



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

Processo nº	15586.720289/2016-96
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3401-006.884 – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	24 de setembro de 2019
Matéria	IPI
Recorrente	RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

KITS DE CONCENTRADOS PARA REFRIGERANTES. TIPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários, que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deve ser classificado no código próprio da Tabela de Incidência do IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias,

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lançado contra supostos créditos de IPI, efetivados nos pedidos de ressarcimento referentes ao período de **julho a dezembro de 2011**, relativos aos PER/DCOMP n.ºs 14517.65585.271011.1.1.01-0530 e 06880.12708.260112.1.1.01.8745, bem como exigiu o imposto que deixou de ser recolhido em razão desse aproveitamento.

Transcrevo o relatório da decisão recorrida posta que fiel aos acontecimentos dos autos:

Trata-se de impugnação contra auto de infração lavrado para o lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, constituindo-se os respectivos créditos tributários no montante total de R\$ 16.649.141,90 (inclusos juros de mora e multa de ofício, consolidados na data do lançamento conforme demonstrativo), em decorrência de glosa de créditos indevidos.

Consoante Relatório de Fiscalização, o procedimento do qual resultou o auto de infração teve como escopo original a aferição da legitimidade dos créditos pleiteados pela autuada, efetivados nos pedidos de ressarcimento referentes ao período de julho a dezembro de 2011, relativos aos PER/DCOMP n.ºs 14517.65585.271011.1.1.01-0530 e 06880.12708.260112.1.1.01.8745, nos valores de R\$ 801.777,48 (Oitocentos e um mil setecentos e setenta e sete reais e quarenta e oito centavos) e R\$ 927.157,14 (Novecentos e vinte e oito mil, cento e cinquenta e sete reais e quatorze centavos), apresentados em 27.10.2011 e 26.01.2012, respectivamente.

De acordo com o Fisco, os produtos fornecidos pela Recofarma, exceto componentes que contêm extrato de guaraná, não poderiam gerar direito ao aproveitamento dos créditos objeto do artigo 237 do RIPI/2010. E, ainda que, apenas por hipótese, houvesse o direito de aproveitamento de créditos do IPI correspondentes ao valor do tributo incidente sobre produtos procedentes da Zona Franca de Manaus, o valor do IPI dos créditos oriundos de kits para refrigerantes seria igual a zero, pois houve erro de classificação fiscal dos produtos em comento.

O Fisco alega que os ditos kits para refrigerantes devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles. Ou seja, constatou-se que nenhum dos componentes poderia ser classificado no Ex 01 do código 2106.90.10, pois isoladamente não apresentam as características de um extrato concentrado. Tal fato foi confirmado em exames laboratoriais requisitados pelo Fisco.

Também restou verificado que entre os créditos escriturados no código 2.101, há alguns que, segundo o entendimento da fiscalização, não se enquadram no conceito de MP, PI e ME (produtos de limpeza - adquiridos da empresa DIVERSEY BRASIL INDUSTRIA QUÍMICA LTDA / CNPJ: 03.049.181/0001-39 - CNAE: 2061-4-00 / Fabricação de sabões e detergentes sintéticos).

Cientificada do lançamento, a autuada apresentou impugnação, aduzindo em sua defesa as razões sumariamente expostas a seguir:

IMPOSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO - COISA JULGADA FORMADA NO MANDADO DE SEGURANÇA INDIVIDUAL

A classificação fiscal dos concentrados adquiridos pela Impugnante com isenção do IPI de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus não comporta, a esta altura, qualquer questionamento por parte da Fiscalização, uma vez que, nos autos do MS, este ponto foi devidamente abordado (confirmado pela própria Secretaria da Receita Federal) e ficou definido e protegido pela coisa julgada.

Não bastasse, é salutar registrar que a classificação fiscal dos concentrados adquiridos pela Impugnante, independentemente da individualização dos itens utilizados para a sua fabricação, não possui relevância para fins de reconhecimento do direito ao aproveitamento dos créditos de IPI quando das aquisições provenientes da ZFM.

Cumpre esclarecer que o objeto do pedido formulado pela Impugnante foi o reconhecimento do direito ao creditamento nos casos de aquisição de insumos isentos por força do item XXI do art. 45 do RIPI/82, cuja redação está abaixo transcrita, uma vez que, para os produtos enquadrados no item XXVI. o art. 82, inc. XI, do RIPI/82, assegurava expressamente esse direito.

Confira-se:

"Art. 45. São ainda isentos do imposto:

XXI - os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pela Superintendência da mesma Zona Franca, e destinados a seu consumo interno ou a comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excetuados os obtidos pelo processo de acondicionamento ou reacondicionamento e excluídos armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros, compreendidos, respectivamente, nos capítulos 93, 33, 24, 22 (códigos 22.03.00.00, 22.05.00.00 a 22.07.00.00, 22.09.02.00 a 22.09.18.00, 22.09.19.02 a 22.09.19.99, e 22.09.99.00) e 87 (códigos 87.02.01.00, 87.02.02.00, 87.02.05.00 e 87.02.06.00) da Tabela (Decreto-leis nºs 288/67, art. 9º, 340/67, art. 1º; e 355/68, art. 1º);

(...)

XXVI - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extractivas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pela Superintendência da Zona Franca de Manaus. A isenção não alcança o rumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas dos Códigos 22.03.00.00, 22.05.00.00 a 22.07.00.00 e 22.09.02.00 a 22.09.99.00 da Tabela (Decreto-Leis nºs 1.435/75, artigo 60, e 1.593/77, artigo 34);"

A primeira conclusão que se alcança é a de que o direito ao aproveitamento dos créditos, quanto ao item XXVI do art. 45, era indubitável, razão pela qual tal ponto não estava compreendido no objeto da Consulta.

Com efeito, o Mandado de Segurança, diante da resposta negativa à Consulta em relação ao direito à aproveitamento dos créditos de IPI nas situações enquadradas no item XXI do art. 45 do RIPI/82, teve esse ponto como objeto específico. Na inicial do MS (doc. 03), a Impugnante esclareceu que a negativa da SRF deu ensejo à ação judicial:

Ademais, na sentença proferida no MS (doc. 04), há expressa indicação de que a SRF (então Autoridade Impetrada) ratificou a posição exarada na resposta à consulta, oportunidade em que confirmou a classificação fiscal dos concentrados (desde o princípio indicada como sendo a 2106.90) e a isenção do IPI, bem como que a Impugnante não teria direito aos créditos:

"(...) Em suas informações (fls. 56/62), após assinalar a inexistência de direito líquido e certo, confirma a autoridade impetrada a classificação fiscal do produto e a existência da isenção, concluindo, no entanto, que a ela não faz jus o Impetrante."

Dos excertos colacionados é possível constatar que a própria SRF confirmou a correção da classificação fiscal dos concentrados, sendo a discordância e, pois, motivo da impetração do MS a possibilidade da Impugnante aproveitar os créditos de IPI dos mencionados insumos isentos provenientes da ZFM enquadrados no item XXI do art. 45 do RIPI/82.

A sentença reconheceu o direito da Impugnante e julgou procedente o pedido (doc. 04):

"(...) No mérito, inexiste qualquer dúvida quanto ao direito pleiteado pelo Impetrante. Com efeito, é taxativa a Constituição Federal no sentido de reconhecer a não cumulatividade ao Imposto sobre Produtos Industrializados, de modo que implica a entrada sofrer compensação com a saída da mercadoria para efeito de cálculo do tributo. Retirar-se o atributo da compensação quanto à mercadoria isenta, configura-se o mesmo que tornar letra morta o que determinado na Constituição, não podendo valer-se o intérprete de norma referente ao ICMS, distinguindo onde a lei maior não distingue.

ISTO POSTO, CONCEDO A SEGURANÇA, confirmando a liminar, para assegurar à Impetrante o direito à manutenção do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados na aquisição de insumos isentos provenientes da zona franca de Manaus."

Remetido o processo ao Tribunal Regional Federal da 2a Região, foi negado provimento à remessa oficial (doc. 05).

É de se ponderar, ademais, que referidos dispositivos foram reproduzidos nos regulamentos do IPI posteriores, conforme quadro comparativo abaixo, o que vem a ratificar e robustecer o direito da Impugnante de aproveitar os créditos decorrentes da aquisição dos insumos isentos da ZFM:

Infere-se, pois, que a classificação fiscal dos insumos adquiridos pela Impugnante de fornecedor localizado na ZFM não é relevante, na medida em que a coisa julgada do MS lhe assegurou o direito ao aproveitamento dos créditos nas situações enquadradas no item XXI do art. 45 do RIPI/82 (atual art. 81, II, do RIPI/2010), a qual não está condicionada à classificação adotada.

CONTEÚDO, EXTENSÃO E EFEITOS, NO TEMPO, DA DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.

O MS individual, ajuizado pela Impugnante em 08/07/1991, teve escopo muito claramente definido (manutenção dos créditos de IPI na aquisição de insumos isentos provenientes da ZFM), conforme se observa do pedido constante da petição inicial (doc. 03).

A sentença reconheceu o direito e julgou procedente o pedido (doc. 04), conforme trecho transcrito no tópico anterior. Remetido o processo ao TRF2

para fins de reexame necessário (leia-se: para a re-análise de toda a matéria fática e jurídica relevante para o julgamento da demanda), a Quarta Turma do referido Tribunal, por unanimidade de votos, proferiu a seguinte decisão na data de 17/05/1999 (doc. 05). Este acórdão transitou em julgado em 13/03/2000 (doc. 06), o que, por decorrência lógica, implica a conclusão de que se tomou imutável o conteúdo da sua parte dispositiva.

A decisão transitada em julgado no MS definiu a estrutura da relação jurídico-tributária a ser observada pela Impugnante e a União no que concerne à apuração do IPI.

Noutras palavras: fixou-se a norma individual e concreta que deveria ser seguida independentemente de qualquer questionamento.

A coisa julgada, não custa recordar o básico e elementar, é a qualidade - ou atributo - consistente na imutabilidade que a lei atribui ao conteúdo da parte dispositiva da decisão, após o trânsito em julgado. Em nosso Ordenamento, constitui garantia pétreia, nos termos do art. 5º, XXXVI, da CF:

"Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;"

Assim, a coisa julgada pode ser definida como a imutabilidade e perenidade do comando emergente de decisão³ que, aliás, o protege até mesmo contra os fundamentos supervenientes, conforme se infere do citado preceito constitucional, ao protegê-la mesmo diante de nova lei.

Portanto, tendo em vista a parte dispositiva, que efetivamente transitou em julgado, a determinação é "para assegurar à Impetrante o direito à manutenção do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados na aquisição de insumos isentos provenientes da zona franca de Manaus". Não há dúvida de que a Impugnante pautou sua conduta estritamente nos termos da determinação, razão pela qual o AI não merece prosperar.

Conforme se verá nos tópicos seguintes, a jurisprudência do STF (RE 594.3504) e do STJ (REsp Repetitivo nº 1.118.8935) continua a prestigiar o primado constitucional da coisa julgada, sendo deveras criteriosa quanto ao rol de situações que possam, em tese, conduzir a uma relativização desse instituto.

Portanto, sob qualquer ângulo que se analise a questão, constata-se que o AI é desprovido de plausibilidade. Diante da decisão passada em julgado no MS, não tinham (e não têm) a Impugnante e a União (Receita Federal do Brasil) alternativa, senão cumpri-la integralmente, sob pena de descumprimento de ordem judicial.

A Impugnante tem cumprido estritamente o que determina a ordem transitada em julgado; a Receita Federal, por meio de seus agentes, a desafia com o AI.

IMPOSSIBILIDADE DE UM SUPOSTO EQUÍVOCO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL SER TOMADO COMO FATO SUPERVENIENTE APTO A PREJUDICAR A COISA JULGADA.

Na fundamentação do AI, a Autoridade Administrativa dá a entender que a coisa julgada a favor da Impugnante, que reconheceu o direito ao crédito do IPI na aquisição dos insumos isentos provenientes da ZFM, não poderia produzir efeitos no caso concreto, diante da existência de um fato

supostamente novo, relativo ao modo equivocado como são classificados os insumos em questão (concentrados para a produção de refrigerantes).

Contudo, conforme destacado no tópico acima, é importante reiterar que o modo como tais concentrados, adquiridos de fornecedor situado na ZFM, são classificados na TIPÍ é fato que foi levado formalmente ao conhecimento da Receita Federal desde 20/11/1990, quando formulada consulta fiscal (doc. 07) pela Impugnante. Igualmente, foi objeto de consideração inequívoca nos autos do referido Mandado de Segurança no qual, em nenhum momento, ressalvou-se que o direito da Impugnante estaria comprometido em razão de eventual equívoco de classificação fiscal.

Apenas para recapitular: em 20/11/1990, a Impugnante levou a conhecimento formal da RFB a posição fiscal em que classificados os concentrados em questão; o MS foi impetrado em 08/07/1991: a sentença foi proferida em 14/10/1991; o acórdão do TRF2 foi exarado em 17/05/1999; e, o trânsito em julgado ocorreu em 13/03/2000.

Independentemente de qualquer outra consideração, o fato é que, quando foi proferida a sentença, os insumos em tela já eram classificados na posição 2106.90 e tal fato já era formalmente conhecido pela RFB e pelo Judiciário, sendo que tal cenário foi considerado pela sentença (que, inclusive, afirma que a RFB confirmou a classificação fiscal adotada pela Impugnante). Se mais não fosse, cabe observar que:

(i) Por ocasião do julgamento, houve sim, a consideração de todo o cenário fático e jurídico envolvido. Isto ocorre por imposição do art. 474 do CPC/73 (art. 508 do CPC/2015), que estabelece a presunção jure et jure de que se reputam deduzidas e repelidas, com o trânsito em julgado, todas as alegações e defesas que a parte poderia opor ao acolhimento ou rejeição do pedido inicial;

(ii) Ademais, caso pretendesse um enfrentamento ainda mais explícito do tema relativo à classificação fiscal (como eventual impeditivo do direito), já adotada ao tempo da sentença, deveria a Fazenda ter oposto os competentes Embargos de Declaração ou, no limite, ação rescisória (no prazo de dois anos do transito em julgado). Nada disso foi feito;

(iii) O acórdão do Tribunal (de 17/05/1999), mais uma vez, confirmou o pleno direito da Impugnante, diante de todo o cenário acima: "Vale destacar, ainda, que, não havendo na Constituição Federal de 1988, nenhuma restrição expressa ao direito pleiteado, dispositivos e normas infraconstitucionais, como a RIPI/82, não podem prosperar, vez que não legitimados pelos preceitos constitucionais vigentes.

Mister o detalhamento das conclusões anteriores, para maior compreensão da matéria sub judice.

ILL2.1 - Consideração de todo os fundamentos correspondentes à demanda: efeito da coisa julgada

Considerando toda a legislação vigente, bem como o cenário fático existente, quando da prolação da sentença, e depois, quando da prolação do acórdão, o Judiciário reconheceu o direito da Impugnante ao creditamento do IPI dos insumos isentos provenientes da ZFM.

Importantíssimo mencionar, nesse contexto, a presunção absoluta encerrada pelo comando do art. 474 do CPC/73 474 do CPC/73 (correspondente ao art. 508 do CPC/2015), segundo o qual, uma vez transitada em julgado a decisão, reputam-se deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, inclusive

aquelas que pretensamente pudessem prejudicar a tese da Impugnante (como a frágil tese de que a supostamente equivocada classificação fiscal dos insumos impediria a tomada dos créditos). A dicção do referido preceito é claríssima quanto ao tema:

CPC/73 "Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido".

CPC/2015 "Art. 508. Transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas, que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido".

Portanto, por mais este argumento, não procede a alegação de que a coisa julgada no MS não poderia produzir efeitos no caso concreto, por suposto equívoco na classificação fiscal adotada para os insumos, visto que, tanto a sentença como o acórdão foram proferidos em momento posterior à verificação dessa situação de fato e levou em conta (senão por força de presunção absoluta) a aludida situação, em atenção aos artigo 474, do CPC/73 (atualmente, art. 508 do CPC/2015).

Esta norma, ademais, é consentânea e coerente com o consagrado preceito de que é a parte dispositiva da decisão que faz coisa julgada, sendo irrelevantes, para fins exclusivos de imutabilidade da decisão judicial, os fundamentos apreciados ou expostos na decisão, consoante o disposto nos artigos 467, 468 e 469, do CPC6.

Essa presunção absoluta da coisa julgada (de conhecimento e afastamento de todas as causas que, supostamente, prejudicariam o direito da Impugnante) foi bem considerada no acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora no julgamento da Impugnação apresentada no Processo Administrativo nº 16682.720793/2012-32. Insta consignar que, naquela oportunidade, o dispositivo processual em tela foi invocado para afastar a tentativa (frustrada) da fiscalização em referir a EC 3/93 com suposto elemento "novo" para se mitigar os efeitos da coisa julgada.

Agora, a tentativa da fiscalização é semelhante, socorrendo-se de argumento de fato supostamente novo, com o intuito de enfraquecer o direito da Impugnante. Veja-se o que foi decidido, já na DRJ (em decisão que, após, foi confirmada pelo CARF, transitando administrativamente em julgado, conforme se reportará mais adiante):

«(...)

A jurisprudência é mansa no sentido de que o magistrado deve considerar, inclusive de ofício, as circunstâncias supervenientes com que se deparar no transcurso do processo.

Omissão constatada, devem os autos retornar ao magistrado que, ao decidir, ignorou alterações de fato e/ou de direito que influíram no perfil do provimento demandado na ação. Ou seja, é nula a sentença na qual a prestação jurisdicional tenha sido forjada sem tomar em conta elementos surgidos aposteriori com potencial de interferência na decisão final.

Dessa forma, invocar ilegitimidade da coisa julgada com fulcro em ato legal interveniente surgido antes do provimento final é, sem dúvida, trabalhar com a hipótese de omissão cometida no julgamento da lide.

Ocorre que, se omissão houve, deveria a Fazenda Pública ter agido por meio da apresentação de todos os remédios recursais cabíveis. Mas não o fez. Segundo informações obtidas nos autos, a Fazenda não só não apresentou embargos, como também deixou escoar o prazo para apresentar apelação contra a sentença de primeiro grau (apelação intempestiva segundo se lê na decisão do TRF2 que decidiu em sede de reexame necessário - art. 475, inciso II, do CPO. Igualmente não há notícia de qualquer ação rescisória.

O citado reexame necessário, origem da coisa julgada material obtida no MS 91.0028724-5. refletiu nada mais do que o estado de fato e de direito existente no momento do julgamento da demanda, como exige o art. 462 do CPC. Se dúvidas houvesse a respeito, tivesse agido a Fazenda; e ela não o fez.

Observe-se que o presente auto de infração nada mais reveste do que uma variação da mesma estratégia (equivocada) da fiscalização, que não se conforma com o fato de a Impugnante ter, em seu favor, decisão judicial transitada em julgado, buscando trazer elementos supostamente "novos", na desesperada tentativa de frustrar o cumprimento de determinação do Judiciário.

Assim, o entendimento preconizado pela Impugnante, corroborado pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora e em Belém (e peio CARF, em processos da própria Impugnante, conforme será devidamente reportado adiante), conduz à improcedência do lançamento.

Percebe-se que o que pretende a Fazenda, neste momento, é se beneficiar de sua própria desídia, sob o frágil argumento de que a decisão transitada em julgado não considerou a postura da Impugnante no tocante a classificação que já adotava à época.

Ora, caso a União pretendesse um enfrentamento explícito do referido tema, por entender que estaria equivocada a Impugnante na classificação fiscal adotada (e informada), deveria ter sido diligente e interposto o competente recurso de Embargos de Declaração, conforme lhe faculta a legislação processual (art. 535 do CPC/73; art. 1022 do CPC/2015). Não o fez e a decisão transitou em julgado. Aliás, também poderia ter ajuizado ação rescisória com este fundamento. Também não o fez, embora contasse com o prazo de dois anos para tanto!

O próprio CPC é enfático que, mesmo nas relações de trato sucessivo (ou continuativas), as supostas mudanças de estado de fato ou direito capazes de influenciar as relações devem ser suscitadas em ação judicial própria, de natureza revisional (art. 471, I, do CPC/73; art. 505 do CPC/2015)⁸. Nada disso, como já dito, foi feito no caso, pretendendo a Fazenda se valer do espúrio instrumento do AI como via transversa (formalmente vedada pelo ordenamento - reitere-se) para suplantar sua omissão no ajuizamento da rescisória/revisional.

IMPOSSIBILIDADE DE RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA

A Fiscalização busca, com a lavratura do AI, "relativizar a coisa julgada" que assegura à Impugnante o direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes de aquisição de insumos isentos da ZFM, mediante a estranha invocação de pontos concernentes à classificação fiscal dos produtos (que, não bastasse, também foi objeto de expressa ratificação no curso do MS). Curiosamente, ao assim fazer, acaba desprestigiando o próprio STF, enfático no tocante à necessidade de se respeitar a autoridade da coisa julgada.

A jurisprudência do STF é pacífica pela manutenção dos efeitos da coisa julgada, mesmo que eventualmente essas decisões estejam em sentido contrário à superveniente jurisprudência dominante na própria Corte, o que não se verifica na espécie. Ou seja, prestigia o STF a estabilidade das relações sociais e deixa clara a sua posição contrária à imortalidade dos litígios.

Vê-se, também, que a jurisprudência do STJ é clara ao pontificar que a coisa julgada é inatingível pelo entendimento superveniente do STF sobre o mesmo tema. Noutras palavras: transitada em julgado uma decisão, mesmo que o STF modifique o entendimento sobre o assunto em momento posterior, a estabilidade da relação decidida definitivamente não será atingida pelo novel posicionamento.

Demais disso, na remotíssima hipótese de se admitir alguma relativização, deveria a Fazenda se utilizar da via procedural própria (ajuizamento prévio de ação judicial rescisória/revisional, ex. vi. do art. 505, I c/c art. 966, do CPC/CPC/2015). Jamais poderia, ex officio, atalhando o devido processo legal, utilizar a via direta do AI como sucedâneo para tanto.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA EM CASOS IDÊNTICOS DA PRÓPRIA IMPUGNANTE

A matéria em debate nos presentes autos também foi objeto de questionamento nos Processos Administrativos nºs 16682.720793/2012-37, 16682.721553/2013-31 e 16682.720686/2014-71, decorrentes de Autos de Infração lavrados contra a própria Impugnante (sua matriz localizada no Rio de Janeiro) para glosar os créditos de IPI oriundos da aquisição dos mesmos insumos isentos provenientes da ZFM nos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010, respectivamente.

Em todos os processos administrativos noticiados, os Autos de Infração possuíam como fundamento a suposta cessação da eficácia dos efeitos da coisa julgada formada no MS noticiado. E, em todos os processos, as Delegacias de Julgamento de Juiz de Fora, Ribeirão Preto e Belém, respectivamente, decidiram pela improcedência dos lançamentos, escoradas no entendimento de que a Impugnante agiu em estrita observância ao conteúdo da coisa julgada formada no MS, razão pela qual não poderia a fiscalização questionar o acerto ou não da decisão não mais sujeita a recurso.

Por força de Recursos de Ofício, os autos dos três processos administrativos foram remetidos ao E. CARF, que, por unanimidade de votos, negou provimento a todos os recursos, mantendo-se as decisões pela improcedência dos lançamentos. As ementas dos acórdãos são as seguintes:

Veja-se, portanto, que, além dos fundamentos expostos nos itens precedentes, que conduzem à total improcedência do lançamento combatido, a jurisprudência do E. CARF, em casos idênticos da própria Impugnante, corrobora o entendimento preconizado, justamente pela necessidade de respeito incondicional da coisa julgada.

IMPROPRIADEDADE DA RECLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Caso se entenda que ainda há margem para discutir a classificação fiscal do kit de concentrado, a Impugnante passa a demonstrar a insubsistência do argumento em questão.

Destaque-se que os argumentos abaixo são tecidos de forma ad argumentandum, uma vez que a correção da postura da Impugnante

relativamente à classificação fiscal dos concentrados já está sedimentada pela coisa julgada, conforme já exposto.

No entendimento da Fiscalização, os concentrados não poderiam ser classificados na posição 2106.90.10, que trata de misturas para preparação de bebidas, mas deveriam ser decompostos e nas notas fiscais deveria ser indicado, de forma individualizada, cada um dos itens utilizados na sua fabricação, supostamente com fundamento nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, regra 3 b) XI.

De acordo com o AI, a regra 3 b) XI impõe sejam os concentrados decompostos e indicados os insumos utilizados na sua preparação de forma individualizada. Veja-se o teor do verbete:

"XI) A presente Regra não se aplica às mercadorias constituídas por diferentes componentes acondicionados separadamente e apresentados em conjunto (mesmo em embalagem comum), em proporções fixas para a fabricação industrial de bebidas, por exemplo."

Contudo, olvida a Fiscalização para o fato de que a mencionada regra se destina às situações em que os componentes acondicionados separadamente podem ser comercializados também de forma individualizada, sem comprometer a qualidade do produto resultante da sua mistura. Em outras palavras, considere, por exemplo, que a bebida X é produzida a partir da junção de 3 itens, cada um com suas propriedades e passíveis de substituição sem qualquer prejuízo. É como se um dos itens fosse açúcar, o outro extrato de fruta e o terceiro água, os quais são misturados para que se alcance a bebida.

No caso em tela, ao revés, o concentrado para cada tipo de refrigerante produzido pela Impugnante é insumo único e não comporta divisões, sob pena, por óbvio, de descaracterização do próprio produto. O concentrado é preparado e as partes acondicionadas separadamente em função das características de cada uma delas, as quais não podem ser substituídas e devem ser utilizadas sempre em conjunto com a outra parte do mesmo item de série.

Tanto isso é verdade que, se determinada parte do kit, por qualquer motivo, precisa ser descartada, todo o kit é desprezado. Esse aspecto é de grande importância. E sem contar que o concentrado é apenas um dos insumos que são utilizados para a fabricação dos refrigerantes, aos quais, na produção, são adicionados outros componentes, resultando nas bebidas comercializadas.

Desse modo, não há justificativa plausível para a tentativa da Fiscalização de descaracterizar os kits de concentrados como unidade tão somente porque estes são transportados e armazenados em recipientes diferentes.

Reitere-se que a Fiscalização compara os concentrados para fabricação de refrigerantes a sanduíches que são transportados desmontados. Porém, ao contrário do que ocorre com os ingredientes do sanduíche (por exemplo, o hambúrguer, que pode ser consumido no próprio sanduíche ou mesmo separado), os concentrados não são passíveis de desmembramento e o fato de alguns itens estarem acondicionados em recipientes individualizados não permite a sua utilização em separado. Em outras palavras, se parte do concentrado for desmembrada, esta não terá qualquer utilidade; enquanto que, se o hambúrguer for retirado do kit do sanduíche, este pode ser normalmente consumido individualizadamente.

Imagine-se, por absurdo, se a fiscalização passasse a exigir de todos os contribuintes a desconsideração da classificação fiscal do produto acabado a ser comercializado e impusesse que os contribuintes apontassem nas respectivas notas fiscais de venda todos os itens que integram as mercadorias. Como seria, por exemplo, a nota fiscal da aquisição de um pão? Deveria a panificadora indicar a quantidade de farinha, fermento, ovo e água que são misturados na fabricação do pão?

É exatamente isso que a Autoridade Fiscal está a exigir da Impugnante, que ignora o fato de o kit concentrado para refrigerante ser produto único e indivisível.

Diante desse cenário, a interpretação a ser feita da Nota Explicativa nº XI da RGI nº 3, citada pela fiscalização, se dá no sentido de que os produtos em questão não estariam regidos por esta nota, mas, diante de sua unidade incindível, pela Nota Explicativa nº X da RGI 2, que assim dispõe em sua parte final: "Os produtos misturados que constituam preparações mencionadas como tais, numa Nota de Seção ou de Capítulo ou nos dizeres de uma posição, devem classificar-se por aplicação da Regra 1"

Quanto aos Laudos do Laboratórios Falcão Bauer, citados como suposta prova da autuação, é importante consignar que estes sequer podem ser considerados como amparo válido para a presente fiscalização, uma vez que efetuados: (i) no contexto de auditoria fiscal realizada em face de outra empresa, que não a contribuinte aqui autuada (embora tenha sido dado amplo acesso à fiscalização, ao seu estabelecimento e aos insumos em tela), e; (ii) sem que tenha sido dada qualquer oportunidade à Impugnante de apresentar quesitos ou mesmo qualquer manifestação no curso da aludida perícia.

Assim, rigorosamente falando, totalmente desprovido de amparo técnico a presente fiscalização.

Cabe observar, ademais, que a própria forma de quesitação formulada pela fiscalização naquele outro contexto é tendenciosa, pois indaga acerca de cada parte isoladamente considerada, furtando-se a indagar, justamente, quanto a unidade funcional relativa aos aludidos kits.

Não obstante, a própria fiscalização, quando se apóia nas conclusões inferidas a partir do referido material, se contradiz, uma vez que conclui justamente pelo caráter indissociável dos componentes em tela. Isso fica evidente quando afirma, por exemplo, que não se pode atribuir capacidade de diluição a nenhum componente dos kits em questão. Se o conteúdo da embalagem individual fosse diluído, não apresentaria as mesmas características sensoriais e físico-químicas do refrigerante que se pretende produzir a partir do kit completo. (...) Se assim não fosse, seriam desnecessárias as outras partes que compõem o kit".

Percebe-se, portanto, que a própria fiscalização reconhece que os elementos em questão devem ser tratado com unicidade! Nesse contexto, resta inequívoca, mais uma vez, que os concentrados devem ser classificados como produto único, na posição 2106.90.10, ex. 01, da TIPI, sendo totalmente descabidas e equivocadas as conclusões a que chegou a fiscalização em tela.

Frente ao exposto, demonstrada a impropriedade da reclassificação efetivada, justamente por não ter a Fiscalização se atentado para as características dos concentrados, leve o AI ser julgado improcedente.

CORRETA CARACTERIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.

A controvérsia dos presentes autos reside em determinar a possibilidade ou não de tomada de créditos em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM, especialmente, em virtude de coisa julgada obtida no MS.

E não houve na linha do tempo qualquer alteração quanto à forma de realização das aquisições de insumos feitas pela Impugnante da sua fornecedora localizada na ZFM. Não existiria razão plausível para que isso ocorresse. Nem se poderia fazê-lo, eis que se trata de situação regulada por normas gerais e abstratas e por individuais e concretas, protegidas pela coisa julgada.

Nos presentes autos, contudo, consciente da fragilidade de linha de autuação que vem sendo praticada nos outros autos de infração lavrados contra outro estabelecimento da Impugnante, a Fiscalização procura dar "nova roupagem" para a acusação fiscal, como se a situação fática e jurídica, aqui versada, comportasse alguma divergência em relação às operações praticadas em exercícios anteriores.

Procura estabelecer que, em vez de operações de aquisição de insumos isentos, teriam sido praticadas operações de aquisição de insumos sujeitas a alíquota zero, desconsiderando por completo que se tratam dos mesmos insumos, oriundos do mesmo fornecedor e adquirente e mesmíssima operação de sempre.

Para que não restem dúvidas a este respeito, a Impugnante anexa à presente Impugnação os DANFE e respectivas cartas de correção das Notas Fiscais, emitidos pela RECOFARMA e que acompanharam os referidos produtos na entrada no estabelecimento da Impugnante, correspondentes às notas fiscais a que alude a Fiscalização.

No campo "dados adicionais" (com as retificações apontadas rias cartas de correção), há nítida indicação da natureza e fundamento da desoneração fiscal do IPI - isenção em razão da produção na ZFM, constando os seguintes dizeres: "ISENÇÃO DE IPI - ART. 81 INC I e II, ART. 95, INC. III E ART. 237 todos do DECRETO 7212/2010."

Portanto, conforme se comprova pelos DANFE's e respectivas cartas de correção, não procede a assertiva de que as operações que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização teriam a natureza jurídica de aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero.

Nunca tiveram porque não é esse o seu regime jurídico. Confiram-se o teor dos dispositivos citados neste documento, com indicação do seu contexto no Regulamento do IPI.

As transcrições acima deixam evidenciada a natureza da desoneração: sempre, isenção do IPI de natureza regional, dada a localização do estabelecimento fabricante-fornecedor na Zona Franca de Manaus. Não há o que tergiversar sobre esse ponto.

Veja-se, desde logo, que não há qualquer indicativo, no campo observações (ou em qualquer outro campo dos DANFEs, bem como das respectivas cartas de correção, de se tratar de operação sujeita à alíquota zero. Estaria errado e seria passível de correção até mesmo de ofício se assim estivesse disposto.

Coerentemente, o campo dos DANFEs (espaço destinado à indicação da alíquota) não indica o número zero, tampouco há essa indicação nas cartas

de correção, atestando mais uma vez não se tratar de operação sujeita à alíquota zero. Não há indicação de alíquota alguma, justamente como deve ser em caso de isenção de natureza subjetiva (em função da localização do fornecedor).

A classificação fiscal do produto "2106.90.10", "EX" Tarifário nº 01, indicada no campo pertinente dos aludidos documentos fiscais, também deixa evidenciado que não se trata de produto sujeito à alíquota zero, eis que, durante todo o período fiscalizado (julho a dezembro de 2011), o produto em referência nunca chegou a ter o tratamento jurídico de alíquota zero. Repita-se, porque o regime jurídico adequado é o da isenção.

Em termos objetivos e jurídicos, o produto adquirido ("extrato concentrado para a elaboração de bebida"), possui alíquota diferente de zero (alíquota positiva de 27%), sendo essa, ademais, que informa o valor percentual do crédito tomado pela Impugnante em sua escrituração do IPI. A desoneração do produto, importa recordar, não decorre objetivamente do produto em si, mas do local de sua produção, considerando a regra desonerativa referente à ZFM.

Fosse o mesmo concentrado produzido em outra região do País não incentivada, seria tributado à alíquota de 27%. Como é produzido na ZFM, por fornecedor que possui as devidas certificações pela SUFRAMA, está sujeito à isenção regional a que aludem os arts. 81, II, e 95, III, do Decreto nº 7.212/2010.

Portanto, não há como dizer (como o faz a Fiscalização) que o produto foi adquirido sob o regime jurídico de alíquota zero, ou de qualquer regime jurídico diferente da isenção regional, se, juridicamente, não existe qualquer norma que dê esse tratamento fiscal ao produto ou à operação em questão!

Em suma: não há dúvidas acerca do regime jurídico das operações durante todo o período em tela. Os documentos fiscais recebidos juntamente com os produtos que deram origem aos créditos registrados pela Impugnante e que foram glosados pela Fiscalização possuem indicativos inequívocos de que se trata de aquisição de produtos sujeitos à isenção regional ZFM. Clara é a realidade fática e a substância jurídica das operações com os concentrados adquiridos, devidamente comprovada; inequívoco o adequado tratamento jurídico da situação sob análise.

Importante esclarecer, ademais, que a Impugnante é adquirente de boa-fé e não poderia, mesmo que por hipótese, ser prejudicada por eventual equívoco da fornecedora localizada na ZFM no preenchimento dos documentos fiscais que amparam as operações de aquisição de insumos. Ou seja, ainda que se pudesse admitir, ad argumentandum, que a classificação fiscal indicada pela Recofarma não foi a correta, é fato que a Impugnante não pode sofrer as consequências dessa falha.

A esse respeito, a jurisprudência do STJ já pacificou o entendimento de que o adquirente de boa-fé não pode ser prejudicado em razão de irregularidades praticadas por terceiros. E o que consta do Recurso Especial Repetitivo nº 1.148.444/MG:

"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 INDIÓNEAS. 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, unia 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, Rei. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rei. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rei. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rei. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rei. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rei. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rei. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rei. 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, cuia 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 caxu, ao alienante). (...) é

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas anos a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima 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 time, 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."

(REsp 1148444/MG, Rei. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010) (destaques acrescidos)

O entendimento foi, inclusive, objeto da Súmula nº 509, que assim dispõe:

"É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda."

Devidamente esclarecida a natureza jurídica das aquisições em tela (aquisição de produtos sujeitos à isenção regional ZFM), correto o procedimento adotado pela Impugnante, plenamente amparado que esteve por decisão judicial transitada em julgado, nos autos do Mandado de Segurança individual nº 91.0028724-5.

MANUTENÇÃO DO CRÉDITO POR FORÇA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI

Da leitura do art. 153, § 3º, inciso II, da CF12, verifica-se que o IPI é imposto não-cumulativo, sendo apurado mediante sistema de confronto entre débitos e créditos: o imposto incidente nas aquisições das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados à industrialização geram créditos de IPI, que devem ser abatidos do tributo incidente nas saídas.

Assim, basta que existam operações anteriores dentro do campo constitucional de competência tributária concernente ao IPI para que exista o direito ao crédito do imposto.

Isto porque, a norma constitucional que garante o direito ao crédito do IPI é totalmente autônoma em relação à norma que determina a imposição do tributo¹³. Nessa relação autônoma, o direito de crédito é matéria de índole constitucional e não pode ser atingido pelas regras de exigência do tributo, o que toma irrelevante saber, para fins de creditamento, se há pagamento efetivo nas operações anteriores.

Noutras palavras, o direito ao crédito e à compensação do IPI, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, exige apenas a existência de operações anteriores que ocasionarão, ou poderiam ocasionar, créditos para as operações posteriores.

Trazendo tais conceitos para o caso concreto, conclui-se que o fato de a operação anterior de aquisição de insumos pela Impugnante ser isenta (porque proveniente da ZFM) não lhe impede o direito de crédito. De efeito, esta relação jurídica não é afetada pela regra de incidência do IPI nas operações, sendo essa a correta interpretação da expressão montante "cobrado" do texto constitucional.

A própria CF, ao contrário do que ocorre com o ICMS, assegura que para o IPI não existe exceção ao princípio da não-cumulatividade, o que apenas reforça o direito ao crédito da Impugnante, pois mesmo nas operações anteriores isentas há direito ao crédito do IPI.

MANUTENÇÃO DO CRÉDITO COMO MEDIDA DE PRESERVAÇÃO DO TRATAMENTO DIFERENCIADO DA ZFM - INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DO ART. 153, §3º, INC. II, DA CF/88 E DOS ARTS 40 E 92 DO ADCT.

O Governo Federal sempre se preocupou com o equilíbrio socioeconômico das variadas regiões do País. Dentre suas preocupações está a região da Amazônia, com baixa densidade populacional e com poucos investimentos privados, principalmente por estar em local distante dos grandes centros econômicos (São Paulo e Rio de Janeiro, por exemplo).

Assim, arquitetou modelo de desenvolvimento regional de forma a possibilitar que as indústrias, empresas comerciais e empresas em geral ali se instalassem.

Logo, a partir da vigência da CF de 1988, o regime diferenciado da ZFM passou a ter status constitucional, não podendo ser alterado ou mitigado pela legislação inferior ou mesmo pelas autoridades fiscais. Isto porque, nesse tema, o combate às desigualdades regionais e a segurança jurídica são fundamentais para que as empresas tenham efetivas condições de implementar e manter o pólo industrial na região amazônica, tendo em vista as dificuldades que isolam essa região e por se tratar de investimentos de longo prazo.

Na situação em tela, caso não se admitam os créditos de insumos oriundos da ZFM, não haverá diferença positiva entre os adquirentes de insumos da ZFM e os de qualquer outra região do território nacional (produtos que não seriam beneficiados, mas dariam créditos a serem abatidos).

O benefício da ZFM ficaria esvaziado, não alcançando a sua finalidade principal, que é a de suprir a desvantagem competitiva das empresas lá localizadas quando comparadas com aquelas situadas nas áreas mais próximas dos grandes centros produtores e consumidores. Estariam prejudicados aqueles contribuintes que optaram por se instalar na região carecedora de incentivo e também aqueles que adquiriram os produtos das empresas lá instaladas.

Não custa lembrar, em remate, que, em mais de uma oportunidade, o STF cuidou de afastar medidas legislativas ou administrativas que tendessem a mitigar os benefícios fiscais da ZFM, como se observa da ADI/MC 310-119, da ADI 1.79920 e da ADI 2.34821.

Além dos precedentes citados, o E. STF, em 21/10/2010, reconheceu, no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP ("RE 592.891"), a existência de repercussão geral da tese de creditamento de IPI em razão de aquisição de insumos isentos da ZFM, exatamente a debatida nesses autos:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO NA ENTRADA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL." (RE 592891 RG, Relator(a); Min. ELLEN GRACIE, julgado em 21/10/2010, DJe-226 DIVULG 24-11-2010 PUBLIC 25-11-2010 EMENT VOL- 02438-02 PP-00339) (destaques acrescidos)

É oportuno registrar que o julgamento do RE 592.891 iniciou no último dia 25 de maio, assentada na qual foram proferidos três votos favoráveis aos contribuintes (Mins. Rosa Weber, Edson Fachin e Roberto Barroso), que ressaltaram que o tratamento diferenciado à ZFM conferido pela CF tem como objetivo a redução das desigualdades regionais e o incentivo ao desenvolvimento de regiões mais distantes dos grandes centros consumidores.

Além disso, é medida que permitir sejam viáveis e economicamente sustentáveis os investimentos feitos pelas empresas naquela região, que assim terão condições de competir com fabricantes de insumos localizados em outras regiões do país.

Não há dúvida, portanto, de que é legítimo o direito ao crédito, considerando o princípio da não-cumulatividade do IPI insculpido no art. 150, § 3º, da CF, e em atenção aos arts. 40 e 92 do ADCT. A vedação ao creditamento implica a desconsideração da política nacional, prevista na própria CF, de reduzir a desigualdade e estimular o desenvolvimento das regiões mais carentes, afrontando-se, por decorrência, os artigos 5º, XXXVI, 150, II, 151, I, 165, § 7º, 170, IV, VI e VII, 174, § 1º, 218, §§ 1º a 4º, todos da CF, e 40 do ADCT, e também o artigo 178 do CTN.

LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DE PRODUTOS DE LIMPEZA E MANUTENÇÃO DA LINHA DE PRODUÇÃO EM OPERAÇÕES REGISTRADAS SOB O CFOP 2.101

Especificamente no que se refere à glosa dos créditos decorrentes de operações registradas sob o CFOP 2.101, como justificativa para essa

decisão, a Autoridade Fiscal alegou que não seria admissível o crédito de produtos de limpeza, "que não se enquadram no conceito de MP, PI e ME.

O crédito decorrente do imposto incidente na aquisição dos referidos produtos tem pleno amparo na legislação vigente à época dos fatos, especificamente ante à norma autorizativa posta no art. 226, I, do RIPI.

É certo que os produtos de limpeza utilizados pela Impugnante não são consumidos imediatamente na linha de produção e que tampouco se integram ao produto final por ela comercializado. A despeito disso, no entanto, são produtos consumidos no processo de industrialização, que não integram o ativo permanente e, saliente-se, cujo emprego é essencial à manutenção da linha de produção, já que asseguram o padrão de qualidade e higiene necessário e exigido na industrialização de alimentos destinados ao consumo humano.

A imprescindibilidade dos referidos produtos decorre do próprio controle regulatório a que estão sujeitas as companhias que atuam no setor de alimentos ou bebidas.

Não se pode olvidar que tais empresas possuem rigorosos procedimentos para manter os locais e as máquinas utilizados na produção das mercadorias que serão comercializadas limpos.

Nesse sentido, os produtos de limpeza assumem papel fundamental, uma vez que são empregados na manutenção e esterilização dos ambientes e dos equipamentos.

Logo, não se pode negar que o IPI incidente sobre tais produtos geram créditos do imposto para compensação nas saídas de produtos tributados.

É inadmissível a limitação a esse crédito à margem do disposto na legislação, como faz a Fiscalização no presente caso. O próprio RIPI apenas excetua da possibilidade de crédito os bens do ativo permanente dos contribuintes, sem impor qualquer outra ressalva ao aproveitamento daqueles relativos a bens efetivamente empregados no processo produtivo.

Ao questionar a legitimidade do crédito tomado pela Requerente, a Autoridade Fiscal se fundamenta tão somente no Parecer Normativo CST nº 65/79, que, à guisa de interpretar a norma, introduziu requisito sem embasamento legal, restringindo o aproveitamento do crédito apenas aos bens que entram em contato físico com o produto em fabricação, em direta afronta à própria legalidade que deve reger os atos da administração pública, ex vi do art. 5º, II, 37, caput, e 150, I, da CF.

Ora, nos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional e em consonância com o primado da legalidade, os Pareceres Normativos, assim como qualquer outro ato expedido por Autoridade Administrativa, não podem inovar, modificar ou alterar a ordem jurídica vigente, criando ou extinguindo, por conseguinte, obrigações ou direitos.

Isto porque, estas normas têm por função única a operacionalização da norma já posta no ordenamento jurídico, permitindo uma perfeita execução da lei, bem como a regulação do tratamento e da atuação da própria Administração dentre os seus diversos Órgãos e, ainda, do tratamento dela própria para com os seus administrados.

Por fim, há que se observar que, ainda que a legislação tivesse restringido expressamente o crédito apenas aos bens que entram em contato com o produto em fabricação, o crédito decorrente dos produtos de limpeza em

questão seria admissível – tais produtos se destinam à remoção dos resíduos do produto final remanescentes no maquinário ao fim de cada turno de operação, razão pela qual eles de fato estão inseridos no processo de fabricação.

Em vista disso, os créditos relativos ao tributo cobrado na aquisição referidos produtos são plenamente legítimos, sendo de rigor o reconhecimento improcedência do lançamento também nessa parte.

Por fim, requereu seja julgado improcedente o Auto de Infração, cancelando-se integralmente o crédito tributário constituído, protestando pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários e pela produção de todas as provas em direito admitidas.

O relatório ficou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2011

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

O provimento jurisdicional somente abrange o objeto da demanda judicial, vale dizer, o conteúdo do pedido da petição inicial.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

Compete à autoridade julgadora a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

BOA-FÉ

A responsabilidade pela infração tributária independe da intenção do agente ou da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2011

KIT PARA PREPARAÇÃO DE BEBIDA. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

a) NCM 2106.90.10 - (1) Preparação para bebida constituída de Solução aquosa à base de extrato de Noz de Cola, Caramelo, Caféina, Ácido Fosfórico, alfa-Terpineno, Limoneno e beta-Terpineno; (2) Preparação para bebida constituída de Solução aquosa, à base de Extrato de Noz de Cola, Caramelo, Pineno, Limoneno e Terpineno"; (3) Preparação para bebida à base de Propileno Glicol, Pineno, Mentadieno e Terpineno, (4) Preparação para bebida à base de Álcool Etilico, Mentatrieno, Pineno, Limoneno e Mentadieno.

b) NCM 2106.90.90 - Acessulfame de Potássio, Aspartame e Benzoato de Sódio

c) NCM 2916.3121 - Benzoato de sódio.

d) NCM 2918.14.00 - Ácido cítrico anidro.

e) NCM 2918.15.00 - Citrato de Sódio

f) NCM 2916.19.11 - Sorbato de Potássio

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2011

INSUMOS. GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO.

Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável ao IPI, não abrangendo as despesas com gastos gerais de fabricação.

GLOSA DE CRÉDITO. ERRO DE ALÍQUOTA. LANÇAMENTO.

A falta de pagamento do imposto, por erro de classificação fiscal/alíquota na aquisição de insumos (quando isentos - ZFM), justifica o lançamento de ofício do IPI, com os acréscimos legais cabíveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi interposto Recurso Voluntário em que a Recorrente reitera as razões da Impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

Adoto, por pertinentes, as razões de decidir externadas pelo Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares no Processo Administrativo nº 16682.721348/2017-07:

Afirma a defesa que a classificação fiscal dos concentrados adquiridos pela Recorrente com isenção do IPI de fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus não comporta, a esta altura, qualquer questionamento, uma vez que, nos autos do Mandado de Segurança (MS) nº 91.0028724-5, este ponto teria sido devidamente abordado (confirmado pela própria Secretaria da Receita Federal) e estaria protegido pelos efeitos da coisa julgada.

Sustenta, ainda, que, intimada a prestar informações no âmbito do aludido MS, a SRF (Autoridade Impetrada) teria confirmado a classificação fiscal dos concentrados (desde o princípio indicada como sendo a 2106.90) e a isenção regional do IPI (com amparo no então vigente art. 45, inciso XXI, do RIPI-82), e que a sentença, assumindo como premissa a manifestação da SRF de correção da classificação fiscal que vinha sendo adotada, teria reconhecido o direito da Impugnante e julgado procedente o pedido.

Contudo, analisando as informações prestadas pela RFB no âmbito do aludido MS, às fls. 1208/1212, verifico que a SRF não confirmou a classificação fiscal dos concentrados como sendo a 2106.90. Não há, nas referidas informações, qualquer menção a uma posição na TIPI ou NCM, nenhuma análise sobre qual a correta posição e como se teria chegado a esta, mas tão somente dois parágrafos, a seguir transcritos da fl. 1208:

Inicialmente, é de se ressaltar que não resta a menor dúvida quanto à isenção com que recebe os produtos (insumos) advindos da Zona Franca de Manaus, conforme, aliás, o atestam as Notas Fiscais de Entrada de Mercadorias, que anexa ao "mandamus". Também com base nas referidas Notas Fiscais,

não resta a menor dúvida quanto à classificação fiscal do produto (concentrado B para preparo de Coca-Cola 6000LU), qual seja inciso XXI do artigo 45 do Decreto 87981/82, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados.

De acordo com a classificação supra, não resta dúvida que, no mérito, a matéria em pauta já foi amplamente analisada nos processos de consulta e recurso à decisão da consulta, motivo pelo qual, com a devida "venia", não nos alongaremos sobre o mesmo.

A seguir, à fl. 1210, inicia-se a prestação das informações propriamente dita, com a seguinte ementa, e sem nenhuma menção à palavra "classificação" ou à expressão "classificação fiscal":

Ementa: O direito ao crédito do imposto pela aquisição de produtos isentos procedentes da Zona Franca de Manaus somente pode ser utilizado na hipótese de os mesmos estarem enquadrados no item XXVI do art. 45 do RIPI/82, sobre os quais se aplica o disposto no item XI do art. 82 do mesmo Regulamento. No caso de o produto se enquadrar no item XXI do referido art. 45 do RIPI/82, não há direito ao crédito do imposto calculado como se devido fosse, por falta de previsão legal.

Parece bastante claro, da leitura da ementa acima colacionada, que a matéria sob análise é o "enquadramento", ou "classificação" dos produtos isentos procedentes da ZFM na isenção do art. 45, inciso XXVI, do RIPI/82, para o qual há previsão legal de creditamento no art. 82, ou na isenção do art. 45, inciso XXI, para o qual não há previsão legal de creditamento.

E o trecho à fl. 1208, também colacionado acima, conclui, sobre essa matéria, que não resta a menor dúvida quanto à "classificação fiscal" do produto (produto este o concentrado B para preparo de Coca-Cola 6000LU) no inciso XXI do artigo 45 do Decreto 87981/82, que é justamente o RIPI/82. Apesar de usar o termo "classificação fiscal" para o enquadramento da isenção naquela prevista no art. 45, inciso XXI, não vejo como se possa sequer imaginar que a RFB esteja utilizando o termo "classificação fiscal" para a designação do código do produto na NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul), apesar de, em ambos os casos, ser este o termo utilizado.

Observe-se que a Informação prestada pelo Fisco conclui o seguinte, às fls. 1211 e 1212:

6. Dessa forma, se o "concentrado de refrigerante" procedente da Zona Franca de Manaus, adquirido pela Interessada, para emprego na industrialização de refrigerantes, sair com isenção do IPI, com fundamento no inciso XXVI do artigo 45 do RIPI/82, poderá, ela, creditar-se do valor do imposto calculado como se devido fosse, a título de incentivo fiscal, nos termos do inciso XI do artigo 82 do RIPI/82. No entanto, se a isenção a que faz jus o produto proveniente da Zona Franca de Manaus se der com base no inciso XXI do artigo 45 do mesmo RIPI, não haverá direito ao

crédito do imposto como se devido fosse, por falta de previsão legal.

7. *Para complementar, deve ser esclarecido que cabe ao fornecedor informar na Nota Fiscal, nos termos dos incisos I ou II do artigo 244 do RIPI/82, a base legal da isenção do produto.*

8. *Considerando o exposto e que a autoridade de primeira instância decidiu corretamente a consulta, propomos o desprovimento dos recursos de ofício e voluntário interpostos.*

Não há qualquer conclusão acerca de uma “classificação fiscal” com base nas normas de classificação da NCM, cujos códigos são utilizados na TIPI (Tabela de Incidência do IPI) para indicar as alíquotas de IPI respectivas. O que se conclui neste documento é que a “classificação fiscal” da isenção objeto de análise deve se dar no inciso XXI do art. 45, e não no inciso XXVI. Não se pode negar que a terminologia utilizada no referido documento não foi a mais adequada tecnicamente, mas esse fato não conduz a qualquer possibilidade de se validar a tese do Recorrente.

Quanto à alegação de que a “classificação fiscal na TIPI” dos insumos adquiridos teria sido devidamente abordada nos autos do MS nº 91.0028724-5 e estaria protegida pelos efeitos da coisa julgada, entendo que basta a simples transcrição do Acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) que transitou em julgado para esclarecer a questão. O Acórdão é tão sintético que pode ser aqui integralmente transscrito, inclusive com o Relatório:

RELATÓRIO

Trata-se de Remessa "Ex-Ofício", consignada em sentença que concedeu segurança para assegurar à impetrante o direito à manutenção do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, na aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus.

Intempestiva a apelação, subiram os autos a esta Corte, por força da remessa necessária, e deles teve vista o Representante do Ministério Público Federal que, às fls.79/80, opinou pela manutenção da sentença, por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

VOTO

O Exmº Sr. Desembargador Federal Fernando Marques (Relator)

Trata-se, no caso dos autos, de empresa que se dedica à fabricação, venda e comércio de bebidas e refrigerantes. Adquire ela concentrado refrigerante oriundo da Zona Franca de Manaus. Defende a não-cumulatividade constitucional do IPI, pleiteando, com o presente mandado de segurança preventivo, lhe seja assegurado o direito à manutenção do crédito do

referido tributo na aquisição dos insumos isentos provenientes da Zona Franca, e suspensão de quaisquer medidas tendentes à exigência do referido imposto e ao pagamento de diferenças supostamente devidas, a ele referentes.

Inicialmente, cumpre lembrar o disposto, sobre o IPI, no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal de 1988, in verbis:

(...)

Constata-se, assim, do texto citado, que o IPI submete-se à regra da não-cumulatividade, prevendo, ainda a Carta Magna, em relação a esse tributo, a compensação de crédito em operações subseqüentes.

Ainda quando a operação anterior gozar do benefício da isenção tributária, é de se reconhecer o direito à compensação. Para defesa de tal argumento, cumpre ressaltar as características da isenção. É ela forma de exclusão do crédito tributário. Nela ocorre o fato gerador, fazendo nascer a obrigação tributária. O fenômeno encontra-se dentro do campo de incidência da tributação, mas, por algum motivo, o legislador o dispensa do pagamento de tributo que é devido. **Assim, mesmo ocorrendo a isenção tributária na operação anterior, exsurge o direito à compensação,** já que o que gera tal direito não é o lançamento do imposto, mas sua própria existência, incidindo, portanto, sobre os produtos. Tanto é que, suspensa a isenção, o imposto reaparece pleno, posto que sempre existiu.

Portanto, **nada há de constitucional no fato do contribuinte que aproveitar créditos do IPI de produtos isentos.**

Nesse sentido, posicionamento de nossos tribunais, conforme ementas a seguir transcritas:

(...)

Vale destacar, ainda, que, **não havendo na Constituição Federal de 1988, nenhuma restrição expressa ao direito pleiteado,** dispositivos e normas infra-constitucionais, como a RIPI/82, não podem prosperar, vez que não legitimados pelos preceitos constitucionais vigentes.

Assim, é de se confirmar a sentença do Juízo singular.

Pelo exposto, nego provimento à remessa necessária.

É como voto.

Mais uma vez resta evidente que a decisão acima não aborda, nem mesmo superficialmente, a questão da “classificação fiscal na TIPI” dos insumos adquiridos pelo Recorrente.

Como bem ressaltado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em suas Contrarrazões, o art. 503 do novo CPC exige que a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei **nos limites da questão principal**

expressamente decidida. A PFN trouxe análises doutrinárias deste dispositivo:

*Depreende-se de tais normas que “a imutabilidade, insita à coisa julgada, somente atinge a parte dispositiva da sentença, na qual se estabeleceu a lei do caso concreto. Todo o restante, ou seja, a fundamentação e o relatório, não restam imutáveis” (MARINONI, Luiz Guilherme. *Processo de conhecimento*, 12^a ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 648).*

*Como ressalta Freddie Didier Jr., o advérbio “expressamente”, inserido no art. 503 do CPC/2015 “serve para reforçar a regra de que não há coisa julgada implícita – ou seja, não há coisa julgada do que está implícito na decisão ou do que não foi decidido”, o que, aliás, já prevalecia no sistema processual anterior (*Curso de direito processual civil*, v. 2., 10^a ed., Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015, p. 525).*

Voto por negar provimento a este pedido do Recorrente.

Assim, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

