



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720290/2016-11
ACÓRDÃO	3401-013.406 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. CRITÉRIOS DEFINIDOS PELA SUFRAMA. FISCALIZAÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não obstante as atribuições da Suframa na sua área de competência é a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão, definir a classificação fiscal e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando das suas interpretações, inclusive para fins de verificação de benefício fiscal.

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. KITS DE CONCENTRADO PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES. BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES. COMPONENTES DEVEM SER CLASSIFICADOS SEPARADAMENTE.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” se constitui 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” deverá ser classificado no código próprio da Tabela de Incidência do IPI.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

IPI. CRÉDITO INCENTIVADO OU "FICTO". CLASSIFICAÇÃO FISCAL CONSTANTE DA NOTA FISCAL. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE PELA CONFERÊNCIA.

Em razão da não cumulatividade do IPI e de sua sistemática imposto sobre imposto, o adquirente de produtos industrializados deve conferir se a nota fiscal atende todas as prescrições legais e regulamentares, aí se incluindo a classificação fiscal, especialmente em se tratando de situação de crédito presumido.

IPI. GLOSA DE CRÉDITOS. OBSERVÂNCIA DE REQUISITOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO QUE INSTITUI INCENTIVO FISCAL A ESTABELECIMENTOS LOCALIZADOS NA AMAZÔNIA OCIDENTAL.

É indevido o aproveitamento de créditos de IPI decorrentes de aquisições de insumos isentos feitas a estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental e com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa, mas que não tenham sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional.

IPI. CRÉDITOS. INSUMOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE INDIRETO. NÃO COMPREENDIDOS NO CONCEITO DE MATÉRIA PRIMA. PRODUTOS DE LIMPEZA.

Os produtos intermediários que geram direito ao crédito básico do IPI são aqueles consumidos diretamente no processo de produção, ou seja, aqueles que tenham contato direto com o produto em fabricação. A aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima aproveitamento de créditos de IPI.

IPI. CREDITAMENTO. MATÉRIA-PRIMA ISENTA. AQUISIÇÃO DA ZONA FRANCA DE MANAUS. AÇÃO JUDICIAL COM JULGAMENTO DEFINITIVO.

A decisão definitiva em Ação Judicial que reconheceu o direito ao aproveitamento do crédito do IPI nas aquisições isentas de matérias-primas da Zona Franca de Manaus deve ser observada pela Receita Federal na liquidação do julgado, não competindo aos julgadores do CARF revolverem a matéria.

Assunto: **PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL**

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. PRÁTICAS REITERADAS. INOCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração, diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, não se podendo considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de

caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade.

MULTAS. CONDUTA DO CONTRIBUINTE CONSOANTE DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Não se aplica o art 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964 para exclusão das multas quando ficar claro que não havia dúvidas quanto à correta classificação fiscal em matéria decidida internacionalmente, desde a década de 80. A interpretação fiscal não foi questionada, sendo os atos oriundos de autoridades sem competência para a classificação fiscal.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Em conformidade com Súmula CARF, devem incidir juros de mora, calculados à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício.

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”.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer os créditos nas aquisições de insumos e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus, nos termos do RE nº 592.891, negando provimento aos demais pleitos. Vencido o Conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior que dava provimento integral ao mérito do pleito.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio – Relatora e Presidente Substituta

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Leonardo Correia Lima Macedo, Laércio Cruz Uliana Júnior, George da Silva Santos, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira e Ana Paula Giglio.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº 09-060.796, exarado pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil/Juiz de Fora, em sessão de 29/09/2016, que julgou **improcedente a Impugnação** apresentada pela contribuinte acima identificada, para exigir **Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI** – e respectivos juros de mora e multa de ofício de 75%, resultando em **total de R\$ 8.971.946,18**, à data da autuação, conforme fundamentação que consta no referido documento.

A falta de recolhimento do tributo decorreu das seguintes infrações: **aproveitamento de crédito básico indevido e aproveitamento de outros créditos indevidos**. A **reconstituição da escrita fiscal** integra o auto de infração.

De acordo com o Relatório Fiscal (parte integrante do Auto de Infração), os atos que motivaram a autuação foram praticados pela empresa SABB – Sistema de Alimentos e Bebidas Ltda, CNPJ 76.490.184/0001-87, incorporada pela autuada em 02/01/2013, e que prosseguiu na exploração das mesmas atividades, ou seja, a fabricação de sucos de frutas, hortaliças e legumes, exceto concentrados, de acordo com o CNAE (Código Nacional de Atividades Econômicas) informado ao Cadastro da Receita Federal do Brasil. A autuação decorreu de auditoria para análise de pedidos de ressarcimento de saldo credor de IPI. **A autuada integra o denominado "Sistema Coca-Cola Brasil"**, do qual também participa a empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, estabelecida na Zona Franca de Manaus, fornecedora da maior parte dos insumos utilizados em seu processo produtivo.

A fiscalizada aproveitou crédito de IPI, relativo a aquisições de produtos descritos como **"kits" ou "concentrados" para fabricação de produtos acabados** denominados de néctares, bebidas de frutas, isotônicos, energéticos e bebidas lácteas. Porém, **no curso da auditoria, foi verificado que não há destaque de imposto nas Notas Fiscais** relativas às aquisições desses insumos, e que a empresa **apurou o valor do crédito mediante aplicação da alíquota prevista na Tabela de Incidência do IPI– TIPI/2007TIPI para os produtos enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10** (que até 30/09/2012 era de 27%, passando a ser de 20% a partir de 01/10/2012).

Os produtos adquiridos não preenchem os requisitos previstos no art. 95, III, do Decreto 7.212, de 2010 (Regulamento do IPI – RIPI/2010), especialmente no que se refere aos insumos utilizados na sua elaboração. Além disso, **a classificação fiscal dos concentrados, como se constituíssem um produto único seria incorreta, devendo a classificação ser feita separadamente, para cada componente desses chamados kits, o que resultaria na inexistência de créditos a aproveitar, pois os mesmos são, na sua grande maioria, tributados à alíquota zero.**

Os demais créditos glosados decorrem de aquisições de produtos de limpeza, e não seriam utilizados na industrialização propriamente dita, não se enquadrando no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou de material de embalagem, e, portanto, não poderiam gerar direito a aproveitamento de créditos de IPI, segundo os atos normativos em vigor.

A responsabilidade da autuada pelo crédito tributário, na condição de incorporadora da empresa SABB, decorre do disposto no art. 132 c/c art. 129 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN).

Inconformada, a contribuinte **apresentou Impugnação** (fls 1.020/1.109) na qual, em apertada síntese, se insurgiu contra a decisão nos seguintes pontos:

1. alteração do critério jurídico do lançamento - teria havido mudança do critério jurídico até então adotado quanto à classificação fiscal dos assim chamados “concentrados”. No seu entendimento a Fiscalização sempre teria aceitado a classificação defendida pela impugnante, e a alteração desse posicionamento teria ocorrido apenas com a lavratura do auto de infração. Esse novo critério jurídico não poderia ser adotado no presente caso, que se refere a fatos geradores ocorridos no 3º trimestre de 2011, tendo ocorrido violação ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional.

2. direito ao crédito relativo à aquisição de concentrados isentos – defende que a Suframa seria o órgão detentor de competência exclusiva para outorga dos benefícios fiscais de que tratam o art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967 e o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, bem como para determinar e administrar quaisquer questões relativas aos referidos benefícios, autorizar o crédito do IPI, e definir a classificação fiscal dos concentrados. Neste aspecto (classificação) a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil não seria exclusiva. Por decorrência, não poderia a RFB desconsiderar os atos da Suframa, devendo, no caso de discordância, questioná-los perante aquele órgão.

3. adequação da classificação fiscal utilizada - a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), não afastaria a classificação fiscal adotada pela empresa, e sim a ratificaria. Além disso, a autoridade fiscal teria invertido a ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação, uma vez que adotou as regras secundárias de interpretação (Regras 2 e 3) antes da primária (Regra 1). Assinala que a decisão do Conselho de Cooperação Aduaneira, de 23.08.1985 não seria oponível ao sistema jurídico brasileiro, que somente reconhece força vinculante aos pareceres do Comitê de Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA). Mesmo que fosse aplicável, convergiria com o posicionamento da impugnante, pois o CCA afasta a aplicação da RGI 3 e orienta para que seja adotada a RGI 1, o que resultaria na classificação dos componentes do concentrado de forma isolada porque na legislação dos demais países envolvidos na consulta não haveria posição específica na qual se enquadrasse, exatamente, o conceito do concentrado, como ocorre no Brasil.

Os concentrados para bebidas deveriam ser sempre classificados no Ex. 01 ou Ex. 02 da citada posição 21.06.90.10, variando apenas em razão do grau de diluição, independentemente de serem constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente. Tal posição específica, existente na legislação brasileira descreve exatamente o concentrado, sem exigir que a preparação já esteja "pronta para uso", nem que seja homogeneizada e, a rigor, pressupõe que o

concentrado seria formado por diversas partes, pois o define como preparações compostas, ou seja, cada parte constitui uma preparação, que juntas compõem um produto único, o concentrado. Tanto que o item 12 da NESH ao esclarecer sobre a posição 2106, contempla o “tratamento complementar” no estabelecimento fabricante. Tal tratamento não constituiria industrialização e sim, mero tratamento complementar.

4. a empresa faria jus ao benefício previsto no art. 95, inc. III, do RIPI/2010 (base legal: art. 6º do Decreto-Lei 1.435, de 1975) – em função de a **divergência entre a Suframa e a RFB, com relação à possibilidade de fruição do benefício estar condicionada à utilização direta ou indireta de matéria-prima agrícola regional na fabricação dos concentrados, dever-se-ia considerar que o entendimento da Suframa está consubstanciado em atos administrativos que também vinculariam a RFB.** De acordo com o art. 6º do Decreto-Lei 1.435, de 1975, o termo matéria-prima compreenderia tanto os produtos industrializados com matéria-prima agrícola regional como a própria matéria-prima agrícola regional. A mesma conclusão decorreria da legislação própria da Suframa. Aponta que é indevida a exclusão do benefício porque os concentrados teriam sido fabricados com álcool e ácido cítrico, produtos que não tem PPB específico aprovado pela Suframa, uma vez que os produtos fornecidos por Recofarma são os concentrados, para os quais existe PPB aprovado. E mais, não importa “*que o álcool tenha sido definido como aditivo pelo Decreto nº 6.871/2009, pois a Suframa, exercendo sua competência exclusiva, determinou que, para fins do PPB de elaboração de concentrados para bebidas não alcoólicas, o álcool de origem regional utilizado na fabricação de tais concentrados é considerado matéria-prima e, portanto, suficiente para ensejar a fruição do benefício fiscal*”. Também estaria claro que o benefício fiscal foi concedido a todos os tipos de concentrados fabricados por Recofarma, inclusive aqueles de que trata o presente processo.

5. a empresa teria direito ao crédito com base na isenção do art. 81, inc. II, do RIPI/2010 (Base Legal: art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967) - Argumenta que o concentrado adquirido é isento por ser oriundo da Zona Franca de Manaus – ZFM - e utilizado na fabricação de produtos (refrigerantes) sujeitos ao IPI; isenção também concedida pela Resolução do CAS nº 298/2007. Invoca o posicionamento adotado pelo STF, no julgamento do RE nº 212.484-RS, que, no seu entendimento teria definido a classificação fiscal dos concentrados no mesmo código fiscal que vem utilizando e assegurado o direito ao crédito do IPI à alíquota de 27%. Esse entendimento permanece hígido até que seja julgado o RE nº 592.891-SP, com repercussão geral reconhecida, onde é apreciada questão concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus.

6. idoneidade das notas fiscais emitidas pela Recofarma e da boa-fé da impugnante - O teor das notas fiscais de aquisição evidenciaria que a classificação fiscal adotada pela empresa estaria correta, e que atenderia o disposto nos arts. 62, 48 e 53 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo documentos idôneos, com validade fiscal, e, assim, a impugnante, na qualidade de adquirente de boa-fé, ao utilizar referidos créditos não estaria cometendo infração, eis que teria direito a eles. Invoca o entendimento expresso pelo STJ (com relação ao ICMS), consolidado no

enunciado da Súmula nº 509. Se é lícito e correto aceitar a classificação fiscal dos produtos fornecidos pela Recofarma, constante de nota fiscal idônea, não há controvérsia quanto ao direito de a adquirente calcular o crédito do IPI decorrente da alíquota correspondente à classificação fiscal, assim não caberia ao adquirente questionar a classificação fiscal dos produtos fornecidos pela Recofarma, tendo a Recorrente agido licitamente ao calcular o crédito de IPI, na alíquota correspondente a essa classificação fiscal;

7. possibilidade de creditamento do IPI, ainda que a saída do produto fabricado seja tributada à alíquota zero e da aplicação do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 1999 - A Recorrente possui direito ao crédito relativo à aquisição dos concentrados isentos para elaboração de bebidas. Este direito ao aproveitamento do crédito de IPI decorre de os concentrados part. a bebidas serem beneficiados pela isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/10, pois além de serem produzidos na Zona Franca de Manaus, são elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental e utilizados na fabricação de bebidas sujeitas ao IPI. Esta isenção seria autônoma e suficiente para autorizar o creditamento do imposto em razão de o próprio dispositivo legal outorgar, expressa e especificamente, o crédito de IPI ao adquirente do produto. A aprovar o Parecer Técnico nº 224/2007, parte integrante da Resolução CAS nº 298/2007, a SUFRAMA entendeu que era suficiente e bastante para a aprovação do projeto para fruição do benefício do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975 a utilização de açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo e/ou extrato de guaraná na produção do concentrado, produzido a partir de cana de açúcar e de semente de guaraná, adquiridas de produtores localizados na Amazônia Ocidental. Tal Resolução teria concedido expressamente o benefício fiscal aos concentrados fabricados pela Recofarma;

8. impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN - Ao utilizar os créditos a impugnante teria agido de acordo com a Resolução do CAS nº 298, de 2007, ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, porque estes adquirentes não foram nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la. Nesse caso, referidos encargos deveriam ser excluídos, sob pena de ofensa ao art. 100, parágrafo único, do CTN.

9. impossibilidade de exigência de multa - Defende a exclusão da multa de ofício, à vista do disposto no art. 76, II, "a", da Lei 4.502/1964, (art. 567, II, "a" do RIPI/2010), cuja vigência teria sido confirmada no Acórdão nº 9303-003.517 da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no processo administrativo nº 15956.720043/2013-16.

10. possibilidade de utilização dos créditos oriundos da aquisição de produtos de limpeza que teriam sido utilizados no processo de industrialização das bebidas - Os produtos utilizados para assepsia, sanitização e limpeza em geral e integrariam o processo produtivo de bebidas, sendo inerentes à sua produção. Estes produtos seriam de utilização obrigatória em razão de exigências sanitárias, portanto, seria adequado o aproveitamento do crédito, o qual

encontraria amparo no art. 226, inc. I do RIPI/2010, bem como no Parecer CST 65/1979 e em jurisprudência do CARF (a qual citou).

11. improcedência da exigência de juros sobre a multa de ofício - Tal incidência implicaria indireta majoração da própria penalidade, não se podendo falar em mora na exigência de multa, em razão do disposto no art. 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 1987. Ademais, o artigo 59, da Lei nº 8.383, de 1991 e 61 da Lei 9.430, de 1996, também não preveem esta cobrança.

Em 29/09/2016, a 3ª turma da DRJ/Juiz de Fora proferiu o acórdão nº 09-060.796 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu a Impugnação** apresentada pelo interessado e **manteve o crédito tributário**.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 1.441/1.551, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação, **acrescentando os seguintes itens**:

- **os concentrados objeto do processo são beneficiados por duas isenções**: (a) a do art. 81, inc. II, do Decreto nº 7.212, de 2010 (Regulamento do IPI - RIPI/10), por serem produzidos na Zona Franca de Manaus, **cujo crédito de IPI para a Recorrente foi assegurado, expressa e especificamente, pelo entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal**, manifestado no Recurso Extraordinário nº 212.484; (b) a do art. 95, inc. III, do RIPI/10, que tem base legal no art. 6º do Decreto Lei nº 1.435, de 1975, cujo crédito de IPI para o adquirente decorre do próprio dispositivo legal (art. 6º, § 1º, do DL nº 1.435, de 1975), que outorga crédito ao adquirente do insumo elaborado com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental

- **falta de responsabilidade da empresa por erro de classificação do concentrado por parte de terceiros** (fornecedor) - a Recorrente seria terceiro, adquirente de boa-fé dos concentrados para bebidas, e que a Recofarma teria sido quem emitiu as Notas Fiscais, descreveu os produtos e efetuou sua classificação fiscal, o que seria suficiente para justificar a aplicação da alíquota utilizada. O próprio relatório de fiscalização reconheceria que a classificação fiscal dos concentrados para bebidas fora efetuado pela Recofarma, na posição 2106.90.10, EX 01. Os RIPIs de 1998, 2002 e 2010 suprimiram o dispositivo que previa que o adquirente deveria examinar a correção da classificação fiscal do produto dada pelo fornecedor e o próprio CARF possuiria precedentes no sentido da inexistência de tal obrigação e pela exclusão da multa. Nunca teria existido na lei previsão regulamentar estabelecendo a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal do produto na nota fiscal;

- **possibilidade de creditamento do tributo, ainda que a saída do produto fabricado pela Recorrente seja tributada à alíquota zero** (aplicação do artigo 11, da Lei nº 9.779, de 1999) – a determinação legal não imporá restrição no sentido de os insumos utilizados na industrialização de produtos sujeitos à alíquota zero dares direito ao crédito.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Ana Paula Giglio, Relatora.

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Diante da complexidade do caso e extensão do recurso, para melhor compreensão, passa-se a análise individual de cada argumento recursal.

Da Alegação de Alteração de Critério Jurídico do Lançamento

A Recorrente reitera em sua peça recursal a alegação de que teria ocorrido **alteração de critério jurídico** no presente caso. Argumenta que a Autoridade Fiscal teria **inovado retroativamente ao asseverar que a Recorrente não teria direito ao crédito de IPI no período**, em razão de erro quanto ao enquadramento da classificação adotada para os concentrados no código NCM 2106.90.10, “EX. 01”.

Defende que *“antes da ciência do auto de infração, em 22.12.2014, lavrado contra a Recofarma, no qual se exigiu multa em razão daquela empresa ter supostamente (i) classificado o concentrado de forma equivocada, visto que tal insumo não poderia ser classificado em uma única posição; contra o referido auto de infração, a Recofarma interpôs recurso voluntário que ainda pende de julgamento; e (ii) descumprido um dos requisitos os art. 95, III, do RIPI/10, qual seja, utilização direta de matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional na fabricação dos concentrados”*.

As práticas reiteradas das autoridades administrativas significam uma posição firmada pela administração, com relação à aplicação da legislação tributária, e devem ser acatadas como correta interpretação da lei. Assim, o contribuinte que agir em conformidade com a orientação da Administração Tributária não fica sujeito a penalidades.

Sobre a questão, dispõem, respectivamente, os arts. 100 e 146 do CTN:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III. as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

"**Art. 146.** A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

No entanto, **o fato de a Fiscalização não haver detectado anteriormente uma determinada infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado como um reconhecimento da legitimidade de tal conduta, nem tampouco tomado como uma "prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas"**.

É relevante destacar que a alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro auto de infração deve ser considerada a um mesmo lançamento, e não a lançamentos distintos. Assim, de forma diversa ao pretendido pela Recorrente, no caso em apreço, os procedimentos adotados pela fiscalização não afrontaram o art.146 do CTN e foram realizados em conformidade com os preceitos normativos que disciplinam o assunto, portanto, não merece provimento o seu pleito.

Ratifica o entendimento exposto, jurisprudência do CARF em casos análogos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. PRÁTICAS REITERADAS. NÃO OCORRÊNCIA.

A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração (art. 146 do CTN), diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso. Não se pode considerar que o posicionamento adotado por uma autoridade fiscal em procedimento de fiscalização tenha o condão de caracterizar essa prática reiterada, de modo a possibilitar a exclusão de penalidade. (...)

Processo nº 10830.725247/2015-16; Acórdão nº 3402-004.988; Relator: Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; **sessão** de 21/03/2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 27/12/2011

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária.

Processo nº 10855.721183/2015-98; Acórdão nº 3201-003.462; Relator: Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima; **sessão** de 28/02/2018

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2010

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. A alteração de critério jurídico que impede a lavratura de outro Auto de Infração diz respeito a um mesmo lançamento e não a lançamentos diversos, como aduzido neste caso.

Processo nº 11070.722571/2014-03; Acórdão nº 3402-003.801; Relator: Conselheiro Carlos Augusto Daniel; **sessão** de 26/01/2017

Diante do exposto, deve ser **negado provimento** ao Recurso em relação ao pleito de **alteração de critério jurídico**, tendo em vista **não ter se verificado tal fato**.

Do Direito ao Crédito Relativo à Aquisição dos Concentrados Isentos Para Elaboração de Bebidas

Da Competência para Definição da Classificação Fiscal dos Produtos

A Recorrente afirma ainda que, diante do disposto no §2º, do art. 6º, do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, **caberia exclusivamente à Suframa a concessão do benefício fiscal em tela**. Reforça com o que consta do Anexo I, do Decreto nº 7.139, de 2010, que veicula a Estrutura Regimental da Suframa. Ou seja, ao aprovar o estabelecimento candidato à isenção, a Suframa atestaria o cumprimento dos requisitos de localização (Amazônia Ocidental) e de emprego de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal de origem nacional.

Argumenta que a Resolução do Conselho de Administração da Suframa nº 202, de 2006 foi expresso em **incluir nas competências da autarquia o reconhecimento do direito ao crédito de IPI** para a adquirente. O inciso V, do art. 1º, da referida Resolução, por si só, **autorizaria a Suframa a proceder a classificação do produto incentivado**, providência imprescindível para quantificação do crédito a ser tomado pelo adquirente. Apresenta ainda o art. 13 da mesma Resolução, no qual determina que as **empresas precisam indicar apenas as características técnicas dos novos produtos, cabendo à Suframa decidir se estes têm ou não a classificação fiscal dos anteriormente aprovados**. Com base nesta competência, destaca que a Suframa teria aprovado o projeto do estabelecimento local da empresa recorrente por meio da Resolução nº 298, de 2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224, que atribuiu uma classificação correspondente ao item 2106.90.10, EX 01, da TIPI. O referido conflito de interpretação deveria, portanto, ser resolvido através da regra de competência específica atribuída à Suframa, **não podendo o Fisco desconsiderar ato da Suframa, ainda que porventura venha a discordar**.

O DL nº 1.435, de 1975 (regulamentado pelo Decreto nº 7.139, de 2010, em seu art. 4º, I, c), outorgou à Suframa a **competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas** (Processo Produtivo Básico - PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no referido Decreto Lei, bem como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos projetos, de acordo com o art. 176 do CTN.

Por outro giro, se compete à Suframa administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus (ZFM) e à Amazônia Ocidental, **cade à Receita Federal do Brasil (RFB)**, órgão da

Administração Fazendária, a fiscalização do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), conforme o estabelecido no art. 94 da Lei nº 4.502, de 1964 e nos arts. 427 e 428 do RIPI/2002 (posteriormente art. 431 do RIPI/2010).

Pode ser verificado nos autos que não há, no processo sob análise, discordância entre o Fisco e a Suframa quanto à classificação fiscal do produto adquirido pela Recorrente. A Suframa não se pronunciou sobre o enquadramento na TIPI dos produtos em questão, nem teria competência legal para fazê-lo. O que se observa é que as competências estão sendo exercidas de forma concorrente, sem desrespeito às áreas de atuação de cada órgão.

No Brasil, a competência em relação aos aspectos tecnológicos da fabricação de bebidas, inclusive definições de produtos, pertence ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento MAPA, conforme previsto na Lei nº 8.918, de 1994. E o Decreto nº 6.871, de 2009, que regulamentou a Lei nº 8.918/1994, traz uma definição precisa em relação aos concentrados para bebidas, prevendo no § 4º de seu art. 13 que "(...) o produto concentrado, quando diluído, deverá apresentar as mesmas características fixadas nos padrões de identidade e qualidade para a bebida na concentração normal".

A definição acima está perfeitamente de acordo com as normas da NESH, tendo sido utilizada pela fiscalização para reforçar o entendimento de que **uma "parte de concentrado" não pode ser enquadrada no "Ex 01" do código 2106.90.10** (por exemplo, o componente que contém o extrato de cola).

A fiscalização não desconsiderou, nem questionou, a competência da Suframa para aprovar projetos de empresas que desejem usufruir dos benefícios fiscais instituídos pelo DL nº 1.435, de 1975. Também não desconsiderou os atos dela emanados, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam. Portanto, nos atos de sua competência, a Suframa pode tratar os kits como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos propostos, porém este tratamento não prevalece para fins de Classificação Fiscal da mercadoria (enquadramento na TIPI). Aliás, nem a Suframa e nem mesmo a RFB podem alterar a definição do produto para fins de enquadramento na NCM, porque as definições de mercadorias para fins de classificação obedecem a regras internacionais.

Cabe, finalmente, lembrar que a classificação fiscal de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é matéria de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do disposto nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 2011. Apesar das atribuições da Suframa em sua área de atuação, **é a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão, definir a classificação fiscal** e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando

das suas interpretações, inclusive para fins de verificação do benefício previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

A questão da competência da Receita Federal para fiscalizar as isenções no âmbito da Zona Franca de Manaus já tem jurisprudência prevalente no CARF, conforme demonstram alguns julgados neste sentido reproduzidos abaixo:

Assunto: **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/05/2017

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

Não obstante as atribuições da Suframa na sua área de competência, ela não afasta a competência da Receita Federal para fiscalização dos tributos em todo o território nacional no prazo de homologação do lançamento, inclusive no que diz respeito à verificação da correta classificação fiscal de produtos e da legitimidade dos créditos apropriados na escrita fiscal pelos contribuintes, bem como à verificação se os produtos adquiridos com isenção foram elaborados, no estabelecimento da fornecedora, com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, nos termos do art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75.

Processo nº 11070.720520/2017-07. Acórdão nº 3402- 006.589. Sessão: 21 de maio de 2019. **Redatora Designada:** Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

Assunto: **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/05/2017

ZFM. FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS. COMPETÊNCIA DA RFB.

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

Processo nº 10283.002897/2006-34. Acórdão nº 3301- 002.754. Sessão: 26 de janeiro de 2016. **Relator:** Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

Assunto: **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

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

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

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

Processo nº 15173.720004/2016-79. Acórdão nº 3402- 004.828. Sessão: 29 de janeiro de 2018. **Redatora Designada:** Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

Em assim sendo, não há como se acolher o pleito do Recurso Voluntário relativamente à defesa da competência da Suframa para definir a classificação fiscal das mercadorias.

Da Classificação Fiscal dos Concentrados para Bebidas (Kits)

Inicialmente se faz necessário analisar sobre a **composição física das mercadorias**. De forma resumida, as mercadorias adquiridas pela Recorrente são compostas de duas partes: extratos e aromatizantes da bebida e outra composta dos mais diversos produtos (Goma Xantana, Vitamina C, Ácido Aceto acético, Sucralose etc.), o que já nos traz alguma aparência de que são dois grupos de mercadorias a classificar. Cada uma das mercadorias mencionada passa (ou ao menos deveria passar nos termos do PPB definido para bebida de Cola) por um processo industrial absolutamente diferente no fornecedor da Recorrente: a parte sólida (em geral, composta de produtos diversos) passa por simples reacondicionamento, a parte líquida passa por diversos processos de mistura, transformação, decantação, filtragem e envase.

Já no estabelecimento da Recorrente (utilizando descrição para lá de sucinta do processo produtivo descrita em resposta em procedimento fiscal) as mercadorias do dito kit passam por um processo de mistura com outras mercadorias que dará sabor a esta (como constatado na fiscalização e não nega a Recorrente). Com tudo isto se quer dizer que os produtos chegam ao estabelecimento do fornecedor da Recorrente em separado, os produtos são produzidos em separado pelo fornecedor da Recorrente, os produtos são utilizados no processo produtivo da Recorrente em separado, os produtos são compostos de matérias em estados diferentes (sólidos e líquidos), em assim sendo, são produtos absolutamente distintos. Em verdade a única coisa que *une* o referido *kit* é o pallet em que são transportados do estabelecimento do fornecedor ao estabelecimento da Recorrente.

A fim de verificar a correta classificação fiscal da mercadoria em questão (kits) **necessário se faz analisar o funcionamento do instituto da classificação**.

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) toma por base a **Convenção Internacional do Sistema Harmonizado** de Designação e de Codificação de Mercadorias (Convenção do SH) administrado pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), também conhecido como Organização Mundial de Aduanas (OMA), cuja sede fica em Bruxelas. A Convenção do SH é a base dos Acordos de comércio negociados no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 182 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário desta Convenção desde 31/10/1986 (tendo ratificado sua adesão em 08/11/1988). A promulgação da Convenção do SH foi feita por meio do Decreto nº 97.409, de 1988.

No presente caso, da leitura dos autos, resta claro que o CCA, atualmente OMA, por intermédio dos países membros signatários da Convenção do SH, dentre os quais está o Brasil, **já havia se pronunciado nos anos 1985 e 1986 quanto à classificação fiscal objeto da disputa.** Diversas normas da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias) indicam que os componentes de kits para fabricação de bebidas não se caracterizam como uma mercadoria única.

De forma resumida, a Convenção do SH possui seis **Regras Gerais de Interpretação** (RGI) que servem de pilares para o sistema de codificação de mercadorias.

Neste sentido, deve se observar, em especial, o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), transcrito a seguir (Anexo Único – Parte 1 da Instrução Normativa nº 807, de 11/01/2008), que exclui os bens destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação da RGI 3 b) do Sistema Harmonizado:

“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.”
(Destacou-se)

O dispositivo mencionado no parágrafo anterior foi incluído na NESH após análise efetuada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA) nos anos de 1985 e 1986, em resposta a consultas recebidas de países membros da organização internacional sobre a **classificação de produtos com as mesmas características dos kits para fabricação de bebidas produzidos no Brasil.** O texto da análise do CCA, cuja tradução juramentada foi providenciada pela fiscalização, equivale a uma detalhada exposição de motivos para o item XI da Nota Explicativa da RGI 3 b), deixando claro que a criação dessa Nota teve por objetivo determinar que os componentes dos kits para fabricação de bebidas devem ser classificados separadamente nos códigos apropriados para cada um deles.

Conforme já mencionado, o Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinou a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa. Quando a matéria foi colocada em votação, o Comitê de Nomenclatura (por 18 votos a 1) e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino (por 15 votos a 1) concordaram que os **componentes individuais deveriam ser classificados separadamente.** A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica à do Secretariado, ou seja, **quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas.**

Em decorrência de toda a discussão no âmbito do CCA/OMA, ocorreu alteração das Notas Explicativas do SH, conforme abaixo.

NOTAS EXPLICATIVAS A SH E CCCN ALTERADA

Regra Interpretativa Geral 3 (b) Item (X)

No final, insira o novo parágrafo a seguir:

"Bases de bebidas constituídas por diferentes componentes embalados em conjunto em proporções fixas e pretendidos para a fabricação de bebidas, mas não capazes de serem usados para consumo direto sem processamento posterior não poderão ser classificados tendo como referência a Norma 3 (b), uma vez que eles não podem nem ser considerados como produtos compostos", nem como produtos colocados em sortidos para venda a varejo"

Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RGI 3(b), devendo ser classificadas de forma separada. A determinação da Convenção do SH de classificar os componentes de forma individual oficializada nos anos 80 continua válida conforme consta atualmente da Regra Interpretativa Geral 3 (b) item (XI).

"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."

NESH – Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Instrução Normativa RFB nº 1788, de 08.02.2018 (DOU de 14.02.2018).

A nota acima foi criada pela antiga CCA (atual OMA) uma e justamente na análise de *Kits* para fabricação de bebidas – um deles (Fanta) adquirido pela própria Recorrente e outros com composição química muito semelhante àquela dos outros produtos adquiridos.

Resta esclarecer que os documentos apresentados pela Recorrente, produzidos por autoridades administrativas nacionais sem competência legal para interpretar a Convenção do SH ou os laudos técnicos de renomados institutos, **em nada modificam o entendimento dos países membros da Convenção do SH**. O Brasil é signatário da Convenção do SH e tem a obrigação de harmonizar a classificação fiscal adotada em seu território aduaneiro com os demais países membros. Note-se que a harmonização dos códigos do SH é relevante para estatísticas, políticas comerciais, controles administrativos, dentre outros, ultrapassando discussões de natureza tributária.

No que diz respeito ao pleito da recorrente sobre a adequação da classificação fiscal adotada, **a lide está restrita a assunto resolvido na seara da classificação fiscal resolvida na década de 80 e mundialmente anunciada por meio das Notas Explicativas** do Sistema Harmonizado (NESH). Embora não sejam vinculantes, os trabalhos do CCA certamente auxiliam o intérprete, se necessária interpretação de Nota com conteúdo quase de cartilha.

Assim, entende-se que a decisão deste colegiado deve alinhar-se com a posição das partes signatárias da Convenção do SH expressados no âmbito do CCA/OMA, devendo, portanto,

ser segado provimento ao Recurso Voluntário em relação à classificação fiscal adotada pela recorrente.

Da Condição da Recorrente de Adquirente de Boa Fé

A Recorrente defende ser adquirente de boa-fé. Aduz que como terceiro adquirente dos concentrados para refrigerantes não poderia ser responsabilizada pelos atos da Recofarma (fornecedora), que foi quem emitiu as Notas Fiscais, descreveu os produtos e efetuou sua classificação fiscal.

Não há razão no argumento, pois o art. 62 da Lei nº 4.502, de 1964 prescreve a **obrigatoriedade de os adquirentes que receberem produtos tributados ou isentos examinarem se estes satisfazem a todas as prescrições legais e regulamentares:**

“SEÇÃO II Das Obrigações dos Adquirentes e Depositários

Art. 62. 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 legais e regulamentares.”**

(Destacou-se)

Diante disso, a empresa adquirente deveria verificar a correta classificação fiscal, que é elemento essencial da Nota Fiscal. Até porque a apuração do IPI implica em débito deste imposto nas saídas dos produtos, e de créditos decorrentes das aquisições de insumos.

Se a empresa classifica os produtos que dará saída para determinar a alíquota de IPI a ser aplicada, por conseguinte deve conhecer a classificação fiscal dos insumos que adquire para verificar a correção dos créditos que acumulará em cada período.

Ademais, segundo consta do seu site institucional, a Recorrente é uma concessionária e fabricante Coca-Cola e outras bebidas. Trata-se de uma empresa estabelecida no ramo de refrigerantes e bebidas em geral, **com obrigação de saber como outras fábricas da Coca-Cola ou de outros fabricantes de bebida no mundo classificam seus concentrados.** O Brasil é apenas um dos mercados de atuação das empresas do “Sistema Coca-Cola Brasil”, representada neste caso pela Recorrente. O posicionamento exarado pelos Comitês do CCA/OMA na década de 80 teve como exemplo um dos produtos comercializado por empresa do “Sistema Coca-Cola”. Tal bebida e todas as outras que seguem o mesmo processo produtivo baseado em concentrados estão abrangidas pelas conclusões oriundas dos Comitês do CCA/OMA.

As empresas que representam o “Sistema Coca-Cola” no mundo inteiro, tal como a Recorrente, tiveram décadas para classificar de forma correta seus produtos, inclusive quando da aquisição de terceiros. É inconcebível aceitar que uma empresa desse porte com produtos dessa natureza adote classificação fiscal internacional errônea com base em alegações de desconhecimento. Dessa forma, cabe de fato afastar a jurisprudência vinculante do STJ a respeito do comerciante adquirente de boa-fé, caso que não se aplica aos autos em razão do porte e do tipo de mercadoria.

Nega-se, portanto, provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito à responsabilidade da recorrente por erro na classificação fiscal do concentrado.

Do Direito ao Crédito nas Aquisições Isentas Oriundas da ZFM

Benefício Previsto no art. 95, inc. III, do RIPI/2010

A decisão recorrida entendeu que os **concentrados não seriam beneficiados pela isenção** prevista no art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, pois **um dos requisitos legais para concessão do benefício teria sido descumprido** pela empresa Recofarma, qual seja, **utilização direta de matérias-primas agrícolas extrativas vegetais na fabricação dos concentrados**, tendo em vista que os insumos utilizados seriam industrializados.

Por sua vez, a Recorrente argumenta que a isenção prevista no art. 6º do DL nº 1.435, de 1975 **seria autônoma e suficiente para autorizar o creditamento do imposto** em razão de o próprio dispositivo legal outorgar, expressa e especificamente, o crédito de IPI ao adquirente do produto, sendo que a decisão recorrida não poderia desconsiderar o benefício do art. 6º do DL nº 1.435, de 1975, porque concedido pela Resolução do CAS nº 298/2007, ato administrativo que permanece válido desde a época do creditamento.

A peça de defesa argumenta, ainda, que a Recorrente, **de qualquer modo, teria direito aos créditos de IPI à alíquota de 27% em função da aquisição de insumos isentos oriundos da ZFM utilizados na fabricação de bebidas**, com base no dispositivo legal do artigo 81, II do RIPI de 2010, que assim dispõe:

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

I. os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, destinados, ao seu consumo interno, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros;

II. os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados à

comercialização em qualquer outro ponto do território nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (Posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; e

(...)"

Considerando a delimitação da decisão recorrida já mencionada, bem como os argumentos apresentados pela defesa, faz-se necessário inicialmente abordar o questionamento quanto à **isenção do artigo 95, III, do RIPI/2010 conferida aos componentes dos "kits" fornecidos por Recofarma Indústria do Amazonas Ltda.**

A atuada tem por atividade a **fabricação de refrigerantes**, sendo que a fiscalização verificou que a maior parte dos créditos do IPI existentes na escrita do estabelecimento se referem a aquisições de "kits", contendo preparações dos tipos utilizados na elaboração de bebidas da posição 22.02 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), além de outros ingredientes acondicionados individualmente, todos fornecidos pelo estabelecimento da Recofarma, localizado em Manaus/AM.

Os "kits" fornecidos pela Recofarma Indústria Amazonas Ltda foram descritos nas respectivas Notas Fiscais como "concentrados" (NCM 2106.90.10 EX 01) da marca de refrigerante a que se destinam enviados sem destaque do IPI em decorrência da isenção prevista pelos artigos 81, II, e 95, III, do RIPI/2010, que tratam dos benefícios instituídos no âmbito de regimes fiscais regionais: Zona Franca de Manaus (art. 81, II) e Amazônia Ocidental (art. 95, III).

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)."

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

"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 (Decreto Lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, §1º e Decreto Lei nº 1.593, de 1977, art. 34).”

O Decreto Lei n.º 1.435, de 1975 que prevê a isenção em seu art. 6º possui a seguinte redação:

"Art 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

§1º Os produtos a que se refere o "caput" deste artigo gerarão crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, calculado como se devido fosse, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

§2º Os incentivos fiscais previstos neste artigo aplicam-se, exclusivamente, aos produtos elaborados por estabelecimentos industriais cujos projetos tenham sido aprovados pela Suframa."

(Destacou-se)

Pela análise do Parecer Técnico nº 224/2007, pode-se compreender que a Suframa entendeu ser suficiente para a aprovação do projeto para fruição do benefício acima transcrito a utilização de açúcar e/ou álcool e/ou corante caramelo e/ou extrato de guaraná na produção do concentrado, produzido a partir da cana de açúcar e de semente de guaraná, **adquiridas de produtores localizados na Amazônia Ocidental**. Entretanto, no que se refere à competência da Suframa e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ressalta-se o que já ficou antes dito a esse respeito. Ou seja, apesar das atribuições da Suframa em sua área de atuação, é **a Receita Federal do Brasil quem possui competência para fiscalização dos tributos federais em todo o território nacional bem como, no caso em questão, definir a classificação fiscal** e, por conseguinte, proceder o lançamento do crédito tributário derivado de erro na classificação adotada pelas empresas quando das suas interpretações, inclusive para fins de verificação do benefício previsto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 1975.

No que se refere aos **insumos**, cabe lembrar a impossibilidade de ser beneficiado produto que apenas contenha produto de origem regional. A norma é bastante clara no sentido de que **o produto que poderá gozar da isenção** (e, também, proporcionar o direito de crédito de IPI para o adquirente) **deve ser elaborado a partir de insumos regionais e não apenas contê-los**. Esta distinção não é inútil e acarreta, como única interpretação legítima, a impossibilidade de que se considerem etapas anteriores do processo produtivo, para efeito de concessão da isenção (e do direito ao crédito de IPI para o adquirente). De fato, **a etapa fabril em foco é aquela que ocorre na**

Amazônia Ocidental, o que obriga que a matéria-prima utilizada nesta etapa cumpra os requisitos legais, não bastando que o produto contenha insumos de caráter regional como elemento constitutivo remoto.

Não pode ser considerado suficiente que o insumo utilizado para a industrialização do “concentrado” na Amazônia ocidental contenha matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional. **É preciso que estes últimos sejam, eles mesmos, os insumos que serão utilizados no processo produtivo do “concentrado”.** As matérias-primas em discussão são produtos industrializados, que certamente não podem ser caracterizados como matéria prima agrícola e extrativa vegetal. É relevante ressaltar que em se tratando de concessão de benefício/incentivo fiscal, a **legislação tributária deverá ser interpretada literalmente** (na forma do art. 111 do CTN), não admitindo a extensão a situações não contempladas pela lei. E a lei, no caso, menciona expressamente produto elaborado com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal.

Correto, portanto, o entendimento da Fiscalização. Somente aqueles produtos de natureza específica, originados de matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais é que possuem a aptidão de gerar crédito do IPI para o adquirente. Nenhum outro. E os “concentrados”, como visto, não se trata de “produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional” como prescreve a norma instituidora do benefício fiscal.

No que se refere ao **cumprimento do Processo Produtivo Básico (PPB)**, é de se defender também o acerto do entendimento fiscal. O projeto aprovado pela Suframa trata de um determinado produto: “concentrado”. Em rigor, o que sai do estabelecimento industrial da Recofarma são vários produtos distintos que serão “misturados” já no estabelecimento da adquirente (Impugnante) e, só então, será efetivamente obtido o “concentrado”, **portanto, o concentrado é industrializado fora da Zona Franca de Manaus.**

Desta forma, verifica-se **improcedente o Recurso Voluntário no que diz respeito ao benefício fiscal** concedido a produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Dos Mandados de Segurança Impetrados

De acordo com a Recorrente, os concentrados objeto do processo são beneficiados pela isenção do art. 81, inc. II, do Decreto nº 7.212, de 2010 - Regulamento do IPI - RIPI/10 (que tem base legal no art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus, cujo crédito de IPI para a Recorrente foi assegurado, expressa e especificamente, pelo entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal, manifestado no Recurso Extraordinário nº 212.484.

Neste tópico argumenta-se que **outra fabricante de bebidas impetrou Mandado de Segurança Individual (MSI nº 91.0009552-4)** para que fosse **assegurado o direito de se creditar do**

IPI decorrente da aquisição de concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de refrigerantes cuja saída é sujeita ao IPI, considerando a alíquota aplicável aos concentrados para bebidas que à época da impetração do MSI era de 36%, conforme posição 21.06.90.01 da TIPI/88.

Informa que esta questão chegou ao STF e, em sessão plenária, no julgamento do RE nº 212.484-RS (recurso extraordinário interposto no MSI acima referido) e que o Tribunal **assegurou à outra fabricante de bebidas o direito ao crédito do IPI à alíquota de 27% decorrente da aquisição do concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus** e utilizado na fabricação de refrigerante cuja saída é sujeita ao IPI. Tal decisão teria classificado o concentrado elaborado pela Recofarma na posição 2106.90.10, Ex 01, visto que houve pedido expresso no MSI para que **fosse definida a alíquota do concentrado** e tal alíquota foi definida em 27%.

Argumenta que entendimento Plenário manifestado no RE nº 212.484 quanto ao direito ao crédito decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus foi mantido pelo STF mesmo após os julgamentos dos REs n's 353.657 e nº 370.682, em que se discutiu a questão do direito a créditos relativos à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Em seu entendimento, estaria firmada a premissa de que a classificação fiscal do produto não poderia ser questionada no presente Auto de Infração e que a recorrente teria direito ao crédito de IPI, por força do entendimento do STF manifestado no RE nº 212.484, que assegurou o crédito de IPI decorrente da aquisição de concentrados isentos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus. O entendimento Plenário manifestado no RE nº 212.484 quanto ao direito ao crédito decorrente da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus foi mantido pelo STF mesmo após os julgamentos dos REs n's 353.657 e nº 370.682, nos quais foi discutida a questão do direito a créditos relativos à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

Observa-se que no julgamento do RE nº 592.891-SP pelo STF, em 25/04/2019, sob a sistemática de repercussão geral, foi fixada 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.

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

(...)

§2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

(...)

III. isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Possibilitou-se, com o referido julgamento, o creditamento de IPI na aquisição direta de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM), por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade, por se tratar da especial posição constitucional atribuída à ZFM e da natureza de incentivo regional da desoneração.

A matéria referente ao 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 não é nova no CARF, sendo que o mérito desta questão já foi objeto de apreciação por parte do Poder Judiciário.

Do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, tem-se o seguinte precedente:

"TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - **MATÉRIA PRIMA PROCEDENTE DA ZONA FRANCA DE MANAUS - COMPENSAÇÃO DE VALOR NÃO TRIBUTADO POR ISENÇÃO - PRECEDENTES JUDICIAIS.** 1. CABENTE O CREDITAMENTO DO VALOR DO IPI QUE, EM RAZÃO DE ISENÇÃO, DEIXOU DE SER TRIBUTADO EM OPERAÇÃO ANTERIOR, PARA QUE SE DÊ PLENO ALCANCE AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DE NÃO CUMULATIVIDADE, ENUNCIADO SEM RESTRIÇÕES PARA ESSE IMPOSTO. 2. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO. (TRF-2ª Região - Apelação nº 9602060506; Relator para Acórdão Des. Ney Fonseca; julgado em 28/04/1998)

Importante, aqui se referir a julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme ementa a seguir consignada:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IPI. CONCENTRADO DE REFRIGERANTE PRODUZIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ABATIMENTO EM RAZÃO DA ISENÇÃO EM OPERAÇÕES ANTERIORES.

Não cumulatividade tributária que não está sujeita às restrições previstas para os casos de isenção ou não incidência pelas disposições constitucionais atinentes ao ICMS" (CR/88, ART-153, PAR-3, INC-1 E ART-155, PAR-2, INC-1 e INC-2)." (TRF4, AMS 95.04.37384-4, PRIMEIRA TURMA, Relator GILSON LANGARO DIPP, DJ 07/08/1996)

Tal processo foi submetido à apreciação do Supremo Tribunal Federal - STF, através do RE nº 212.484-2/RS. Tal decisão apresenta a seguinte ementa:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI se credita do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.”

(RE 212484, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 05/03/1998, DJ 27-11-1998 PP-00022 EMENT VOL-01933-04 PP-00725 RTJ VOL-00167-02 PP-00698)

Destarte, pela análise das peças processuais trazidas aos autos, constata-se que o tema do direito ao crédito de IPI decorrente de produtos com isenção saídos da Zona Franca de Manaus foi ampla e claramente tratado pelo contribuinte e apreciado pelo Poder Judiciário. É manifesto que a discussão jurídica travada no Mandado de Segurança n. 91.00095524, culminando no acórdão do RE 212.484/RS, beneficia o contribuinte, diferentemente do quanto alegado pela Autoridade Fiscal.

Por essas razões, muito embora não haja previsão legal para a tomada de crédito efetuada pelo contribuinte, há construção jurisprudencial que lhe dá esse direito, ou seja, anteriormente ao período glosado e cobrado neste auto de infração. Lembre-se que a decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão decidida (artigo 467 do Código de Processo Civil). Assim, o item II do Auto de Infração, o qual se embasa justamente no argumento de falta de previsão legal para a utilização do crédito de IPI relativo aos insumos advindos de fornecedor da Zona Franca de Manaus.

Não se pode omitir que **a questão, foi submetida perante o Supremo Tribunal Federal - STF, sob o rito da repercussão geral, objeto do RE nº 592.891**, o qual foi julgado e com decisão favorável a tese posta em discussão pela Recorrente. No julgamento firmou-se a seguinte tese:

"O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 322 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Cármen Lúcia. Em seguida, por unanimidade, fixou-se 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". Impedido o Ministro Marco Aurélio. Afirmou suspeição o Ministro Luiz Fux. Ausentes, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes e o Ministro Roberto Barroso, que já havia votado em assentada anterior. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 25.04.2019."

Importante frisar, que **este Tribunal já reconheceu pela aplicação do decidido no RE nº 592.891**, conforme decisões a seguir elencadas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de Apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

“CRÉDITOS DE IPI. DIREITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS.

O Supremo Tribunal Federal - STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 592.891, em sede de repercussão geral, decidiu que "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"

Processo nº 10580.724116/2017-64. Acórdão nº 3201-005.719. Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. **Sessão de 25/09/2019)**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CREDITAMENTO DE IPI NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS

A questão foi definida recentemente pelo Supremo Tribunal Federal, ao definir o tema nº 322, ao julgar o RE nº 592.891/SP, sob o regime de repercussão geral, fixando 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 de 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.

Os julgadores deste CARF devem adotar tal decisão, por força da determinação contida no artigo 62, II, b do seu Regimento Interno – RICARF. (...)”

Processo nº 10735.903833/2012-35. Acórdão nº 3301-009.444. Relator Conselheiro Ari Vendramini. **Sessão de 16/12/2020**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

INSUMOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITO DE IPI.

O Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 592.891, em sede de repercussão geral, fixou a tese de que "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".

Processo nº 10830.901611/2017-12. Acórdão nº 3301-012.183. Relator Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior. **Sessão de 23/11/2022)**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. POSSIBILIDADE. DECISÃO DO STF EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL.

Havendo decisão definitiva do STF (RE n. 592.891), proferida na sistemática dos recursos repetitivos, no sentido de reconhecer o creditamento de IPI na aquisição direta de insumos provenientes da ZFM, tal entendimento deve ser reproduzido

pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental (art. 62, § 2º, do RICARF).

Processo nº 10950.720489/2010-34. Acórdão nº 3401-009.107. Relatora Conselheira Fernanda Vieira Kotzias. Sessão de 26/05/2021

Neste sentido, devem ser **reconhecidos os créditos nas aquisições de insumos e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus, nos termos do RE nº 592.891.**

Da Exigência de Multa de Ofício, Juros de Mora e Correção Monetária

A Recorrente defende ser incabível a multa do presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964. Defende que não podem ser exigidos multa, os juros moratórios e a correção monetária exigidos, sob pena de ofensa ao art. 100, parágrafo único, do CTN.

O cerne da questão está na harmonização dos códigos de classificação no âmbito da Convenção do SH de itens amplamente comercializados, sem que restem dúvidas quanto a sua correta classificação fiscal, assunto decidido internacionalmente desde a década de 80. Em outras palavras, a questão não deve ser analisada sob a luz da dúvida em relação à correta classificação fiscal internacional. Afirmo que a correta classificação fiscal foi decidida desde a década de 80 por parte dos Comitês do CCA/OMA e que o Brasil, representado pela Receita Federal, participa de tais Comitês. A tentativa, por parte de quem quer que seja, em qualquer país, de classificar os itens de bebidas de forma errônea, descumprindo regra da Convenção do SH, para fins de aproveitamento de créditos em praças locais deve ser rechaçada. A finalidade de Convenção do SH de harmonização dos códigos de mercadorias abrange aspectos do direito tributário, do comércio internacional e de diversas outras áreas. O adquirente do produto é empresa do "Sistema Coca-Cola", sendo inadmissível a falta de controle quanto aos códigos de mercadorias internacionais objeto do seu negócio principal que resultaram em créditos tributários federais indevidos.

Desta forma, **verifica-se que todos os traços da multa aplicada estão previstos** no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, atendendo ao princípio da legalidade, nos termos dos art. 5º, II e 37, *caput* da Constituição e art. 97 do CTN. E, de acordo como parágrafo único do artigo 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Constatada a hipótese legal de aplicação da penalidade, ou seja, em casos de falta/insuficiência de recolhimento de IPI, a autoridade fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, **está obrigada a proceder ao lançamento de ofício da multa de ofício pertinente, acompanhada dos consectários legais de correção monetária.**

Considera-se, portanto, correta a imposição da multa de ofício e da aplicação de juros e correção monetária para o caso dos autos.

Da utilização dos créditos oriundos da aquisição de produtos de limpeza que teriam sido utilizados no processo de industrialização das bebidas

Quanto à tomada de crédito na aquisição de produtos de limpeza, utilizados para assepsia e sanitização, tal pleito deve ser afastado diante da consolidada jurisprudência do STJ, no sentido de afastar o direito ao creditamento de IPI de bens de uso e consumo que não se incorporam ao produto final e que não são consumidos de forma imediata e integral, sofrendo apenas desgaste indireto no processo de industrialização.

O art. 226, inc. I do RIPI/10, assim estabelece:

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

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

O Relatório de Fiscalização consigna que:

"a) As embalagens que foram utilizadas pela SABB (incorporada pela Leão Alimentos), são todas descartáveis, ou seja, não passa por higienização. As embalagens não são de vidro, ou seja, não são retornáveis.

b) Os produtos de limpeza utilizados pela SAAB, não foram utilizados para lavagem de vasilhames, tendo em vista, que conforme informado anteriormente, as embalagens utilizadas pela SABB, são todas descartáveis.

c) O Leão Alimentos citou o inciso I do art. 226 do RIPI/2010. Entretanto, os materiais de limpeza:

. Não são utilizados como matéria-prima;

. Não são produtos intermediários, porque não são consumidos em contato direto com as bebidas alcoólicas, que foram produzidas pela SABB. Não houve contato direto do material de limpeza com os néctares, isotônicos e outras bebidas não alcoólicas produzidas pela SABB.

. Não são materiais de embalagem."

Em sede de recurso repetitivo o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.075.508, decidiu que para haver o direito ao crédito deve o produto intermediário ser consumido no processo de industrialização. Referida decisão apresenta a seguinte ementa:

"PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

3. *In casu*, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 1075508/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 13/10/2009)

Em suma, não se trata de afastar a essencialidade ou o consumo no processo industrial, mas sim de examinar se o insumo se agrega ao produto final fabricado, se é consumido de forma imediata (direta) e integral durante o processo de industrialização e ainda, se não pertence ao ativo permanente da empresa.

Sobre este tema, o CARF tem decidido que os materiais de limpeza não geram direito ao crédito de IPI. Neste sentido há inúmeros acórdãos que assim o decidiram:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

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

“NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO FÍSICO.

A não cumulatividade do IPI fundamenta-se no crédito físico, segundo o qual apenas dão direito à escrituração de crédito as aquisições, com incidência do imposto, de matéria-prima, produtos intermediário e material de embalagem que se integram ao produto final ou se consomem em razão de uma ação direta com o produto produzido. As aquisições de produtos não considerados insumos (lubrificantes de esteira, detergente para limpeza, solvente e diluente para limpeza), por mais que essenciais à produção, não são passíveis de crédito de IPI (...)"

Processo nº 16045.720001/2016-63. Acórdão nº 3301-005.668. Relator Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior. **Sessão** de 31/01/2019

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/09/2006

“REFRIGERANTES, REFRESCOS E NÉCTARES DA POSIÇÃO 2202.10.00. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. CONDIÇÕES. ATO DECLARATÓRIO. PRODUÇÃO DE EFEITOS RETROATIVOS. IMPOSSIBILIDADE.

A redução de 50% das alíquotas do IPI prevista para os produtos da posição 2202.10.00 depende de prévia emissão de ato declaratório da Secretaria da Receita Federal.

PRODUTOS DE HIGIENIZAÇÃO. LEGISLAÇÃO DE IPI. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não são produtos intermediários, para fins de creditamento do IPI, os produtos de limpeza utilizados em máquinas, equipamentos e em vasilhames utilizados na industrialização de refrigerantes. Recurso Especial do Contribuinte negado."

Processo nº 10380.721189/2011-65. Acórdão nº 9303-005.162. Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza. **Sessão** de 17/05/2017

Da Câmara Superior, tem-se o seguinte precedente:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

“IPI. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE.

Os produtos intermediários que geram direito ao crédito básico do IPI, nos termos do REsp nº 1.075.508, julgado em sede de recurso repetitivo, são aqueles consumidos diretamente no processo de produção, ou seja, aqueles que tenham contato direto com o produto em fabricação.

Recurso Especial do Procurador Provido."

Processo nº 13502.000533/2009-29. Acórdão nº 9303-003.507. Relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, **Sessão** de 15/03/2016

Não há, portanto, amparo legal e jurisprudencial para créditos de IPI referente a aquisição de produtos que indiretamente sejam consumidos no processo industrial.

Diante do exposto, vota-se por negar provimento ao Recurso neste tópico.

Dos Juros sobre a Multa de Ofício

Com relação ao argumento de não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a questão, em sede administrativa, restou pacificada com a Súmula CARF nº 108, a qual possui a seguinte redação:

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.” (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Assim, sendo referida súmula de aplicação obrigatória por este colegiado, maiores digressões sobre a matéria são desnecessárias, razão pela qual nego provimento ao recurso neste tópico.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por **rejeitar as preliminares de nulidade** e dar **parcial provimento ao Recurso Voluntário** interposto para reconhecer os créditos nas aquisições de insumos e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus, nos termos do RE nº 592.891, **negando os demais pleitos**.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio