da Fazenda Nacional contestam essa afirmação.

A DRJ entendeu que a decisão judicial é inaplicável à recorrente porque os concentrados foram utilizados na fabricação de produtos diferentes daqueles especificados no mandado de segurança. Já a Fazenda Nacional entende que a eficácia da decisão proferida naquela ação coletiva restringe-se aos associados localizados sob a jurisdição territorial do órgão judiciário perante o qual foi interposta.

Nas fls. 543/561, verifica-se que o objeto da ação coletiva foi o reconhecimento do direito dos associados **" (...) não serem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria-prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado - código 2106.90 da TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIPI), (...)"**.

Sendo assim, cabe analisar a aplicabilidade dessa decisão ao caso concreto.

A DRJ entendeu por sua inaplicabilidade porque no período fiscalizado o estabelecimento produziu refrigerantes fabricados em outros códigos da TIPI, diferentes do código 2202.90, mencionado no pedido do mandado de segurança.

Não tem razão a DRJ, pois a ação coletiva foi proposta em 1991, na vigência da TIPI aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23/12/1988, na qual os refrigerantes produzidos pelos fabricantes se classificavam na posição 2202. Os fatos geradores objeto do presente lançamento ocorreram entre 2005 e 2009, quando estavam em vigor as Tabelas de Incidência aprovadas pelos Decretos nº 4.542, de 26/12/2002 e 6.006, de 28/12/2006, por meio das quais os refrigerantes passaram a ser classificados sob o código 2202.10. Tratam-se dos mesmos produtos que na época do ajuizamento da ação eram classificados sob o código 2202.90 e que nas tabelas seguintes passaram a ser enquadrados no código 2202.10.

No que concerne aos substituídos na ação coletiva, os documentos juntados aos autos com a diligência de fls. 3791/3855, revelam que o contribuinte ora autuado, SPAIPA S/A INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS, é sucessor por incorporação da PARANÁ REFRIGERANTES, que foi uma das fundadoras da Associação de Fabricantes e autorizou a interposição do mandado de segurança coletivo.

Entretanto, tais documentos comprovam que o mandado de segurança coletivo foi impetrado no Rio de Janeiro, exclusivamente em face de atos que viessem a ser praticados pelo Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro.

No caso concreto, o contribuinte, embora sucessor de um dos fundadores da Associação de Fabricantes, está localizado no Município de Maringá-PR, sob a jurisdição de

autoridade administrativa distinta da arrolada no polo passivo do mandado de segurança coletivo.

Portanto, a decisão judicial coletiva é inaplicável à recorrente, pois ela se encontra domiciliada na circunscrição fiscal da DRF-Maringá. A decisão proferida no mandado de segurança coletivo somente beneficia os substituídos domiciliados na circunscrição fiscal da DRF-Rio de Janeiro. Esse entendimento, quanto à inaplicabilidade da decisão coletiva aos associados com domicílio fora do Rio de Janeiro, foi ratificado pelo Supremo Tribunal Federal na Reclamação 7.778-1/SP, em relação à associada localizada na cidade de Ribeirão Preto - SP, cuja decisão foi publicada no DJE nº 124/11, conforme se pode verificar em consulta à página de jurisprudência do STF na internet. (https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE_20110629_124.pdf.)

Também não socorre à recorrente a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pois com no julgamento do RE nº 566.819 o STF reformou seu entendimento quanto ao direito de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos.

Por outro lado, com o reconhecimento da repercussão geral no RE 592.891, a questão do direito ao crédito por aquisições isentas da ZFM se encontra pendente de julgamento pelo STF, o que retira o caráter de definitividade do RE 212.484, impedindo este colegiado de aplicar o art. 62-A do RICARF para estender aquela interpretação ao caso concreto. A decretação da repercussão geral retira o caráter de definitividade do RE 212.484 porque o tribunal pode modificar seu entendimento. Não foi por outro motivo que este colegiado sobrestou o julgamento deste recurso enquanto vigeram os §§ 1º e 2º do art. 62-A do RICARF.

Sendo inaplicáveis ao caso concreto as decisões judiciais proferidas no mandado de segurança coletivo e no RE 212.484, resta analisar se o contribuinte tem direito ao aproveitamento de créditos de IPI com base nas isenções concedidas ao seu fornecedor em Manaus, previstas no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67 e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

A isenção ao IPI dos produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, que foi instituída pelo art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, foi regulamentada pelo art. 69, I e II, do RIPI/2002. Da leitura desses dispositivos legais e regulamentares se constata que não houve previsão expressa do direito ao aproveitamento do crédito ficto. Tendo em vista que nas notas fiscais de aquisição dos concentrados adquiridos com isenção não houve o destaque do imposto, não há direito do contribuinte efetuar o crédito.

A defesa alega que os dispositivos invocados como sustentáculo a autuação não determinam a glosa dos valores. Ora, mas se o direito ao crédito não existe por falta de previsão legal, e o contribuinte tomou o crédito e o escriturou no livro, houve falta de recolhimento do imposto, o que justifica a exigência dos valores que deixaram de ser recolhidos por meio de lançamento de ofício a teor dos arts. 127 e 488 do RIPI/2002.

A defesa pleiteou o reconhecimento desse crédito com fundamento nos mesmos argumentos que estão sob o crivo do Supremo Tribunal Federal no RE 592.891 (art. 153, IV, § 3º da CF/88). Entretanto, os órgãos administrativos de julgamento não podem afastar a aplicação do Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002) para reconhecer um crédito não previsto no DL nº 288/67 porque o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 veda a este colegiado a possibilidade de negar vigência a dispositivo legal de hierarquia igual ou superior a decreto.

Já no que concerne à isenção do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, regulamentado pelo art. 82, III, do RIPI/2002, existe previsão legal expressa para o aproveitamento de crédito ficto no § 1º do art. 6º do Decreto e no art. 175 do RIPI/2002.

Assim, o reconhecimento do direito de crédito pode ser feito na via administrativa, se o contribuinte comprovar o atendimento dos requisitos legais e regulamentares.

Nesse passo, verifica-se que o óbice oposto pela DRJ e sustentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em sede de contrarrazões, consiste na inexistência desse direito até novembro de 2007, pois o benefício só teria sido reconhecido pela SUFRAMA por meio da Resolução CAS nº 298, de 11/12/2007, com base no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007.

Por seu turno, a partir de dezembro de 2007, apesar do benefício ter sido formalmente reconhecido pela SUFRAMA, o direito à isenção e, por decorrência, o direito à tomada do crédito ficto por parte do contribuinte, seriam inexistentes, em face do concentrado sabor Cola não ser produzido com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da região.

Em sua defesa o contribuinte alegou que a Recofarma tem direito ao benefício do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 desde 1993, em razão da Resolução CAS nº 387/93.

As cópias integrais do Parecer Técnico de Projeto nº 88/93 e da Resolução CAS nº 387/93 encontram-se às fls. 1430/1436. O exame desses documentos revela que embora o Parecer Técnico mencione que a intenção da RECOFARMA era a de atualizar seu projeto para a produção de concentrado, base para bebidas, corante caramelo concentrado e eldutorante, com a utilização parcial de matérias-primas regionais (fl. 1432), a Resolução CAS 387/93, de 03/11/1993, aprovou esse pedido de atualização, mas reconheceu apenas o benefício previsto no Decreto-Lei nº 288/67, conforme se pode verificar no excerto a seguir (fl. 1435), *in verbis*:

"(...)

RESOLVE

*1 - APROVAR o projeto Industrial de atualização da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, na Zona Franca de Manaus, na forma do Parecer Técnico nº 088/93 para a produção de concentrado e base para bebida, eldutorante e corante caramelo concentrado, concedendo-lhe, pelo prazo estabelecido no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988, os **benefícios fiscais previstos no Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, regulamentado pelo Decreto nº 61.244, de 28 de agosto de 1967, alterado pelo Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, com a nova redação dada pela Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e legislação complementar pertinente;***

(...)"

A defesa invoca a declaração do superintendente da SUFRAMA emitida cerca de três anos depois da emissão da Resolução nº 387/93, na qual aquela autoridade procurou "emendar" a decisão anteriormente proferida.

Não há como se aceitar essa declaração unilateral do superintendente da SUFRAMA. Se fosse o caso de retificar a resolução anterior, o correto seria a emissão de uma nova resolução pelo CAS - Conselho de Administração da SUFRAMA revogando a anterior. Mas a própria SUFRAMA negou-se a proferir a resolução retificadora, conforme documento de fls. 1440/1441. Embora a declaração do superintendente e o documento de fl. 1440/1441 mencionem o benefício do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, o contribuinte não possui uma resolução do Conselho de Administração da SUFRAMA reconhecendo tal benefício. Tal reconhecimento foi feito unilateralmente em documentos não emitidos com a chancela daquele órgão colegiado e não possuem valor legal para o reconhecimento de isenção e nem para interpretar as decisões proferidas pelo colegiado do CAS.

O reconhecimento de benefícios fiscais é da competência exclusiva do Conselho de Administração da SUFRAMA, a teor do art. 4º do seu Regimento Interno, e não do superintendente do órgão.

As atribuições do Conselho de Administração da SUFRAMA são tão relevantes, que sua composição está estabelecida em lei complementar.

O art. 1º da Lei Complementar nº 68/1991, estabelecia a composição do Conselho de Administração nos seguintes termos:

Art. 1º O Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), autarquia federal instituída pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, passa a ter a seguinte composição:

I - representantes dos Governos dos Estados do Amazonas, Acre, Roraima e Rondônia, bem como os Prefeitos das respectivas capitais;

II - um representante de cada um dos seguintes Ministérios:

a) da Economia, Fazenda e Planejamento;

b) da Agricultura e Reforma Agrária;

c) da Infra-Estrutura;

III - o Secretário do Desenvolvimento Regional da Presidência da República;

IV - um representante da Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República;

V - o Superintendente da Suframa;

VI - o Presidente do Banco da Amazônia S.A. (Basa);

VII - um representante das classes produtoras;

VIII - um representante das classes trabalhadoras (...)

A partir de 14/01/2010 a Lei Complementar nº 68/91 foi revogada pela Lei Complementar nº 134/2010, passando o Conselho de Administração da SUFRAMA a ter a seguinte composição:

2º O Conselho terá a seguinte composição:

I - 10 (dez) Ministros de Estado, definidos em regulamento pelo Poder Executivo;.

II - Governador e Prefeito da capital dos seguintes Estados:

a) Amazonas;

b) Acre;

c) Amapá;

d) Rondônia; e

e) Roraima;

III - Superintendente da Suframa;

IV - Presidente do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES;

V - Presidente do Banco da Amazônia - BASA;

VI - 1 (um) representante das classes produtoras; e

VII - 1 (um) representante das classes trabalhadoras. (...)

Sendo assim, uma decisão proferida por um órgão colegiado com a relevância do Conselho de Administração da SUFRAMA, não pode ser alterada e nem ter seus termos estendidos por interpretação de quem quer que seja. Somente ao CAS, no âmbito de sua competência, caberia fixar em suas próprias resoluções o significado do vocábulo "regional" contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

Sendo assim, há que se concordar com a decisão recorrida e com a Procuradoria da Fazenda Nacional, no sentido de que a recorrente só passou a gozar do direito estabelecido no art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.435/75 (art. 175 do RIPI/2002) a partir de 11 de dezembro de 2007, quando foi aprovada a Resolução CAS nº 298/2007 (fls. 1455/1456).

Entretanto, não se pode concordar nem com a DRJ e nem com a Procuradoria da Fazenda Nacional, quando argumentam que mesmo a partir de dezembro de 2007 o contribuinte não poderia tomar o crédito ficto, em razão do concentrado sabor cola não ser produzido com matérias-primas de produção regional.

A uma porque esse motivo não foi levantado pela fiscalização no termo de verificação fiscal como fato determinante da autuação.

A duas, porque não se sabe de onde a DRJ tirou a informação de que o concentrado sabor cola não leva nenhum insumo de produção regional em sua elaboração. Não existe no processo nada, absolutamente nada que comprove que o concentrado sabor cola não leve em sua formulação algum insumo de produção regional.

E a três, porque no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 (fls. 1446/1453) está escrito com todas as letras que o concentrado para refrigerante sabor cola é elaborado com açúcar cristal produzido na Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueiredo - AM e que o açúcar mascavo é produzido por produtores rurais do interior do Estado do Amazonas.

Assim, há que se reconhecer ao contribuinte o direito aos créditos fictos do IPI em relação às notas fiscais emitidas pela RECOFARMA a partir de 11/12/2007.

Relativamente à glosa do valor de R\$ R\$ 36.224,43, alegou a defesa que se trata de um crédito lançado na escrita em virtude de recolhimento indevido do imposto.

Independentemente do motivo do recolhimento indevido, há que se indagar à defesa: em qual dispositivo legal ou regulamentar existe amparo para tal procedimento?

A resposta é: **em nenhum!**

Os dispositivos que regulam o direito de crédito do IPI se encontram nos arts. 164 a 198 do RIPI/2002, e entre eles não existe nenhum que autorize a tomada do crédito em razão de pagamento indevido do imposto. Portanto, há que ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

Por fim, a defesa pleiteia a exclusão da penalidade com base no art. 76, II, “a” da Lei nº 4.502/64, por ter observado as decisões administrativas que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos.

Embora esse dispositivo legal realmente autorizasse a dispensa da penalidade em relação àqueles que agiram “*(...) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; (...)*”, ele não mais pode ser aplicado porque encontra-se tacitamente revogado desde outubro de 1966.

O art. 2º, § 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, estabelece que a lei posterior revoga a anterior quando regule inteiramente a matéria que tratava a lei anterior.

Ora, no caso concreto, o art. 100, II, do CTN tratou de modo totalmente diferente a dispensa de penalidade em razão da observância de decisões administrativas, passando a exigir que estas possuíssem eficácia normativa.

Considerando a revogação tácita da lei anterior e também a inexistência de lei atribuindo eficácia normativa às decisões mencionadas no recurso, deve ser mantida a penalidade sobre o crédito tributário remanescente neste processo.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas dos créditos fictos de IPI provenientes de aquisições da Amazônia Ocidental efetuadas pela fiscalização a partir de 11/12/2007, inclusive.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

Processo nº 10950.000026/2010-52
Acórdão n.º **3403-003.323**

S3-C4T3
Fl. 10

CÓPIA