



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.002752/2002-74
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.375 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrente SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/06/2002

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. ABRANGÊNCIA TERRITORIAL. JURISDIÇÃO DO ÓRGÃO PROLATOR.

O limite territorial de Mandado Coletivo de Segurança está restrito à jurisdição do órgão prolator, conforme art. 16 da Lei nº 7.347/85, inserido pelo art. 2ºA da Lei nº 9.494/97, sendo irrelevante que o trânsito em julgado tenha-se dado antes desta alteração legislativa, por ter eficácia meramente declaratória (entendimento do STF, consignado no Ag. Reg. na Reclamação nº 7.778/SP, afeta ao MS nº 91.00477834, da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola).

INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO "FICTO" DO IPI. IMPOSSIBILIDADE, SALVO POR EXPRESSA DISPOSIÇÃO LEGAL.

Salvo por expressa disposição legal, não cabe o creditamento "ficto" (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, inclusive os providos da Zona Franca de Manaus, por incompatível com a técnica da não cumulatividade adotada para o imposto, que se dá compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, e art. 49 do CTN).

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Demes Brito (relator), que deu provimento parcial e as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Demes Brito – Relator.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015 – RI-CARF, em face do Acórdão n.º 3302-003.741, de 29 de março de 2017, fls. 3.576 a 3.615, cuja ementa está assim redigida:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 30/06/2002

PRODUTOS ISENTOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO IPI. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

Por ausência de previsão legal, é inadmissível a apropriação, na escrita fiscal do estabelecimento industrial adquirente, de créditos do IPI sobre o valor de aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexistente o montante do imposto cobrado na operação anterior. A apropriação de crédito presumido ou ficto do imposto prescinde de autorização expressa de lei específica, a teor do que dispõe o § 6º do art. 150 da CF/1988, o que não aconteceu com a isenção, instituída no art. 9º do Decreto-lei 288/1967.

INSUMOS ISENTOS PRODUZIDOS NA ZFM COM PROJETO

APROVADO PELO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA SUFRAMA. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS FICTOS DO IPI. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, são insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal do estabelecimento industrial adquirente, localizado fora da ZFM, os créditos presumidos ou fictos do IPI, calculados sobre insumos industrializados na Zona Franca de Manaus (ZFM), por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMO PRODUZIDO COM MATÉRIA-PRIMA DA AMAZÔNIA LEGAL. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS PELO ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE FORA REGIÃO. IMPOSSIBILIDADE.

São beneficiados com a isenção do IPI 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. O descumprimento desses requisitos impede os estabelecimentos industriais adquirentes de creditar-se do crédito presumido do imposto, previsto no art. 6º, § 1º, do Decreto-lei 1.435/1975.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2001 a 30/06/2002

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVA. TRÂNSITO EM JULGADO. FILIADOS DA ASSOCIAÇÃO AUTORA PERTENCENTE A OUTRA JURISDIÇÃO. EXTENSÃO DA COISA JULGADA PARA ALÉM DOS LIMITES TERRITORIAIS DO JUÍZO PROLATOR. IMPOSSIBILIDADE.

1. O art. 2ºA da Lei nº 9.494, de 1997, ao modificar o art. 16 da Lei nº 7.347, de 1985, trouxe a tempestiva limitação geográfica para o provimento judicial, estabelecendo sua força apenas no território do órgão prolator.

2. O fato de o Mandado de Segurança Coletivo ter sido impetrado antes da referida mudança legislativa não tem o condão de mudar os limites territoriais da coisa julgada em sede desta demanda coletiva, isso porque a inovação legal é meramente declaratória, uma vez que os limites da decisão estão diretamente ligados à competência jurisdicional, que já era definida pela Constituição.

IPI. DIREITO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA ISENTA. ZONA FRANCA DE MANAUS. IMPOSSIBILIDADE.

O Supremo Tribunal Federal já entendeu, no passado, pelo direito de crédito de IPI nas aquisições de matérias-primas isentas (RE 212.484), o que chegou a ser estendido às aquisições sujeitas à alíquota zero (RE 350.446), mas este entendimento foi posteriormente alterado, passando a mesma Corte a entender que não há direito de crédito em relação às aquisições não tributadas e sujeitas à alíquota zero (RE 370.682), depois estendendo o mesmo entendimento em relação às aquisições isentas (RE 566.819), de maneira que a jurisprudência atual é no sentido de que nenhuma das aquisições desoneradas dão direito ao crédito do imposto.

Nada obstante o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido existir a Repercussão Geral especificamente em relação à aquisição de produtos isentos da Zona Franca de Manaus ZFM (Tema 322; RE 592.891), isto não equivale ao reconhecimento do direito de crédito, além de que, não pode este Tribunal Administrativo analisar a constitucionalidade das leis (Súmula CARF nº 1).

Conjuntura dos fatos que autoriza a aplicação ao presente caso do entendimento do STF no RE 566.819, visto não haver decisão em contrário no RE 592.891.

Recurso Voluntário Negado.

Devidamente intimada, a Contribuinte apresentou embargos de declaração, os quais foram monocraticamente rejeitados pelo Presidente da 2ª TO/3ª C/3ª S, nos termos do Despacho nº - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 20 de setembro de 2017, fls. 3.674 a 3.679.

A divergência suscitada, conforme alegações da Recorrente, diz respeito sobre as seguintes matérias: (i) aplicação da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4, a fabricantes de coca-cola domiciliados em outro ponto do território nacional que não o Rio de Janeiro; (ii) possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos, oriundos da ZFM; (iii) conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no artigo 6º do Decreto-Lei n.º 1.435, de 16 de dezembro de 1975; (iv) competência da Suframa para aprovar projeto industrial de concessão de benefícios fiscais e da validade do ato administrativo pela Suframa.

Do juízo de admissibilidade, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, negou seguimento ao recurso, às e-fls. 3887- 3900.

Nada obstante, a Contribuinte apresentou agravo contra despacho proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento (e-fls. 3.887/3.900), que negou seguimento ao recurso especial, por ausência de divergência interpretativa e demonstração da legislação interpretada de forma dissonante.

Por sua vez, a Presidente do CARF, acolheu parcialmente o agravo, às e-fls. 3964-3977, deu seguimento ao Recurso quanto às seguintes matérias: **i) “aplicação da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola domiciliados em outro ponto do Território Nacional que não o Rio de Janeiro”;** **ii) “possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus”;** e, **iii) “conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75”**, mas apenas em relação ao Acórdão n.º 201-74.127.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às e-fls. 3984-3997, pugna pelo não conhecimento do recurso, caso não seja este o entendimento, requer, no mérito, seja negado provimento ao apelo.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato.

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito- Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável

pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Decido.

In caso, trata-se de pedido de ressarcimento de saldo credor de IPI relativo ao período de outubro/2001 a março de 2002, resultante de saldos credores oriundos da aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos tributados á alíquota zero ou isento oriundos da Zona Franca de Manaus- AM.

Com efeito, a decisão recorrida negou provimento ao Recurso Voluntário, ao entendimento de que a decisão proferida no mandado de segurança coletivo somente beneficia os substituídos domiciliados na circunscrição fiscal da DRF/Rio de Janeiro, e que esse entendimento, quanto à inaplicabilidade da decisão coletiva aos associados com domicílio fora do Rio de Janeiro, teria sido ratificado pelo Supremo Tribunal Federal na Reclamação n.º 7778/SP, em relação à associada localizada na cidade de Ribeirão Preto/SP. Explicou ainda que a ação obteve sentença (trânsito em julgado em 02/12/1999) assegurando aos integrantes da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (ABFCC), como a Contribuinte, o direito de se creditarem do IPI relativo à aquisição de insumo isento (concentrado), adquirido de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na industrialização de refrigerantes. E a limitação prevista no art. 2.º A da Lei n.º 9.494, de 1997, introduzido pela MP n.º 1.7981/ 1999, não prevalece em face de decisão judicial específica, nos autos da Reclamação n.º 7778/SP, efetuada pela Contribuinte.

No que tange á isenção ao IPI dos produtos fabricados na Zona Franca de Manaus instituída pelo art. 9.º do Decreto-lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, com a redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.387, de 30 de dezembro de 1991, regulamentada pelo art. 69, incs. I e II, do RIPI/2002, interpretando esses dispositivos, a decisão recorrida concluiu pela inexistência de previsão expressa do direito ao aproveitamento do crédito ficto. A decisão recorrida aduziu que, 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.

Quanto ao conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no artigo 6.º do Decreto- Lei n.º 1.435, de 16 de dezembro de 1975, a decisão recorrida sublinhou haver expressa autorização legal o aproveitamento do crédito, no art. 175 do RIPI/2002, na entrada de insumos isentos, fabricados na ZFM, que dependeria do atendimento dos seguintes requisitos cumulativos: a) o insumo adquirido tenha sido elaborado com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal produzida na Amazônia Ocidental; e b) o estabelecimento produtor, localizado na Amazônia Ocidental, tenha projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS). A decisão pontuou que, no período de interesse - de outubro de 2001 a junho de 2002, o insumo adquirido pelo fornecedor contemplado em projeto aprovado pelo CAS.

Incidentalmente, referiu que, além de não ter sido contemplado em PPB aprovado pelo CAS, o insumo adquirido pelo recorrente não foi produzido com "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", já que o açúcar produzido no Estado do Amazonas só poderia ser utilizado, não na produção do insumo adquirido pela Contribuinte, mas apenas no processo produtivo do açúcar líquido, produto que não fora adquirido pela Contribuinte. Aduziu que, ainda que o açúcar mascavo e o álcool, supostamente adquiridos de produtores regionais, fossem aplicados na produção do concentrado de refrigerante, por serem produtos intermediários (industrializados) e não matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional,

certamente, também por esse motivo estaria configurado o não cumprimento do requisito em apreço.

Finalmente, referente a competência da Suframa para aprovar projeto industrial de concessão de benefícios fiscais e da validade do ato administrativo emitido pela Suframa, a decisão recorrida reconheceu que foi atribuída à SUFRAMA, nos termos dos arts. 69, II, e 175 do RIPI/2002, competência para aprovar benefícios fiscais e administrá-los, e que tal competência não excluía a da RFB para exercer suas atribuições legais de fiscalização *a posteriori* do cumprimento dos requisitos estabelecidos nos respectivos atos de aprovação do benefício.

1. Aplicação da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4 a fabricantes de Coca-Cola domiciliados em outro ponto do Território Nacional que não o Rio de Janeiro

Com efeito, esta matéria encontra-se pacificada no CARF, inclusive nesta E. Câmara Superior, o que retrato utilizando como razões de decidir o acórdão n.º 9303-006.987, de 14 de junho de 2018, da lavra do Ilustre Presidente da 3ª Seção de Julgamento, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que passa fazer parte integrante do presente voto. Confira-se:

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. ABRANGÊNCIA TERRITORIAL. JURISDIÇÃO DO ÓRGÃO PROLATOR. O limite territorial de Mandado Coletivo de Segurança está restrito à jurisdição do órgão prolator, conforme art. 16 da Lei n.º 7.347/85, inserido pelo art. 2º-A da Lei n.º 9.494/97, sendo irrelevante que o trânsito em julgado tenha-se dado antes desta alteração legislativa, por ter eficácia meramente declaratória (entendimento do STF, consignado no Ag. Reg. na Reclamação n.º 7.778/SP, afeta ao MS n.º 91.00477834, da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola).

Voto

Aduz a recorrente que teria direito aos créditos de IPI em questão, porque estaria abarcada pela coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.00477834, que assegurou aos associados da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC) o direito de se creditar do IPI relativo à aquisição de insumos isentos adquiridos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, utilizados na industrialização dos seus refrigerantes sujeitos ao IPI. Todavia, este entendimento não merece guarida.

Esta discussão está superada, pois foi objeto Ag. Reg. na Reclamação n.º 7.778/SP, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em Processo de outro fabricante (Companhia de Bebidas Ipiranga), mas que trata exatamente da mesma ação, e já transitou em julgado:

Agravo regimental em reclamação. 2. Ação coletiva. Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. Art. 16 da Lei n. 7.347/1985. 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. Não ocorrência de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição de efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.

Veja-se ainda que a legislação é a mesma utilizada como razão de decidir no julgamento do Recurso Voluntário, ficando isto mais que claro no Voto do Acórdão do STF:

"Pelo que percebo, o art. 16 da Lei n.º 7.347, de 24 de julho de 1985, inserido pelo art. 2º-A da Lei n.º 9.494, de 10 setembro de 1997, compatibiliza-se com o atual sistema jurídico pátrio, na medida em que preserva a higidez relativa à competência jurisdicional de cada órgão do Poder Judiciário, evitando, destarte, uma conhecida

deficiência oriunda do processo de natureza coletiva que dava ensejo a inúmeras distorções, quando permitia, v. g., que juízes de piso se investissem de uma pretensa “jurisdição nacional”.”

Não é diferente a jurisprudência do CARF:

Acórdão n.º 3402-004.827 (de 29/01/2018)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2011

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA. EFEITOS. ATOS DA AUTORIDADE IMPETRADA.

O mandado de segurança, individual ou coletivo, trata-se de remédio constitucional que visa reparar ato comissivo ou omissivo inquinado de ilegalidade ou de abuso de poder de responsabilidade de autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Fixados o ato coator e a autoridade coatora na impetração do mandado de segurança é contra eles que se dirige a ordem judicial que concede a segurança definitiva ao final do processo. Embora seja a pessoa jurídica (no caso, a União Federal) que suportará os efeitos patrimoniais da correção do ato coator, isso só se dará em relação a ato administrativo de competência da autoridade impetrada.

Independentemente da questão acerca da limitação subjetiva da sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo, referida no art. 2A da Lei 9.494/1997, a segurança concedida em sentença de mandado de segurança, inclusive o coletivo e o preventivo, por determinação constitucional, tem aplicação restrita aos atos de competência da autoridade impetrada, salvo expressa ressalva judicial em sentido contrário.

2. Possibilidade de creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus

Com efeito, a legislação central cuja interpretação é objeto de divergência refere-se às disposições do artigo 153, § 3º, inciso II da Constituição Federal, artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”), artigo 9º do Decreto-Lei 288/1967, artigo 49 do CTN, artigo 25 da Lei n.º 4.502/1964 e artigo 11 da Lei n.º 9.779/99, os quais tratam da possibilidade da utilização do crédito proveniente de aquisição de insumos isentos aplicados em processo produtivo.

A decisão recorrida rejeitou os fundamentos da Contribuinte sob o argumento de inexistência de previsão expressa do direito ao aproveitamento do crédito ficto. Aduziu ainda que, 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.

Ocorre que, em 25 de abril de 2019, o Plenário do Supremo Tribunal Federal-STF, no julgamento do RE n.º592891, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao Recurso Extraordinário da Fazenda Nacional , nos seguintes termos:

"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”.

Como visto, o STF por meio de repercussão geral, definiu a questão relacionado aos créditos fictos oriundos da Zona Franca de Manaus, portanto, com razão a Contribuinte em seu pleito.

3. Conceito de Matéria-Prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no artigo 6º do Decreto- Lei nº 1.435/75

Quanto ao conceito de matéria-prima para fins de fruição do benefício fiscal previsto no artigo 6º do Decreto- Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, a decisão recorrida sublinhou haver expressa autorização legal o aproveitamento do crédito, no art. 175 do RIPI/2002, na entrada de insumos isentos, fabricados na ZFM, que dependeria do atendimento dos seguintes requisitos cumulativos: a) o insumo adquirido tenha sido elaborado com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal produzida na Amazônia Ocidental; e b) o estabelecimento produtor, localizado na Amazônia Ocidental, tenha projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS). A decisão pontuou que, no período de interesse - de outubro de 2001 a junho de 2002, o insumo adquirido pelo fornecedor contemplado em projeto aprovado pelo CAS.

Contudo, restou comprovado que a Contribuinte, além de não ter sido contemplada em PPB aprovado pelo CAS, o insumo adquirido não foi produzido com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, já que o açúcar produzido no Estado do Amazonas só poderia ser utilizado, não na produção do insumo adquirido pela Contribuinte, mas apenas no processo produtivo do açúcar líquido, produto que não fora adquirido pela Contribuinte. Aduziu que, ainda que o açúcar mascavo e o álcool, supostamente adquiridos de produtores regionais, fossem aplicados na produção do concentrado de refrigerante, por serem produtos intermediários (industrializados) e não matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, certamente, também por esse motivo estaria configurado o não cumprimento do requisito em apreço.

Como se vê, a questão fática é latente nos autos, a Contribuinte não adquiriu as matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, considerando que o açúcar produzido no Estado do Amazonas só poderia ser utilizado, não na produção do insumo adquirido pela Contribuinte, mas apenas no processo produtivo do açúcar líquido, de modo que utilize em minhas razões de decidir os fundamentos da decisão recorrida:

(...)

"Cabe ainda esclarecer que, na tentativa de obter informação sobre o efetivo processo produtivo do insumo adquirido pela recorrente, por meio do Termo de Intimação Fiscal de fls. 99/100, a autoridade fiscal intimou a RECOFARMA a apresentar declaração assinada pelo responsável pela área produção, "sobre o processo de industrialização, incluindo demonstrativo dos insumos empregados e especialmente informação sobre a origem da matéria prima principal do concentrado", no entanto, por meio da petição de fls. 102/103, sob a alegação de que tais informações eram "totalmente alheias ao procedimento da empresa fiscalizada" a intimada negou-se a fornecê-las.

Esse fato representa mais uma evidência de que o processo produtivo da recorrente não utiliza matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, haja vista que, se ela dispusesse dessa prova, não tinha porque não prestá-la a autoridade fiscal.

Com essa recusa de prestar a informação sobre o processo produtivo, sem justificativa plausível, certamente, a simples menção no corpo das notas fiscais de compra deque os produtos nelas descritos estavam amparados pela isenção do art. 73, III, do RIPI/2002, deixa de ter qualquer valor probatório, conforme alegou a recorrente. No caso, também não

tem qualquer relevância o fato de a recorrente ser ou não comprador de boa fé, pois, o que estão em questão é a comprovação de um dos requisitos necessários para fruição da isenção em destaque.

Também é equivocada e ilógica a interpretação que faz recorrente do *caput* do art. 6º em cotejo com o seu § 2º, para concluir que o disposto no referido preceito legal não “exige que sejam utilizados direta nem exclusivamente matérias-primas extrativas vegetais de produção regional na fabricação do insumo beneficiado”, com a isenção em apreço. Para fim de confirmação do asseverado, veja a redação do referido preceito legal que transcrita:

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.

"Da simples leitura, verifica-se que o § 2º refere-se aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais detentores de projetos aprovados pela SUFRAMA, enquanto que o *caput* trata de insumo de produção e se refere apenas a matérias primas. Na verdade, há coerência na interpretação se comparado o teor do *caput* com o do § 1º, que também trata de insumos, para confirmar a interpretação aqui adotada, pois, quando o legislador quis se referir a “matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem”, o fez de forma expressa, como explicitado na redação do § 1º. Logo, a conclusão inexorável é que, se no *caput* o legislador referiu-se apenas a matérias-primas, o interprete não pode aí acrescentar, por mera criatividade interpretativa, “produtos intermediários ou materiais de embalagem”. Especialmente, porque a interpretação da legislação que disponha sobre isenção há de ser feita de forma literal, conforme determina o art. 111 do CTN.

Por todas essas razões, diante da ausência de prova de que os insumos (concentrados de refrigerantes) adquiridos pela recorrente da RECOFARMA não foram produzidos com matéria prima agrícola e extrativa regional, correta a glosa dos créditos realizada pela fiscalização".

(...)

Dispositivo

Ex positis, dou parcial provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto do ilustre relator, mas discordo de suas conclusões, quanto às seguintes matérias: 1) aplicação à recorrente da coisa julgada formada no MSC n.º 91.0047783-4; 2) creditamento de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM; 3) conceito de insumos para fruição do benefício fiscal.

Por comungar do mesmo entendimento do Conselheiro e Presidente em exercício desta 3ª Turma, Rodrigo da Costa Pôssas, e ainda visando à celeridade e a econômica processual, adoto as mesmas razões e fundamentos do seu voto, no acórdão n.º 9303-006.987, reproduzido, a seguir:

“(…) Abrangência do Mandado de Segurança (item 1)

Aduz a recorrente que teria direito aos créditos de IPI em questão, porque estaria abarcada pela coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.00477834, que assegurou aos associados da Associação dos Fabricantes Brasileiros de CocaCola (AFBCC) o direito de se creditar do IPI relativo à aquisição de insumos isentos adquiridos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, utilizados na industrialização dos seus refrigerantes sujeitos ao IPI. Todavia, este entendimento não merece guarida.

Esta discussão está superada, pois foi objeto Ag. Reg. na Reclamação n.º 7.778/SP, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em Processo de outro fabricante (Companhia de Bebidas Ipiranga), mas que trata exatamente da mesma ação, e já transitou em julgado:

Agravo regimental em reclamação. 2. Ação coletiva. Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. Art. 16 da Lei n. 7.347/1985. 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. Não ocorrência de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição de efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.

Veja-se ainda que a legislação é a mesma utilizada como razão de decidir no julgamento do Recurso Voluntário, ficando isto mais que claro no voto do acórdão do STF:

“Pelo que percebo, o art. 16 da Lei n.º 7.347, de 24 de julho de 1985, inserido pelo art. 2ºA da Lei n.º 9.494, de 10 setembro de 1997, compatibiliza-se com o atual sistema jurídico pátrio, na medida em que preserva a higidez relativa à competência jurisdicional de cada órgão do Poder Judiciário, evitando, destarte, uma conhecida deficiência oriunda do processo de natureza coletiva que dava ensejo a inúmeras distorções, quando permitia, v. g., que juízes de piso se investissem de uma pretensa “jurisdição nacional”.

Não é diferente a jurisprudência do CARF:

Acórdão n.º 3402-004.827 (de 29/01/2018)**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI***Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2011**(...)***MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA. EFEITOS. ATOS DA AUTORIDADE IMPETRADA.**

O mandado de segurança, individual ou coletivo, trata-se de remédio constitucional que visa reparar ato comissivo ou omissivo inquinado de ilegalidade ou de abuso de poder de responsabilidade de autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Fixados o ato coator e a autoridade coatora na impetração do mandado de segurança é contra eles que se dirige a ordem judicial que concede a segurança definitiva ao final do processo.

Embora seja a pessoa jurídica (no caso, a União Federal) que suportará os efeitos patrimoniais da correção do ato coator, isso só se dará em relação a ato administrativo de competência da autoridade impetrada.

Independentemente da questão acerca da limitação subjetiva da sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo, referida no art. 2A da Lei 9.494/1997, a segurança concedida em sentença de mandado de segurança, inclusive o coletivo e o preventivo, por determinação constitucional, tem aplicação restrita aos atos de competência da autoridade impetrada, salvo expressa ressalva judicial em sentido contrário.

*(...)***Direito (em caráter geral) ao creditamento “ficto” nas aquisições de insumos isentos da ZFM (item 2)**

Em relação creditamento "ficto" (como se devido fosse), na aquisição de insumos isentos (em geral), já está por mais que superado o entendimento (ainda por muitos aventado) do STF no RE n.º 212.4842/ RS, que dava este direito (coincidente, a um engarrafador da CocaCola).

Hoje, a posição do STF é contrária, conforme se vê na seguinte ementa:

IPI - CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI - CRÉDITO - INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI

(RE n.º 566.819/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Dje 10/02/2011)

Permanecem em Repercussão Geral somente as aquisições da Zona Franca de Manaus (RE n.º 592.891/SP).

Isto não significa que esteja sendo reconhecido o direito na pendência daquele julgamento. Pelo contrário, é pacífica a (recente) jurisprudência do CARF em não admiti-lo, conforme exemplificado nas ementas parcialmente transcritas a seguir:

Acórdão n.º 3302-004.629 (de 27/07/2017):**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI***Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009*

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STF.

Excepcionadas as permissões previstas na lei, é vedada a apropriação, na escrita fiscal do sujeito passivo, de créditos de IPI na aquisição de insumos isentos, uma vez que inexistente o montante do imposto cobrado na operação anterior e conforme jurisprudência do STF nos RE n.º 370.682 e n.º 566.819.

(...)

Acórdão n.º 3302-005.225 (de 26/02/2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

INSUMOS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O adquirente de produto isento e oriundo da Zona Franca de Manaus não possui direito ao crédito presumido.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Observe-se que no primeiro acórdão explícita está a motivação para o não reconhecimento (a não ser que exista expressa previsão legal em contrário), na aquisição de insumos desonerados do imposto (sejam eles não tributados, isentos ou tributados à alíquota zero): não há imposto cobrado na operação anterior.

A sistemática da não-cumulatividade do IPI é a do "imposto contra imposto" (*tax on tax*) e não "base contra base" (*basis on basis*), como ocorre com o IVA europeu.

Assim, não se tributa o valor agregado. Desconta-se do imposto devido o cobrado na operação anterior, conforme preceituado em nível constitucional:

Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre:*

(...)

IV *produtos industrializados; (...)*

§ 3º *O imposto previsto no inciso IV:*

I *será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

II *será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;*

Não poderia ser diferente a dicção do Código Tributário Nacional, norma geral tributária:

Art. 49. *O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.*

A Súmula CARF n.º 18 vai no mesmo sentido, só que tratando de alíquota zero (a "lógica" é mesma):

Súmula CARF n.º 18: *A aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem tributados à alíquota zero não gera crédito de IPI.*

Direito (específico) ao creditamento “ficto” nas aquisições de insumos elaborados com matérias-primas da Amazônia Ocidental (item 3)

Em uma situação específica, há previsão legal para o creditamento "ficto" em questão, desde que preenchidas as condições do art. 175, c/c art. 82, III, do RIPI/2002 (vigente à época):

Art. 175. 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. 82, desde que para emprego como MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-lei n.º 1.435, de 1975, art. 6.º, § 1.º).

(...)

Art. 82. São isentos do imposto:

(...)

III os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-lei n.º 1.435, de 1975, art. 6.º, e Decreto-lei n.º 1.593, de 1977, art. 34).

O que aqui está em litígio é se o produto (Coca-Cola) é fabricado com “matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”.

O industrial adquire, da RECOFARMA (localizada na ZFM/AO) concentrados para fabricação de refrigerantes, na forma de "kits", para depois misturá-los e diluí-los, para a obtenção do produto final.

Ocorre que, no caso da Coca-Cola, um dos insumos utilizados no concentrado é o **corante caramelo**, que é um produto intermediário, resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos, **não** havendo, portanto, o direito ao alentado creditamento.

Atesta isto a transcrição de excerto das Contrarrazões da PGFN (fl. 2.482):

*"A própria contribuinte informa que a Recofarma não se utiliza de matérias-primas de produção regional em seu processo industrial de fabricação do concentrado para refrigerantes, mas sim de **corante caramelo, que é produto intermediário/industrializado**, elaborado a partir do açúcar e do álcool, também intermediários/industrializados, e não matérias primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional".*

E, observe-se que a isenção do IPI prevista no art. 6.º do Decreto-Lei n.º 1.435/1975 é objetiva (em virtude do produto), e não subjetiva (em função da qualidade do beneficiário). Assim, para se verificar a existência do direito ao benefício, é irrelevante identificar qual a pessoa jurídica que é responsável por cada etapa da cadeia produtiva (1ª ou 2ª industrialização), devendo-se apenas analisar o produto fabricado e as matérias-primas utilizadas na sua elaboração. Por exemplo, se a

industrialização do corante caramelo fosse realizada por Recofarma, em nada mudaria o entendimento aqui exposto, pois o produto comercializado com a isenção continuaria tendo como insumo o corante caramelo:

Transcrevo ementa de acórdão recente do CARF tratando do assunto:

Acórdão n.º 3302-004.629 (de 27/07/2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/04/2008 a 31/12/2009

CRÉDITO DE IPI. INSUMOS ISENTOS ADVINDOS DA ZFM. CREDITAMENTO FICTO.

Somente geram crédito ficto de IPI os insumos isentos advindos da Amazônia Ocidental, na qual se inclui a ZFM, como se devido fosse, quando empregados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do imposto, desde que tenham sido 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, por força do Decreto-lei n.º 1.435, de 1975.

O relator entende já ser aplicável a decisão do STF na apreciação do do RE 596.614 e do RE 592.891, em sede de repercussão geral. Porém, como é sabido, esta decisão não teve ainda trânsito em julgado, não sendo do conhecimento deste colegiado a íntegra do acórdão proferido pela corte suprema.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal