



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

Processo nº 15173.720004/2016-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.828 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2018
Matéria IPI
Recorrente SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

PROCEDIMENTOS FISCAIS DIVERSOS. ART. 146 DO CTN. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar.

Eventuais conclusões de procedimentos fiscais anteriores efetuados em face da contribuinte e seus atos decorrentes (glosas, lançamento ou decisão motivada de não lançar) não vinculam a autoridade fiscal em ações fiscais posteriores, relativas a outros fatos geradores.

O procedimento fiscal não pode ser dissociado da matéria sob investigação e dos fatos constatados pelo Auditor-Fiscal naquele período fiscalizado, além de veicular posicionamento específico de um ou mais agentes administrativos, inclusive sujeito a reforma pelos órgãos julgadores.

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

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

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL. GLOSAS.

Devem ser mantidas as glosas relativas aos produtos adquiridos pela contribuinte que não foram produzidos com matérias-primas agrícolas e

extrativas vegetais regionais, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, mas com produtos industrializados.

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

ART. 11 DA LEI Nº 9.779/99. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99 não autoriza o creditamento na aquisição de insumos isentos. O referido dispositivo trata apenas da possibilidade de restituição ou de compensação de saldo credor de IPI acumulado no trimestre-calendário que o contribuinte não puder compensar com o imposto devido na saída de seus produtos, nada tendo a ver com a glosa de créditos sobre produtos adquiridos com isenção da Amazônia Ocidental prevista em norma específica.

EFEITOS DA COISA JULGADA. PREJUDICIAL AO MÉRITO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO.

Por se tratar de matéria de ordem pública, a análise de prejudicial ao mérito, quanto à possibilidade de aplicação dos efeitos da coisa julgada ao lançamento, pode ser efetuada a qualquer tempo pelo julgador, inclusive quanto a aspecto não levantado pelo Auditor-Fiscal autuante, mormente quando a recorrente já apresentou suas alegações nesse sentido.

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. 2-A 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.

MULTA. PEDIDO DE EXONERAÇÃO. ARTIGO 76, II, A, DA LEI Nº 4.502/64. NÃO RECEPÇÃO PELO ARTIGO 100, II, DO CTN.

O artigo 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo CTN. Diante da inexistência de decisão administrativa com eficácia normativa atribuída por lei, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, incabível a exoneração pleiteada.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. APÓS VENCIMENTO. INCIDÊNCIA. SÚMULAS CARF NºS 04 E 05.

Não sendo o caso de depósito do montante integral, os juros de mora incidem sobre o crédito tributário não pago até o seu vencimento, nele incluso a multa de ofício. Aplica-se ao crédito tributário decorrente da multa de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança e atualização monetária do crédito tributário decorrente do tributo.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por maioria de votos, quanto ao argumento desenvolvido no item I.1.3. do voto da Relatora, vencidos a Relatora e o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro; (ii) pelo voto de qualidade, quanto aos itens I.2 e V do voto da Relatora, restando prejudicada a análise pelo Colegiado do item II, vencidos a Relatora e os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Carlos Augusto Daniel Neto; e (iii) por unanimidade de votos, quanto aos itens III e IV do voto. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula. Julgamento iniciado na sessão de outubro/2017, na qual, por maioria de votos, foi rejeitado pelo Colegiado o argumento de incompetência da RFB para rever ato da SUFRAMA (itens I.1.1 e I.1.2 do voto), tendo sido vencida a Relatora; e concluído em 29/01/2018.

(Assinado com certificado digital)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente Substituto

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

(Assinado com certificado digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Marcos Roberto da Silva (Suplente), Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Por trazer uma clara síntese do processo até a interposição da Impugnação Administrativa, peço vênha para transcrever parte do relatório do Acórdão 14-62.499 da 8ª Turma da DRJ/RPO, com destaque para os seus principais pontos:

"Trata-se de auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, constituindo-se os respectivos créditos tributários em desfavor da contribuinte epigrafada, no montante total de R\$ 69.258.531,64 (sessenta e nove milhões, duzentos e cinquenta e oito mil, quinhentos e trinta e um reais, sessenta e quatro centavos), consolidado na data do lançamento, conforme consta do demonstrativo (e-fl. 2). De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 14/26), a fiscalização foi instaurada em face dos pedidos de ressarcimento PER nº 08223.94707.240714.1.1.01-9435 e PER nº 31831.90045.300115.1.1.01-6802. Em resumo, mencionado relatório narra o seguinte:

» O sujeito passivo tem como objetivo social (a) fabricar e comercializar, incluindo via importação ou exportação, refrescos, refrigerantes, na forma líquida e solúvel, sucos de frutas, naturais ou artificiais, água mineral e outras bebidas, alcoólicas ou não alcoólicas, em qualquer forma ou apresentação; (b) fabricar e comercializar, incluindo via importação ou exportação, equipamentos para bebidas pós-misturadas (post mix) e chope, incluindo tanques, tambores e/ou barris; (c) fazer parte ou ter participação em outras sociedades; (d) administrar bens de renda próprios, e (e) prestação de serviços administrativos e similares.

» Atendendo a intimação, a fiscalizada apresentou documentos relativos ao Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), da qual é associada, invocando os efeitos da coisa julgada. Contudo, a coisa julgada abrangeria apenas os substituídos que tivessem, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão julgador, haja vista o disposto no art. 2º-A da Lei nº 9.494, de 10 de setembro de 1997. A ação foi impetrada contra ato do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, na 22ª Vara da Justiça Federal do Rio de Janeiro, e o Acórdão foi prolatado pelo TRF da 2ª Região, porém, à época (14/08/1991) o domicílio da empresa era o Município de São Paulo/SP.

» No período auditado, mais de 80% dos créditos aproveitados pela contribuinte fiscalizada tiveram origem em insumos provenientes da Zona Franca de Manaus – concentrados fornecidos pela empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda não onerados pelo IPI – apropriados em decorrência de incentivo fiscal instituído pelo art. 6º, caput e parágrafo 1º, do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, e no art. 95, III, do RPI/2010 (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010).

» Em diligência realizada junto à fornecedora dos concentrados, constatou-se que os insumos adquiridos pela fiscalizada foram elaborados apenas com produtos industrializados, e não “matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional” como requer a norma instituidora do incentivo. No caso do “concentrado de guaraná”, verificou-se, por meio das notas fiscais de venda da empresa Jayoro para Recofarma, que não são comercializadas sementes de guaraná como informado pela diligenciada, mas sim extrato de guaraná, tratando-se, portanto, de produto industrializado. Tendo em vista que o art. 111, inciso II, do CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) determina que em matéria de outorga de isenção a interpretação da legislação tributária deve ser literal, foi considerado indevido o aproveitamento dos créditos.

» Foram constatados créditos indevidos de vários produtos que não se enquadram nos conceitos de matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME). Apesar de constituírem despesa necessária para a produção, não integram o produto final e nem se desgastam em ação direta exercida sobre ele.

» Analisando as saídas do estabelecimento industrial da fiscalizada, verificou-se que o item GUARAPAN PET2/8 apresenta uma redução de 50% na alíquota. Todavia, conforme os Demonstrativos de Coeficiente de Redução do Imposto de

Importação – DCREs, apresentados pela diligenciada Recofarma, observou-se que no item citado (código do produto 55793) não há utilização de extrato de semente de guaraná. Há, dentre as matérias primas utilizadas, suco de frutas, aplicando-se, portanto, a redução de 25% na alíquota e não 50%, nos termos da Nota Complementar NC (21-1) da TIPI. O próprio registro do produto no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (nº MG/0507600064-1), indica essa informação ao descrever o produto / marca: REFRIGERANTE DE MACÁ / GUARAPAN.

» No período de apuração 04/2014, verificou-se uma diferença a maior, em relação ao valor escriturado, de R\$ 2.263,63 (correspondendo ao valor de IPI destacado na nota fiscal 780392, emitida em 19/04/2014). No período de apuração 10/2014, verificou-se uma diferença a maior, em relação ao valor escriturado, de R\$ 5.235,32 (correspondendo aos valores de IPI destacados nas notas fiscais 27100, de 16/10/2014, 27215, de 21/10/2014, 27298, de 23/10/2014 e 27352, de 24/10/2014). Todos esses valores foram adicionados aos montantes dos débitos dos respectivos períodos.

» Considerando o creditamento indevido, foram glosados os créditos dos produtos adquiridos da Recofarma e dos produtos não considerados MP, PI ou ME. Também foram ajustados os débitos pelas saídas do produto GUARAPAN PET2/8 e pelos valores não escriturados. Por consequência, procedeu-se à reconstituição da escrita fiscal, o que resultou em saldos devedores de IPI, ao invés dos saldos credores pleiteados nos PER/DCOMP.

Cientificada do lançamento em 07/04/2016, a autuada apresentou a sua impugnação (e-fls. 84/154) em 04/05/2016. Aduziu em sua defesa as razões sumariamente expostas a seguir:

01- Alteração de critério jurídico

O lançamento viola o art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), pois a autoridade administrativa alterou, de forma retroativa, o critério jurídico utilizado em lançamento e verificações fiscais anteriores.

No auto de infração PA nº 15504.729713/2014-69, a autoridade considerou que o crédito de IPI relativo à aquisição dos insumos isentos, previsto no art. 95, III, do RIPI/2010, seria indevido sob a alegação de que, na elaboração dos concentrados, a Recofarma não teria utilizado diretamente matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, salvo no caso do concentrado de Guaraná, visto que este foi elaborado com referida exigência.

No entanto, no auto de infração PA nº 15173.720004/2015-98, cuja ciência ocorreu em 12/05/2015, houve adoção de novo critério jurídico ao não se aceitar o crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados isentos para fabricação do refrigerante Guaraná.

Deste modo, somente para fatos geradores após 12/05/2015 poderia ser utilizado esse novo critério jurídico.

No presente auto de infração, o período autuado foi de abril de 2014 a dezembro de 2014, não tendo sido aceito o crédito do concentrado de Guaraná. Ocorre que, ao assim proceder, o Fisco inovou o critério retroativamente.

02- Direito ao crédito com base no art. 6º do DL nº 1.435, de 1975

O direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos tem arrimo nos atos da SUFRAMA. O DL nº 1.435, de 1975, outorgou a SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais nele previstos em seu art. 6º. Neste sentido, o CARF já decidiu que o Fisco não tem competência para desconsiderar o ato da SUFRAMA que concede o benefício, devendo questioná-lo se for o caso. Logo, a autoridade fiscal não pode desconsiderar o incentivo fiscal legítimo e exigir do adquirente de boa-fé o IPI abatido com o crédito do imposto isento.

O art. 179, CTN, determina que a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada por despacho da autoridade administrativa. Com fulcro nessa norma, resta inequívoco que o despacho da autoridade administrativa, suficiente a comprovar a isenção da Recofarma, é a Resolução CAS nº 298/2007, fundamentada no Parecer Técnico nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI.

Para a SUFRAMA, a concessão do benefício não depende da utilização direta e exclusiva de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais oriundas da Amazônia Ocidental. O emprego, na fabricação do concentrado, de açúcar, álcool ou extrato de guaraná, produzidos na Amazônia Ocidental, com cana-de-açúcar e semente de guaraná adquiridas de produtor também localizado na Amazônia Ocidental, atende ao art. 6º do DL nº 1.435, de 1975.

O desrespeito pela autoridade fiscal aos atos da SUFRAMA, sem qualquer processo administrativo, com a necessária participação das partes interessadas, caracteriza ofensa ao devido processo legal, com evidente cerceamento do direito de defesa (Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

03- Direito ao crédito com base na coisa julgada

A segurança concedida nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca Cola (AFBCC) em defesa de direito constitucional comum aos seus associados, abrange, de forma ampla e irrestrita, os associados estabelecidos em todo o território nacional.

(...)

04- Direito ao crédito com base no art. 9º do DL nº 288, de 1967

Porque oriundo da Zona Franca de Manaus, haveria direito aos créditos, pois o concentrado adquirido da Recofarma também gozaria da isenção de que trata o art. 81, II, do RIPI/2010, com base legal no art 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967.

(...)

05- Direito ao crédito com base no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999

A partir de 19/01/1999, com a edição da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, passou a existir o direito ao crédito do imposto na medida em que a interpretação do art. 11 da lei é no sentido de que a aquisição de qualquer matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, utilizados na industrialização, dá direito ao crédito do respectivo imposto sem condicionar tal direito ao pagamento do IPI na operação anterior.

(...)

06- Idoneidade das notas fiscais emitidas pela Recofarma

Porque consta de notas fiscais idôneas a referência expressa à isenção do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, base legal do art. 95, III, do RIPI/2010, a adquirente de boa-fé tem direito ao crédito do IPI isento e, ao lançar e utilizar esse crédito, não pratica qualquer infração, consoante jurisprudência repetitiva e, pois, vinculatória para Administração.

(...)

07- Utilização de saldo credor de período anterior

Levando em conta o auto de infração do processo administrativo nº 15173.720004/2015-98, a autoridade fiscal entendeu ser indevida a utilização do saldo credor apurado no período anterior ao dos presentes autos.

Ocorre que, contra o referido auto de infração, houve apresentação de impugnação. Logo, tendo em vista que a discussão administrativa referente ao PA nº 15173.720004/2015-98 ainda não está encerrada, a escrita fiscal não deve ser reconstituída até que seja confirmada a glosa do crédito.

08- Acréscimos legais

Ao utilizar o crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, a impugnante agiu de acordo com a Resolução CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007.

(...)

09- Exigência de multa

Também seria incabível a imposição de multa relativamente à infração “créditos indevidos” em razão do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Especificamente em relação às aquisições de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, a CSRF tem entendimento no sentido de reconhecer o crédito de IPI ao adquirente desses insumos desde 11/11/2002, conforme se verifica do Acórdão CSRF nº 02-01.212.

Referido acórdão: (i) foi proferido com o colegiado completo, (ii) é anterior aos fatos geradores ora questionados e (iii) não foi alterado até a presente data.

A CSRF já decidiu que a multa de ofício decorrente de auto de infração lavrado para exigir débitos de IPI decorrentes da glosa créditos desse imposto, es razão da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, no período de 2002 a 2015, deve ser excluída, por força do art. 486, II, a, do RIPI/2002 (correspondente ao art. 567, II, a, do RIPI/2010), cuja base legal é o art. 76, II, a, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o qual vincula todos os órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

10- Redução de 50% nos créditos de IPI

Caso seja reconhecido o crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados isentos para fabricação do refrigerante Guaraná, esse deve ser restabelecido na sua integralidade, pois a redução de 50% mencionada pela Fiscalização não é aplicável a esses créditos. A condição para a aplicação da redução de 50% na alíquota dos concentrados é que estes atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente do Ministério. No presente caso, os concentrados não foram registrados no MAPA.

11- Alíquota de IPI na saída do Guarapan Pet 2/8

Ainda que incorreta a redução de 50% da alíquota do IPI na saída do refrigerante Guarapan Pet 2/8, caso o auto seja integralmente cancelado, não haverá valor de imposto a ser exigido, haja vista a existência de saldo credor suficiente para compensar eventuais débitos decorrentes de suposta redução incorreta.

12- Produtos não enquadrados nos conceitos de MP, PI ou ME

A autoridade fiscal efetuou a glosa de créditos de produtos utilizados para assepsia, lubrificação, sanitização, limpeza em geral, filtragem, paletização dos produtos, etiquetagem e embalagens. Todos esses produtos integram o processo produtivo do refrigerante, já que inerentes a sua produção.

Em relação aos produtos utilizados para assepsia, sanitização e limpeza em geral não há dúvida que são utilizados de forma obrigatória, inclusive, por exigências sanitárias. Quanto às embalagens de “bag in box”, como o próprio nome já indica, são utilizadas para embalar os produtos.

O próprio Parecer Normativo CST nº 65, de 5 de novembro de 1979, concluiu 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.

Ao aplicar o entendimento do Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, em caso em que foi parte outra fabricante de Coca-Cola, o CARF concluiu que os produtos empregados diretamente no processo de fabricação de refrigerantes para higienização da produção qualificam-se como produtos intermediários. Cita-se a ementa do Acórdão nº 3402-00.517, de 18/03/2010.

13- Diferenças nos montantes de débitos de IPI A diferença de R\$ 2.263,63 apurada em abril de 2014 não é devida. A nota fiscal nº 780392, emitida em 19/04/2014, foi cancelada.

Quanto às diferenças apuradas em outubro de 2014, ainda que tenha havido o destaque do IPI nas notas fiscais e não tenham sido escriturados os respectivos

valores, caso o auto de infração seja integralmente cancelado, não haverá valor de imposto a ser exigido, haja vista a existência de saldo credor suficiente para compensar eventuais débitos.

14- Juros sobre a multa de ofício

A incidência de juros sobre a multa de ofício implica numa indireta majoração da própria penalidade, não se podendo falar em mora na exigência de multa.

(...)

Por fim, a interessada pugna pelo cancelamento do auto de infração, com a consequente extinção do crédito tributário exigido.

É o relatório do essencial." (e-fls. 328/335 - grifei)

A Impugnação foi julgada integralmente improcedente, com a manutenção da autuação. A decisão foi emendada nos seguintes termos:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS ORIUNDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS. GLOSAS.

São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, mas não elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental.

CRÉDITOS DE IPI. REDUÇÃO DE 50% EM RAZÃO DA NOTA COMPLEMENTAR NC (21-1) DA TIPI.

Deve ser reduzida de cinquenta por cento a aplicação das alíquotas do IPI relativas aos extratos concentrados para elaboração de refrigerantes, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, compreendidos nos "ex" 01 e 02 do código 2106.90.10, que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente do Ministério.

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS NÃO COMPREENDIDOS NOS CONCEITOS DE MATÉRIA-PRIMA, PRODUTO INTERMEDIÁRIO OU MATERIAL DE EMBALAGEM. CRÉDITO INDEVIDO.

As compras de materiais de limpeza e outros materiais não compreendidos no conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem não legitimam o aproveitamento de créditos de IPI.

APURAÇÃO DO IPI. SALDO CREDOR DE TRIMESTRES ANTERIORES OBJETO DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO NOS TRIMESTRES SEGUINTE.

Saldo credor de trimestre anterior, objeto de pedido de ressarcimento efetuado no início do trimestre subsequente pelo seu valor integral, não poderá ser aproveitado na apuração do IPI do trimestre atual, sob pena de aproveitamento daqueles créditos em duplicidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico deve ser entendida como uma mudança de posição interpretativa da Administração Tributária a respeito de determinada norma. Na situação, o critério considerado foi o da utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional na fabricação dos concentrados, em todos os casos. A diferença entre os casos é de mera apuração dos fatos, se houve ou não a utilização de tais matérias-primas, e não de critério jurídico.

DECISÕES DO STF EM SEDE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EFEITOS ERGA OMNES. DECRETO Nº 2.346, DE 1997.

As decisões judiciais atinentes a casos concretos possuem apenas efeitos inter partes e não vincula os atos da Administração Tributária. Uma decisão emanada do Supremo Tribunal Federal somente alcançaria terceiros não participantes da lide se observadas as condições descritas pelo Decreto nº 2.346, de 1997.

OBSERVÂNCIA DOS ATOS NORMATIVOS EXPEDIDOS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, a que se refere o inciso I do art. 100 do CTN, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos que versem sobre matéria tributária. São atos gerais e abstratos, tais como portarias, instruções, etc, editadas com a finalidade de explicitar preceitos legais ou de instrumentar o cumprimento das obrigações tributárias. É a observância destes tipos de atos normativos que têm o condão de excluir a cobrança dos consectários legais, nos termos de parágrafo único do art. 100, CTN.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. EXIGÊNCIA.

Não há de se falar em aplicação do disposto no art. 76 da Lei nº 4.502, de 1964, c/c o art. 100, II e parágrafo único, do CTN, para a exclusão de penalidades e juros de mora, pela inexistência de lei que atribua eficácia normativa às decisões administrativas em processos nos quais um terceiro não seja parte.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. CONTRIBUINTE DE BOA FÉ. DOCUMENTOS FISCAIS IDÔNEOS.

Em matéria tributária, a culpa do agente é irrelevante para que se configure descumprimento à legislação tributária, posto que a responsabilidade pela infração tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Considera-se como não contestada a matéria que não tenha sido expressamente questionada.

DÉBITO DE IPI NÃO LANÇADO. PROVA DE FATOS.

É imprescindível que as alegações contraditórias a questões de fato tenham o devido acompanhamento probatório. Quem não prova o que afirma, não pode pretender ser tida como verdade a existência do fato alegado, para fundamento de uma solução que atenda ao pedido feito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido" (e-fls. 326/328)

Intimada desta decisão em 09/09/2016, a empresa apresentou Recurso Voluntário em 06/10/2016 alegando, em síntese:

(i) a alteração de critério jurídico de forma retroativa, vez que no PTA n.º 15504.729713/2014-69 e nos despachos decisórios correspondentes, a autoridade aceitou o crédito de IPI glosado no presente Auto de Infração, decorrente da aquisição de concentrados utilizados para elaboração do refrigerante Guaraná;

(ii) a validade do crédito tomado pela Recorrente com fulcro no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75, vez que a fornecedora de concentrados de refrigerantes fabricados na Amazônia Ocidental (RECOFARMA) cumpre os requisitos para o gozo da isenção como atestado pela SUFRAMA em atos administrativos específicos. Sustenta que a RECOFARMA goza de isenção onerosa cujos requisitos foram atestados pela SUFRAMA, órgão competente para tanto;

(iii) a necessidade de observância da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4;

(iv) a possibilidade da tomada de crédito de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus com fulcro: **(iv.1)** no art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967 e no julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso extraordinário n.º 212.484, que continuaria sendo aplicável após o julgamento proferido no RE n.º 566.819 enquanto não proferido o julgamento do RE n.º 592.891 em sede de repercussão geral; **(iv.2)** no art. 11 da Lei n.º 9.779/1999;

(v) o fato da Recorrente ser adquirente de boa-fé dos produtos da RECOFARMA, por indicar nas notas fiscais que os concentrados por ela comercializados são amparados pela isenção do art. 95, III, do RIPI/2010;

(vi) a necessidade de se aguardar o desfecho da discussão administrativa relativa aos pedidos de ressarcimento objeto do PTA n.º 15173.720004/2015-98 para a reconstituição da escrita do contribuinte;

(vii) a impossibilidade de cobrança de multa, juros de mora e correção monetária nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN, vez que a Recorrente e a empresa fornecedora observaram atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (SUFRAMA).

(viii) a necessidade de se afastar a multa aplicada em face do art. 76, II, 'a' da Lei n.º 4.502/64;

(ix) a inaplicabilidade da redução de 50% dos créditos de IPI decorrentes da aquisição dos concentrados isentos, vez que os concentrados para fabricação do refrigerante guaraná não foram registrados no MAPA pela fornecedora RECOFARMA;

(x) o direito ao crédito sobre produtos utilizados para assepsia, lubrificação, sanitização, limpeza em geral, filtragem, paletização, etiquetagem e embalagens, listados na Tabela B do Auto de Infração, por serem inerentes à produção de bebidas, tratando-se de produtos intermediários que são consumidos no processo de fabricação;

(xi) o descabimento da diferença de R\$ 2.263,63 referente ao mês de abril/2014 em razão do cancelamento da nota fiscal n.º 780392 comprovada pelo registro do SPED acostado aos presentes autos na impugnação;

(xii) da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Por fim, afirma que os valores dos créditos que não foram objeto de discussão específica deverão somente ser objeto de ajuste na escrita após o provimento do

Recurso Voluntário, vez que com o estorno da glosa realizada remanescerá saldo credor de IPI na escrita.

Após contrarrazões da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, os autos foram direcionados para este Conselho.

O processo foi incluído em parta de julgamento para o dia 28/06/2017. Contudo, diante da informação pela Recorrente da existência de fato novo que poderia alterar o resultado do julgamento do presente processo (petição das e-fls. 537/546), foi aberta vista para a procuradoria por meio do despacho das e-fls. 547/548. Após a manifestação da procuradoria (e-fls. 550/558), o processo retornou para ser incluído em pauta de julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Como relatado, discute-se no Recurso Voluntário os seguintes pontos objeto do Auto de Infração:

I - Glosa dos créditos de IPI tomados com fulcro no art. 237, do RIPI/2010, por descumprimento, pela empresa fornecedora RECOFARMA, dos requisitos do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/1975 (art. 95, III, do RIPI/2010);

II - Não obediência à redução de alíquota indicada na NC (21-1) da TIPI quando da tomada de créditos de insumos oriundos da Zona Franca de Manaus (extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham extrato de sementes de guaraná)

III - Glosa de créditos básicos de produtos que não correspondem à matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (produtos utilizados para assepsia, lubrificação, sanitização, limpeza em geral, filtragem, paletização, etiquetagem e embalagens, listados na Tabela B do Auto de Infração); e

IV - Cobrança de uma diferença de R\$ 2.263,63 referente ao mês de abril/2014.

Passaremos a análise de cada um destes pontos a seguir.

I - DO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS

I.1 - DA ISENÇÃO DO ART. 6º DO DECRETO-LEI N.º 1.435/1975 E DO CRÉDITO DA RECORRENTE PREVISTO NO §1º DESTE DISPOSITIVO

Neste ponto, adentra-se na discussão travada nos presentes autos referente à glosa dos créditos de IPI tomados pela Recorrente na condição de adquirente de concentrados

de refrigerantes fabricados pela empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., localizada IVna Zona Franca de Manaus.

Como narrado pela fiscalização e como indicado nas notas fiscais emitidas pela referida empresa fornecedora, estes produtos, utilizados como insumos na produção de bebidas pela Recorrente, foram tratados como produtos isentos de IPI, tanto com fulcro nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei n.º 288/67, como no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/1975.

Contudo, no entendimento da fiscalização, a Recorrente não teria adimplido com os critérios ditados pelo referido dispositivo do Decreto-lei n.º 1.435/1975 e pelo art. 95, III, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto n.º 7.212/2010 para a tomada de crédito de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Expressam os referidos dispositivos:

Decreto-lei n.º 1.435/75

"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." (grifei)

RIPI/2010

"Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das Posições 22.03 a 22.06, dos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei no 1.593, de 1977, art. 34)." (grifei)

Como se depreende da disciplina normativa acima transcrita, para o gozo desta isenção, necessário que os produtos sejam produzidos em conformidade com os projetos aprovados pela SUFRAMA, com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

A Recorrente, na condição de adquirente dessas mercadorias utilizadas como matérias primas dos produtos por ela industrializados e comercializados com incidência de IPI (bebidas não alcoólicas), tomou o crédito do IPI na forma autorizada pelo art. 6º, §1º acima em destaque, reproduzido no art. 237 do RIPI/2010¹.

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

Contudo, no entender da fiscalização, os produtos adquiridos pela Recorrente não estariam abrangidos pela isenção do art. 95, III, do RIPI/2010, vez que a empresa fornecedora RECOFARMA teria descumprido as condições normativas para o seu gozo. Vejamos a expressão do Termo de Verificação Fiscal:

"Juntamente com as informações elencadas acima, a diligenciada apresentou a Resolução SUFRAMA nº298, de 11/12/2007, e um DVD contendo informações sobre as Notas Fiscais emitidas para cada tipo de concentrado nos meses 05/2010, 11/2010, 07/2011 e 09/2012, tendo como adquirente a empresa Spal Industria Brasileira de Bebidas Ltda.

No curso daquela ação fiscal a empresa foi novamente intimada a informar quais são os insumos utilizados na produção dos concentrados comercializados com a empresa Spal Industria Brasileira de Bebidas S/A que são considerados como matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, devendo informar também a origem dos produtos utilizados.

A Recofarma enviou a seguinte resposta:

No que se refere às matérias primas empregadas em cada concentrado, a Requerente informa que o Demonstrativo de Coeficiente de Redução do Imposto de Importação (DCRE), também já apresentado à presente fiscalização em resposta ao Termo de Intimação de Diligência-Fiscal 01, contém a relação de todos os insumos utilizados, sejam importados ou nacionais, e, neste último caso, aqueles produzidos a partir de produtos agrícolas regionais na Amazônia, ficando explicitado que estes últimos são:

- a cana de açúcar, utilizada para a produção do caramelo, do álcool neutro e do ácido cítrico;

- a semente de guaraná, utilizado na produção do respectivo extrato.

Note-se que, pelo exame das referidas DCREs, vê-se que, em todos e em cada um dos concentrados, há alguns desses componentes nacionais obtidos pela utilização de matéria-prima regional, fornecidos pela Agropecuária Jayoro Ltda, agroindústria localizada no Município de Presidente Figueiredo – AM

*Mediante análise dos Demonstrativos de Coeficiente de Redução do Imposto de Importação – DCREs (fls. 1294/1403 do e-processo 10880.909581/2013-65), onde são relacionados os componentes nacionais e internacionais utilizados na elaboração dos referidos concentrados, **verificou-se que no concentrado de guaraná consta a utilização de semente de guaraná, produto agrícola de produção regional informado pela diligenciada. Entretanto, ao verificar as notas fiscais de venda da empresa Jayoro para Recofarma, constatamos que não são comercializadas sementes de guaraná, mas sim extrato de guaraná, tratando-se, portanto, de produto industrializado (exemplo: nota fiscal 9872, de 09/07/2013 e 10737, de 09/12/2013). Nos demais concentrados, constatou-se apenas a utilização de componentes industrializados, inclusive o caramelo, o álcool neutro e o ácido cítrico, obtidos a partir da industrialização da cana de açúcar e fornecidos pela empresa Agropecuária Jayoro Ltda., conforme informou a diligenciada.***

A legislação citada inicialmente trata do benefício da isenção destinado ao produto (isenção objetiva), uma vez que a norma legal estatui, expressamente, a isenção para os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Conforme artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Assim, matéria-prima agrícola e extrativa vegetal não se confunde com matéria-prima industrializada.

As matérias-primas básicas utilizadas pela Recofarma na produção dos concentrados para refrigerantes são produtos industrializados e não matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais. Portanto, a aquisição desses concentrados

não gera direito a crédito de IPI, previsto no artigo 237 do Regulamento do IPI, para a fiscalizada." (e-fls. 18/19 - grifei)

Assim, a fiscalização entendeu que uma condição imposta pela SUFRAMA à RECOFARMA teria sido descumpridas, ensejando na afastamento da isenção aplicada: a não utilização de matérias primas agrícolas e extrativistas vegetais (cana-de-açúcar e semente de guaraná).

Entretanto, a fiscalização extrapolou sua competência ao trazer elementos diferentes daqueles delimitados pela SUFRAMA na Resolução n.º 298/2007 e no Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007, este último acostado aos autos às e-fls. 185/196.

Antes de adentrar especificamente no item entendido como descumprido pela fiscalização, importante primeiramente tecer breves considerações quanto aos limites da Receita Federal para a fiscalização dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus disciplinados pela SUFRAMA. Em seguida, partirei para a análise da exigência indicada como descumprida pela Receita Federal à luz das diretrizes fixadas pela SUFRAMA.

I.1.1 - DA COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL NA FISCALIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DISCIPLINADOS PELA SUFRAMA.

A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA é uma autarquia criada pelo Decreto-lei n.º 288/1967, atualmente vinculada ao Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, à qual foi atribuída a administração da Zona Franca de Manaus - ZFM.

Atentando-se em especial para a disciplina dos incentivos fiscais concedidos nesta área (e, posteriormente, na área da Amazônia Ocidental do Decreto-lei n.º 291/1967), observa-se que originariamente a atuação da SUFRAMA exigia o aval do Ministério da Fazenda, que igualmente participava do processo de aprovação dos projetos de industrialização passíveis de serem desenvolvidos naquela área e de gozarem dos incentivos fiscais. A disciplina originária igualmente se preocupava em garantir a competência do Ministério da Fazenda no controle da entrada e saída das mercadorias no âmbito da ZFM.

É o que se depreende da disciplina do Decreto n.º 61.244/1967, que originariamente regulamentou o Decreto-lei n.º 288/1967:

"Art 11. Estão isentas do imposto sobre produtos industrializados todas as mercadorias industrializadas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer a comercialização em qualquer ponto do território nacional.

*§ 1º **Os projetos para a produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias que pretendam gozar dos benefícios do Decreto-lei nº 288-67 serão submetidos à aprovação da SUFRAMA, ouvido o Ministério da Fazenda, quanto aos aspectos fiscais, implicando em aprovação tácita a falta de manifestação desse Ministério no prazo de 30 (trinta) dias contados do pedido de audiência.***

§ 2º Os projetos serão apresentados de conformidade com critérios e procedimentos estabelecidos pela SUFRAMA, mediante instruções aprovadas pelo Ministro do Interior.

§ 3º O Superintendente da SUFRAMA poderá rejeitar, de plano, ouvido o Conselho Técnico, os projetos que, visando a obtenção dos incentivos fiscais previstos no Decreto-lei nº 288-67, tenham por fim a produção, industrialização ou beneficiamento das mercadorias capituladas no parágrafo 1º do artigo 3º do referido Decreto-lei, inclusive as alterações supervenientes por Decreto (Decreto-lei nº 288-67 artigo 3º, parágrafo 2º).

Art 12. Toda entrada de mercadoria nacional ou estrangeira na Zona Franca de Manaus fica sujeita ao controle da SUFRAMA, respeitada a competência legal atribuída à fiscalização aduaneira e de rendas internas do Ministério da Fazenda." (grifei)

Especificamente quanto à análise de entrada das mercadorias nacional ou estrangeira, referenciada no art. 12 acima transcrito, constata-se que o Ministério da Fazenda manteve seu controle na forma indicada no art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203/2012, que disciplina o controle da entrada e saída de mercadorias da ZFM e das áreas da Amazônia Ocidental. Esse dispositivo, inclusive, é o único no regimento interno da Receita Federal que faz referência às essas áreas em específico:

"Art. 224. Às Delegacias da Receita Federal do Brasil - DRF, à Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Pessoas Físicas - Derpf, às Alfândegas da Receita Federal do Brasil - ALF e às Inspetorias da Receita Federal do Brasil - IRF de Classes "Especial A", "Especial B" e "Especial C", quanto aos tributos administrados pela RFB, inclusive os destinados a outras entidades e fundos, compete, no âmbito da respectiva jurisdição, no que couber, desenvolver as atividades de arrecadação, controle e recuperação do crédito tributário, de análise dos dados de arrecadação e acompanhamento dos maiores contribuintes, de atendimento e interação com o cidadão, de comunicação social, de fiscalização, de controle aduaneiro, de tecnologia e segurança da informação, de programação e logística, de gestão de pessoas, de planejamento, avaliação, organização, modernização, e, especificamente: (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 512, de 02 de outubro de 2013)

(...)

§ 3º Às Alfândegas Porto de Manaus e Aeroporto Internacional Eduardo Gomes compete ainda:

I - proceder ao despacho de internação de mercadorias da Zona Franca de Manaus para o restante do território nacional;

II - processar os pedidos de saída temporária para o restante do território nacional de bens ingressados na Zona Franca de Manaus com suspensão de tributos; e

III - controlar a saída da Zona Franca de Manaus de mercadorias nacionais nela ingressadas.

§ 4º - Às DRF Boa Vista, Porto Velho, Ji-Paraná, Rio Branco e Macapá compete ainda:

I - proceder ao despacho de internação de mercadorias da Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio para o restante do território nacional;

II - processar os pedidos de saída temporária para o restante do território nacional de bens ingressados na Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio com suspensão de tributos; e

III - controlar a saída da Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio de mercadorias nacionais nela ingressadas." (grifei)

Por outro lado, no que concerne aos critérios e requisitos para a concessão de incentivos fiscais no âmbito da Zona Franca (referenciada no art. 11 do Decreto nº 61.244/1967 acima transcrito), observa-se que com o transcorrer dos anos a influência do Ministério da Fazenda foi afastada por completo, com garantia de plena autonomia à SUFRAMA para tanto.

Com efeito, como se depreende das disciplinas regulamentares trazidas nos Decretos n.º 2.566/1998, n.º 4.628/2003, n.º 6.372/2008 e até no atualmente vigente Decreto n.º 7.139/2010, a administração da concessão de incentivos fiscais é atribuída de forma exclusiva à SUFRAMA, independentemente, portanto, de qualquer aval do Ministério da Fazenda. Vejam-se pela redação do art. 1º, VI, do Anexo I destes Decretos, todos com redação no mesmo sentido²:

*Art. 1º **A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, autarquia criada pelo Decreto-Lei no 288, de 28 de fevereiro de 1967, vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, tem como finalidade promover o desenvolvimento socioeconômico, de forma sustentável, na sua área de atuação, mediante geração, atração e consolidação de investimentos, apoiado em capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva, a partir das seguintes ações:***

(...)

VI - administrar a concessão de incentivos fiscais. (grifei)

Sob essa perspectiva que os referidos Decretos atribuíram ao Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) a competência para aprovar "os projetos das empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais", bem como "estabelecer normas, exigências, limitações e condições" para estes projetos, sem depender de qualquer outro órgão, inclusive do Ministério da Fazenda (art. 3º, I, 'c', do Anexo I do Decreto n.º 2.566/1998 e art. 4º, I, 'c' do Anexo I dos Decretos n.º 4.628/2003, n.º 6.372/2008 e n.º 7.139/2010).

Exatamente no exercício de sua competência, o CAS expediu a Resolução CAS n.º 202/2006, posteriormente revogada pela atualmente vigente Resolução CAS n.º 203/2012, com os requisitos para a aprovação dos projetos industriais para a concessão e gozo dos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus e na Amazônia Ocidental, dentre os quais aquele objeto desta autuação do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75.

Esta disciplina normativa com os procedimentos de apresentação, análise, aprovação e acompanhamento de Projetos Industriais para fins de concessão dos incentivos fiscais evidenciam a autonomia da SUFRAMA no processo de aprovação e acompanhamento dos projetos, indicando expressamente que, **quando comprovado por aquele órgão o inadimplemento dos requisitos para o gozo dos incentivos fiscais**, a Receita Federal será devidamente notificada para que tome as providências cabíveis.

Vejamos pelo teor da Resolução CAS n.º 202/2006, vigente à época da análise do projeto da RECOFARMA objeto deste processo (cujas disciplinas, nos pontos sob enfoque neste voto, não foram substancialmente alteradas pela Resolução CAS n.º 203/2012³):

*"Art. 1º **Os incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA, concedidos a projetos industriais que objetivem a industrialização de produtos na Zona Franca de Manaus (ZFM), são os seguintes:***

I - isenção do Imposto de Importação (II), relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira utilizados na industrialização de produtos destinados a consumo interno na ZFM;

II - redução do II, relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira

² Com excessão do Decreto n.º 2.566/1998, que trazia essa mesma previsão no inciso III do art. 1º do Anexo I.

³ A previsão de comunicação da Receita Federal do Brasil (RFB) após a comprovação da aferição indevida de incentivos fiscais é trazida no art. 55 desta Resolução CAS n.º 203/2012.

utilizados na industrialização de produtos destinados a consumo em outros pontos do território nacional;

III - isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), relativo a produtos produzidos na ZFM destinados à comercialização em qualquer ponto do território nacional;

IV - isenção do IPI para os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária;

V - crédito do IPI, calculado como se devido fosse, para o adquirente de produtos de que trata o inciso anterior, 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; e

VI - isenção do II e do IPI relativo a bens de capital destinados à implantação de projetos industriais.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica a armas, munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou toucador, preparados e preparações cosméticas, salvo quanto a estes se destinados, exclusivamente, a consumo interno na ZFM, ou quando produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais.

(...)

Art. 5º Os projetos submetidos à apreciação da SUFRAMA deverão atender, cumulativamente, aos seguintes objetivos e condições para a concessão e fruição dos benefícios fiscais:

I - atendimento aos limites anuais de importação de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, constantes da respectiva resolução aprovatória do projeto e suas alterações;

II - incremento da oferta de emprego na região;

III - concessão de benefícios sociais aos trabalhadores;

IV - incorporação de tecnologias e de processos de produção compatíveis com o estado da arte e da técnica;

V - níveis crescentes de produtividade e competitividade;

VI - reinvestimento de lucros na região;

VII - investimento na formação e capacitação de recursos humanos para o desenvolvimento científico e tecnológico; e

VIII - atendimento ao Processo Produtivo Básico (PPB) exigido para seus produtos.

§ 1º No caso de empresas cujo objeto seja a produção de bens e serviços de informática, além do atendimento do disposto neste artigo, deverá ser observada a legislação específica que trata dos investimentos compulsórios em atividades de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D).

§ 2º Quando da apresentação de projeto de implantação, deverá ser apresentada cópia autenticada da Licença Prévia emitida pelo Instituto de Proteção Ambiental do Amazonas - IPAAM, órgão ambiental competente, do estado do Amazonas.

(...)

Art. 8º A SUFRAMA efetuará a análise de todos os projetos que atendam ao disposto no art. 5º desta Resolução devendo dar prioridade àqueles que apresentem:

I - produção de componentes, partes e peças, subconjuntos e materiais de embalagem destinados principalmente ao adensamento das cadeias produtivas do Pólo Industrial de Manaus;

II - programa de exportação;

III - aplicação em programas de Pesquisa e Desenvolvimento;

IV - maior geração de empregos por unidade de renúncia fiscal projetada; e

V - Índice de Desenvolvimento Regional - IDR superior à média do subsetor ao qual a empresa pertença, de acordo com regulamentação estabelecida pela SUFRAMA, sendo: (...)

Art. 10. Compete ao Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) deliberar acerca da aprovação dos projetos que visem o gozo dos incentivos de que trata o art. 1º, apresentados por empresa que se encontre em situação fiscal regular, mediante apresentação da Certidão de Regularidade Cadastral - CRC junto à SUFRAMA ou das certidões negativas de débitos ou documento equivalente expedidos pelos órgãos competentes, nos termos da alínea d do art. 38 desta Resolução e cujos produtos possuam PPB previamente aprovado, nos termos do art. 4º, do Decreto nº 2.891/98.

§ 1º Excepcionalmente, em casos devidamente justificados, os projetos que não apresentem situação fiscal regular, mas que tenham apreciação favorável do CAS, desde que apresentem comprovação de regularidade no prazo de 60 (sessenta) dias, improrrogáveis, contados da data de apreciação do projeto pelo Conselho, poderão ter seus atos aprovatórios expedidos pela(o) Superintendente.

§ 2º As empresas que não atenderem ao prazo estipulado no parágrafo anterior somente poderão ter seus projetos incluídos em nova pauta do CAS mediante a regularização prévia de sua documentação e/ou cadastramento junto à SUFRAMA.

§ 3º A aprovação de projetos somente terá eficácia após a publicação do correspondente ato aprovatório no Diário Oficial da União (DOU).

(...)

Art. 58. A SUFRAMA enviará comunicado a Secretaria da Receita Federal (SRF) sempre que comprovar que a empresa auferiu indevidamente dos incentivos fiscais administrados pela autarquia, descritos no art. 1º desta Resolução." (grifei)

E aqui é importante salientar que a referência à necessidade de aprovação dos projetos pela SUFRAMA é igualmente depreendida da disciplina legal dos incentivos fiscais, tal como aquele objeto de análise nos presentes autos. Vejamos novamente o teor do dispositivo que respalda o incentivo fiscal condicionado sob análise (art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75):

"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." (grifei)

Portanto, observa-se que a autoridade competente para identificar as condições para o gozo das isenções deferidas no âmbito da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental, na forma do *caput* do art. 179, do CTN, é a SUFRAMA, autoridade administrativa com personalidade jurídica própria, e não a Secretaria da Receita Federal do Brasil:

"Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o

interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. (...)." (grifei)

Em outras palavras, o despacho da autoridade administrativa necessário à concessão das isenções onerosas ou condicionadas relativas à ZFM e à Amazônia Ocidental, a que se refere o art. 179, do CTN, é a SUFRAMA, à quem a legislação atribuiu competência específica. Por conseguinte, cabe aos demais órgãos administrativos, dentre os quais a Secretaria da Receita Federal do Brasil, observar as condições delineadas por aquela autoridade administrativa específica.

Em conformidade com a disciplina trazida pelo CAS nas Resoluções nº 202/2006 e 203/2012, os projetos apresentados pelos sujeitos passivos visando ao gozo dos incentivos fiscais, após a apreciação da Superintendência, são aprovados por ato do Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) devidamente publicado no Diário Oficial.

No presente caso, à luz da Resolução CAS nº 202/2006, após solicitação da empresa fornecedora da Recorrente (RECOFARMA) da renovação de seu projeto para o gozo dos incentivos fiscais, foi proferido Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 pela Superintendência Adjunta de Projetos da SUFRAMA (e-fls. 185/196), devidamente aprovado pelo CAS por meio da Resolução nº 298/2007, com validade até 05/10/2023.

Nesse sentido, a fiscalização da Receita Federal quanto aos incentivos fiscais sob análise é restringida pelos despachos administrativos proferidos pela SUFRAMA que o concedem (Parecer Técnico de Projeto e Resolução CAS). Portanto, não pode a fiscalização da Receita Federal se dissociar dos termos identificados pela SUFRAMA nestes documentos.

Importante frisar que não se nega de qualquer forma o poder-dever da fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil de proceder com a análise da validade dos incentivos fiscais concedidos pela SUFRAMA no âmbito da ZFM e da Amazônia Ocidental, com fulcro no art. 37, XVIII da Constituição Federal. Contudo, **o que não se admite é que a fiscalização ultrapasse os termos dos despachos administrativos de concessão dos incentivos fiscais, para trazer requisitos outros além daqueles disciplinados pela SUFRAMA, como órgão competente**. O próprio dispositivo constitucional mencionado é claro ao limitar a atuação da administração fazendária "*dentro de suas áreas de competência*"⁴.

E aqui essencial enfatizar que para que seja atestado o descumprimento das condições, a SUFRAMA traz procedimentos administrativos específicos, com a emissão em uma periodicidade de 3 (três) anos dos Relatórios de Acompanhamento de Projetos (RAP) e com a possibilidade de vistorias técnicas a qualquer tempo. É o que se extrai da Resolução CAS nº 203/2012 atualmente vigente:

"CAPÍTULO V - DA AVALIAÇÃO DOS PROJETOS

Art. 42. A SUFRAMA emitirá a cada três anos, ou sempre que necessário, por amostragem, Relatório de Acompanhamento de Projetos (RAP), relativo aos

⁴ "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

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

produtos ativos (não cancelados) com projetos aprovados por suas respectivas empresas junto ao Conselho de Administração da SUFRAMA.

§ 1º O RAP deverá conter a relação de produtos ativos das empresas, com a situação atualizada de cada um no que diz respeito aos Laudos de Operação e de Produção, à entrega do LTAI e dos indicadores de desempenho, à adimplência em relação à Certificação da qualidade, além de dados atualizados de produção, mão-de-obra, faturamento, investimentos em máquinas e equipamentos, concessão de benefícios sociais aos trabalhadores, investimentos na formação e capacitação de recursos humanos, e, se for o caso, volume de exportações e investimentos em pesquisa e desenvolvimento.

§ 2º **O RAP deverá conter ainda, a análise dos desvios em relação às metas originais e aos compromissos assumidos pelas empresas quando da aprovação de seus projetos, bem como proposições para cancelamento de projetos e/ou alterações nas resoluções aprobatórias.**

§ 3º A SUFRAMA, quando da emissão do RAP, deverá inspecionar in loco as instalações da empresa, devendo neste momento ser atestado o cumprimento e manutenção das disposições constantes nos Laudos de Operação e de Produção emitidos, além de verificar as informações prestadas nos LTAIs apresentados.

§ 4º A SUFRAMA deverá submeter à apreciação do CAS na primeira reunião do exercício subsequente, a consolidação das informações contidas nos RAPs emitidos durante o ano imediatamente anterior.

§ 5º A SUFRAMA, durante a fase de elaboração do RAP, sempre que houver necessidade, poderá solicitar da empresa dados, informações e/ou documentos contábeis que venham a comprovar o cumprimento de metas estabelecidas em projeto, devendo a documentação requerida, devidamente assinada pelo contador e pelo representante legal da empresa, ser entregue no prazo previamente estabelecido pelo setor competente.

CAPÍTULO VI - DA VISTORIA TÉCNICA

Art. 43. A qualquer tempo a SUFRAMA poderá realizar vistoria técnica nas empresas com projeto aprovado, com a finalidade de verificar, para fins de manutenção ou cancelamento dos benefícios fiscais, o exato cumprimento dos termos e condições estabelecidos nesta Resolução e demais condições legais pertinentes.

Art. 44. A empresa deverá permitir aos servidores da SUFRAMA ou a seu serviço, devidamente identificados e credenciados, amplo, geral e irrestrito acesso a quaisquer de suas instalações fabris, bem como aos livros, demonstrações contábeis, fiscais e sistemas de informações, informatizadas ou não, para efeito de emissão dos Laudos de Operação e de Produção e para realização das vistorias técnicas.

Parágrafo único. A empresa deverá manter seus documentos organizados de maneira a facilitar seu manuseio e conferência por ocasião das visitas técnicas ou demais acompanhamentos realizados pela SUFRAMA." (grifei)

Dessa forma, a autoridade competente para avaliar o cumprimento das condições das isenções deferidas por meios dos projetos específicos é a SUFRAMA, não cabendo à Receita Federal fugir à esse procedimento e trazer condições diversas àquelas estabelecidas pelo órgão competente.

A restrição da atuação fiscal da Receita Federal quanto aos incentivos fiscais concedidos pela SUFRAMA já foi externada em distintas oportunidades pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF e pelas câmara ordinárias⁵. Vejamos, a título de exemplo, algumas manifestação da CSRF:

⁵ Recomendo a leitura da declaração de voto da Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões no Acórdão nº 3301.-003.005, que foi contundente nesse sentido (Processo nº 15504.729713/2014--69. Sessão de 22 de junho de 2016)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 20/06/1998 a 31/12/1998

IPI. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. REQUISITOS. COMPETÊNCIA PARA APURAÇÃO

Por expressa determinação de decreto regulamentar, é da competência do Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus a análise do atendimento ao processo produtivo básico para fins de aprovação de projeto industrial a ser beneficiado com a isenção de que trata o Decreto-Lei nº 288/67 com a redação que lhe deu a Lei nº 8.387/91. Definidos em Resolução daquele órgão, regularmente expedida, cabe sua observância pela Secretaria da Receita Federal.

Recurso Especial do Procurador Negado." (Número do Processo 10283.009636/2001-31 Data da Sessão 14/11/2013 Relator RODRIGO CARDOZO MIRANDA Nº Acórdão 9303-002.664 - Unânime - grifei)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2003 a 20/10/2004

POSSIBILIDADE DE TERCEIRIZAÇÃO DA ETAPA PREVISTA NA LETRA "H" DO ARTIGO 1º DA PORTARIA INTERMINISTERIAL Nº 185/93, PARA EMPRESA ESTABELECIDA NA ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não cabe restringir a possibilidade de terceirização à empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus e com projeto aprovado pela SUFRAMA, para o gozo do benefício de isenção do IPI, quando a norma pertinente não o faz expressamente e o órgão responsável pela concessão do processo produtivo básico autorizou a terceirização da etapa "h" nesses termos.

Recurso Especial do Procurador Negado" (Número do Processo 10283.007961/2007-54 Data da Sessão 27/04/2016 Relator(a) VANESSA MARINI CECCONELLO Nº Acórdão 9303-003.825 - grifei)

Nesse sentido, a fiscalização da Receita Federal, quanto à análise de incentivos fiscais concedidos pela SUFRAMA, não possui ampla liberdade para a identificação dos parâmetros de atuação do contribuinte para o gozo dos incentivos, devendo se ater às condições identificadas nos documentos expedidos pela SUFRAMA, quais sejam, Parecer Técnico de Projeto e Resolução CAS de aprovação.

Fixada essa premissa, passamos à análise do trabalho fiscal feito nos presentes autos.

I.1.2 - OS ATOS DE CONCESSÃO DO INCENTIVO FISCAL PELA SUFRAMA E AS EXIGÊNCIAS DA RECEITA FEDERAL NO PRESENTE CASO

Como visto, a fiscalização entendeu que um requisito teria sido descumprido pela RECOFARMA, empresa fornecedora da Recorrente, para o gozo do incentivo fiscal do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75: a não utilização de matérias primas agrícolas e extrativistas vegetais. Vejamos novamente as razões trazidas pela fiscalização:

"Mediante análise dos Demonstrativos de Coeficiente de Redução do Imposto de Importação – DCREs (fls. 1294/1403 do e-processo 10880.909581/2013-65), onde são relacionados os componentes nacionais e internacionais utilizados na elaboração dos referidos concentrados, verificou-se que no concentrado de guaraná consta a utilização de semente de guaraná, produto agrícola de produção regional

informado pela diligenciada. Entretanto, ao verificar as notas fiscais de venda da empresa Jayoro para Recofarma, constatamos que não são comercializadas sementes de guaraná, mas sim extrato de guaraná, tratando-se, portanto, de produto industrializado (exemplo: nota fiscal 9872, de 09/07/2013 e 10737, de 09/12/2013). Nos demais concentrados, constatou-se apenas a utilização de componentes industrializados, inclusive o caramelo, o álcool neutro e o ácido cítrico, obtidos a partir da industrialização da cana de açúcar e fornecidos pela empresa Agropecuária Jayoro Ltda., conforme informou a diligenciada.

(...)

As matérias-primas básicas utilizadas pela Recofarma na produção dos concentrados para refrigerantes são produtos industrializados e não matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais. Portanto, a aquisição desses concentrados não gera direito a crédito de IPI, previsto no artigo 237 do Regulamento do IPI, para a fiscalizada." (e-fl. 19 - grifei)

Entretanto, no ato de concessão desse incentivo à RECOFARMA (Resolução CAS n.º 298/2007 e Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007), esta condição, da forma como apontada pela fiscalização na presente autuação, não foi trazida pela SUFRAMA. De fato, a fiscalização da Receita Federal ultrapassou de sua competência por impor uma nova condição para o gozo da isenção onerosa sob análise, diferente das condições fixadas pelo órgão competente da SUFRAMA.

Com efeito, em atenta análise do Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007, observa-se que a SUFRAMA, quando da aprovação do Projeto industrial da RECOFARMA, já consignava que as matérias-primas regionais a serem utilizadas no processo produtivo seriam em forma de **açúcar (crystal ou mascavo) e extrato de guaraná**, e não a própria cana de açúcar e semente de guaraná como exigido pela Receita Federal. Vejamos os exatos termos do Projeto (e-fl. 187):

3. INFORMAÇÕES GERAIS DO PROJETO

a) Tipo do Projeto : Atualização

b) Subsetor Industrial: Produtos Alimentícios

c) Produto:

DESCRIÇÃO	COD. SUFRAMA
CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS	0653

d) Características técnicas do produto:

Definição:

O produto consiste em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de bebida para cada parte de concentrado.

Dentre os diversos tipos/modelos do produto a serem industrializados pela empresa, selecionou-se para apropriação dos custos do projeto, o especificado a seguir:

Tipo/Modelo de referência: Concentrado para refrigerante de sabor "de cola".

Especificações Técnicas:

- Aparência: Líquido de cor caramelo escuro
- Odor: característico
- Densidade a 20°C: 136g/cm³

- Origem das matérias-primas regionais:

- (1) matéria-prima regional: açúcar cristal e mascavo (utilizado no tipo/modelo de referência) e extrato de guaraná (utilizado em outros tipos de concentrado).
- (2) a matéria-prima açúcar cristal é produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueredo (AM), que também produz álcool.
- (3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais do interior do Amazonas.
- (4) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD, Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para a produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa.

A menção às "*matérias-primas regionais*" foi indicada exatamente para o gozo da isenção contestada pela fiscalização nos presentes autos, do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, indicada no item 4 do referido parecer:

4. INCENTIVOS PLEITEADOS

- Isenção do Imposto de Importação (II) e sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 3º do Decreto-Lei nº 288/67, quando da entrada de mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos dentro dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Redução do imposto de importação (II) nos termos do parágrafo 4º do Art. 7º do Decreto nº 288/67, com redação dada pela Lei nº 8.387/91 e Lei nº 10.176/01, para mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos fora dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, para mercadorias nacionais quando destinadas à industrialização do produto em pauta.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 9º do Decreto-lei nº 288/67 com redação dada pela Lei nº 8.387/91 e Lei nº 10.176/01, para o produto em pauta, que se destine ao consumo na ZFM ou à comercialização em qualquer ponto do País.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para os produtos fabricados na Amazônia Ocidental que utilizem em sua elaboração matérias-primas regionais, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

Mais adiante, ao tratar especificamente do percentual de origem dos insumos, a SUFRAMA indica que os produtos serão compostos por insumos regionais, insumos nacionais e insumos importados. Naquela oportunidade, indica-se uma nota para esclarecer quais seriam os insumos regionais, indicando que "*na elaboração do produto CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS para o modelo de referência 'concentrado para bebidas refrigerantes de sabor de cola', será utilizada a matéria-prima regional açúcar (cristal e mascavo) processado no interior do Estado. E para outros tipos do produto utiliza-se também a matéria-prima regional extrato de guaraná.*" (e-fl. 195 - grifei):

f) Origem dos Insumos em valor (%):

Produto	Insumos Locais/Regionais (Amaz. Ocidental)	Insumos Nacionais	Insumos Importados
CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS (tipo: de cola)	21,27	35,08	43,65

Notas:

(1) Na elaboração do produto CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, para o modelo de referência: "concentrado para bebidas refrigerantes, de sabor de cola", será utilizada a matéria-prima regional açúcar (cristal e mascavo) processado no interior do Estado. E para outros tipos do produto utiliza-se também a matéria-prima regional extrato de guaraná.

Portanto, vislumbra-se com clareza que a fiscalização faz uma restrição que ultrapassa o projeto aprovado pela SUFRAMA, indevidamente exigindo que as matérias primas sejam utilizadas pela RECOFARMA em seu estado natural. Ora, a SUFRAMA identifica com clareza em seu parecer que o açúcar e o extrato de guaraná devem ser admitidos como matérias primas regionais suficientes ao adimplemento do projeto e ao gozo do incentivo fiscal, não cabendo à Receita Federal restringir esse entendimento do órgão competente.

Desta forma, a fiscalização, em contrariedade à orientação ditada pela SUFRAMA, órgão competente para a concessão dos incentivos fiscais sob análise, inova quanto aos requisitos necessários para o gozo da isenção prevista art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, o que não se pode admitir.

Considerando os termos definidos pela autoridade administrativa competente no despacho de concessão do incentivo fiscal sob análise (SUFRAMA - Resolução CAS nº

298/2007 e Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007) inexistia qualquer incongruência técnica ou fática suscetível à afastar o gozo da isenção. E esse fato foi atestado pela própria SUFRAMA por meio dos ofícios de 26 de setembro de 2014 (e-fls. 198/199) e 28 de agosto de 2015 (e-fls. 482/483), nos quais o Superintendente Adjunto de Projetos da SUFRAMA atesta:

*"1. Em atendimento ao expediente protocolado nesta Autarquia sob o n.º 006268, de 24/07/2014, informamos que a **RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA.**, com sede nesta cidade à Avenida Buriti, n.º 190 — Distrito Industrial, devidamente habilitada nesta Suframa sob n.º 20.0567.01-2, **na presente data ESTÁ REGULAR EM RELAÇÃO ÀS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NO PROJETO TÉCNICO-ECONÔMICO INDUSTRIAL DE ATUALIZAÇÃO**, aprovado pela **Resolução do Conselho de Administração da Suframa (CAS) n.º 298, de 11/12/2007, nos termos do Parecer Técnico de Projeto N.º 224/2007-SPR/CGPRUCOAPI — único em vigência**, comprovados de acordo com os seguintes instrumentos, em conformidade com Resolução CAS n.º 203, de 10 de dezembro de 2012 (revogou a Resolução CAS n.º 202, de 17/05/2006), especificamente: no que se refere aos seguintes parâmetros: Dados do Produto: CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS — Cód. Suframa 0653." (Ofício n.º 3638 SPR/CGAPI/COPIN - e-fl. 198 - grifei)*

*"1. (...) c) E, com base ainda no que determinada a Resolução n.º 203/2012, art. 44 e como instrumento interno de acompanhamento e fiscalização da Suframa que abrange a verificação do cumprimento pela empresa de toda a legislação vigente no Polo Industrial de Manaus (PIM), bem como os parâmetros dispostos em seu projeto industrial, foi emitido o Relatório de Acompanhamento de Projetos (RAP) n.º 0090/2010-SPR/CGAPI/COAUP, **não sendo encontradas, na ocasião de sua emissão, ressalvas e divergências em relação aos compromissos assumidos quando da aprovação do referido projeto.***

*2. Por fim, ressaltamos em relação ao "demonstrativo" que se refere no parágrafo acima, exigido para os fabricantes beneficiados com os incentivos fiscais dispostos no Decreto-lei n.º 1.435, de 16/12/1975, este faz parte integrante do LP, que consideramos como comprovações, para fins de análises, a **apresentação de notas fiscais de aquisição de matéria prima regional, que seja compatível com o previsto no respectivo projeto**, no caso, o item II do art. 4º da Res. 298/2007. (...)" (Ofício n.º 4215 COPIN/CGAPI/SPR - e-fls. 482/483 - grifei)*

Assim, a autoridade administrativa competente para a definição das condições para o gozo da isenção sob análise atestou a regularidade da empresa fornecedora da Recorrente RECOFARMA, não cabendo ao fiscal da Receita Federal trazer critérios diversos daqueles previstos pela autoridade para buscar atribuir uma situação de irregularidade da isenção que, de fato, inexistia, em descumprimento do procedimento e da competência regulamentar pertinente para o incentivo fiscal específico sob análise.

Aqui importante mencionar que, ao contrário do que pretendeu a fiscalização, as isenções onerosas ou condicionadas não podem ser livremente suprimidas, em conformidade com a Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal. Necessário que se observe a disciplina legal e normativa aplicável à hipótese para que sejam afastadas as condições.

No presente caso, ao ignorar o cumprimento das condições atestadas pelo órgão competente (SUFRAMA), a Receita Federal foge ao seu poder regulamentar para trazer exigências não identificadas pelo órgão competente, em clara afronta ao princípio da segurança jurídica, em seu viés subjetivo da proteção da confiança. Nas palavras de Humberto Ávila:

"Os atos administrativos individuais, dirigidos a determinados contribuintes, criam uma 'relação de confiança', na medida em que conotam uma

'pessoalidade'. A maior proximidade entre o Poder Público e o cidadão também instaura um compromisso entre eles e, por consequência, gera um dever de lealdade: o descumprimento de um compromisso é causa de deslealdade, a seu turno violadora do princípio da moralidade administrativa. Exatamente em decorrência dessa proximidade é que se fala, no caso dos atos e dos contratos administrativos, em dever de boa-fé administrativa: a relação de proximidade entre Estado e contribuinte cria deveres recíprocos de lealdade que restringem ou que atenuam as próprias exigências de legalidade e de previsibilidade.' (grifei)⁶

Nesse sentido, à luz do art. 179, do CTN e da disciplina normativa aplicável ao incentivo fiscal do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, entendo que a fiscalização no caso em tela invadiu competência regulamentar atribuída à SUFRAMA, trazendo requisitos diversos para o gozo da isenção, o que não se pode admitir. Desta forma, confirmado o cumprimento das condições pela SUFRAMA, entendo ser válida a isenção da empresa RECOFARMA.

Por conseguinte, descabida a glosa dos créditos da Recorrente, que corretamente e com fulcro nos atos administrativos competentes emitidos pela SUFRAMA, tomou o crédito com fulcro no art. 237, do RIPI/2010, devendo ser cancelada a autuação neste ponto.

Neste tópico eu busquei enfrentar o principal fundamento da autuação quanto a glosa dos créditos tomados pela Recorrente em suas aquisições de produtos da Zona Franca de Manaus. Contudo, na hipótese de sair vencida neste ponto, adentro nos demais argumentos de mérito desenvolvidos pela Recorrente para a garantia da tomada do crédito, o que passo a realizar a seguir.

I.1.3 - DA CONDIÇÃO DA EMPRESA DE ADQUIRENTE DE BOA-FÉ

Como visto, considerando os termos definidos pela autoridade administrativa competente no despacho de concessão do incentivo fiscal sob análise (SUFRAMA - Resolução CAS nº 298/2007 e Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007) observa-se que a Recorrente, como adquirente, não poderia identificar qualquer incongruência técnica ou fática suscetível à afastar o gozo da isenção. Com efeito, como dito, a regularidade no processo produtivo básico da fornecedora da Recorrente foi inclusive atestado pela própria SUFRAMA por meio dos ofícios de 26 de setembro de 2014 (e-fls. 198/199) e 28 de agosto de 2015 (e-fls. 482/483), nos quais o Superintendente Adjunto de Projetos da SUFRAMA atesta:

*"1. Em atendimento ao expediente protocolado nesta Autarquia sob o nº 006268, de 24/07/2014, informamos que a **RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA.**, com sede nesta cidade à Avenida Buriti, nº 190 — Distrito Industrial, devidamente habilitada nesta Suframa sob nº 20.0567.01-2, na presente data **ESTÁ REGULAR EM RELAÇÃO ÀS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NO PROJETO TÉCNICO-ECONÔMICO INDUSTRIAL DE ATUALIZAÇÃO**, aprovado pela **Resolução do Conselho de Administração da Suframa (CAS) nº 298, de 11/12/2007, nos termos do Parecer Técnico de Projeto Nº 224/2007-SPR/CGPRUCOAPI — único em vigência**, comprovados de acordo com os seguintes instrumentos, em conformidade com Resolução CAS nº 203, de 10 de dezembro de 2012 (revogou a Resolução CAS nº 202, de 17/05/2006), especificamente: no que se refere aos seguintes parâmetros: Dados do Produto: CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS — Cód. Suframa 0653." (Ofício nº 3638 SPR/CGAPI/COPIN - e-fl. 198 - grifei)*

⁶ ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 473-474

"1. (...) c) E, com base ainda no que determinada a Resolução n.º 203/2012, art. 44 e como instrumento interno de acompanhamento e fiscalização da Suframa que abrange a verificação do cumprimento pela empresa de toda a legislação vigente no Polo Industrial de Manaus (PIM), bem como os parâmetros dispostos em seu projeto industrial, foi emitido o Relatório de Acompanhamento de Projetos (RAP) n.º 0090/2010-SPR/CGAPI/COAUP, não sendo encontradas, na ocasião de sua emissão, ressalvas e divergências em relação aos compromissos assumidos quando da aprovação do referido projeto.

2. Por fim, ressaltamos em relação ao "demonstrativo" que se refere no parágrafo acima, exigido para os fabricantes beneficiados com os incentivos fiscais dispostos no Decreto-lei n.º 1.435, de 16/12/1975, este faz parte integrante do LP, que consideramos como comprovações, para fins de análises, a apresentação de notas fiscais de aquisição de matéria prima regional, que seja compatível com o previsto no respectivo projeto, no caso, o item II do art. 4º da Res. 298/2007. (...) " (Ofício n.º 4215 COPIN/CGAPI/SPR - e-fls. 482/483 - grifei)

Assim, ainda que se entenda que a Receita Federal possui competência para revisar as manifestações da SUFRAMA (o que cogito aqui apenas de forma subsidiária), observa-se que a Recorrente se respaldou em pronunciamento de autoridade administrativa com competência para aprovar e rejeitar os projetos produtivos básicos, que inclusive atestou a regularidade da isenção concedida aos produtos comercializados por sua fornecedora.

Neste contexto, por se respaldar nos documentos fornecidos pela SUFRAMA para confirmar a validade da isenção concedida ao seu fornecedor, a Recorrente se mostrou como uma verdadeira adquirente de boa fé, cujo crédito aproveitado deve ser garantido, em entendimento análogo ao que foi firmado pelo STJ em sede de repercussão geral no Recurso Especial n.º 1.148.444, para o ICMS, em se tratando de notas fiscais inidôneas. Como consignado naquela oportunidade, "*a responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco*":

"PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP,

Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante).

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: "(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes." 4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legítima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (STJ, REsp 1148444/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010 - grifei)

Ora, com efeito, quando da realização das operações a Recorrente estava respaldada em documentos que atestavam a regularidade da isenção concedida ao seu fornecedor, tendo corretamente fundado sua tomada de crédito com base nos documentos da SUFRAMA. O raciocínio específico para o IPI do adquirente de boa fé, com a garantia do crédito para aquele que toma o crédito considerando os documentos fornecidos, já foi delineado pelo STJ:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO. DECLARAÇÃO EMITIDA PELO ADQUIRENTE. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO VENDEDOR. INTELIGÊNCIA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02.

1. Discute-se nos autos a possibilidade de responsabilizar o vendedor pela utilização indevida do regime de suspensão do IPI, quando a empresa adquirente, embora apresente a declaração legalmente exigida de que faz jus ao benefício (art. 29, § 7º, II, da Lei nº 10.637), não preenche os requisitos legais para tanto.

(...)

6. O inciso II do § 7º do art. 29 da Lei nº 10.637/02 incumbiu as empresas adquirentes da obrigação de declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

7. No regime de suspensão do IPI, nem a lei de regência, nem a legislação complementar tributária delegaram ao vendedor a incumbência de verificar a

veracidade da declaração prestada pelo adquirente, de forma que não pode a autoridade fiscal responsabilizar o vendedor por não ter adotado cautelas para conferir se o estabelecimento adquirente atendia ou não aos requisitos para o gozo do benefício. É que não cabe a atribuição de outros encargos à empresa vendedora, se não há normativa expressa nesse sentido. Com efeito, as obrigações acessórias decorrem da legislação tributária (art. 113, § 3º, CTN), não podendo o Fisco exigir outras prestações que ache necessárias se não há amparo na legislação tributária (leis, tratados ou convenções internacionais, decretos e normas complementares - art. 96 do CTN).

8. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé (art. 422 do Código Civil), de forma que a celebração de negócio jurídico pressupõe a confiança no comportamento legítimo das partes, de modo que se uma delas se conduz de forma indevida ou ilegal, quebrando a confiança que lhe foi depositada, a parte que atuou segundo o princípio da boa-fé objetiva não pode ser penalizada pelo comportamento antijurídico da outra, sob pena de subverter a própria atividade comercial e, em última análise, o vetusto conceito de justiça segundo o qual se deve dar a cada um o que lhe é devido, inclusive em relação à distribuição equânime dos ônus que devem ser imputados a cada parte.

9. Recurso especial conhecido e parcialmente provido para desconstituir o crédito tributário e anular o auto de infração que aplicou à recorrente a multa prevista no art. 80 da Lei nº 4.502/64." (STJ, REsp 1528524/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2015, DJe 28/08/2015 - grifei)

Cumpre mencionar que, no presente caso, uma vez que a documentação na qual se respaldou o contribuinte foi emitida pela própria administração pública (SUFRAMA), não é relevante o fato da Recorrente integrar ou não o mesmo grupo econômico da fornecedora (apesar de não ter vislumbrado nos autos qualquer indício dessa conexão na condição de grupo). Ora, cada pessoa jurídica possui os seus próprios controles de produção, controles fiscais e controles contábeis, sendo certo que a fornecedora da Recorrente estava amparada por documentos emitidos pela SUFRAMA atestando a regularidade de sua produção e das atividades desenvolvidas para fins do gozo da isenção. E os documentos indicavam expressamente que as condições eram adimplidas para fins do gozo da isenção cujo crédito é objeto desse processo.

Assim, entendo que neste caso, ainda que não se entenda pela incompetência da Receita Federal para rever os critérios definidos pela SUFRAMA, a Recorrente se respaldou em documentação fornecida por aquele órgão que atestava a regularidade da empresa fornecedora, sendo verdadeira adquirente de boa fé cujo crédito deve ser preservado.

I.2 - DA DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO A FAVOR DA RECORRENTE

Como mencionado acima, a isenção nas aquisições de insumos da Zona Franca de Manaus pela Recorrente, além de encontrar amparo no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/1975 (cujas condições foram acima enfrentadas), era igualmente fundamentada nas notas fiscais emitidas pela empresa fornecedora no art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967 e no art. 81, II, do RIPI/2010, que expressam:

Decreto-lei n.º 288/1967

"Art. 9º **Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu**

consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)" (grifei)

RIPI/2010

"Art. 81. São isentos do imposto [\(Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 1991, art. 1º\)](#):

(...)

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

Atentando-se para a presente ação fiscal, observa-se que a fiscalização, não obstante transcreva o referido art. 81 do RIPI/2010, se ateuve a verificação dos requisitos do já mencionado art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975 ("matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"), não adentrando especificamente nos requisitos do art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967 ("matérias-primas da fauna e flora regionais").

Com efeito, ao tratar da possibilidade da tomada do crédito do IPI na aquisição dos insumos isentos adquiridos com base no art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967, a fiscalização afirmou a inaplicabilidade na hipótese da coisa julgada firmada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-cola (AFBCC), no qual foi reconhecido o direito ao crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos na forma do referido artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67. O provimento, transitado em julgado em 02/12/1999, foi proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região na Apelação nº 9602060506, ementado nos seguintes termos:

"TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - MATÉRIA PRIMA PROCEDENTE DA ZONA FRANCA DE MANAUS - COMPENSAÇÃO DE VALOR NÃO TRIBUTADO POR ISENÇÃO - PRECEDENTES JUDICIAIS. 1. CABENTE O CREDITAMENTO DO VALOR DO IPI QUE, EM RAZÃO DE ISENÇÃO, DEIXOU DE SER TRIBUTADO EM OPERAÇÃO ANTERIOR, PARA QUE SE DÊ PLENO ALCANCE AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DE NÃO CUMULATIVIDADE, ENUNCIADO SEM RESTRIÇÕES PARA ESSE IMPOSTO. 2. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO." (TRF2, Primeira Turma, Relatora Desembargadora Federal Julieta Lídia Lunz Relator para Acórdão Desembargador Federal Ney Fonseca Data Decisão: 28/04/1998, Data Publicação: 25/08/1998 - grifei)

Ao tratar desse Mandado de Segurança Coletivo, indicou o Termo de Verificação Fiscal que seria aplicável o art. 2º-A da Lei n.º 9.494/97:

" 4.1 Do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4

Em atendimento à intimação contida no TIPF, foi informada a existência de decisão judicial referente ao Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, da qual o contribuinte é associado.

Documentos referentes à ação judicial já haviam sido apresentados no curso de fiscalização anterior (MPF 06.1.01.00-2013-00564-2 e 06.1.01.00-2014-00576-0) e encontram-se juntados às fls. 1081 a 1181 do e-processo 10880.909581/2013-65.

Analisando tais documentos verificamos que a referida ação mandamental assegura aos associados da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola - AFBCC o direito de se creditarem do IPI relativo à aquisição de matéria-prima isenta (concentrado - código 2106.90 da TIPI) adquirida de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizada na industrialização de seus produtos tributados. O trânsito em julgado ocorreu em 02/12/1999.

A ação foi impetrada em face do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, na Justiça Federal RJ – 22ª Vara. A época da propositura da ação judicial, 14/08/1991, a fiscalizada estava domiciliada no município de São Paulo/SP, fora da competência territorial do TRF da 2ª Região, que abrange os Estados do Espírito Santo e Rio de Janeiro.

A Lei 9.494/1997, no artigo 2º-A, define a abrangência da sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, nos seguintes termos:

Lei 9.494/1997

Art. 2º- A. A sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator. (Incluído pela Medida provisória nº 2.180-35, de 2001)

Portanto, conforme artigo 2º-A da Lei 9.494/1997, os efeitos da coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 não se aplicam à Spal.." (e-fls. 15/16 - grifei)

Observa-se, assim, que a fiscalização não adentra especificamente nos requisitos de validade da isenção do art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967, afastando a possibilidade da tomada do crédito exclusivamente em razão da não extensão dos efeitos da coisa julgada do Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4 à Recorrente.

Ora, considerando os fatos narrados pela fiscalização e as notas fiscais acostadas aos autos, observa-se que a Recorrente possui dois fundamentos autônomos para a tomada do crédito nas aquisições de produtos isentos da Zona Franca de Manaus:

(i) a autorização **legal** trazida no art. 6º, §1º do Decreto-lei n.º 1.435/1975 nas condições por ele previstas que, no entender da fiscalização, teriam sido descumpridas pela fornecedora da Recorrente (enfrentados no item anterior, mas vencidos por essa turma); e

(ii) a autorização **judicial** firmada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4, considerando a isenção dos produtos provenientes da Zona Franca de Manaus com fulcro no art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967 (vez que, para esta isenção específica, a legislação tributária não outorga o respectivo direito à escrituração de crédito do IPI). Como visto, as condições trazidas por este dispositivo não foram enfrentadas pela fiscalização no fundamento

da autuação, que faz referência, apenas, aos requisitos do Decreto-lei nº 1.435/1975.

Contudo, cumpre aqui confirmar se a autorização judicial de tomada de crédito firmada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 se aplica à Recorrente, que figurava como uma das associadas da AFBCC à época da impetração. Como visto, sustenta a fiscalização que os efeitos dessa decisão não se aplicam a Recorrente pelo fato de ela não estar localizada no Rio de Janeiro, onde a ação foi proposta, em razão da previsão do art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997, incluído pela Medida Provisória nº 2.180-35/2001.

Trata-se de questão cuja apreciação não é novidade nessa turma, que já apreciou em decisões em sua composição anterior. Com efeito, a impossibilidade da aplicação do mandado de segurança coletivo às associadas da AFBCC localizadas fora do Rio de Janeiro era reiteradamente invocada neste CARF sob o entendimento da necessidade de se aplicar a restrição territorial do art. 2º-A da Lei nº 9.494/97 com fulcro no entendimento proferido pelo Ministro Gilmar Mendes na Reclamação nº 7.778-1/SP, em ação proposta por outra associada da AFBCC. É o que evidencia a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz no voto proferido no Acórdão nº 3402-003.067, de 17/05/2016:

"Inicialmente, é preciso esclarecer que, pelas notas fiscais juntadas aos autos, constato que fornecedora dos insumos, informava nas notas fiscais de saída que os concentrados para a produção de refrigerantes eram isentos do IPI por força dos artigos 69, incisos I e II e 82, inciso III do RIPI/2002. Isto significa que a Recofarma (fornecedor das mercadorias ao Contribuinte) usufruiu tanto da isenção para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (artigo 9º do Decreto-Lei nº 288/67), quanto da isenção prevista para produtos industrializados na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75).

Tendo isto em vista, antes de adentrar na discussão sobre o cumprimento ou descumprimento do regime jurídico de exoneração tributária e o consequente direito ao crédito de IPI ora sob análise (artigo 6º do Decreto-lei n. 1.435/75), cumpre avaliar a existência ou não de coisa julgada em favor do contribuinte. Isto porque no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, que o Contribuinte alega fundar seu direito, buscava-se a tutela judicial para garantir o crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos estampada no artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, haja vista que, para esta específica isenção, a legislação tributária não outorga o respectivo direito à escrituração de crédito do IPI.

Sobre o Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, entende o Contribuinte que possui coisa julgada em seu favor, à medida que esta ação foi impetrada pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-cola (AFBCC), como substituta processual de seus associados. A seu turno a Fazenda Pública alega que a coisa julgada não beneficia o Contribuinte. Isto porque a ação foi manejada no Rio de Janeiro, tendo sido elencada como autoridade coatora o Delegado da Receita Federal daquela jurisdição. Assim, a coisa julgada ali formada não alcançaria o Contribuinte, cujo domicílio fiscal está sob a jurisdição do Delegado da Receita Federal de outro estado brasileiro, responsável pela lavratura do auto de infração ora sob análise.

A discussão acerca dos efeitos do julgamento do citado Mandado de Segurança Coletivo com relação às empresas associadas à AFBCC não é nova no CARF.

Em julgamentos de casos semelhantes, este Conselho vem afastando a autoridade da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, cuja decisão favorável aos contribuintes transitou em julgado em 02/12/1999,

*depois de negado o Agravo de Instrumento interposto no bojo do Recurso Extraordinário manejado pela União (e.g. Processo n. 10950.000026/201052, Acórdão n. 3403003.323, de 15 de outubro de 2014; e Processo n. 15956.720043/201316, Acórdão n. 3403003.491, de 27 de janeiro de 2015). **Pautam este entendimento no fato de o Supremo Tribunal Federal ("STF"), quando da análise da Reclamação 7.778-1/SP (apresentada por Associado da AFBCC), julgada em 30/04/2014, ter decidido pela restrição territorial dos efeitos do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4 à jurisdição do órgão prolator, vale dizer, o Rio de Janeiro.***

Veja-se a ementa da Reclamação:

*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. (grifei)*

Destaco abaixo trecho do voto do Ministro Relator, Gilmar Mendes Ferreira, no qual encontramos a razão que levou ao julgamento neste sentido:

Ocorre que o art. 2º-A da Lei 9.494 aduz expressamente que “ a sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator”. Assim, o limite da territorialidade pretende demarcar a área de produção dos efeitos da sentença, tomando em consideração o território dentro do qual o juiz tem competência para processamento e julgamento dos feitos.” (grifei)

Contudo, a decisão proferida nesta Reclamação 7.778 do STF não mais é eficaz vez que, como noticiado pela Recorrente no processo (e-fls. 537/546), ela foi extinta por perda de objeto. Isso porque, a decisão que deu origem à reclamação foi reformada pelo Superior Tribunal Justiça no Recurso Especial n.º 1.438.361, no qual foi reconhecido que a decisão de mérito proferida no Mandado de Segurança Coletivo é aplicável a todos os associados da AFBCC, independentemente do Estado em que estão localizados. Com o trânsito em julgado desse acórdão do STJ em 23/02/2017, a Reclamação n.º 7.778 foi julgada extinta pelo STF.

Essa perda de eficácia da decisão proferida na Reclamação n.º 7.778 foi devidamente considerada pelo Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco nos Acórdãos n.º 3401-004.243 e 3401-004.244 de 26/10/2017, nos quais, por unanimidade de votos, com fulcro na coisa julgada do mandado de segurança coletivo, foi dado provimento ao Recurso Voluntário da empresa associada da AFBCC para garantir o direito ao crédito na aquisição dos produtos isentos. É o que se depreende do primeiro acórdão referenciado, no qual as decisões judiciais acima mencionadas são expressamente transcritas:

"12. O segundo fato superveniente à decisão foi a decretação, pelo Supremo Tribunal Federal, em 18/08/2017, da extinção da Reclamação nº 7.778, em virtude da perda superveniente de objeto, reconhecendo que a decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.438.361-RJ teve por efeito a reforma do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, em

conformidade com despacho do relator, Ministro Gilmar Mendes, que abaixo se transcreve:

"Trata-se de embargos de declaração opostos pela Companhia de Bebidas Ipiranga contra acórdão do Plenário (eDOC 52), que negou provimento ao agravo regimental em reclamação, ementado nos seguintes termos:

"Agravos 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". (eDOC 52, p. 2)

Ocorre que, após a oposição dos embargos, a parte embargante noticia, por meio da Petição 17.128/2017, o trânsito em julgado da decisão da 2ª Turma do STJ que reformou o ato impugnado pela presente reclamação (eDOC 6).

Ante o exposto, julgo prejudicados os embargos de declaração e julgo extinto o presente feito, ante a perda superveniente do seu objeto (art. 21, IX, do RISTF).

Publique-se.

Brasília, 11 de maio de 2017.

Ministro Gilmar Mendes Relator

13. A decisão em referência transitou em julgado em 18/08/2017, como se denota da seguinte certidão:

<i>Supremo Tribunal Federal</i> Certidão de Trânsito Certifico que o(a) acórdão/decisão transitou em julgado em 18/08/2017, dia subsequente ao término do prazo recursal. Brasília, 21 de agosto de 2017. MAICON ZONTA Matrícula 2892

*14. Tais fatos supervenientes devolvem a questão ao conhecimento deste colegiado, uma vez que são prejudiciais ao objeto da Resolução, que se prestou a sobrestar o processo a fim de aguardar o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal acerca do mérito, inacessível ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão administrativo, a partir do reconhecimento **judicial** da coisa julgada. Devolvem-na, no entanto, **unicamente para que se reconheça a superveniência da decisão judicial no sentido da aplicação da coisa julgada ao caso presente.***

15. ASSIM, DIFERENTE DO CONTEXTO FÁTICO APRECIADO QUANDO DA PROLAÇÃO DO ACÓRDÃO CARF Nº 3401-003.750, PROFERIDO EM SESSÃO DE 26/04/2017, DE MINHA RELATORIA, NO QUAL EXTERNAMOS AS RAZÕES PELAS QUAIS DEVERIAM SER RECONHECIDOS OS EFEITOS DA COISA JULGADA DA DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO

E OBTIDA NO MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO Nº 91.0047783-4 (PROCESSO Nº 0047783-34.1991.4.02.5101), QUE RECONHECEU O DIREITO DE TODOS OS ASSOCIADOS AO CRÉDITO DE IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS DE EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS, NO MOMENTO DA PROLAÇÃO DA PRESENTE DECISÃO, A QUESTÃO RESTOU JUDICIAL E DEFINITIVAMENTE DECIDIDA, O QUE AFASTA A JURISDIÇÃO E A COMPETÊNCIA DESTES CONSELHO.

16. Desta forma, **inoportuno e descabido** a este Relator ou a este colegiado se pronunciarem a respeito da extensão dos efeitos da coisa julgada, como, aliás, tivemos a oportunidade de fazer, detidamente, no **Acórdão CARF nº 3401-003.750**, e, **muito menos**, a respeito da matéria de fundo, ou seja, o direito ao creditamento do IPI. Isto porque, conforme já defendemos naquela ocasião, uma vez que se reconheça a prevalência e, logo, a primazia da coisa julgada (matéria que o colegiado tem a obrigação de conhecer previamente, sem jamais deixar de decidir a respeito dela, sob pena de caracterização do non liquet), descabido será o pronunciamento quanto ao mérito.

17. Outro não poderia ser o desfecho do presente caso, sob pena de afronta à separação constitucional do Poder, tendo em vista a necessidade de observância, por parte das instâncias administrativas, do trânsito em julgado do Recurso Especial nº 1.438.361-RJ (Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4), reconhecendo que a decisão de mérito transitada em julgado em 02/12/1999 é aplicável a todos os associados da AFBCC, independentemente do Estado em que estão localizados e, portanto, inclusive da contribuinte ora recorrente, bem como a perda de objeto da Reclamação nº 7.778 que tramitou no Supremo Tribunal Federal.

18. **Assim, voto no sentido do cumprimento da decisão judicial naquilo que concerne à não aplicação da interpretação da limitação territorial da coisa julgada no caso em análise, devendo a decisão obtida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 (Processo nº 0047783-34.1991.4.02.5101), que tramitou na 22ª Vara Federal da Subseção do Rio de Janeiro, aproveitar à contribuinte em tela.**

Com base nesses fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário." (grifei)

Acresce-se ainda que o próprio Ministro Gilmar Mendes, em seu voto proferido no RE nº 612.043, proferido em 10/05/2017 em sede de repercussão geral (que firmou tese quanto às ações coletivas de rito ordinário proposta por entidades associativas⁷), **confirmou a tese reiterada no STF no sentido de que os mandados de segurança coletivos observam regime jurídico distinto, não lhes sendo aplicável o art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997**). Em seu voto proferido para acompanhar as razões do relator Marco Aurélio, o Ministro Gilmar Mendes afirmou:

"Não se está aqui a falar em mandado de segurança coletivo ou em ação coletiva proposta por sindicato, que recebem um tratamento distinto, conforme exposto a seguir.

Mandado de Segurança Coletivo

*No MS 23.769/BA, de relatoria da Min. Ellen Gracie, DJ 30.4.2004, **ficou assentado que o art. 2º-A da Lei 9.494/97 não se aplica ao mandado de segurança coletivo.***

⁷ "EXECUÇÃO – AÇÃO COLETIVA – RITO ORDINÁRIO – ASSOCIAÇÃO – BENEFICIÁRIOS. Beneficiários do título executivo, no caso de ação proposta por associação, são aqueles que, residentes na área compreendida na jurisdição do órgão julgador, detinham, antes do ajuizamento, a condição de filiados e constaram da lista apresentada com a peça inicial." (RE 612043, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 10/05/2017, DJe-229 DIVULG 05-10-2017 PUBLIC 06-10-2017)

Nessa assentada, a relatora considerou que a entidade impetrante, em cumprimento às suas finalidades institucionais e em defesa de um interesse afeto a todos os seus associados, tem legitimação direta, e não intermediada, para agir. **Logo, dispensaria a autorização especial em assembléia geral, sendo suficiente aquela constante do estatuto da associação, bem como a apresentação da relação nominal dos associados com seus respectivos endereços.**

O acórdão ficou assim ementado, no que interessa:

“MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROCURADORES DO TRABALHO. COMPOSIÇÃO DOS TRIBUNAIS REGIONAIS DO TRABALHO EM DECORRÊNCIA DA EXTINÇÃO DA REPRESENTAÇÃO CLASSISTA NA JUSTIÇA LABORAL. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 24/99. VAGAS DESTINADAS A ADVOGADOS E MEMBROS DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO TRABALHO. CRITÉRIO DE PROPORCIONALIDADE. 1 - Legitimidade do Presidente da República para figurar no polo passivo do writ, tendo em vista ser ele o destinatário da lista tríplice prevista no § 2º do art. 111 da Constituição Federal, visando ao provimento dos cargos em questão. Precedente: MS nº 21.632, rel. Min. Sepúlveda Pertence. 2 - **Não aplicação, ao mandado de segurança coletivo, da exigência inscrita no art. 2º-A da Lei nº 9.494/97, de instrução da petição inicial com a relação nominal dos associados da impetrante e da indicação dos seus respectivos endereços. Requisito que não se aplica à hipótese do inciso LXX do art. 5º da Constituição.** Precedentes: MS nº 21.514, rel. Min. Marco Aurélio, e RE nº 141.733, rel. Min. Ilmar Galvão (...). (MS 23.769/BA, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJ 30.4.2004) (grifo nosso)

Tal posição foi reiterada no RE 501.953 – AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 26.4.2012.

Registro, entretanto, que, após o julgamento de mérito do RE 573.272-RG (tema 82), cuja tese exponho a seguir, há precedente no sentido de exigir autorização expressa dos associados mesmo em mandado de segurança coletivo impetrado por associação:

“DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. EXECUÇÃO DE TÍTULO JUDICIAL FORMADO EM MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO.

De qualquer forma, não se cuida aqui de um mandado de segurança coletivo, impetrado nos termos do art. 5º, inciso LXX, alínea “b”, da Constituição Federal, mas de ação ordinária coletiva, conforme deixa claro o acórdão recorrido.

ASSOCIAÇÃO. REPRESENTAÇÃO. NECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO EXPRESSA DOS ASSOCIADOS. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do mérito do RE 573.232-RG, firmou entendimento no sentido de que a exigência de autorização expressa prevista no art. 5º, XXI, da Constituição Federal não se satisfaz com a simples previsão genérica do estatuto da associação a revelar a defesa dos interesses dos associados. 2. Acórdão proferido pelo Tribunal de origem que se ajusta ao entendimento firmado por esta Corte. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 787.123 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 22.9.2015)

De qualquer forma, não se cuida aqui de um mandado de segurança coletivo, impetrado nos termos do art. 5º, inciso LXX, alínea “b”, da Constituição Federal, mas de ação ordinária coletiva, conforme deixa claro o acórdão recorrido.” (grifei)

Desta forma, não vislumbro qualquer argumento contrário à aplicação à Recorrente da coisa julgada firmada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, seja pela extinção da Reclamação nº 7.778 que anteriormente fundamentava sua não aplicação, seja

em razão da própria interpretação firmada pelo Supremo Tribunal Federal no sentido do descabimento da restrição territorial e subjetiva no mandado de segurança coletivo, que não observa as restrições do art. 2º-A, da Lei n.º 9.494/97.

Assim, com base nesse argumento autônomo de mérito, entendo ser descabida a glosa dos créditos da Recorrente, que corretamente tomou o crédito de IPI na aquisição de insumos isentos na forma do art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967 e no art. 81, II, do RIPI/2010, com fulcro na decisão judicial proferida em mandado de segurança coletivo e transitada em julgado, que deve ser aplicada à Recorrente na condição de associada da Associação impetrante (AFBCC).

Nesse sentido, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

II - DA NOTA COMPLEMENTAR N.º 21-1 DA TIPI

Neste ponto, afirma a fiscalização que, considerando a classificação fiscal da mercadoria adquirida pela Recorrente, ela deveria ter aplicado, necessariamente, os termos da Nota Complementar n.º 21-1 da TIPI para a tomada do crédito na aquisição (aqui restabelecido conforme desenvolvido no tópico anterior). Nos termos do trabalho fiscal:

"Verificamos, nas Notas Fiscais de Entrada, que a classificação fiscal adotada para os insumos provenientes da ZFM, fornecidos pela empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, a saber, extrato concentrado para elaboração de refrigerantes, é o código NCM 2106.90.10 -EX 01, cuja alíquota é 20%. A classificação está correta. Conforme Nota Complementar NC (21-1) da TIPI, aprovada pelo Decreto 7.660/2011, as alíquotas do IPI referente a extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham extrato de sementes de guaraná ficam reduzidas de 50% (cinquenta por cento). Essa Nota Complementar foi revogada, a partir de 01/10/2012, pelo Decreto 7.742/2012, sendo recriada pelo Decreto 8.017/2013, com vigência a partir de 20/05/2013. Os créditos referentes a aquisição de concentrado de guaraná foram registrados no Livro de Apuração do IPI (RAIPI) considerando-se a alíquota cheia, de 20%. Assim, se tivesse o contribuinte direito ao crédito, deveria ser reduzido em 50% a partir de 20/05/2013" (e-fls. 19/20)

Contudo, em conformidade com voto proferido em julgamento do Recurso de Ofício no Acórdão n.º 3402-003.806, entendo que a fiscalização deve observar os requisitos para a aplicação da Nota Complementar n.º 21-1 da TIPI e a correspondente redução da alíquota em 50%, que não ocorreram no presente caso.

De fato, não constam dos presentes autos quaisquer informações ou documentos que atestem que a fornecedora da Recorrente, a RECOFARMA, é obrigada ao registro de seu produto (concentrado de refrigerantes) no Ministério da Agricultura e Pecuária - MAPA e na Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, requisitos essenciais para a aplicação da NC 21-1.

É o que se extrai dos exatos termos da Nota Complementar n.º 21-1 da TIPI:

*"NC (21-1) **Ficam reduzidas de cinquenta por cento as alíquotas do IPI** relativas aos extratos concentrados para elaboração de refrigerantes, contendo suco de fruta ou extrato de sementes de guaraná, compreendidos nos "ex" 01 e 02 do código 2106.90.10, **que atendam aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e estejam registrados no órgão competente desse Ministério.**" (grifei)*

Com efeito, o referido dispositivo indica que a autoridade competente para decidir se o produto preenche ou não os requisitos estabelecidos na NC (21-1) para fins de redução da alíquota da TIPI é o Ministério da Agricultura.

Sob esta perspectiva, após o pronunciamento do Ministério da Agricultura sobre a matéria de sua competência (análise dos padrões de identidade e qualidade do produto), é que a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá editar o ato declaratório reconhecendo o direito do contribuinte ao benefício fiscal da redução de alíquota, tendo como pressuposto o ato administrativo anterior.

No presente caso, vislumbra-se que não constam dos autos sequer informação se os produtos comercializados pela fornecedora da Recorrente efetivamente se enquadram no padrão do Ministério da Agricultura, ou se haveria um ato declaratório da SRF que autorizasse uma redução de alíquota para os produtos comercializados pela RECOFARMA, fornecedora da Recorrente.

Ao contrário do que se aduz da leitura do Termo de Verificação Fiscal, a aplicação da NC (21-1) da TIPI não é automática, tratando-se de um benefício fiscal de redução da alíquota do IPI que depende do cumprimento de requisitos, com um ato resultante da conjugação de vontades de dois órgãos administrativos distintos (Ministério da Agricultura e Ministério da Fazenda).

Desta forma, ao ser restabelecido o crédito da Recorrente, na forma proposta no tópico anterior, não deve ser considerada a redução de alíquota da Nota Complementar n.º 21-1 da TIPI, vez que não demonstrada pela fiscalização o cumprimento de todos os requisitos para sua aplicação na hipótese (atendimento aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e registro naquele Ministério).

Cumprе salientar que esse raciocínio não afeta o entendimento da fiscalização quanto às saídas realizadas pela Recorrente com débito de imposto à maior (produto GUARAPAN PET2/8 da Nota Fiscal n.º 780178 - e-fl. 24), para o qual foi apresentado o n.º de Registro no Ministério da Agricultura e que não foi objeto de discussão específica por parte da Recorrente em sua defesa.

III - GLOSAS DOS PRODUTOS NÃO ENQUADRADOS COMO MATÉRIAS PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM

Quanto a glosa de créditos básicos de produtos que não correspondem à matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (produtos utilizados para assepsia, lubrificação, sanitização, limpeza em geral, filtragem, paletização, etiquetação e embalagens, listados na Tabela B do Auto de Infração), iremos analisar a possibilidade de tomada de crédito à luz do art. 226, do RIPI/2010, que expressa:

"Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de

industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;" (grifei)

Afirma a Recorrente que os produtos identificados na Tabela B da autuação se tratam de produtos utilizados para assepsia, lubrificação, sanitização, limpeza em geral, filtragem, paletização, etiquetação e embalagens.

Contudo, a Recorrente traz alegações genéricas, e não trazendo qualquer informação fática complementar concreta que possa apontar qualquer peculiaridade quanto à forma como esses produtos são usados em seu processo produtivo. Isso porque, de forma geral e em conformidade com o Parecer Normativo CST nº 65/79, esses produtos não são consumidos no processo de industrialização, mediante contato físico direto com o produto em fabricação.

Como indicado no referido Parecer Normativo, a expressão "*consumidos no processo de industrialização*" empregada pela legislação "*há de ser entendida em sentido amplo abrangendo exemplificativamente o desgaste, o desbaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre o insumo*".

Os insumos envolvidos na presente autuação, de forma geral, não possuem esse desgaste dentro do processo produtivo, compondo o seu custo, mas não o integrando de forma essencial para a produção. A Recorrente genericamente afirma em sua defesa que eles seriam essenciais à produção, sendo utilizados em máquinas ou em determinadas etapas produtivas. Contudo, não esclarece como eles se consomem dentro do seu processo produtivo, não trazendo quaisquer elementos passíveis de alterar a conclusão fiscal.

Diante disso, aplicável nesse caso a jurisprudência deste E. CARF, proferido inclusive pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF. Vejamos a título de exemplo:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONCEITO. Os produtos intermediários essenciais utilizados na fabricação de um produto novo, os quais sofrem desgaste, perda de propriedade ou função de ação exercida sobre o produto em fabricação, proporciona o direito ao aproveitamento de créditos de IPI. Não se inclui no conceito de produtos não utilizados diretamente na produção, como os materiais de limpeza, nos termos do presente voto. Recurso Voluntário Negado." (Número do Processo 10380.904368/2010-55 Data da Sessão 30/01/2014 Relator(a) Fabia Regina Freitas Nº Acórdão 3301-002.182 - grifei)

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 (...)

***PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CARACTERIZAÇÃO. CONSUMO POR CONTATO DIRETO. EXIGÊNCIA. O insumo, para se caracterizar como produto intermediário, para fins do IPI, exige que integre o produto industrializado ou, ao menos, que se consuma ou desgaste por contato direto com aquele, o que não ocorre com os produtos de limpeza de superfícies e equipamentos.** (...)." (Número do Processo 10380.725563/2010-11 Data da Sessão 22/05/2012 Relator Robson Jose Bayerl. Nº Acórdão 3403-001.622 - grifei)*

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS NÃO ADMITIDOS NO CALCULO.

Não são suscetíveis do benefício de crédito presumido de IPI os gastos com combustível para caldeiras, graxa, óleos, lubrificantes, produtos para tratamento da água, material de laboratório, conservação e limpeza, pois, embora sendo utilizados pelo estabelecimento industrial, não se revestem da condição de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, posto que sequer entram em contato direto com o produto fabricado. (...) Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte." (Número do Processo 13982.000313/00-40 Data da Sessão 02/09/2008 Relator Elias Sampaio Freire Nº Acórdão CSRF/02-03.528 - grifei)

*"Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999(...)
IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. MATERIAIS DE LIMPEZA. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. UNIFORMES. Só geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários que se enquadrem no conceito jurídico de insumo, ou seja, aqueles que se desgastem ou sejam consumidos mediante contato físico direto com o produto em fabricação. Parecer Normativo CST nº 65/79. (...) Recurso especial provido em parte." (Número do Processo 13983.000120/98-38 Data da Sessão 02/09/2008 Relator Antonio Carlos Atulim Nº Acórdão CSRF/02-03.567 - grifei)*

Saliente-se que a Recorrente trouxe aos autos posicionamento deste CARF no Acórdão nº 3402-00.517 no qual foi admitido o creditamento para os itens empregados na limpeza dos vasilhames que acondicionam a bebida fabricada. Entretanto, a Recorrente não demonstra quais as despesas com limpeza que efetivamente se refeririam a essa questão. Não traz, portanto, correspondências concretas entre os itens indicados na Tabela B da autuação e seu processo produtivo.

Nesse sentido, nego provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto, mantendo as glosas referentes aos materiais da Tabela B do Auto de Infração.

IV - DIFERENÇA DE R\$ 2.263,63 REFERENTE AO MÊS DE ABRIL/2014

Aponta a fiscalização que em abril/2014 a Recorrente deixou de debitar valor de IPI em saída de mercadoria objeto nota fiscal nº 780392, no valor de R\$ 2.263,63 (e-fl. 25). Em sua impugnação, sustenta a Recorrente que esta nota fiscal estaria com numeração inutilizada, conforme comprovado por tela do SPED (e-fls. 321/322).

Entretanto, em consulta da nota fiscal no ambiente da nota fiscal eletrônica, vislumbra-se que ela permanece válida, com autorização de uso perante a Fazenda Estadual, não constando dos autos elementos contundentes de que esta nota teria sido efetivamente inutilizada:

Chave de Acesso 31-1404-61.186.888/0090-69-55-001-000.780.392-101.656.535-9		Número NF-e 780392	Versão 2.00
--	--	-----------------------	----------------

Dados da NF-e					
Modelo 55	Série 1	Número 780392	Data de Emissão 19/04/2014	Data/Hora Saída/Entrada 19/04/2014 às 00:00:00	Valor Total da Nota Fiscal 51.991,51

Emitente			
CNPJ 61.186.888/0090-69	Nome / Razão Social Spel Ind. Bras Bebidas SA	Inscrição Estadual 2611951302285	UF MG

Destinatário			
CNPJ 22.084.768/0002-04	Nome / Razão Social DISTRIB DE BEBIDAS LEAL LTDA	Inscrição Estadual 1231940640125	UF MG
Destino da operação	Consumidor final	Presença do Comprador	

Emissão			
Processo 0 - com aplicativo do Contribuinte	Versão do Processo Triângulo_6.0.13.40	Tipo de Emissão 1 - Normal	Finalidade 1 - Normal
Natureza da Operação Vnd prod est opr c praj reg sub trib end sub tri	Tipo da Operação 1 - Saída	Forma de Pagamento 1 - A prazo	Digest Value da NF-e x4YgWwNDML6SQCdtnVuhQeAg=

Situação Atual: AUTORIZADA (Ambiente de autorização: produção)			
Eventos da NF-e Autorização de Uso	Protocolo 131141402068917	Data Autorização 19/04/2014 às 20:30:36	Data Inclusão AN 19/04/2014 às 20:30:34

Nesse mesmo sentido foi a manifestação da decisão recorrida, que não merece reparos:

"No tocante ao mês de abril, alega a impugnante que a nota fiscal nº 780392, emitida em 19/04/2014, foi cancelada. Juntou cópia do DANFE (e-fls. 319/320), do Registro dos Documentos de Saídas (e-fl. 321) e de tela de consulta ao SPED demonstrando o registro da Nota como numeração inutilizada (e-fl. 322).

Não obstante tais documentos sustentarem a alegação de cancelamento da nota fiscal nº 780392, não são suficientes para corroborar o cancelamento do débito. Não se sabe porque nem quando o documento foi cancelado, não se tem os registros fiscais concernentes aos períodos envolvidos (da emissão da nota e do seu cancelamento).

Sendo assim, à luz dos documentos juntados aos autos, não é possível formar convicção a respeito da improcedência do débito." (e-fl. 353 - grifei)

Acresce-se que no Recurso Voluntário a Recorrente não trouxe qualquer documento adicional neste ponto, devendo ser mantida a exigência.

V - NÃO INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Quanto à não incidência da Taxa SELIC sobre a multa de ofício, assiste razão à Recorrente, uma vez que inexistente no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência.

Com efeito, a previsão legal do art. 61, da Lei n. 9.430/96 garante a inclusão dos juros de mora sobre os débitos *"decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal"* que sejam pagos a destempo. Esta extensão do que se entende por débito para fins da inclusão dos juros de mora é depreendida do *caput* e do §3º deste dispositivo legal que expressam:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente

ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifei)

Nesta toada, vislumbra-se que a multa de ofício não foi incluída como "*débitos para com a União*" para fins de aplicação dos juros no art. 61 da Lei n.º 9.430/96. Consoante o raciocínio proposto pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, mostra-se "*ilógico interpretar que a expressão 'débitos' ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput*" (Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013).

Da mesma forma, não se entende que seria aplicável na espécie o art. 43, da Lei n.º 9.430/96. Isso porque o referido dispositivo traz a previsão de aplicação dos juros de mora quando da lavratura auto de infração que se refira, "*exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente*", tratando-se, portanto, de "*Auto de Infração sem tributo*" nos termos do título utilizado pela própria lei neste artigo:

"Seção V - Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições
Auto de Infração sem Tributo

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifei)

Ora, a hipótese trazida no dispositivo legal acima distingue-se claramente daquela sob análise, no qual foi aplicada multa de 75% do valor do tributo não recolhido (IPI), esta sim sem previsão legal para a incidência de juros.

A ausência de previsão legal para a incidência de juros sobre a multa de ofício vem sendo reconhecida pela jurisprudência deste CARF, ainda não consolidada (por exemplo, Acórdão 3403-002.367, de 24/07/2013; Acórdão 3402-002.862, de 26/01/2016 e Acórdão 3402-002.929, de 24/02/2016).

E aqui, frise-se, que não se está afastando de qualquer forma a aplicação da Súmula CARF n.º 4⁸, que determina a inclusão da SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria Receita Federal. Com efeito, deve-se entender por "*débitos tributários*" para fins de inclusão da SELIC os tributos administrados pela RFB, em conformidade com a expressão do art. 61 da Lei n.º 9.430/96, não podendo estender para as multas de ofício cobradas no mesmo lançamento. Nesse exato sentido:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

⁸ Súmula CARF n.º 4: "*A partir de 1o de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais*" (grifei)

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais. (Súmula CARF nº 4)

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte" (Acórdão n.º 3403-003.425. Processo n.º 19515.723091/2013-14 Sessão 13/11/2014 Relator Alexandre Kern e Redator designado Antonio Carlos Atulim especificamente quanto à parte da não incidência dos juros sobre a multa de ofício - grifei)

Sem lei que estabeleça expressamente a aplicação de juros sobre a multa de ofício, incabível a cobrança pretendida pela Autoridade Fiscal nestes autos, devendo ser a mesma cancelada por este Colegiado.

VI - DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para:

(i) cancelar o item " **4.2.1. Crédito referente a “concentrado” proveniente da Zona Franca de Manaus**" do Termo de Verificação Fiscal (tópicos I e II deste voto); e

(ii) ao ser restabelecido o crédito da Recorrente, na forma proposta no item i, não deve ser considerada a redução de alíquota da Nota Complementar n.º 21-1 da TIPI, vez que não demonstrada pela fiscalização o cumprimento de todos os requisitos para sua aplicação na hipótese (atendimento aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e registro naquele Ministério)

(iii) quanto às exigência remanescentes, excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa deste julgado.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada

Na sessão de julgamento ousei divergir da Conselheira Relatora, no que fui acompanhada por outros membros do Colegiado, razão pela qual apresento abaixo as minhas razões de decidir.

Para que haja alteração de critério jurídico adotado no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar, o que não é o caso.

Ademais, como bem acentuou a decisão recorrida, o critério jurídico foi o mesmo nos dois casos, qual seja, a verificação da utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional na fabricação dos concentrados, sendo que a diferença de resultados deu-se em face de mera apuração dos fatos pelo Auditor-Fiscal.

O art. 146 do CTN não abriga a tese da recorrente, o que representaria uma verdadeira mordada à fiscalização. Com bem expressou o Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto sobre o tema, no seu voto no Acórdão nº 1401-001.649– 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 8 de junho de 2016, "Se vingar esse entendimento da Recorrente, passa-se um atestado de onisciência para a fiscalização, ou seja, ela é obrigada a encontrar toda irregularidade existente na empresa, pois senão, nos anos seguintes, mesmo que detectado essa irregularidade o fiscal não poderia mais autuar, sob o fundamento de que estaria mudando o critério jurídico".

Eventuais conclusões de procedimentos fiscais anteriores efetuados em face da contribuinte e seus atos decorrentes (glosas, lançamento ou decisão motivada de não lançar) não vinculam a autoridade fiscal em ações fiscais posteriores. O procedimento fiscal não pode ser dissociado dos fatos constatados pelo Auditor-Fiscal naquele período fiscalizado e da matéria sob investigação, além de veicular posicionamento específico de um ou mais agentes administrativos, inclusive sujeito a reforma pelos órgãos julgadores.

Também não assiste razão à recorrente quanto à alegação de que se deveria aguardar o desfecho da discussão administrativa relativa aos pedidos de ressarcimento objeto do processo nº 15173.720004/2015-98 para a reconstituição da escrita do contribuinte. Como já detalhado na decisão recorrida, independentemente de qualquer resultado a que se chegar no processo nº 15173.720004/2015-98, não haverá saldo a ser aproveitado no 2º trimestre de 2014 e seguintes.

Sustenta a recorrente a validade do seu crédito com fulcro no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, vez que a fornecedora de concentrados de refrigerantes fabricados na Amazônia Ocidental (Recofarma) cumpriria os requisitos para o gozo da isenção como atestado pela Suframa, que seria o órgão competente para tanto.

A questão da incompetência da Receita Federal para fiscalizar as isenções no âmbito da Zona Franca de Manaus não tem prevalecido neste CARF, conforme demonstram os julgados abaixo:

*Processo nº 12266.722104/201289
Acórdão nº 3401-003.220– 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária*

Sessão de 24 de agosto de 2016

Relator: Rosaldo Trevisan

(...)

COMPETÊNCIA. ZONA FRANCA DE MANAUS. FISCALIZAÇÃO E CONTROLE. BENEFÍCIOS FISCAIS.

A disposição estabelecida artigo 18 do Decreto nº 6.008/2006, sobre competência da SUFRAMA, para "fiscalização da execução dos PPB", deve ser lida à luz do artigo 51 do próprio decreto, e dos comandos normativos que lhe são hierarquicamente superiores, como a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, sendo inequívoca a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para fiscalizar e controlar qualquer benefício fiscal relativo aos tributos federais, no território nacional, que inclui a Zona Franca de Manaus.

(...)

VOTO

(...)

Sobre a alegação de incompetência da autoridade fiscal, temos que resulta de incompreensão das funções de cada uma das autoridades governamentais atuantes na Zona Franca de Manaus. Quando o artigo 18 do Decreto no 6.008/2006 trata da competência da SUFRAMA para "fiscalização da execução dos PPB", por certo não está, e nem poderia, operar tal competência em prejuízo da tarefa constitucionalmente atribuída à Fazenda, no artigo 237 da Constituição Federal, nem das atribuições previstas em normas de estatuta superior ao decreto, como o Código Tributário Nacional, no qual o papel do artigo 194 está longe de ser o que lhe empresta a interpretação albergada pela empresa, bastando o cotejo de tal comando, v.g., com os artigos 142 e 179 da mesma codificação, para que se perceba que um decreto não teria o condão de deslocar competência legalmente (e constitucionalmente) estatuída.

Isso resta claro na redação do artigo 51 do próprio decreto invocado pela empresa, de no 6.008/2006, que esclarece que as competências da SUFRAMA serão exercidas "sem prejuízo das atribuições de outros órgãos da administração pública".

Assim, a disposição estabelecida no Decreto obviamente deve ser lida à luz dos comandos normativos hierarquicamente superiores, sendo inequívoca a competência da Secretaria da Receita Federal para fiscalizar e controlar qualquer benefício fiscal relativo aos tributos federais, como as quatro espécies que figuram na autuação.

Inexistente, por consequência, a segunda nulidade apontada.

(...)

Processo nº 10830.727274/201272

Acórdão nº 3301-003.006– 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 22 de junho de 2016

Relator: Andrada Márcio Canuto Natal

(...)

ZFM. FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS. COMPETÊNCIA DA RFB.

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

(...)

VOTO

(...)

Neste ponto é importante ressaltar que não é só a SUFRAMA que detém competência para constatar a correção do seu processo produtivo para o fim de usufruir do benefício fiscal em questão.

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

Quanto a isso não resta dúvida. Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, cabe à Receita Federal do Brasil, órgão da Administração Tributária, a fiscalização do Imposto Sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido no art. 91 da Lei nº 4.502/64 e arts. 427 e 428 do RIPI/2002. Desse modo, ao contrário do alegado, não há impedimento algum para que a fiscalização e os órgãos administrativos de julgamento, no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, interpretem, diante dos elementos de prova apresentados se há ou não cumprimento dos requisitos necessários à usufruição de benefícios fiscais.

Além disso, a SUFRAMA não reconheceu a priori o direito subjetivo à isenção, pois esse direito depende de uma conduta futura da requerente, consistente no cumprimento de requisitos legais, os quais não poderiam ser aferidos pelo Conselho de Administração da Suframa por ocasião da emissão da portaria ou da resolução autorizativa do projeto.

Ainda sobre a competência da fiscalização do IPI, veja-se o que reproduz os arts. 505 e 506, do RIPI atual Decreto nº 7.212. de 2010:

(...)

Para que os produtos adquiridos sejam considerados isentos e daí decorra o direito ao crédito para recorrente/adquirente, nos termos dos arts. 95, III e 237 do RIPI/2010⁹, devem ocorrer cumulativamente as seguintes situações:

⁹ RIPI/2010 - Decreto nº 7.212/2010:

Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 34).

(...)

i. os projetos para a produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias pela fornecedora tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa;

ii. os produtos adquiridos pela recorrente devem ter sido elaborados, no estabelecimento da fornecedora, com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental; e

iii. esses produtos adquiridos tenham emprego, no processo industrial da recorrente, como "matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto".

No caso, a fiscalização identificou que não havia o cumprimento segundo requisito acima (ii.) na elaboração de produtos no estabelecimento da fornecedora, eis que não utilizavam "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional". Como dito, para que a recorrente tivesse direito ao crédito deveriam ter sido atendidos concomitantemente os três requisitos enumerados. Assim, não obstante a fornecedora da recorrente tenha um projeto de industrialização aprovado pela Suframa, o que não foi contestado pelo Auditor-Fiscal autuante, a recorrente/adquirente não faz jus ao direito creditório em face do não atendimento a outro requisito (ii. acima).

Quanto à competência da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Auditor-Fiscal para analisar o cabimento da isenção dos produtos adquiridos pela recorrente e verificar se lhe assiste o direito creditório correspondente, relativamente o requisito ii) acima, ela decorre, dentre outros, dos seguintes dispositivos legais e regulamentares:

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966 - Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

(...)

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

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

LEI Nº 10.593, DE 6 DE DEZEMBRO DE 2002:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

(...)

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

DECRETO Nº 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010 - RIPI 2010:

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

Parágrafo único. A execução das atividades de fiscalização compete às unidades centrais, da referida Secretaria, e, nos

limites de suas jurisdições, às suas unidades regionais e às demais unidades, de conformidade com as instruções expedidas pela mesma Secretaria.

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

Art.507.As atividades de fiscalização do imposto serão presididas e executas pela autoridade administrativa competente (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 93).

*Parágrafo único. A autoridade administrativa a que se refere o **caput** é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 93, Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 9º).*

Assim, é irretocável decisão recorrida que rejeitou o argumento da então impugnante quanto à incompetência da RFB para não conceder a isenção pleiteada, nestes termos:

(...)

Entretanto, o que está em discussão não é a competência para a aprovação de projetos de que trata o DL nº 1.435, de 1975. Não constam dos autos que, em momento algum, a validade dos atos da SUFRAMA foram questionados ou tiveram a sua eficácia afastada.

Sem dúvida, compete ao Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS) deliberar acerca da aprovação dos projetos de empresas que visem o gozo dos incentivos fiscais, dentre eles aquele a que se refere o art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, especificando os incentivos pretendidos/pleiteados. Porém, a competência para verificar o correto cumprimento da aplicação da legislação tributária federal, bem como a aplicação dos demais atos administrativos e judiciais na seara tributária é da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e das autoridades fiscais federais nos exercícios de suas funções. Neste contexto, o aproveitamento de créditos no âmbito da escrita fiscal do IPI diz respeito, sim, à esfera de controle da RFB.

(...)

É importante destacar que a concessão da isenção a Recofarma não implica em um reconhecimento automático do direito da manutenção do crédito pelas adquirentes de seus produtos. Não se pode admitir que os atos da SUFRAMA sejam utilizados como um salvo conduto a consentir com o não pagamento de tributos mesmo quando as exigências legais não estejam sendo observadas. Ao constatar o descumprimento dos requisitos exigidos à fruição do benefício fiscal (aproveitamento de créditos “fictos” de IPI) e descaracterizar os seus efeitos tributários, a autoridade fiscal nada mais faz do que concretizar suas repercussões na esfera tributária.

(...)

*Como visto, a norma isentiva abrange tão-somente **produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas***

vegetais. Não é o caso do concentrado, que utiliza como matéria-prima PRODUTO INDUSTRIALIZADO.

Não se questiona se a Recofarma possui projeto aprovado pela SUFRAMA e não é esta a matéria tratada nos presentes autos. A questão é que os concentrados adquiridos pelo estabelecimento produtor dos refrigerantes não são exatamente **produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional** tais quais dispõem os indigitados dispositivos legais e regulamentares.

(...)

O Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 (e-fls. 185/196) faz referência às matérias-primas regionais açúcar cristal e mascavo, destinadas ao processamento de concentrado para bebidas refrigerantes, de sabor cola, sendo a primeira produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, situada no município de Presidente Figueiredo, Amazonas. Outra matéria-prima citada, para outros tipos de produtos, é o extrato de guaraná, também uma matéria-prima regional. O fato de se qualificar uma matéria-prima como regional não significa que ela seja agrícola ou extrativa vegetal, pois, como visto, o açúcar e o extrato de guaraná tratam-se de produtos industrializados.

A Resolução nº 298/2007, em seu art. 1º, limita-se a aprovar o projeto industrial para produção de concentrado para o gozo dos incentivos previstos, dentre outros, no art. 6º do DL nº 1.435, de 1975. O art. 4º da referida Resolução determina, em seu inciso III, para o gozo do benefício, “a utilização de matéria-prima regional de origem vegetal na elaboração dos produtos constantes do Art. 1º desta Resolução, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435-75”. Não tendo cumprido tal condição, como já referido, a empresa não está apta ao incentivo fiscal.

(...)

Não remanescem dúvidas no sentido de que o açúcar cristal, açúcar mascavo e extrato de guaraná utilizados como matéria-prima pela Recofarma, por já terem sido submetidos a processo industrial, não podem ser considerados “*matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional*” referidas pelo art. 95, III do RIPI/2010.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99, abaixo transcrito, não pode auxiliar a recorrente, eis que a isenção a que se refere o dispositivo diz respeito ao “produto” industrializado que sai do estabelecimento (“aplicados na industrialização, inclusive de produto isento”), e não aos insumos adquiridos (“aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem”):

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. [grifei]

No art. 11 da Lei nº 9.779/99, o legislador ordinário utilizou o termo "produto" para designar o bem industrializado que sai do estabelecimento, tanto que, ao mencionar novamente essa palavra, refere-se a "saída de outros produtos", ou seja, aqueles produtos que não sejam isentos ou tributados à alíquota zero; bem como, de outra parte, fez uso da expressão "matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem" para designar os insumos que entram no estabelecimento contribuinte. Dessa forma, o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não autoriza o creditamento na aquisição de insumos isentos.

Ademais, o art. 11 da Lei nº 9.779/99 trata apenas da possibilidade de restituição ou de compensação de **saldo credor de IPI acumulado no trimestre-calendário** que o contribuinte não puder compensar com o imposto devido na saída de seus produtos, nada tendo a ver com a glosa de créditos sobre produtos adquiridos com isenção da Amazônia Ocidental, prevista em norma específica.

Quanto ao fato de o direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos estar sob repercussão geral¹⁰, em nada altera o andamento do feito no âmbito deste CARF tomando-se por constitucional a norma legal questionada, conforme já decidiu este CARF, sob o Voto Condutor do Conselheiro Rosaldo Trevisan, no Acórdão nº 3401-003.445-4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 30 de março de 2017.

Melhor sorte não assiste à recorrente quanto à questão de ser adquirente de boa-fé. Não se trata de caso de notas fiscais inidôneas para eventual aplicação do entendimento do STJ no Recurso Especial nº 1.148.444. Ademais, a boa-fé da recorrente é irrelevante no presente processo, no qual não houve a exigência de multa de ofício qualificada ou agravada, mas a mera exigência de saldos devedores de IPI e seus consectários legais, decorrentes de reconstituição da escrita fiscal da contribuinte em face da não comprovação, a seu cargo, do atendimento aos requisitos veiculados pela legislação tributária para a fruição dos créditos registrados em seus livros fiscais.

Com relação à isenção de que trata o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967¹¹, não há previsão legal para o aproveitamento do crédito em relação ao produto adquirido com tal isenção, como bem esclareceu a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, no Voto Condutor do Acórdão nº 3402-002.933 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 24 de fevereiro de 2016, que, nestes termos:

(...)

¹⁰ Tema 844 - Possibilidade de creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Relator: MIN. GILMAR MENDES Leading Case: RE 398365 Há Repercussão? Sim

Ver descrição [+] Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 150, § 6º, e 153, § 3º, II, da Constituição Federal, a possibilidade de creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. [-]

Ver tese [+] O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. [-]

¹¹ Decreto-lei n.º 288/1967:

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no §1º do art. 3º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

A legislação do IPI traz duas situações distintas sobre o direito ao crédito de IPI relativo a produtos da região amazônica, quais sejam: i) o artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, regulado pelo artigo 69, incisos I e II do RIPI/2002, que concede a isenção porém não traz previsão expressa para o aproveitamento do crédito presumido; ii) o artigo 6º do Decreto n. 1.435/75, regulado pelo artigo 82, inciso III do RIPI/2002, o qual expressamente estabelece o direito ao aproveitamento do crédito de IPI “calculado como se devido fosse” (sob condição de cumprimento de seus requisitos, como discutido no tópico acima).
(...)

Não obstante isso, com relação à tomada de crédito com base no art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967, entende a recorrente que faria jus à autorização judicial concedida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, vez que figurava como uma das associadas da AFBCC (Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola) à época da impetração. Como elemento novo, argui que as decisões do TRF 2ª Região e da Reclamação nº 7.778 foram reformadas por decisões já transitadas em julgado.

Em Agravo de Instrumento interposto pela União Federal (processo 2004.02.01.013298-4), a controvérsia a respeito da sua aplicabilidade a empresas filiadas à AFBCC domiciliadas em municípios localizados fora da competência territorial do Tribunal da 2ª Região havia sido solucionada, nos termos da ementa abaixo transcrita (DJU de 07/04/2008):

PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. TUTELA COLETIVA. COISA JULGADA. ABRANGÊNCIA RESTRITA. EXECUÇÃO INDIVIDUAL DO JULGADO. COMPETÊNCIA.

I - A eficácia da coisa julgada, embora erga omnes, fica restrita aos associados da impetrante domiciliados no âmbito da competência territorial do órgão prolator, consoante disposto no art. 16 da Lei nº 7.347/85, na redação da Lei nº 9.494/97, qual seja, este TRF - 2ª Região, e apenas no Estado do Rio de Janeiro.

II - Agravo provido.

O referido Acórdão do TRF - 2ª Região teve seus efeitos suspensos por medida liminar concedida pelo então Relator Ministro Cesar Peluso na Reclamação nº 7.778, a qual foi posteriormente redistribuída ao Ministro Gilmar Mendes, que negou seguimento à referida Reclamação, sob o fundamento de que esta não seria cabível.

Ocorre que o Acórdão do TRF - 2ª Região foi depois reformado pelo STJ, por decisão já transitada em julgado em 23/02/2017, no Recurso Especial nº 1.438.361-RJ, que conheceu em parte o recurso especial interposto pela Companhia de Bebidas Ipiranga e, nessa extensão, deu provimento para reformar o acórdão recorrido e negar provimento ao agravo de instrumento da Fazenda Nacional.

Dessa forma, no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, remanesce a decisão, sem a restrição territorial ou subjetiva expressa, que reconheceu o direito das associadas da impetrante de utilizarem o crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos utilizados na industrialização de seus produtos.

Não se desconhece também que o Auditor-Fiscal autuante assim rejeitou a aplicação da decisão transitada em julgado no referido Mandado de Segurança Coletivo, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (TVF):

(...)

A ação foi impetrada em face do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, na Justiça Federal RJ – 22ª Vara. À época da propositura da ação judicial, 14/08/1991, a fiscalizada estava domiciliada no município de São Paulo/SP, fora da competência territorial do TRF da 2ª Região, que abrange os Estados do Espírito Santo e Rio de Janeiro.

A Lei 9.494/1997, no artigo 2º-A, define a abrangência da sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, nos seguintes termos:

Lei 9.494/1997 Art. 2º- A. A sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator. (Incluído pela Medida provisória nº 2.180-35, de 2001)

Portanto, conforme artigo 2º-A da Lei 9.494/1997, os efeitos da coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 não se aplicam à Spal.

(...)

Não obstante isso, entendo que há questão de ordem pública, que pode e deve ser suscitada neste momento processual, que é impeditiva da aplicação à recorrente dos efeitos da coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, conforme mais abaixo se exporá.

Conforme decidido no Recurso Especial, cuja ementa se transcreve abaixo, quando o juiz tiver de decidir independentemente de pedido da parte ou interessado, o que ocorre, por exemplo, com as matérias de ordem pública, não incide a regra da congruência, o que quer dizer que o pronunciamento de ofício pelo juiz ou tribunal sobre as referidas matérias não representa julgamento extra, infra ou ultra petita:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.112.524 - DF (2009/0042131-8)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSUAL CIVIL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PEDIDO EXPRESSO DO AUTOR DA DEMANDA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRONUNCIAMENTO JUDICIAL DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. JULGAMENTO EXTRA OU ULTRA PETITA . INOCORRÊNCIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. APLICAÇÃO. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. (...)

Ementa

1. A correção monetária é matéria de ordem pública, integrando o pedido de forma implícita, razão pela qual sua inclusão ex officio, pelo juiz ou tribunal, não caracteriza julgamento extra ou ultra petita, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão judicial (...).

2. É que: "A regra da congruência (ou correlação) entre pedido e sentença (CPC, 128 e 460) é decorrência do princípio dispositivo. Quando o juiz tiver de decidir independentemente de pedido da parte ou interessado, o que ocorre, por exemplo, com as matérias de ordem pública, não incide a regra da

congruência. Isso quer significar que não haverá julgamento extra, infra ou ultra petita quando o juiz ou tribunal pronunciarse de ofício sobre referidas matérias de ordem pública. Alguns exemplos de matérias de ordem pública: a) substanciais: cláusulas contratuais abusivas (CDC, 1º e 51); cláusulas gerais (CC 2035 par. ún) da função social do contrato (CC 421), da função social da propriedade (CF art. 5º XXIII e 170 III e CC 1228, § 1º), da função social da empresa (CF 170; CC 421 e 981) e da boa-fé objetiva (CC 422); simulação de ato ou negócio jurídico (CC 166, VII e 167); b) processuais: condições da ação e pressupostos processuais (CPC 3º, 267, IV e V; 267, § 3º; 301, X; 30, § 4º); incompetência absoluta (CPC 113, § 2º); impedimento do juiz (CPC 134 e 136); preliminares alegáveis na contestação (CPC 301 e § 4º); pedido implícito de juros legais (CPC 293), juros de mora (CPC 219) e de correção monetária (L 6899/81; TRF-4ª 53); juízo de admissibilidade dos recursos (CPC 518, § 1º (...))" (Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de Andrade Nery, in "Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante", 10ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2007, pág. 669).

(...)

8. Recurso especial fazendário desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

No caso, no âmbito do processo administrativo, tem-se que a possibilidade de aplicação dos efeitos do mandado de segurança coletivo é uma questão prejudicial à análise de mérito da autuação, eis que se tivesse razão a recorrente quanto a esse aspecto, seria desnecessário prosseguir quanto à análise dos demais temas de mérito.

Embora a fiscalização tenha se manifestado sobre tal questão no TVF, eis que a recorrente já havia peticionado nesse sentido no procedimento fiscal, não se trata de motivo ou motivação da autuação, mas de questão prejudicial ao lançamento. A motivação para o lançamento está na demonstração da existência de saldos devedores de IPI, decorrentes de reconstituição da escrita fiscal da contribuinte em face da não comprovação, a seu cargo, do atendimento aos requisitos veiculados pela legislação tributária para a fruição dos créditos registrados em seus livros fiscais.

Com efeito, aplicando-se o entendimento do Recurso Especial nº 1.112.524 - DF acima no processo administrativo fiscal tem-se que a questão prejudicial ao mérito do lançamento, por se tratar de matéria de ordem pública, deve ser apreciada a qualquer tempo, assim como as condições da ação, os pressupostos processuais e as preliminares alegáveis na contestação no processo judicial.

Assim, a análise quanto à possibilidade de aplicação dos efeitos da coisa julgada ao lançamento, pode ser efetuada a qualquer tempo pelo julgador, inclusive quanto a aspecto não levantado pela fiscalização autuante, mormente quando a recorrente já apresentou suas alegações nesse sentido no recurso voluntário (item 4.2.8), como se vê abaixo:

(...)

4.2.8. Neste particular, cabe destacar que o STF tem jurisprudência plenária e pacífica no sentido de que a autoridade coatora tem apenas a função de prestar informações

e a parte no MSC é a União Federal, e, pois, a respectiva coisa julgada obriga a União Federal, produzindo efeitos em todo o território nacional, independentemente da autoridade indicada como coatora, conforme se verifica dos acórdãos do STF abaixo:
(...)

Dessa forma passa-se à análise da prejudicial relativa à aplicação dos efeitos da coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, partindo-se dos conceitos básicos, mas essenciais, de mandado de segurança.

O mandado de segurança, individual ou coletivo, é remédio constitucional assegurado, como garantia fundamental, no art. 5º, LXIX e LXX da Constituição Federal (CF):

*LXIX - Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for **autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.***

LXX – O mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:

- a) partido político com representação no Congresso Nacional;*
- b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados.*

[negritei]

Diante da ausência de especificação diversa no texto constitucional, ou em lei ordinária, também o mandado de segurança coletivo é instrumento para reparar ou fazer cessar ato comissivo ou omissivo inquinado de ilegalidade ou abuso de poder de responsabilidade de autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de função pública.

A Lei nº 1.533/51¹², no *caput* do art. 1º, vigente à época da impetração, previa também amparo à ameaça de lesão: “Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus*, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, alguém sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for ou sejam quais forem as funções que exerça” [negritei e grifei]. Como se vê, também o mandado de segurança preventivo destina-se a reparar ato praticado por autoridade pública¹³.

¹² Atualmente vige a LEI Nº 12.016, DE 7 DE AGOSTO DE 2009, que disciplina o mandado de segurança individual e coletivo, e assim dispõe:

Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

§ 1º Equiparam-se às autoridades, para os efeitos desta Lei, os representantes ou órgãos de partidos políticos e os administradores de entidades autárquicas, bem como os dirigentes de pessoas jurídicas ou as pessoas naturais no exercício de atribuições do poder público, somente no que disser respeito a essas atribuições.

(...)

¹³ Ao longo do tempo, o conceito de autoridade coatora no mandado de segurança foi assim delimitado pelas Leis nºs 1.533/51 e 12.016/2009:

Lei nº 1.533/51:

Art. 1º (...) alguém sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for ou sejam quais forem as funções que exerça.

§ 1º Consideram-se autoridade para os efeitos desta lei os administradores ou representantes das entidades autárquicas e das pessoas naturais ou jurídicas com funções delegadas do poder público, somente no que entende com essas funções.

Hely Lopes Meirelles¹⁴ traz um conceito único para todas as modalidades do instituto, individual ou coletivo e repressivo ou preventivo no seguinte sentido: "Mandado de segurança é o meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual, ou universalidade reconhecida por lei, para a proteção de direito individual ou coletivo, líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, lesado ou ameaçado de lesão, **por ato de autoridade**, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça (CF, art. 5º, LXIX e LXX; Lei n. 1533/51, art. 1º)". [negritei]

Dessa forma, seja qual for a modalidade de mandado de segurança, ele será a via adequada para reparar somente os atos comissivos ou omissivos no âmbito da competência da autoridade impetrada, não se prestando a corrigir outros atos da pessoa jurídica à qual pertence essa autoridade. Em nada altera isso o fato de a pessoa jurídica (no caso, a União Federal), ter de suportar os efeitos de ordem patrimonial na correção do ato impugnado, ser intimada do feito ou ter a faculdade de recorrer.

O mandado de segurança trata-se de um remédio constitucional cuja essência está, portanto, definida na própria Constituição Federal, no sentido de ser um instituto que visa reparar ilegalidade ou abuso de poder no que se refere a ato de responsabilidade de autoridade pública ou a ela equiparada. Assim, tendo sido identificados pela impetrante, por ocasião da impetração do *mandamus*, o ato coator e a autoridade coatora, é contra eles que se dirige a segurança definitiva concedida ao final do processo.

§ 1º - Consideram-se autoridades, para os efeitos desta Lei, os representantes ou órgãos dos Partidários Políticos e os representantes ou administradores das entidades autárquicas e das pessoas naturais ou jurídicas com funções delegadas do poder público, somente no que entender com essas funções. (Redação dada pela Lei nº 6.978, de 1982)

§ 1º - Consideram-se autoridades, para os efeitos desta lei, os representantes ou administradores das entidades autárquicas e das pessoas naturais ou jurídicas com funções delegadas do Poder Público, somente no que entender com essas funções. (Redação dada pela Lei nº 9.259, de 1996)

(...)

Art. 2º - Considerar-se-á federal a autoridade coatora se as consequências de ordem patrimonial do ato contra o qual se requer o mandado houverem de ser suportadas pela união federal ou pelas entidades autárquicas federais.

Lei nº 12.016/2009:

Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

§ 1º Equiparam-se às autoridades, para os efeitos desta Lei, os representantes ou órgãos de partidos políticos e os administradores de entidades autárquicas, bem como os dirigentes de pessoas jurídicas ou as pessoas naturais no exercício de atribuições do poder público, somente no que disser respeito a essas atribuições.

§ 2º Não cabe mandado de segurança contra os atos de gestão comercial praticados pelos administradores de empresas públicas, de sociedade de economia mista e de concessionárias de serviço público.

(...)

Art. 2º Considerar-se-á federal a autoridade coatora se as consequências de ordem patrimonial do ato contra o qual se requer o mandado houverem de ser suportadas pela União ou entidade por ela controlada.

Art. 6º (...)

(...)

§ 3º Considera-se autoridade coatora aquela que tenha praticado o ato impugnado ou da qual emane a ordem para a sua prática.

(...)

¹⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de segurança. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 21/22.

Quanto às alegações da recorrente (item 4.2.8 do recurso voluntário, acima transcrito), os julgados mencionados não possuem efeito vinculante para a Administração Pública e nem demonstram a uniformização da jurisprudência do STF e do STJ quanto ao fato de que a segurança concedida no mandado de segurança destina-se aos atos praticados ou a serem praticados pela autoridade impetrada, não obstante, como dito, será a pessoa jurídica que acabará suportando os efeitos patrimoniais da reparação do ato coator, mas tão somente no que se refere a ato de competência da autoridade impetrada. Trata-se de limitação subjetiva constitucional para o mandado de segurança, seja ele individual ou coletivo.

Assim, independentemente da questão acerca da abrangência da sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo, referida no art. 2-A da Lei 9.494/1997, entendo que a segurança concedida em mandado de segurança, inclusive o coletivo e preventivo, tem seus efeitos restritos aos atos de competência da autoridade impetrada, salvo, obviamente, expressa ressalva judicial em sentido contrário.

Com efeito, no presente caso, trata-se de mandado de segurança coletivo preventivo impetrado em face do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, de forma que não se poderia estender seus efeitos para atos praticados (ou a serem praticados) por outras autoridades federais.

Quisessem a impetrante (AFBCC) ou a ora recorrente efeitos tão amplos para a decisão definitiva do processo judicial, aplicáveis a todas as autoridades públicas da Receita Federal, deveriam ter se socorrido das vias ordinárias em ação movida contra a pessoa jurídica da União Federal.

Desta maneira, os efeitos da coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado em face do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, não se aplicam ao presente lançamento, lavrado por Auditor-Fiscal subordinado ao Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte.

Assim, diante da ausência de autorização legal ou judicial nesse sentido, a recorrente não faz jus ao creditamento na aquisição de produtos isentos com fulcro no art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967.

Sustenta a recorrente a impossibilidade de cobrança de multa, juros de mora e correção monetária nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN, vez que ela e a fornecedora teriam observado atos expedidos pelas autoridades administrativas (Suframa). No entanto, tais atos, que possuem caráter exclusivo e concreto, não são considerados "atos normativos" a que se refere o art. 100, I do CTN, que são atos gerais e abstratos. Sem se olvidar, como já dito neste Voto, que tais atos não afastam a competência da Receita Federal para a fiscalização do IPI, inclusive no que se refere à verificação do atendimento aos requisitos previstos na legislação para o aproveitamento de direito creditório.

No que concerne ao pedido para se afastar a multa aplicada em face do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, adoto os fundamentos de decidir, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, do Acórdão nº 3301-003.005 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 22 de junho de 2016, sob voto condutor do Conselheiro Francisco José Barroso Rios, abaixo transcrito:

(...)

Quanto ao pedido para exoneração da multa de ofício, entendo que o artigo 100, II, do CTN, não recepcionou o disposto no artigo 76, II, a, da Lei nº 4.502/64, de sorte que, não havendo decisão administrativa "a que a lei atribua eficácia normativa",

não há como se reconhecer 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" (redação do artigo 76, II, a, da Lei nº 4.502/64).

Com efeito, não há como se acolher dispositivo legal em desarmonia com o artigo 100, II, do CTN, norma que, além de ser de natureza complementar, foi editada posteriormente à lei ordinária suscitada pelo sujeito passivo.

Lamentavelmente o disposto no artigo 76, II, a, da Lei nº 4.502/64 encontra-se ainda no Regulamento do IPI ora vigente. Não obstante, penso que tal falha, por ser destituída de alicerce legal, não tem força vinculante.

A multa, portanto, é devida. Não há espaço para aplicação do disposto no artigo 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, e sua exigência está fundamentada no artigo 80, caput, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 13 da Lei nº 11.488/07, segundo o qual "a falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido".

No que diz respeito aos juros de mora sobre a multa de ofício, há que se esclarecer que os juros de mora são devidos, nos termos do art. 61, *caput* e §3º da Lei nº 9.430/96, sobre os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" não pagos no prazo previsto, incidindo, portanto, também sobre a multa de ofício, após o respectivo vencimento:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

Ademais, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício após o respectivo vencimento encontra fundamento também no Decreto-lei nº 1.736/79, abaixo transcrito, que prevê a incidência dos juros de mora sobre os débitos tributários para com a Fazenda Nacional, inclusive durante o prazo em que a cobrança estiver suspensa em face da interposição de recurso administrativo ou de decisão judicial, cuja regra não se aplicaria somente na hipótese de depósito administrativo ou judicial do montante integral, conforme entendimentos que se seguem:

Decreto-lei nº 1.736/79:

Art. 1º Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora, consoante o previsto neste decreto-lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

(...)

Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

(...)

Art 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.

(...)

Solução de Consulta Cosit nº 47, de 04 de maio de 2016:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EMENTA: OS JUROS DE MORA INCIDEM SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, DO QUAL FAZ PARTE A MULTA LANÇADA DE OFÍCIO. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 113, § 1º, 139 e 161; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44 e 61, § 3º; Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, arts. 2º e 3º.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Perguntas e Respostas no sítio da RFB:

[<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2012/capitulo-xviii-acruscimos-legais-revisada-2012.pdf>, acesso em 08/09/2016]

(...)

004 Haverá a incidência de juros de mora durante o período em que a cobrança do débito estiver pendente de decisão administrativa?

Sim. De acordo com a legislação tributária, há incidência de juros de mora sobre o valor dos tributos ou contribuições devidos e não pagos nos respectivos vencimentos, independentemente da época em que ocorra o posterior pagamento e de se encontrar o crédito tributário na pendência de decisão administrativa ou judicial.

A única hipótese em que se suspenderá a fluência dos juros de mora é aquela em que houver o depósito do montante integral do

crédito tributário considerado como devido, desde a data do depósito, quer seja este administrativo ou judicial.

Se o valor depositado for inferior àquele necessário à liquidação do débito considerado como devido, sobre a parcela não depositada incidirão normalmente os juros de mora por todo o período transcorrido entre o vencimento e o pagamento.

Normativo: RIR/1999, art. 953, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 5º.

(...)

Conforme assentado no Apelação Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC (TRF 4ª Região, rel. Vânia Hack de Almeida), "Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo".

A fluência dos juros de mora sobre a multa de ofício durante o curso do processo administrativo fiscal não representa afronta ao art. 161 do CTN, eis que, no próprio CTN, o termo "crédito tributário" não é utilizado somente para se referir à obrigação tributária principal. Conforme se depreende da leitura do art. 142 e do art. 113 do CTN, o lançamento constitui o "crédito tributário", que por sua vez pode ser decorrente tanto do tributo como de eventuais penalidades pecuniárias.

Não havendo qualquer incompatibilidade dos dispositivos legais acima com o CTN, no que concerne à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, eles devem ser aplicados ao presente caso concreto com base na taxa Selic, cuja legitimidade já é matéria já sumulada neste CARF, conforme abaixo:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora Designada