



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

Processo nº 13888.722710/2016-73
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3401-001.852 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 24 de julho de 2019
Assunto IPI
Recorrente LEAO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, em sobrestar o julgamento até a decisão definitiva do STF nº RE 592.891/SP, vencido o Conselheiro Rosaldo Trevisan, que votava pelo julgamento do processo no estágio em que se encontra.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado por suposta falta de recolhimento do IPI, decorrente da utilização de créditos indevidos desse imposto. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 568 a 575, e anexos, e se refere ao IPI, no valor de R\$ 4.382.854,90, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, totalizando, na data da autuação, R\$ 9.696.941,27.

Transcrevo o relatório anexo ao r. acórdão de fls. 986-1011, posto que fiel aos eventos ocorridos até então, complementando-o ao final com o necessário.

Lançamento de ofício

O estabelecimento industrial acima qualificado foi autuado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, por falta de recolhimento do IPI, decorrente da utilização de créditos indevidos desse imposto. A exigência foi formalizada no Auto de Infração das fls. 568 a 575, e anexos, e se refere ao IPI, no valor de R\$ 4.382.854,90, acrescido de juros de mora e da multa de ofício de 75%, totalizando, na data da autuação, R\$ 9.696.941,27. Os motivos do lançamento de ofício encontram-se explicitados no Termo de Constatação Fiscal das fls. 506 a 567 e seguem resumidos.

A auditoria teve por objetivo examinar Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMPs), transmitidos pelo estabelecimento Sistema de Alimentos e Bebidas do Brasil Ltda. (SABB), sucedido em 2 de janeiro de 2013 por Leão Alimentos e Bebidas Ltda. O crédito alegado em tais PER/DCOMPs é de ressarcimento de saldos credores do IPI apurados entre julho de 2011 e setembro de 2012, conforme demonstrativo que segue:

Pedido de Ressarcimento (PER)		Saldo credor do IPI				Processo
Número	Trimestre	Valor solicitado	Glosa			
			Valor	Tipo de crédito ⁽¹⁾		
				Básico	Incentivado	
05954.19252.280312.1.1.01-0928	2011/3	4.849.384,32	4.849.384,32	sim	sim	10783.901415/2014-08
21389.13109.040512.1.1.01-9220	2011/4	5.262.432,66	5.262.432,66	sim	sim	10783.901416/2014-44
38938.33553.211112.1.1.01-9420	2012/1	5.384.136,83	5.221.050,43	sim	sim	10783.901417/2014-99
02783.40484.291212.1.1.01-1616	2012/2	1.800.845,94	1.310.662,20	sim	sim	10783.901418/2014-33
05468.34377.280113.1.1.01-1864	2012/3	1.464.254,18	17.148,84	sim	não	10783.901419/2014-88

⁽¹⁾ Básico: "materiais utilizados que não tem contato com o produto final"; Incentivado: "kits de concentrados".

⁽¹⁾ Básico: "materiais utilizados que não tem contato com o produto final"; Incentivado: "kits de concentrados".

Leão Alimentos e Bebidas Ltda. e SABB integram o chamado "Sistema Coca-Cola Brasil", na condição de engarrafadores de bebidas do Capítulo 22 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Tais bebidas são fabricadas com a utilização de insumos adquiridos do estabelecimento Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., localizado em Manaus (AM) e também integrante do referido sistema, estabelecimento que detém 50% das quotas societárias de Leão Alimentos e Bebidas Ltda.

Em primeiro lugar, o autor do procedimento fiscal glosou créditos básicos do IPI, vale dizer, aqueles decorrentes do princípio constitucional da não cumulatividade desse imposto, os quais foram atribuídos às aquisições dos produtos adiante mencionados, porque esses créditos estão em desacordo com o art. 226, I, do Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (RIPI), de 2010, combinado com o Parecer Normativo CST nº 65, de 31 de outubro de 1979: "Desinfetante Vortexx ES 3444", "Desinfetante Whisper V – 52981", "Detergente Alcalino Espuma Big Blue – 44046", "Detergente Alcalino Bevro Sheen", "Detergente Alcalino – Espuma Topax 32-7781", "Detergente Neutro Liquid K – 12481", "Lubrificante para Esteiras Dryexx" e "Lubrificante para Esteiras Lubodrive OS".

Em segundo lugar, o Auditor-Fiscal glosou créditos incentivados do IPI, os quais não decorrem do princípio da não cumulatividade, e foram atribuídos a aquisições de

insumos denominados “concentrados” para fabricação de néctares, fornecidos ao interessado pelo referido estabelecimento Recofarma, que os remete na forma de “kits” constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente sai do estabelecimento em embalagem individual. Nas notas fiscais de saída emitidas por Recofarma para os engarrafadores não há lançamento (destaque) do IPI, existindo menção de que os produtos fornecidos são isentos desse imposto, com base nos arts. 81, II, e 95, III, do RIPI, de 2010, dispositivos que se referem a benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais, a saber: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III).

Assinala o autor do procedimento fiscal que, com respeito ao art. 81, II, do RIPI, de 2010, cuja base legal é o art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o benefício se restringe à isenção do IPI em favor do adquirente. A ausência de lançamento (destaque) do referido imposto nas notas fiscais respectivas exclui a possibilidade de crédito do IPI em favor do adquirente que utilize esses itens na fabricação de produtos tributados. Observa quanto à alusão feita pelo estabelecimento interessado, no curso da ação fiscal, sobre o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484-2/RS, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em favor de terceiro, que no referido recurso foi analisado o aspecto genérico do princípio da não cumulatividade do IPI, sem adentrar na legislação que rege os benefícios fiscais próprios da Zona Franca de Manaus, especialmente no tocante ao cumprimento de requisitos para gozo da benesse, tampouco a classificação fiscal dos produtos e a decorrente alíquota do IPI a ser aplicada para cálculo do crédito admitido no âmbito do referido RE.

Quanto ao art. 95, III, do RIPI, de 2010, cuja base legal é o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, o benefício em favor do adquirente abrange, além da isenção do IPI na saída do estabelecimento fornecedor, também o direito de o adquirente se creditar do referido imposto, como se devido fosse, nos termos do art. 237 do mesmo regulamento, a título de incentivo.

No caso concreto, o estabelecimento transmissor dos PER/DCOMPs de início referidos, SABB, sucedido por Leão Alimentos e Bebidas Ltda., escriturou e utilizou créditos incentivados do IPI considerando-se amparado pelo art. 237 do RIPI, de 2010. No cálculo do crédito, para apurar o IPI “como se devido fosse”, aplicou, ao valor dos “kits”, a alíquota da Tabela de Incidência do IPI (TIPI) correspondente ao Ex 01 do código 2106.90.10, que é a classificação existente nas notas fiscais emitidas pelo fornecedor Recofarma. O referido Ex 01 tem a seguinte descrição: “*preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado*”. Até 30 de setembro de 2012, os produtos enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI eram tributados à alíquota de 27%, conforme Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, e Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011. A partir de 1º de outubro de 2012, os produtos enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 passaram a ser tributados à alíquota de 20%, em face do Decreto nº 7.742, de 30 de maio de 2012.

Em diligência fiscal, o estabelecimento Recofarma foi intimado a informar quais matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da Amazônia Ocidental foram empregadas nos “kits” para néctares, ao que respondeu: cana-de-açúcar, utilizada para a produção de álcool neutro e ácido cítrico.

Segue a fiscalização, dizendo que, de acordo com o informado por Recofarma, o álcool neutro ou o ácido cítrico são empregados em todos os “kits” para os néctares, ressaltando que o direito à isenção prevista no art. 95, III, do RIPI, de 2010, é

condicionado ao atendimento cumulativo dos seguintes requisitos: (a) que o produto adquirido seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária; (b) que o estabelecimento fornecedor seja localizado na Amazônia Ocidental; (c) que os projetos do fornecedor tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa); e (d) que o produto adquirido não seja o fumo do Capítulo 24 da TIPI, nem 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 1) da TIPI. O Auditor-Fiscal verificou que a condição da letra “a”, antes mencionada, não foi atendida no caso concreto, porque o álcool e o ácido cítrico utilizados não são resultado de processo de extração de um vegetal, e, portanto, não podem ser chamados de “matérias-primas extrativas vegetais”. Acrescenta que não há emprego de sacarose (açúcar) na industrialização dos concentrados, mas, sim, de produtos industrializados que usam o açúcar como matéria-prima, como é o caso do álcool e do ácido cítrico, sendo este último fornecido para Recofarma por produtor localizado em São Paulo, fora da Amazônia Ocidental. Pondera, ainda, que a isenção do IPI não se aplica automaticamente em relação a todos os produtos cujos projetos tenham sido aprovados pela Suframa, mencionando que o projeto apresentado à fiscalização refere-se ao processo produtivo de concentrado para refrigerante sabor “cola”.

Sob essa perspectiva, o autor do procedimento fiscal concluiu que nos meses de julho de 2011 a maio de 2012 ocorreu o aproveitamento indevido do crédito incentivado de que trata o art. 237 do RIPI, de 2010, que teria suporte em notas fiscais emitidas por Recofarma, que deixou de utilizar em seu processo produtivo matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, requisito indispensável para fruição do benefício pretendido por SABB, sucedido por Leão Alimentos e Bebidas Ltda., sem prejuízo da existência de outra motivação para a glosa em comento, a seguir descrita.

A par disso tudo, o crédito supostamente embasado no art. 237 do RIPI, de 2010, também carece de legitimidade, segundo o Auditor-Fiscal, porquanto os “kits” fornecidos por Recofarma foram enquadrados em classificação fiscal única e incorreta. Com efeito, recordando o que foi relatado anteriormente, os produtos fornecidos por Recofarma para os engarrafadores de bebidas do Capítulo 22 da TIPI são designados nas notas fiscais pelo termo “concentrado”, das marcas dos néctares a que se destinam, e são apresentados na forma de “kits” constituídos de dois ou mais componentes, sendo que cada componente sai do estabelecimento industrial em embalagem individual. Tais “kits” são classificados, nas notas fiscais emitidas por Recofarma, no já referido Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ao qual corresponde alíquota de 27% para o IPI.

Para o autor do procedimento fiscal, a classificação utilizada por Recofarma e por SABB para os “kits” está equivocada, pois tais produtos não se caracterizam como uma mercadoria única, passível de enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, devendo ser classificados em códigos próprios para cada item do “kit”, aos quais corresponde, em sua maioria, alíquota zero, o que leva a um IPI calculado como se devido fosse também igual a zero, em prejuízo dos créditos utilizados.

O Auditor-Fiscal se valeu das Notas Explicativas para Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), especificamente o item XI da Nota Explicativa da Regra Geral Interpretativa 3 b (RGI-3b). Cita decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), hoje conhecido por Organização Mundial das Alfândegas (OMA), nas fls. 435 a 487, constando o original em inglês e a tradução para o português, sobre classificação

fiscal de bases de preparação de bebidas, decisão cujo mérito restou incorporado às Nesh, no citado item XI da Nota Explicativa da RGI-3b. Também se reporta à documentação das fls. 418 a 434, original e traduzida, que explicita a semelhança entre “kits” para elaboração de bebidas e “kits” para elaboração de sanduíches, que foi constatada pela Alfândega dos Estados Unidos, ao incluir como um dos fundamentos de sua decisão justamente o item XI da Nota Explicativa da RGI-3b, como se depreende do teor da *ruling letter* expedida no âmbito da *Customs and Border Protection* (Alfândega e Proteção de Fronteiras Estadunidense), a respeito da classificação fiscal de “kits de alimentos” a serem então importados com a marca *Griddle Stacker TM*.

Sob outra perspectiva, o autor do procedimento fiscal ressalta que a classificação fiscal é definida pelas características intrínsecas e extrínsecas da mercadoria, em especial, a forma de apresentação, no momento da ocorrência do fato gerador, alertando que os “kits” não podem ser classificados como “preparação composta”, segundo mencionado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, pois os componentes dos “kits” não estão misturados, preparados, prontos para uso pelo adquirente, não se caracterizando como preparação. A mistura dos ingredientes, para o sujeito passivo, é mera operação complementar, ao passo que, para o autor do procedimento fiscal, é uma operação de industrialização autônoma. Considerando que os “kits” são formados por vários componentes acondicionados em embalagens individuais, trata-se de mercadorias que não estão prontas para uso pelo adquirente, que utiliza os insumos para elaborar néctares, demandando operação de industrialização intermediária. Após a etapa do processo industrial em que ocorre a mistura, forma-se uma preparação composta que ainda recebe tratamento complementar, com o acréscimo de ingredientes adicionais, inclusive a polpa da fruta, os quais não são adquiridos de Recofarma.

Nessa mesma linha de raciocínio, a fiscalização pondera que o referido Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI trata de uma mercadoria que, por diluição, resulta na bebida final, o que não é o caso dos “kits”, que não tem capacidade de diluição no estado em que foram fornecidos para SABB. Cita e transcreve dispositivos da Lei nº 8.918, de 14 de julho de 1994, que dispõe, em especial, sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas, do Decreto nº 6.871, de 4 de junho de 2009, que regulamenta a citada Lei nº 8.918, de 1994, e da Instrução Normativa nº 12, de 4 de setembro de 2003, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, que aprova o regulamento técnico para fixação dos padrões de identidade e qualidade gerais para suco tropical, os padrões de identidade e qualidade dos sucos tropicais de abacaxi, acerola, cajá, caju, goiaba, graviola, mamão, manga, mangaba, maracujá e pitanga; e os padrões de identidade e qualidade dos néctares de abacaxi, acerola, cajá, caju, goiaba, graviola, mamão, manga, maracujá, pêssego e pitanga.

Por fim, no tocante à autuação, o demonstrativo de créditos indevidos das fls. 490 a 505 explicita os valores das glosas efetuadas, por período de apuração e por tipo de glosa: créditos básicos, referentes aos itens ali designados como “materiais utilizados que não tem contato com o produto final”, a saber, material de limpeza e lubrificantes para esteiras, e créditos incentivados, referentes ao que consta no demonstrativo como “kits de concentrados”. O demonstrativo de reconstituição da escrita fiscal das fls. 488 e 489 evidencia os saldos devedores do IPI, de responsabilidade do interessado.

Impugnação

Cientificado da exigência em 18 de julho de 2016, conforme Aviso de Recebimento (AR) da fl. 578, o sujeito passivo apresentou, em 8 de agosto de 2016, pelo que se vê no Termo de Solicitação de Juntada da fl. 599, a impugnação das fls. 600 a 693, subscrita por advogados, credenciados pelos documentos das fls. 694 a 735, e instruída com os documentos das fls. 736 a 980, alegando, em síntese, o que segue resumido, com diversas menções à jurisprudência administrativa e judicial, que o impugnante considera pertinentes ao caso.

Afirma a defesa que o concentrado fornecido por Recofarma é beneficiado pela isenção do IPI de que trata o art. 81, II, do RIPI, de 2010, e pela isenção de que trata o art. 95, III, do mesmo diploma, sendo que, no caso dessa última, o próprio RIPI autoriza o crédito do IPI, como se devido fosse, em favor do adquirente do concentrado. Em que pese isso, o autor do procedimento fiscal glosou o crédito, pelos seguintes motivos: (a) o concentrado não poderia ter sido classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, por não ser um produto único, devendo ser adotadas as classificações para os componentes; (b) a Suframa não teria competência para conceder benefícios fiscais, mas para aprovar projeto técnico econômico, que é um dos requisitos para o benefício; (c) Recofarma não utilizou matéria-prima agrícola e extrativa vegetal, de produção regional da Amazônia Ocidental, de maneira direta, no concentrado; (d) a Resolução nº 298, de 11 de dezembro de 2007, do Conselho de Administração da Suframa (CAS) (fls. 404 e 405) e o Parecer Técnico de Projeto nº 298, de 1º de novembro de 2007 (fls. 406 a 417), aprovaram o projeto exclusivamente para o concentrado do tipo “cola”, não podendo ser estendido a outros tipos de concentrado fornecidos por Recofarma; (e) o RE 212.484-2/RS, que reconheceu o direito ao crédito do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos, oriundos da Zona Franca de Manaus, não teria assegurado a classificação fiscal do concentrado, nem a aplicação da alíquota de 27% para cálculo do crédito do referido imposto; (f) a idoneidade das notas fiscais não seria suficiente para autorizar o aproveitamento do crédito do IPI, dada a falta de previsão legal para crédito na ausência de pagamento do imposto na etapa anterior; e (g) os produtos de limpeza e lubrificantes não teriam sido empregados diretamente na produção das bebidas, ficando excluídos do conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

O impugnante argumenta que o auto de infração viola o art. 146 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), porquanto alterou retroativamente o critério jurídico já aceito pela fiscalização do IPI em procedimentos fiscais anteriores, nos quais não houve qualquer questionamento sobre a classificação fiscal do concentrado fornecido por Recofarma, que sempre ocorreu no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, tampouco rejeitou a correspondente alíquota do IPI. Ressalta que a atividade do lançamento é vinculada, conforme art. 142 do CTN, razão pela qual o autor do procedimento fiscal sempre esteve obrigado a examinar todos os aspectos do fato gerador da obrigação tributária.

A alteração do critério jurídico, segue a defesa, teve origem na ciência, em 22 de dezembro de 2014, do auto de infração lavrado contra o fornecedor Recofarma, para exigência de multa em razão de ter supostamente classificado o concentrado de forma equivocada, sob o argumento de que tal insumo não poderia ser enquadrado em uma única posição, além do que não teria sido cumprido um dos requisitos para isenção do IPI de que trata o art. 95, III, do RIPI, de 2010, que é a utilização direta de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional. Referida autuação aguarda julgamento de recurso voluntário no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). À vista disso, o novo critério jurídico adotado pela fiscalização deveria alcançar fatos geradores ocorridos a partir de 22 de

dezembro de 2014, sendo que a autuação ora discutida abrange períodos anteriores a essa data.

Acrescenta que o Parecer nº 405, de 14 de março de 2003, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) adotou a classificação do concentrado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, reconhecendo o direito ao crédito do IPI ao adquirente do concentrado para bebidas, à alíquota de 27%.

Sob outra perspectiva, a defesa alega que a Suframa é autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, tendo como finalidade promover o desenvolvimento socioeconômico sustentável da Zona Franca de Manaus, mediante geração, atração e consolidação de investimentos. Para cumprir tal objetivo, foi outorgada à Suframa, pelo Decreto nº 7.139, de 29 de março de 2010, competência exclusiva para aprovar os projetos industriais para fruição dos benefícios previstos no art. 9º do Decreto-lei nº 288, de 1967, e no art. 6º do Decreto-lei 1.435, de 1975, bem assim para determinar e administrar quaisquer questões inerentes aos referidos benefícios. Consequentemente, resta sem suporte a imputação fiscal de que a Suframa carece de competência para promover a classificação fiscal do concentrado fornecido por Recofarma.

A classificação fiscal do concentrado fornecido por Recofarma é matéria definida pela Suframa, conforme Resolução CAS nº 298, de 2007, e Parecer Técnico de Projeto nº 224, de 2007. A Suframa inclusive reconhece que o concentrado pode ser entregue desmembrado em partes, ou em preparações químicas, sem que isso desnature a condição de produto único do concentrado, passível de classificação no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Em resposta a pedido de informações dirigido pelo autor do procedimento fiscal à Suframa, essa superintendência esclareceu que fiscaliza o fornecedor Recofarma, não havendo qualquer ressalva ou divergência em relação aos compromissos assumidos quando da aprovação do projeto aprovado pela Resolução CAS nº 298, de 2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224, de 2007.

Note-se que, para a Suframa, o produto elaborado por Recofarma é o concentrado para bebidas definido como preparações químicas utilizadas como matéria-prima de bebidas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte do concentrado, classificado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, ao passo que, para o autor do procedimento fiscal, o concentrado para bebidas fabricado por Recofarma não formaria um produto único, devendo cada parte integrante ser classificada em uma posição distinta.

No caso, não foi instaurado procedimento administrativo algum perante a Suframa, objetivando a alteração da definição do produto beneficiado pela isenção e pelo crédito ficto, tampouco foi editado qualquer ato da Suframa alterando tal definição e respectiva classificação fiscal, razões suficientes para dizer que o procedimento fiscal discutido viola o devido processo legal e configura evidente preterição do direito de defesa.

A aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (RGI/SH) não legitima a conclusão a que chegou o autor do procedimento fiscal, de não admitir a classificação do concentrado no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, adotada pela Suframa e seguida por Recofarma. Pelo contrário, a RGI-1, que tem aplicação prioritária em relação às demais regras, corrobora a classificação adotada pela Suframa e seguida por Recofarma. O autor do procedimento fiscal subverteu a ordem de aplicação das RGI/SH, porquanto aplicou as RGI 2 e 3 antes de aplicar a RGI-1.

Além disso, louvou-se em decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira que não é aplicável no direito brasileiro, e se aplicável fosse, legitimaria a classificação adotada por Recofarma no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, com a ressalva que segue. Existiria uma aparente divergência, pois o Conselho de Cooperação Aduaneira, ao aplicar a RGI-1, decidiu pela classificação fiscal dos componentes do concentrado de forma isolada, enquanto o impugnante utilizou a classificação fiscal do produto como um todo. Ocorre que na legislação dos países envolvidos na consulta que motivou a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira o concentrado não é classificado numa posição específica, como o é na legislação brasileira.

Para a defesa, é equivocado o argumento do autor do procedimento fiscal, no sentido de que a mistura das partes integrantes do concentrado, feita no estabelecimento do impugnante, corresponderia a uma operação de industrialização, nos termos do art. 4º, I, do RIPI, de 2010, dizendo o impugnante que ocorre, na verdade, mero tratamento complementar, disciplinado no item 12 das Nesh referentes à posição 2106.

Sustenta que não tem relevância, para fins de classificação fiscal do concentrado, o fato de SABB ter adquirido a polpa ou o suco concentrado da fruta de outro fornecedor e não de Recofarma, porque tais insumos são utilizados pelo impugnante no processo produtivo da bebida final, não sendo componentes do concentrado fornecido por Recofarma.

Invoca o art. 112, I, do Código Tributário Nacional, para alegar que, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato, a lei tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao infrator.

Em que pese a aprovação de projeto pela Resolução CAS nº 298, de 2007, o autor do procedimento fiscal concluiu que Recofarma não faria jus à isenção de que trata o art. 95, III, do RIPI, de 2010, pela não aplicação direta de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais na fabricação dos concentrados, mas, sim, de produtos industrializados com essas matérias-primas. Todavia, ao aprovar o Parecer Técnico de Projeto nº 224, de 2007, parte integrante da Resolução CAS nº 298, de 2007, a Suframa entendeu que era suficiente e bastante para a aprovação do projeto para gozo da isenção do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, a utilização de açúcar e/ou álcool e/ou extrato de guaraná e/ou corante de caramelo na produção do concentrado produzido a partir de cana-de-açúcar e de semente de guaraná, adquiridos de produtores localizados na Amazônia Ocidental. O álcool, a propósito, é considerado matéria-prima pela Suframa, e não simples aditivo. A Suframa tem competência exclusiva para aprovar projetos de estabelecimentos industriais situados na sua região de atuação, definir o processo produtivo básico do produto incentivado, aprovar a concessão do benefício fiscal do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, aos produtos objeto do processo produtivo básico (PPB) por ela definido e cancelar a concessão do respectivo benefício, bem como administrar e fiscalizar quaisquer questões inerentes a esse benefício. Essa competência decorre do Decreto nº 7.139, de 2010, e, quando questionada a respeito pela Receita Federal e pelo Carf, a Suframa esclareceu, que fiscaliza periodicamente as instalações industriais de Recofarma, conforme atestado no Laudo de Produção e Relatório de Acompanhamento de Projetos Industriais, e que não há qualquer ressalva ou divergência em relação aos compromissos assumidos quando da aprovação do projeto aprovado pela Resolução CAS nº 298, de 2007, integrado pelo Parecer Técnico nº 224, de 2007. Resta, portanto, um conflito de interpretação entre a Suframa e a Receita Federal, sendo que essa última deve agir perante a primeira,

para cancelar, pelos meios previstos, a concessão do benefício, e não simplesmente desconsiderar a outorga promovida pela Suframa.

Além disso, o autor do procedimento fiscal afirmou que alguns concentrados teriam sido elaborados com insumos oriundos de fornecedores localizados em São Paulo, fora da Amazônia Ocidental. O que ocorre, ao contrário, é que todos os concentrados adquiridos de Recofarma contém pelo menos um insumo oriundo da Amazônia Ocidental, bastando compulsar os correspondentes Demonstrativos do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação - Eletrônico (DCR-E), o que é suficiente para o gozo do benefício do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975. Repete que todos os concentrados são elaborados com matérias-primas regionais originárias da Amazônia Ocidental, dentre elas o açúcar utilizado na produção do ácido cítrico e o álcool neutro, ambos oriundos da matéria-prima agrícola e extrativa vegetal regional cana-de-açúcar. É verdade que, em relação a alguns concentrados, o fornecedor Recofarma deixou de apresentar os competentes DCR-E, documentos aos quais o impugnante não tem acesso, em razão do que, se esses demonstrativos forem considerados imprescindíveis à solução do litígio, deve ser realizada diligência para esclarecimento da situação.

Sob outro aspecto, o autor do procedimento fiscal está equivocado ao dizer que, mesmo aceitando a validade do benefício concedido pela Suframa, ele seria aplicável exclusivamente ao concentrado do tipo “cola”, porquanto o Parecer Técnico nº 224, de 2007, aprovou projeto para esse tipo de concentrado, o que não é verdade, em face do art. 13 da Resolução CAS nº 202, de 2006, segundo o qual os empreendimentos regularmente implantados na Zona Franca de Manaus ficam dispensados da apresentação de projetos de atualização, diversificação ou ampliação conforme roteiro pleno, desde que o pleito refira-se a produtos similares ou congêneres, classificados na mesma posição e subposição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), com os projetos já aprovados pela empresa e não envolva a fixação de limites anuais adicionais de importação. É desnecessário, pois, aprovar projeto para cada tipo de concentrado.

A defesa alega que as notas fiscais idôneas emitidas por Recofarma mencionam a isenção do IPI de que trata o art. 81, II, do RIPI, de 2010, enquadramento que legitima o crédito desse imposto ao adquirente. Afirma, para tanto, que, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 212.484-2/RS, que trata, em favor de terceiro, de situação idêntica à discutida no presente processo, foi assegurado o direito ao crédito do IPI, à alíquota de 27%, em favor de adquirente de concentrado isento, oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de bebidas cuja saída é sujeita ao IPI. Acrescenta que o entendimento exarado no RE nº 212.484-2/RS ainda subsiste, até que a matéria seja reapreciada no âmbito do RE nº 592.891/SP, sob o regime de repercussão geral.

O interessado argumenta que as notas fiscais idôneas emitidas por Recofarma mencionam a isenção do IPI de que trata o art. 95, III, do RIPI, de 2010, a qual legitima o crédito desse imposto ao adquirente, em face do art. 237 do mesmo diploma regulamentar. À vista disso, foi em decorrência dessas circunstâncias que o adquirente escriturou e utilizou os referidos créditos, o que ocorreu de boa-fé, sem que tenha decidido, por sua conta e risco, apurar créditos pela alíquota de 27%. O impugnante sustenta que o crédito subsiste inclusive na hipotética inidoneidade de notas fiscais, desde que evidenciadas a boa-fé e a efetiva aquisição dos produtos, o que afasta, no caso concreto, a responsabilidade objetiva na prática da infração, estabelecida no art. 136 do Código Tributário Nacional.

Para a defesa, a multa, os juros de mora e a correção monetária não são devidos, porquanto o art. 100 do Código Tributário Nacional estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança das citadas parcelas. No caso, a Suframa, no uso da competência outorgada pelo Decreto nº 7.139, de 2010, expediu a Resolução CAS nº 202, de 2006, integrada pelo Parecer Técnico nº 224, de 2007, para aprovar o projeto industrial tendente ao gozo da isenção prevista no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, em favor do concentrado fabricado por Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., classificando esse produto no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI, e autorizando o crédito correspondente. À vista disso, independentemente de estar correta ou equivocada a referida classificação fiscal, fato é que ela constou de ato administrativo com efeito normativo para os adquirentes do concentrado, dentre eles, o interessado neste processo.

O impugnante afirma que o art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, exclui a imposição de multa aos que tiverem agido ou pago o IPI 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. Refere que na solução do litígio formado no processo 15956.720043/2013-16, em instância especial, pelo Acórdão 9303-003.517, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu, em caso idêntico ao presente, que deve ser excluída a multa de ofício na exigência do IPI decorrente de glosa de créditos desse imposto, na aquisição de insumos isentos, oriundos da Zona Franca de Manaus, conforme arts. 486, II, “a”, do RIPI, de 2002, e 567, II, “a”, do RIPI, de 2010, dispositivos regulamentares cuja observância é obrigatória, conforme art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

A glosa de créditos pela aquisição de produtos de limpeza e lubrificantes é equivocada, diz a defesa, porque se refere a produtos utilizados para assepsia, sanitização e limpeza em geral, os quais integram obrigatoriamente o processo produtivo de bebidas, por exigências sanitárias. O impugnante invoca o art. 226, I, do RIPI, de 2010, e o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, para dizer que o conceito de produto intermediário é amplo, alcançando também os bens que, embora não sejam consumidos no processo de fabricação, exercem uma ação direta sobre o produto fabricado. Os lubrificantes, por seu turno, também integram o processo produtivo das bebidas, porquanto são indispensáveis para que as caixas deslizem nas esteiras.

O interessado argumenta que a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício implica majoração indireta da referida penalidade, além do que não se pode falar em mora na exigência da multa. Reporta-se ao art. 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, que trata da impossibilidade de exigência de juros sobre a multa de mora, referindo que a multa de mora enquadra-se na categoria das multas punitivas. Alude também ao art. 59 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e ao art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os quais, para a defesa, não legitimam a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

O impugnante pede, então, o deferimento do pedido de diligência formulado no item 4.4.36 da defesa, a nulidade da autuação, por preterição do direito de defesa, e, quanto ao mérito, a improcedência do lançamento de ofício, para que reste exonerado do crédito tributário.

Ar. DRJ proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/05/2012

ALEGAÇÃO DE ALTERAÇÃO INDEVIDA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

O lançamento de ofício baseado em entendimento distinto daquele que usualmente adota o sujeito passivo, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da administração tributária, não caracteriza modificação no critério jurídico adotado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no exercício do lançamento. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/05/2012

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

É descabida a alegação de nulidade do lançamento de ofício, em que não ocorreu a alegada preterição do direito de defesa.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Indefere-se pedido de diligência tendente a elucidar matéria que não interfere na solução do litígio.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/05/2012

AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS DO IPI. AMAZÔNIA OCIDENTAL. “KITS” DE PRODUTOS UTILIZADOS NA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS. CRÉDITO INDEVIDO.

É ilegítimo o crédito do IPI calculado como se devido fosse na aquisição de “kits” de produtos com a isenção da Amazônia Ocidental, utilizados na elaboração de bebidas, mediante adoção de alíquota incorreta, decorrente de classificação fiscal equivocada em código único da Tabela de Incidência do IPI, próprio para “preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado”. A mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente.

AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS DO IPI. ZONA FRANCA DE MANAUS. “KITS” DE PRODUTOS UTILIZADOS NA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS. CRÉDITO INDEVIDO.

É ilegítimo o crédito do IPI calculado como se devido fosse na aquisição de “kits” de produtos com a isenção da Zona Franca de Manaus, utilizados na elaboração de bebidas.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE LIMPEZA E DE LUBRIFICANTES PARA ESTEIRAS. CRÉDITOS INDEVIDOS.

Aquisições de produtos de limpeza e de lubrificantes para esteiras, itens excluídos dos conceitos de matéria-prima e produto intermediário, não legitimam o aproveitamento de créditos de IPI.

GLOSA DE CRÉDITOS INDEVIDOS. RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IPI. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

É legítimo o lançamento de ofício do IPI, acrescido de juros de mora e de multa de ofício, por falta de recolhimento desse imposto, decorrente de reconstituição da escrita fiscal do estabelecimento, pela ocorrência de glosa de créditos indevidos.

SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS (SUFRAMA). SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPETÊNCIAS.

A competência da Suframa no âmbito dos benefícios próprios da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental não exclui a competência da Receita Federal em matéria de classificação fiscal de produtos, exercida para formalizar exigência do IPI, decorrente de glosa de créditos indevidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Às fls. 1.100-1166, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário em que aduz seu direito ao crédito relativo à isenção do art. 6º do Decreto-lei nº 1435/75. Sustenta ainda o direito ao crédito relativo à isenção do art. 9º do Decreto-lei nº 288/67. Alega ainda a ilegalidade do auto por ausência de motivação, haja vista não indicar quais as partes do concentrado estariam sujeitas à alíquota zero – ilegalidade que não poderia ser sanada, pois violaria o art. 146 do CTN.

Sustenta ainda que não cabe se falar em responsabilidade da recorrente por suposto erro na classificação fiscal do concentrado.

Defende que o produto adquirido é mercadoria única, conforme laudo do instituto nacional de tecnologia, o que não poderia ser afastado, ainda mais quando a autoridade fiscal não apresentou sequer laudo técnico para amparar o suposto equívoco no qualificação.

Sustenta também ser competência da SUFRAMA efetuar a classificado fiscal dos produtos incentivados objeto de projeto industrial aprovado para fruição dos benefícios fiscais previstos no art. 9º do DL no 288/61 e no art. 6º do DL no 1.435/75 e fabricados conforme PPB definido em Portaria Interministerial.

E que historicamente, os concentrados para bebidas não alcoólicas sempre foram classificados em uma única posição do TIPI. Os EX. 01 e EX. 02 da posição 21.06.90.10 consolidaram todas as subposições da TIPI anterior (inclusive as residuais), e enfatizaram unicamente a sua destinação, condicionando a sua aplicação a utilização dessas preparação compostas na fabricação das bebidas do Capítulo 22. O que foi mantido nas TIPIs 2002, 2006 e inclusive na 2016.

Protesta ainda pela aplicação dos arts. 100 e 112 do CTN, bem como a impossibilidade de exigência de multa nos termos do art. 76, II, da Lei 4502/64.

Alegou por fim haver direito aos créditos decorrentes da aquisição de produtos de limpeza e de lubrificantes, haja vista se integrarem ao processo produtivo. Inconteste que a utilização dos produtos de limpeza e dos lubrificantes também atende aos requisitos estabelecidos pela jurisprudência do STJ para fins de aproveitamento do crédito de IPI (RESP no 1.075.508 - SC, DJe de 13. 10 .2009, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos), visto que (i) não integram o ativo imobilizado e (ii) são consumidos integralmente no processo de industrialização das bebidas.

Por fim, defende não incidirem juros sobre a multa de ofício.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Tendo em vista a discussão nos presentes autos respeitante a produtos oriundos da Zona Franca de Manaus sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas, voto por converter o presente feito em diligência para a finalidade de sobrestar o julgamento até a decisão definitiva do STF nº RE 592.891/SP, uma vez que se trata de questão que envolve prejudicialidade externa correlata à análise das demais matérias em apreço.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Processo nº 13888.722710/2016-73
Resolução nº **3401-001.852**

S3-C4T1
Fl. 1.265



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO em 26/09/2019 08:41:00.

Documento autenticado digitalmente por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO em 26/09/2019.

Documento assinado digitalmente por: ROSALDO TREVISAN em 04/10/2019 e LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO em 26/09/2019.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 26/05/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP26.0520.08173.ZGSL

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:
0F235CE9B0CE463A1947390B8AF710BFE190A9C3110A378598CA63CF2B14E83E