



Processo nº	15563.720289/2016-54
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3402-009.784 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	14 de dezembro de 2021
Recorrente	HNK BR BEBIDAS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 29/02/2012 a 31/12/2014

NULIDADE DA DECISÃO A *QUO.* MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade a decisão de primeira instância que esteja devidamente motivada e fundamentada, possibilitando o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 29/02/2012 a 31/12/2014

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. RE 592.891. TEMA 322 DO STF. ART. 62 DO RICARF/2015.

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT. Tese fixada no RE 592.891. Incidência do art. 62 do RICARF/2015.

CRÉDITOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

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

MULTAS. EXCLUSÃO. ARTIGO 76, II, “A” DA LEI Nº 4.502/64. NÃO RECEPÇÃO PELO ARTIGO 100, II, DO CTN. EFICÁCIA NORMATIVA DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS. INEXISTÊNCIA DE LEI. PENALIDADE. EXIGÊNCIA.

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.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF N° 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para exonerar em parte o crédito tributário lançado, reconhecendo os créditos de IPI originados das matérias-primas “concentrado Laranja”, “concentrado Limão”, “concentrado Uva”, “concentrado Maça”, “concentrado Citrus” e “concentrado Cola 1” (este a partir de 27/5/2013).

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado sobre os fatos geradores ocorridos entre 29/02/2012 e 31/12/2014, para constituição de crédito tributário no valor total de R\$ 30.958.804,06 (trinta milhões, novecentos e cinquenta e oito mil, oitocentos e quatro reais e seis centavos), sendo o montante de R\$ 14.278.555,94, exigido a título de Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescido de R\$ 5.971.331,29, a título de juros de mora calculados até janeiro de 2017, e R\$ 10.708.916,83, a título de multa proporcional ao valor do imposto.

De acordo com o que consta do referido Auto de Infração, o lançamento foi efetuado por ter sido constatada a utilização pelo contribuinte de créditos indevidos provenientes das entradas/aquisições de insumos para produção de bebidas.

Reproduzo parcialmente os fatos relatados em Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 748-774:

f) Dos Procedimentos de Auditoria

Verificou-se, por meio dela, que a grande parte dos créditos do IPI escriturados pela fiscalizada foram oriundos de concentrados destinados à fabricação de bebidas, recebidos da empresa Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda, CNPJ

05.254.957/0068-95; fornecedora de concentrados do fiscalizado e localizada em Manaus.

Nas notas fiscais de saída emitidas por Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda, não há destaque de IPI, pois esse contribuinte entende que os produtos estariam isentos do imposto com base no artigo 81, inciso II, e artigo 95, inciso III, do RIPI/2010 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, instituído pelo Decreto nº 7.212, de 15/06/2010, conforme descrito nas notas fiscais de sua emissão.

(...)

O fiscalizado escriturou créditos oriundos de concentrados para refrigerantes por considerar que:

- a) Teria direito ao crédito previsto no artigo 237 do RIPI/2010 (artigo 175 do RIPI/2002).
- b) Para obter o valor do imposto calculado, como se devido fosse, deveria ser aplicada a alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10.

(...)

Com base no informado por Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda ao Fisco, constata-se que os insumos que o citado fornecedor entende que poderiam gerar direito à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, são corante caramelo, álcool neutro, álcool etílico hidratado, semente de guaraná, extrato de guaraná 2,4% e extrato guaraná 30% Semente.

g) Da Análise dos Insumos

1 - Corante caramelo, álcool neutro, álcool etílico hidratado.

Tanto o corante caramelo, quanto o álcool neutro e o álcool etílico hidratado, são produtos elaborados com matéria-prima agrícola extrativa vegetal (cana de açúcar e sacarose). Entretanto, não são matéria-prima agrícola extrativa vegetal de produção regional.

Para efeito da legislação do IPI a sacarose (açúcar), que é uma matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional, foi “incorporada” ao produto semiacabado denominado corante caramelo. Entretanto, o fato de o corante caramelo

poder gozar da isenção prevista no art. 95 do RIPI/2010 não significa que ele pode gerar direito a isenção para o produto elaborado a partir dele.

A previsão do RIPI/2010 estabelece que o produto elaborado com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional tem direito a isenção. No caso em análise, esses produtos seriam o corante caramelo e o álcool neutro.

Como o corante caramelo e o álcool neutro são utilizados na produção de um novo produto – o concentrado – esse último não goza da isenção prevista no art. 95 do RIPI/2010 por falta de previsão legal.

O benefício fiscal tem um limite concreto e absoluto: é a elaboração do produto a partir do extrato.

Ainda que se admitisse, o que aqui se faz apenas como exercício de raciocínio, que, como o açúcar é a base para elaboração do corante caramelo e que para a produção de açúcar e de álcool o componente principal é a cana-de-açúcar, o art. 95 do RIPI/2010 contemplasse também os produtos intermediários elaborados matéria-prima agrícola extrativa vegetal de produção regional, mesmo assim o fiscalizado não teria direito ao crédito pelos motivos abaixo:

- a. A Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda adquiriu o corante caramelo da empresa DD Williamson do Brasil Ltda, que por sua vez, adquiriu o açúcar da Usinas Itamarati, cujo principal fornecedor de cana-de-açúcar foi a Agropecuária Palmeira Ltda, localizada em Mato Grosso.
- b. A Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda adquiriu o álcool neutro da empresa Magama Industrial Ltda, que por sua vez, adquiriu o álcool hidratado da Usimat Destilaria de Álcool Ltda, cujo principal fornecedor de bagaço de cana-de-açúcar foram a Sipal Industria e Comercio Ltda, Cooperativa Agr Prod Cana de Campo Novo do Parecis Ltda e Agropecuária Novo Milenio Lltda, todas localizadas em Mato Grosso.

Essas informações foram obtidas no SPED NFE e serão anexadas no processo administrativo.

Concluo que, tanto o corante caramelo, quanto o álcool neutro e o álcool etílico hidratado, não são matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional, as vendas dos concentrados elaborados a partir desses produtos não podem ser enquadradas no artigo 95, III, do RIPI/2010 – não gerando; portanto, direito de manutenção dos créditos de IPI às empresas adquirentes.

Portanto, efetuar-se-á a glosa dos créditos de IPI na aquisição dos concentrados a seguir listados.

Concentrado de Cola 1 e 2
Concentrado de Laranja
Concentrado de Limão
Concentrado de Maçã
Concentrado de Itubaína Zero
Concentrado Tônica
Concentrado FIBZ
Concentrado de Uva
Concentrado Corante de Uva
Concentrado de Citrus
Concentrado Skinka Vermelhas
Concentrado Skinka Cítricas

2 - Semente de guaraná extrato de guaraná 2,4% e extrato guaraná 30% Semente.

A semente da planta guaraná colhida na Amazônia Ocidental é vegetal de produção regional. O extrato dessa semente é, por sua vez, uma matéria-prima agrícola extractiva vegetal de produção regional, nos ditames do Regulamento.

Caso esse extrato fosse internalizado em qualquer parte do território brasileiro não gozaria da isenção prevista no art. 95 do RIPI/2010, tendo em vista que seu extrato ainda não se tornou produto, conforme determina a Lei.

Por outro lado, se esse extrato fosse utilizado como uma matéria-prima para a produção de um concentrado, o mesmo gozaria da isenção prevista no art. 95 do RIPI/2010.

No caso em análise, a saída dos concentrados elaborados à base de semente de guaraná e extrato de guaraná não apenas têm o direito de serem vendidos com isenção do IPI, mas também dão direito à manutenção do crédito do IPI às empresas adquirentes que empregarem esses concentrados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem na industrialização de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

Assim, gozam da isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010, os concentrados de itubaína, guaraná e guaraná zero, os quais são elaborados com matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional (semente de guaraná e extrato de guaraná).

(...)

i) Das Infrações Apuradas

Pelo que já foi exaustivamente exposto nos itens acima, verificou-se que o contribuinte, na apuração do IPI devido, creditou-se indevidamente do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os concentrados adquiridos que não se enquadram na isenção do inciso III do art. 95 do RIPI/2010.

Os valores dos créditos indevidos de IPI foram apurados no "Demonstrativo de créditos concentrados" por Itens de Nota Fiscal, que constituem anexos ao presente Termo e encontram-se consolidados por período de apuração a seguir:

	2012	2013	2014
Janeiro	-	321.110,84	988.604,22
Fevereiro	1.737.497,97	426.728,99	375.759,92
Março	-	347.248,89	582.788,86
Abril	513.871,95	316.632,21	266.468,77
Maio	487.623,06	88.925,45	228.850,35
Junho	215.556,33	397.595,33	91.460,49
Julho	577.943,33	333.014,24	251.000,99
Agosto	1.114.998,17	-	-
Setembro	1.592.989,02	635.104,76	408.794,03
Outubro	-	-	82.806,39
Novembro	84.265,35	755.594,59	222.596,30
Dezembro	560.234,98	-	272.490,16
	6.884.980,16	3.621.955,30	3.771.620,48

Como relatado na r. decisão de primeira instância, o Contribuinte apresentou impugnação ao lançamento de (fls. 810/828), argumentando, em síntese, que:

a) Ressalta que é "*pessoa jurídica de direito privado que tem como atividade principal a fabricação e a comercialização de bebidas em geral*" e que para realizar a fabricação das referidas bebidas adquire "*matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem de empresas sediadas em diversos Estados*".

b) Afirma que entre os insumos adquiridos "*encontram-se os 'concentrados para bebidas não alcoólicas' classificados na posição 22.02 da TIPI, utilizados na*

fabricação dos refrigerantes". Segundo expõe, tais concentrados, por serem em sua maioria adquiridos de estabelecimentos sediados na Zona Franca de Manaus, a princípio, não propiciariam direito à crédito, posto que são adquiridos com isenção do IPI. Todavia, por serem os referidos concentrados produzidos com matéria-prima regional o creditamento é permitido, em conformidade com os arts. 95 e 237 do RIPI/2010.

c) Defende o direito ao crédito na aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, alegando ter cumprido os requisitos estabelecidos nos arts. 237 e 95, II, do RIPI/2010. Nesse sentido, afirma ter adquirido 'concentrados para bebidas não alcoólicas' classificados na posição 22.02 da TIPI da Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda., empresa sediada na cidade de Manaus/AM e com projetos aprovados pela Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, nos termos da Resolução SUFRAMA nº 285/2003 (doc. 002) e do Parecer Técnico de Projeto nº 118/2003 (doc. 003). Segundo expõe, os citados atos atestariam a aprovação dos benefícios instituídos através do artigo 90 do Decreto-lei nº 288/1967 e do artigo 60 do Decreto-lei nº 1.435/1975 .

d) Alega que o Fisco se equivocou ao fundamentar a glosa dos créditos referentes aos concentrados e que as premissas utilizadas para autuá-lo não encontram sustentação em nosso ordenamento jurídico. Segundo seu entendimento, seria equivocada a interpretação restritiva imposta pela fiscalização a respeito do disposto no inciso III do artigo 95 do RIPI/2010, quando alega "*que os insumos 'corante caramelo', 'álcool neutro' e 'álcool etílico hidratado' não são matérias-primas agrícolas extractivas vegetais de produção regional pois teriam passado por processo de beneficiamento*".

e) Argumenta que a característica agrícola e extractiva vegetal encontra-se presente nos insumos 'corante caramelo', 'álcool neutro' e 'álcool etílico hidratado', pois, tais insumos são derivados da cana-de-açúcar e, também, que a restrição pretendida pela fiscalização de limitar o direito ao crédito apenas aos casos em que a matéria-prima seja 'in natura', não foi contemplada pelo legislador, bastando "*uma simples análise literal do texto dos referidos dispositivos regulamentares para se notar que em nenhum momento buscou o legislador federal restringir o benefício do crédito do IPI no presente caso*".

f) Sustenta a manutenção do crédito nas aquisições de 'álcool neutro' e 'álcool etílico hidratado', posto que estes deveriam ser considerados matérias-primas agrícola e extractiva vegetal de produção regional, haja vista que o insumo para sua fabricação ('álcool verde') origina-se do Acre, Estado localizado na Amazônia Ocidental.

Sobre o tema, aduz que o seu fornecedor, Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda, adquire insumos da usina Álcool Verde S/A, sediada no Estado do Acre, e os remete à empresa Magama para industrialização, sendo que após a industrialização por encomenda, os produtos 'álcool neutro' e 'álcool etílico hidratado' são encaminhados novamente à empresa Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda. através de uma nota fiscal de retorno de industrialização.

g) Busca ampliar o conceito de Amazônia Ocidental para enquadrá-la como Amazônia Legal, consoante estaria estabelecido pelo art. 2º da Lei nº 1.806/1953, art. 45 da LC nº 31/1977 e nos arts. 13 e 14 da CF, a qual abrange os Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Mato Grosso, Pará, Rondônia, Roraima, Tocantins e parte do Maranhão, e volta a destacar "*que as matérias-primas 'corante caramelo', 'álcool neutro' e 'álcool etílico hidratado' são agrícolas e extractivas vegetais de produção*

regional e, portanto, sua utilização na fabricação dos concentrados para bebidas não alcoólicas classificados na posição 22.02 da TIPI gera o direito ao crédito do IPI".

h) Com base em citações doutrinárias e excertos jurisprudenciais que transcreve, argumenta "*que o direito ao crédito do IPI nas aquisições de insumos isentos deve ser mantido, independente do preenchimento de qualquer requisito, sob pena de violar o princípio da não-cumulatividade do imposto*" (art. 153, IV, §3º, II da CF).

Nesse sentido, alega que se a intenção fosse vedar o creditamento do IPI quando da aquisição de produtos isentos teria o constituinte feito a ressalva na própria Constituição Federal, tal como fez em relação ao ICMS, que igualmente é não-cumulativo mas expressamente não contempla a possibilidade de crédito em se tratando de operação anterior isenta ou beneficiada com a não-incidência (artigo 155, §2º, inciso II da CF).

Quanto à questão, diz ainda ser inaceitável que espécies normativas infralegais, como o são os Regulamentos do IPI, "*possam obstar o gozo de um direito constitucional*".

i) Argui que houve erro, por parte da fiscalização, na quantificação do crédito tributário apurado.

Nessa trilha, expõe que parte dos valores glosados pela autoridade fiscal corresponde a aquisições efetuadas junto a estabelecimentos que não se encontram situados na Zona Franca de Manaus e por meio de operações nas quais houve incidência de IPI, de forma que não haveria razão para manter as respectivas glosas, devendo os correspondentes créditos ser considerados em sua apuração. Para fazer prova das suas alegações, junta documentos aos autos.

Por fim, requer o provimento da impugnação "*para que seja desconstituído o crédito tributário*".

Dante da alegação formulada pelo impugnante e da juntada aos autos de documentos indicativos da possibilidade de cometimento de equívoco, por parte da fiscalização, relativo à glosa de créditos referentes a aquisições de produtos junto a estabelecimentos situados fora da ZFM, em operações nas quais teria ocorrido incidência de IPI, o presente processo foi encaminhado, em diligência, à DRF de origem para que fosse esclarecida a razão pela qual os referidos documentos fiscais foram objeto de glosa e, caso pertinente, efetuados os ajustes necessários.

A diligência solicitada foi levada a efeito, tendo a fiscalização, após realizar os exames que entendeu oportuno, conforme estampado na Informação Fiscal inserida à fl. 894, concluído que foram "*indevidas as glosas dos créditos nas aquisições de concentrados junto aos estabelecimentos CNPJ: 50.221.019/0054-48 e 50.221.019/0057-90, notas fiscais nº 120243 e nº 457034*".

A 2^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE proferiu o v. Acórdão nº 11-58.949, julgando parcialmente procedente a impugnação interposta e mantendo em parte o crédito tributário constituído, conforme Ementa abaixo reproduzida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 29/02/2012 a 31/12/2014

AMAZÔNIA OCIDENTAL. CRÉDITO.

Estão isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental com projeto aprovado pela Suframa. Por expressa disposição legal, tais produtos gerarão crédito do imposto, 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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS ISENTOS.

O princípio da não-cumulatividade é implementado pela sistemática de créditos e débitos do IPI, segundo a qual do imposto devido pela saída de produtos do estabelecimento deve ser abatido o imposto pago relativamente aos produtos nele entrados. Assim, o direito ao crédito do IPI, em regra, condiciona-se a que as aquisições de insumos utilizados no processo de industrialização tenham sido efetivamente oneradas pelo imposto, excluindo-se, portanto, as aquisições isentas.

EQUÍVOCOS NO LANÇAMENTO. GLOSA INDEVIDA DE CRÉDITOS. CORREÇÃO.

As glosas indevidas de créditos devem ser corrigidas, a fim de que os equívocos no lançamento sejam reparados, de modo que a autuação possa adequar-se à realidade dos fatos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 29/02/2012 a 31/12/2014

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

As decisões administrativas e judiciais trazidas pelo sujeito passivo não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância pela via eletrônica em 08/01/2018 (Termo de Abertura de Documento de e-fls. 923), apresentando o Recurso Voluntário de fls. 931 a 952 em data de 06/02/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 924), através do qual pede pelo provimento do recurso nos seguintes termos:

- a) seja anulada a decisão recorrida, por supressão de instância; ou
- b) seja suspenso o trâmite processual até trânsito em julgado da decisão a ser proferida no Recurso Extraordinário nº 592.891; e
- c) seja o presente recurso provido para desconstituir o crédito tributário.

Em síntese, a Recorrente aborda os seguintes argumentos:

i) Nulidade da decisão recorrida por falta de manifestação acerca das razões de defesa:

- ✓ A decisão recorrida é nula, posto que não se manifestou sobre razões aduzidas na peça de impugnação, essenciais para a defesa, pela qual a Recorrente apresentou documentos que demonstram que parte da cana-de-açúcar utilizada na produção de açúcar é proveniente do Estado do Acre (fls 866/881).

ii) Illegitimidade passiva:

- ✓ É parte ilegítima para figurar no polo passivo desta ação fiscal, uma vez que a aplicação do inciso III do artigo 95 do RIPI deu-se pelo fornecedor da recorrente.

iii) Aplicação do inciso III do artigo 95 e do artigo 237 do RIPI/2010 e Direito ao reconhecimento de créditos do IPI na aquisição de mercadorias da provenientes da Zona Franca de Manaus:

- ✓ Os insumos adquiridos pela recorrente contêm insumos oriundos da Amazônia Ocidental;
- ✓ É indiferente se o contribuinte aplica diretamente a matéria-prima *in natura* ou se há prévia transformação ou beneficiamento da mesma. A utilização do termo ‘matéria-prima’ no *caput* do artigo 6º do decreto-lei nº 1.435/75 presta-se a vincular a isenção ao fomento da atividade agrícola regional. O fundamental é que haja a participação de matéria-prima agrícola ou extrativa regional no produto isento, independentemente de prévia transformação;
- ✓ O §1º, por sua vez, garante que a isenção prevaleça independentemente da destinação do produto isento. Daí o emprego dos termos ‘matéria-prima’, ‘produto intermediário’ e ‘material de embalagem’;
- ✓ Desde que tenha havido a utilização de matéria-prima agrícola ou extrativa regional, o produto é isento, independentemente de sua destinação;
- ✓ Traz aos autos documento posterior, correspondente a declaração da empresa D. D. Williamson do Brasil Ltda afirmando que “o corante caramelo fornecido a Brasil Kirin Logística e Distribuidora Ltda, inscrita no CNPJ sob nº. 05.254.957/0068-95, no período compreendido pelos anos de 2013 a 2016, CONTÉM MATÉRIA PRIMA agrícola de produção regional (Amazônia Ocidental), atendendo desta forma ao disposto no artigo 6º. do decreto-lei nº. 1.435, de 16/12/1975 c/c Decreto-lei nº. 291, de 28/02/1967”;
- ✓ Através do RE nº 592.891, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral do tema envolvendo a Zona Franca de Manaus;
- ✓ É fato incontroverso nos autos que a Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda, fornecedora da recorrente, possui projeto aprovado perante a SUFRAMA, o que autoriza a incidência do inciso II do artigo 81 do RIPI e legítima, por força da não cumulatividade, o aproveitamento de crédito do IPI.

iv) Não cabimento de multa:

- ✓ Por força do princípio da legalidade, ainda que subsistente a exigência do IPI, deve ser afastada a aplicação da multa proporcional constituída no lançamento, uma vez que tem incidência a alínea ‘a’ do inciso II do artigo 76 da lei nº 4.502/64

v) Ilicitude dos juros sobre multa:

- ✓ Em tese subsidiária, cabe sustentar a ilicitude da incidência de juros de mora sobre a multa proporcional constituída no lançamento;
- ✓ O caput do artigo 61 restringe a incidência de juros sobre tributos, conceito que, por força do artigo 3º do Código Tributário Nacional, não alcança multa imposta sob o fundamento de infração à legislação tributária;
- ✓ Assim, por falta de previsão legal, é ilícita a cobrança de juros sobre a multa proporcional imputada no lançamento de ofício.

Inicialmente, o julgamento do recurso foi convertido em diligência através da Resolução nº 3402-001.747 (e-fls. 964-972), para as seguintes providências pela Unidade de Origem:

- a) Analise e relacione as Notas Fiscais emitidas e constantes do Demonstrativo de Créditos Concentrados, inclusive aquelas apresentadas pela Contribuinte às fls. 866 a 881, consolidando-as e apurando valores de acordo com os seguintes critérios:
 - a.1) Demonstrar a origem das matérias-primas indicadas como regionais, nos termos exigidos pela norma isencional (art. 6º do Decreto lei nº 1.435/75), em especial se os insumos adquiridos da empresa Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda (inclusive quanto às operações de industrialização por encomenda) são originados de produção regional de estabelecimentos situados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA;
 - a.2) Relacionar, dentre as Notas Fiscais mencionadas no item "a.1", a descrição, classificação fiscal, quantidade, base de cálculo e valores de IPI dos insumos (matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (Amazônia Ocidental)) utilizadas na produção de 'corante caramelado', 'álcool neutro' e 'álcool etílico hidratado'.
- b) Caso necessário, intimar a Contribuinte para prestar informações e apresentar documentos para os esclarecimentos mencionados no item "a", inclusive oportunizando a elaboração de Laudo Técnico com o objetivo de determinar a real natureza, características e classificação fiscal de cada um dos componentes efetivamente utilizados na fabricação dos produtos em análise;
- c) Elaborar **Relatório Conclusivo** sobre as apurações e resultado da diligência;
- d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Realizada a diligência, o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme relatório, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Objeto do litígio

O lançamento de ofício objeto de contestação foi motivado pela acusação de que os concentrados adquiridos pela Recorrente não seriam produzidos com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional da região da Amazônia Ocidental, na forma exigida pela legislação com relação aos créditos de IPI em saídas não tributadas, originadas da Zona Franca de Manaus.

Argumentou a defesa que, no período de 01/2012 a 12/2014, registrou créditos de IPI na aquisição de preparações compostas não alcoólicas utilizadas na fabricação de refrigerantes, cuja fornecedora Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda é sediada na cidade de Manaus/AM e possui projeto aprovado pela Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, sendo tais matérias primas agrícolas ou extrativas vegetais de origem regional.

Por sua vez, a Autoridade Fiscal considerou que os concentrados adquiridos pela Recorrente seriam fabricados com **Álcool Neutro** e **Corante Caramelo**, os quais, por serem produtos resultantes de industrialização da cana-de-açúcar adquirida de produtores do Estado do Mato Grosso, ou seja, fora da Amazônia Ocidental, não tem natureza “regional” e, portanto, não se enquadrariam no texto legal do art. 95, III do RIPI para justificar a utilização da isenção do IPI pela HNK Logística na venda dos concentrados.

Delimitada a controvérsia a ser solucionada neste litígio, passo à análise dos argumentos da defesa.

3. Preliminares

3.1. Nulidade da decisão recorrida

A decisão recorrida é nula, posto que não se manifestou sobre razões aduzidas na peça de impugnação, essenciais para a defesa, pela qual a Recorrente apresentou documentos que demonstram que parte da cana-de-açúcar utilizada na produção de açúcar é proveniente do Estado do Acre.

Sem razão à Recorrente.

A impugnação foi julgada improcedente pela DRJ de origem em razão da conclusão de que “os inssumos utilizados pelo contribuinte correspondem ao corante caramelo, ao álcool neutro e ao álcool etílico hidratado e não à cana-de-açúcar ou à sacarose. E corante caramelo, álcool neutro e álcool etílico hidratado evidentemente não são matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.”

Inexiste nulidade a ser sanada, no que diz respeito ao preceito do artigo 59, incisos I e II do Decreto 70.235/72, segundo o qual são nulos somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não é o caso dos autos.

Portanto, deve ser afastada nulidade pleiteada pela Recorrente.

3.2. Alegação de ilegitimidade passiva da Recorrente

Alega a Recorrente que é parte ilegítima para figurar no polo passivo desta ação fiscal, uma vez que a aplicação do inciso III do artigo 95 do RIPI deu-se pelo fornecedor da recorrente.

Não assiste razão à Contribuinte, uma vez que a obrigatoriedade de verificação sobre exigências que incidem sobre produtos adquiridos para industrialização é prevista pelo artigo 327 do RIPI/2010¹.

Ademais, aplica-se igualmente o artigo 136 do Código Tributário Nacional, pelo qual a responsabilidade por infrações independe da vontade do agente ou do responsável, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Na hipótese de a Recorrente ter se apropriado de créditos que a Fiscalização entendeu ser indevidos, não há que se falar em ilegitimidade passiva em razão de a Fornecedora ter indicado a classificação fiscal dos produtos nas respectivas Notas Fiscais.

Portanto, afasto a preliminar invocada pela defesa.

4. Mérito

4.1. Creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. RE 592.891/SP. Tema 322. Requisitos para concessão da isenção. Matéria-prima de produção regional

4.1.1. A Recorrente escriturou os créditos de IPI com fundamento legal no artigo 237 do RIPI/2010, que assim dispõe:

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). (*sem destaque no texto original*)

Já o artigo 95, inciso III do mesmo Diploma Legal assim prevê:

Art. 95. São isentos do imposto:

¹ Art. 327. Os fabricantes, comerciantes e depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito, ou para emprego ou utilização nos respectivos estabelecimentos, produtos tributados ou isentos, deverão examinar se eles se acham devidamente rotulados ou marcados ou, ainda, selados se estiverem sujeitos ao selo de controle, bem como se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).

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 n.º 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-Lei n.º 1.593, de 1977, art. 34). (sem destaque no texto original)

O creditamento do IPI decorrente da aquisição de insumos isentos com base no art. 9º do Decreto-Lei n.º 288/1967, foi autorizada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal em julgamento ao RE 592.891/SP, em sede de repercussão geral, objeto do Tema 322, fixado com a seguinte tese:

"Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

No julgamento em questão, a controvérsia submetida à apreciação da Suprema Corte é a possibilidade de apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção.

O RE 592.891/SP foi proferido com a seguinte Ementa:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE.

O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida.

À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional.

Recurso Extraordinário desprovido.

Portanto, considerando que a decisão do STF transitou em julgado em 18/02/2021 e, por aplicação do artigo 62 da Portaria MF 343/2015, deve ser conferido o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção².

² Neste sentido:

4.1.2. Não obstante a decisão definitiva proferida pelo STF em sede de repercussão geral, é necessária a análise sobre o preenchimento do requisito para concessão da isenção em referência, com a utilização de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional na elaboração dos produtos.

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividade principal a fabricação e a comercialização de bebidas em geral e que, para realizar a fabricação das referidas bebidas, adquire "matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem de empresas sediadas em diversos Estados".

Entre os insumos adquiridos encontram-se os concentrados para bebidas não alcoólicas classificados na posição 22.02 da TIPI, utilizados na fabricação de refrigerantes, sobre os quais foi aproveitado o crédito do IPI, nos termos previstos pelos artigos 6º, §1º do Decreto-lei nº 1.435/75 e artigos 95 e 237 do RIPI/2010, acima citados.

A Autuada afirma que as matérias-primas 'corante caramelo', 'álcool neutro' e 'álcool etílico hidratado' são agrícolas e extractivas vegetais de produção regional, haja vista que o insumo para sua fabricação origina-se do Acre, Estado localizado na Amazônia Ocidental e, portanto, sua utilização na fabricação dos concentrados para bebidas não alcoólicas classificados na posição 22.02 da TIPI gera o direito ao crédito do IPI.

Argumenta, ainda, que a fornecedora Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda "adquire insumos da usina Álcool Verde S/A, sediada no Estado do Acre, e os remete à empresa Magama para industrialização, sendo que após a industrialização por encomenda, os produtos 'álcool neutro' e 'álcool etílico hidratado' são encaminhados novamente à empresa Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda. através de uma nota fiscal de retorno de industrialização".

Para comprovação, foram apresentados com a peça de impugnação os documentos de fls. 866 a 881 para demonstrar que parte da cana-de-açúcar utilizada na produção de açúcar é proveniente do Estado do Acre, o que, a princípio, contraria as informações constantes em TVF de que o corante caramelo e o álcool empregados na fabricação das preparações compostas não alcoólicas pelo fornecedor da Recorrente foram elaborados com açúcar extraído de cana-de-açúcar originária do Estado do Mato Grosso.

Por sua vez, da análise das conclusões apontadas pela equipe de fiscalização em Termo de Verificação Fiscal de fls. 748-774, constata-se a seguinte afirmação:

Ainda que se admitisse, o que aqui se faz apenas como exercício de raciocínio, que, como o açúcar é a base para elaboração do corante caramelo e que para a produção de açúcar e de álcool o componente principal é a cana-de-açúcar, o art. 95 do RIPI/2010 contemplasse também os produtos intermediários elaborados matéria-prima agrícola extractiva vegetal de produção regional, mesmo assim o fiscalizado não teria direito ao crédito pelos motivos abaixo:

CRÉDITO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS ISENTOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. TEMA 322 DO STF.

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT. (Acórdão n.º 9303-011.896 - CSRF/3^a Turma – PAF nº 10469.726020/2014-74 – Relatora: Conselheira Tatiana Midori Migiyama)

a. A Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda adquiriu o corante caramelo da empresa DD Williamson do Brasil Ltda, que por sua vez, adquiriu o açúcar da Usinas Itamarati, cujo principal fornecedor de cana-de-açúcar foi a Agropecuária Palmeira Ltda, localizada em **Mato Grosso**.

b. A Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda adquiriu o álcool neutro da empresa Magama Industrial Ltda, que por sua vez, adquiriu o álcool hidratado da Usimat Destilaria de Álcool Ltda, cujo principal fornecedor de bagaço de cana-de-açúcar foram a Sipal Industria e Comercio Ltda, Cooperativa Agr Prod Cana de Campo Novo do Parecis Ltda e Agropecuária Novo Milenio Lltda, todas localizadas em **Mato Grosso**.

Essas informações foram obtidas no SPED NFE e serão anexadas no processo administrativo.

Concluo que, tanto o corante caramelo, quanto o álcool neutro e o álcool etílico hidratado, não são matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, as vendas dos concentrados elaborados a partir desses produtos não podem ser enquadradas no artigo 95, III, do RIPI/2010 – não gerando; portanto, direito de manutenção dos créditos de IPI às empresas adquirentes.

O lançamento teve por base valores apurados por itens de Nota Fiscal e consolidados por período de apuração.

Conforme relatado, inicialmente este Colegiado converteu o julgamento do recurso em diligência através da Resolução nº 3402-001.747 (e-fls. 964-972), para as seguintes providências pela Unidade de Origem:

a) Analise e relacione as Notas Fiscais emitidas e constantes do Demonstrativo de Créditos Concentrados, inclusive aquelas apresentadas pela Contribuinte às fls. 866 a 881, consolidando-as e apurando valores de acordo com os seguintes critérios:

a.1) Demonstrar a origem das matérias-primas indicadas como regionais, nos termos exigidos pela norma isencional (art. 6º do Decreto lei nº 1.435/75), em especial se os insumos adquiridos da empresa Brasil Kirin Logística e Distribuição Ltda (inclusive quanto às operações de industrialização por encomenda) são originados de produção regional de estabelecimentos situados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA;

a.2) Relacionar, dentre as Notas Fiscais mencionadas no item "a.1", a descrição, classificação fiscal, quantidade, base de cálculo e valores de IPI dos insumos (matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (Amazônia Ocidental)) utilizadas na produção de 'corante caramelo', 'álcool neutro' e 'álcool etílico hidratado'.

b) Caso necessário, intimar a Contribuinte para prestar informações e apresentar documentos para os esclarecimentos mencionados no item "a", inclusive oportunizando a elaboração de Laudo Técnico com o objetivo de determinar a real natureza, características e classificação fiscal de cada um dos componentes efetivamente utilizados na fabricação dos produtos em análise;

c) Elaborar **Relatório Conclusivo** sobre as apurações e resultado da diligência;

d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Em cumprimento à diligência, foi prestada a Informação Fiscal de e-fls. 981-996, na qual consta que, para a verificação da utilização do corante caramelo, do álcool neutro e do

álcool etílico hidratado como matéria-prima na industrialização dos “concentrados para bebidas não alcóolicas” adquiridos pela HNK BRASIL, a fiscalização intimou a BRASIL KIRIN (atualmente HNK BR Logística e Distribuição Ltda), através do Termo de Constatatação e Intimação Fiscal de 15/03/2021, a apresentar as Fichas Técnicas dos seguintes “concentrados para bebidas não alcóolicas:

- a) Concentrado Cola 1;
- b) Concentrado Cola 2;
- c) Concentrado de Laranja;
- d) Concentrado de Limão;
- e) Concentrado de Uva;
- f) Concentrado de Corante de Uva;
- g) Concentrado de Maça; e
- h) Concentrado de Citrus.

Como consignado na manifestação apresentada pela defesa às fls. 1060-1065, com a análise das fichas técnicas, concluiu a Fiscalização da seguinte forma:

- O “concentrado Cola 1” é fabricado com o insumo Corante Caramelo adquirido da empresa DD WILLIAMSON, instalada em Manaus/AM, que, desde 27/05/2013, fabrica esse insumo com matéria-prima (açúcar) adquirida de produtores da região da Amazônia Ocidental.
- Os “concentrado Laranja”, “concentrado Limão”, “concentrado Uva”, “concentrado Maça” e “concentrado Citrus” são fabricados com o insumo Álcool Neutro, advindo da industrialização de cana-de-açúcar cultivada na usina do fornecedor Álcool Verde, no Estado do Acre, e, portanto, na Amazônia Ocidental.
- Os “concentrado Cola 2” e o “concentrado de Corante de Uva” não são fabricados com matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal de produção regional na Amazônia Ocidental.

Assim consignou a Autoridade Fiscal:

13. Em relação ao corante caramelo, a fiscalização verificou que ele havia sido adquirido da empresa DD Williamson do Brasil Ltda, CNPJ nº 02.789.565/0001-25, doravante denominada simplesmente DD WILLIAMSON, que se encontra instalada em Manaus.

14. Analisando a Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI apresentada pela DD WILLIAMSON para o período da autuação, a fiscalização verificou que quase todo o açúcar adquirido por ela foi da empresa Usinas Itamarati S/A, CNPJ nº 15.009.178/0001-70, estabelecida no Estado do Mato Grosso, que adquiriu a cana-de-açúcar de produtores rurais e outras empresas também localizadas em Mato Grosso, ou seja, fora da área denominada Amazônia Ocidental.

15. A DD WILLIAMSON somente adquiriu algum açúcar de produtores da região da Amazônia Ocidental a partir de 27/05/2013, conforme abaixo discriminado:

Nota Fiscal	Data Entrada	CNPJ/CPF	Produto	Valor (R\$)
13	27/05/2013	10.778.894/0001-07	Açúcar Mascavo	620,00
15	26/07/2013	10.778.894/0001-07	Açúcar Mascavo	620,00
165	11/04/2014	895.227.372/91	Açúcar Mascavo	250,00
167	09/05/2014	895.227.372/91	Açúcar Mascavo	1.500,00
99991	27/09/2014	04.312.377/0001-37	Açúcar Mascavo	1.000,00
103544	24/10/2014	04.312.377/0001-37	Açúcar Mascavo	1.000,00
108751	01/12/2014	04.312.377/0001-37	Açúcar Mascavo	3.000,00

16. Desta forma, fica comprovado que somente a partir de 27/05/2013 pode ser considerado que o corante caramelo utilizado pela BRASIL KIRIN na industrialização dos “concentrados para bebidas não alcóolicas” teria sido industrializado utilizando matéria-prima (cana-de-açúcar) agrícola de produção regional.

17. Quanto ao álcool neutro, a BRASIL KIRIN alegou que adquiriu álcool hidratado da Usina Álcool Verde S/A, CNPJ nº 07.591.836/0001-57, localizada no Estado do Acre, que pertence a região denominada Amazônia Ocidental, o qual foi remetido para a empresa Magama Industrial Ltda, CNPJ nº 84.478.734/0001-70, localizada em Manaus, doravante denominada simplesmente MAGAMA INDUSTRIAL, para que fosse efetuada industrialização por encomenda para a transformação deste álcool hidratado em álcool neutro.

18. Destaca-se que a cana-de-açúcar utilizada para a elaboração do álcool produzido pela Álcool Verde S/A é cultivada nas lavouras da própria usina, também no Estado Acre, ou seja, o álcool industrializado por ela é produzido com matéria-prima agrícola de produção regional da Amazônia Ocidental.

19. A fiscalização confirmou a aquisição do álcool hidratado pela BRASIL KIRIN da Usina Álcool Verde S/A, devidamente escriturado na sua EFD ICMS/IPI, conforme abaixo demonstrado:

Nota Fiscal	Data Entrada	Produto	Valor (R\$)
394	09/02/2012	Álcool Hidratado	78.239,00
413	19/04/2012	Álcool Hidratado	54.570,60
679	01/11/2013	Álcool Hidratado	77.677,42
702	05/12/2013	Álcool Hidratado	77.631,14
717	07/01/2014	Álcool Hidratado	79.395,12
755	16/01/2014	Álcool Hidratado	79.395,12

20. A fiscalização também confirmou a escrituração na EFD ICMS/IPI da remessa do álcool hidratado adquirido pela BRASIL KIRIN para a empresa MAGAMA INDUSTRIAL, conforme abaixo discriminado:

Nota Fiscal	Data Entrada	Produto	Valor (R\$)
445	09/02/2012	Álcool Hidratado	78.239,00
474	19/04/2012	Álcool Hidratado	54.570,60
768	01/11/2013	Álcool Hidratado	77.677,42
781	12/12/2013	Álcool Hidratado	77.631,14
805	13/01/2014	Álcool Hidratado	79.395,12
807	16/01/2014	Álcool Hidratado	79.395,12

21. A fiscalização verificou também que na EFD ICMS/IPI constava o retorno do produto (álcool hidratado) enviado para ser industrialização por encomenda, CFOP 1.902, bem como o recebimento do álcool neutro resultante da industrializado por encomenda, CFOP 1.124.

22. Desta forma, ficou comprovado que o álcool neutro industrializado por encomenda pela MAGAMA INDUSTRIAL para a BRASIL KIRIN utilizou no seu processo de industrialização matéria-prima agrícola (cana-de-açúcar) de produção regional.

23. Desta forma, temos a seguinte situação:

Tipo de concentrado	Matéria-Prima de Produção Regional	Período Utilizado
Concentrado Cola 1	Corante Caramelo	Mai/2013 a Dez/2014
Concentrado Cola 2	Nenhum	
Concentrado de Laranja	Álcool Neutro	Jan/2012 a Dez/2014
Concentrado de Limão	Álcool Neutro	Jan/2012 a Dez/2014
Concentrado de Uva	Álcool Neutro	Jan/2012 a Dez/2014
Concentrado de Corante de Uva	Nenhum	
Concentrado de Maçã	Álcool Neutro	Jan/2012 a Dez/2014
Concentrado de Citrus	Álcool Neutro	Jan/2012 a Dez/2014

24. A partir do que foi constatado no item anterior, elaboramos, conforme solicitado no item “a” do encaminhamento da Resolução do CARF, demonstrativo onde estão relacionadas as notas fiscais constantes do Demonstrativo de Créditos Concentrados, com a sua descrição, classificação fiscal, base de cálculo e valores de IPI que deveria ter sido destacado e qual o insumo utilizado na produção (corante caramel ou álcool neutro) e se foi utilizada cana-de açúcar na sua produção, conforme Anexos 1, 2 e 3. Elaboramos ainda o Anexo 4, consolidando os valores dos referidos anexos.

Portanto, foi apurado pela Unidade de Origem que os produtos **“concentrado Laranja”, “concentrado Limão”, “concentrado Uva”, “concentrado Maça”, “concentrado Citrus” e “concentrado Cola 1” (este a partir de 27/5/2013)** são fabricados por fornecedores localizados na Amazônia Ocidental e com insumos adquiridos de produtores também localizados naquela região.

Em manifestação sobre o resultado da diligência, sustenta a Recorrente que possui direito aos créditos de IPI mesmo em relação aos demais insumos não validados pela diligência fiscal (**“concentrados Cola 1 adquiridos antes de 27/05/2013, concentrado Cola 2 e**

(concentrado de Corante de Uva). Argumentou que a pré-industrialização do Corante Caramelo e do Álcool Neutro em nada altera o fato de que esse insumo de produção regional está presente na composição dos concentrados fabricados pela HNK Logística e adquiridos pela Recorrente, o que cumpre a função da isenção do art. 95, III do RIPI que é incentivar a região da ZFM.

Observo que as condições legais para aproveitamento do crédito pela Recorrente são as seguintes:

- a) Matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional;
- b) Produtos elaborados por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA;
- c) Aquisição de produtos originados da Amazônia Ocidental com a isenção prevista no inciso III do artigo 95.

O Cadastro da Fornecedor BRASIL KIRIN LOGISTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA na SUFRAMA foi trazidos aos autos (e-fls. 852).

Igualmente consta às fls. 853 dos autos a **RESOLUÇÃO SUFRAMA Nº 285, DE 11 DE NOVEMBRO DE 2003**, que aprova o Projeto Industrial de Ampliação, na forma do Parecer Técnico de Projeto nº 118/2003 – SPR/CGPRI/COAPI, para produção de CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, para o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288/67, artigo 6º do Decreto-lei nº 1435/1975 e legislação posterior.

Sobre o processo produtivo básico da Fornecedor, constou no ITEM 7 do Parecer Técnico em referência que a empresa realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril.

Outrossim, na Resolução em referência consta a previsão de que, para manutenção do incentivo concedido, deverá ser observado o Processo Produtivo Básico (PPB) estabelecido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25.02.98, com relação aos produtos EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS, CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS E CORANTE CARAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus, conforme abaixo colacionado:

OS MINISTROS DE ESTADO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO, DA INDÚSTRIA, DO COMÉRCIO E DO TURISMO E DA CIÊNCIA E TECNOLOGIA, no uso da atribuição que lhes confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto 783, de 25 de março de 1993 e alínea "b", do inciso I, do art. 18, da Medida Provisória nº 1.549-39, de 29 de janeiro de 1998, resolvem:

Art. 1º **Estabelecer para os produtos** EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS, CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES **PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS E CORANTE CARAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus, os seguintes processos produtivos básicos:**

II - CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS

- a) dosagem das matérias-primas;
- b) mistura das matérias-primas sólidas ou líquidas; e
- c) homogeneização, quando necessário.

III - CORANTE CARAMELO

- a) dissolução do açúcar, formando o "açúcar líquido";
- b) floculação;
- c) filtração;
- d) troca iônica;
- e) evaporação;
- f) filtração;
- g) mistura do "açúcar líquido" com outras matérias-primas;
- h) homogeneização; e
- i) filtração.

Parágrafo único. TODAS AS ETAPAS DOS PROCESSOS PRODUTIVOS BÁSICOS acima descritos deverão ser, obrigatoriamente, realizadas na Zona Franca de Manaus.

Art. 2º Para o cumprimento do disposto acima será admitida a realização, por terceiros, na Zona Franca de Manaus, de atividades ou operações inerentes ao atendimento às etapas de produção estabelecidas no artigo anterior.

Art. 3º Além do atendimento das etapas de produção estabelecidas no art. 1º desta Portaria, os fabricantes deverão incorporar a gestão da qualidade e produtividade dos processos e dos produtos finais, envolvendo a inspeção de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, o controle estatístico do processo, os ensaios e medições e a qualidade dos produtos finais, sem prejuízo do disposto no art. 2º do Decreto nº 783/93. (*sem destaque no texto original*)

O processo produtivo foi descrito no Parecer Técnico de Projeto nº 118/2003 que embasou a concessão do incentivo fiscal e o cumprimento do artigo 1º, inciso II, alíneas a, b e c da Portaria Interministerial acima citada pode ser constatado especialmente no Item 7 a seguir colacionado:

7. COMPROMISSOS ASSUMIDOS PELA EMPRESA	
a) Processo Produtivo Básico:	
O processo produtivo a ser praticado pela empresa está definido pela Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25 de fevereiro de 1998, constando das seguintes etapas:	
Produto: CONCENTRADO, BASE E EDULCORANTE PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS	Descrição da Etapa
Etapa	
1	Recebimento dos materiais
2	Controle de recebimento
3	Purificação da água utilizada
4	Formulação
5	Dosagem
6	Mistura das matérias-primas
7	Controle de qualidade do processo mistura
8	Homogeneização das misturas
9	Controle de qualidade da homogeneização
10	Envazamento
11	Rotulagem e embalagem
12	Expedição

Reitero a previsão legal estabelecida pelo 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). (sem destaque no texto original)

Aquisição da Amazônia Ocidental

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). (sem destaque no texto original)

Com isso, diante dos fatos acima demonstrados e, uma vez que o artigo 95, III do RIPI/2010 delimita a isenção concedida aos produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, restam configuradas as condições legalmente estabelecidas para os produtos **“concentrado Laranja”, “concentrado Limão”, “concentrado Uva”, “concentrado Maça”, “concentrado Citrus” e “concentrado Cola 1” (este a partir de 27.5.2013)**, os quais comprovadamente são fabricados por fornecedores localizados na Amazônia Ocidental e com insumos adquiridos de produtores também localizados naquela região, motivo pelo qual afasto as glosas realizadas sobre os créditos de IPI originados de tais insumos.

Pelas mesmas razões, considerando o levantamento realizado pela Unidade de Origem em atendimento à diligência, o qual, consigno, não foi contestado pela defesa com relação à respectiva origem, entendo que deve ser mantida as glosas efetuadas sobre os créditos de IPI originados das matéria-prima “concentrados Cola 1” adquiridos antes de 27/05/2013, “concentrado Cola 2” e “concentrado de Corante de Uva”.

4.2. Da multa prevista pelo artigo 76, inciso II, "a" da Lei nº 4.502/64 e no art. 567, II, do RIPI/2010

Alega a Recorrente que, por força do princípio da legalidade, ainda que subsistente a exigência do IPI, deve ser afastada a aplicação da multa proporcional constituída no lançamento, uma vez que tem incidência a alínea ‘a’ do inciso II do artigo 76 da lei nº 4.502/64.

Com relação à incidência de tal penalidade, após reanálise da matéria e dos argumentos da defesa, peço vênia para adotar o r. voto condutor do v. Acórdão 9303-007.440, de relatoria do Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que abaixo reproduzo a título de fundamentação desta decisão:

Na abordagem dessa matéria, entendo que o artigo 100, II, do CTN, não recepcionou o disposto no artigo 76, II, a, da Lei nº 4.502/1964, 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 4.502/1964). Até aqui, em acordo com o entendimento do acórdão *a quo* ao asseverar, à fl. 1725, que *ele não mais pode ser aplicado porque encontra-se em desarmonia com o art. 100, II, do CTN, que passou a disciplinar de maneira diversa a questão relativa à dispensa ou redução de penalidades.*

Entretanto, diferentemente do que se expõe no voto do recorrido, busco amparo no art. 99 do CTN para afirmar que "*o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos*" e por isso não estendo ao decreto alcance maior do que aquele determinado no inc. II do art. 100 do Código.

Uma vez que o inciso II, a, do art. 76 da Lei nº 4.502/1964 não foi recepcionado e as leis ordinárias limitam o alcance dos decretos, não vejo como admitir que eles afastassem a aplicação de penalidade, sem nova norma que os suportasse, uma vez que somente outra lei poderia estabelecer a dispensa das penalidades incidentes, definidas no art. 80, caput, do mesmo diploma, ainda em vigência.

No caso, não temos uma clara decisão irrecorrível a favor da tese do sujeito passivo, por existirem várias decisões em última instância no sentido contrário, inclusive o já citado acórdão 9303-006.987, da relatoria do conselheiro Rodrigo Pôssas.

Considerando as mesas razões, mantenho a penalidade prevista pelo artigo 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 e do artigo 567, II, do RIPI/2010.

4.3. Da ilicitude dos juros sobre multa

A Recorrente argumenta pela ilicitude da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício constituída no lançamento.

Com relação às glosas de créditos mantid neste voto, aplica-se, neste caso, a Súmula CARF nº 108, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 108

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

5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para exonerar em parte o crédito tributário lançado, reconhecendo os créditos de IPI originados das matérias-primas "concentrado Laranja", "concentrado Limão", "concentrado Uva", "concentrado Maça", "concentrado Citrus" e "concentrado Cola 1" (este a partir de 27/5/2013).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos