RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 15586.720446/2016-63

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

Processo nº	15586.720446/2016-63
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**3201-001.467 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data	27 de setembro de 2018
Assunto	DILIGÊNCIA
Recorrente	LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

- Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

> *"Trata-se de auto de infração lavrado por autoridade da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES para exigir Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI – e respectivos juros de mora e multa de ofício de 75%, no montante de R$ 29.822.331,67, à data da autuação, conforme fundamentação que consta no referido documento.*

A falta de recolhimento de imposto decorreu das seguintes infrações: aproveitamento de crédito básico indevido, aproveitamento de outros créditos indevidos e o aproveitamento de saldo credor de período anterior indevido. A reconstituição da escrita fiscal integra o auto de infração.

RELATÓRIO FISCAL 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 decorre 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 INDUSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, estabelecida na Zona Franca de Manaus, fornecedora da maior parte dos insumos utilizados em seu processo produtivo. A empresa SABB já havia sido submetida à ação fiscal anterior, que analisou apuração de créditos relativos ao 3º trimestre de 2011 e resultou em lançamento de ofício objeto do processo administrativo 15586.720290/2016-11. Assim, documentos, laudos, esclarecimentos prestados naquele processo foram também adotados no presente feito.

Nos Pedidos de Ressarcimento de Créditos relativos ao período em análise neste processo, a fiscalizada aproveitou crédito de IPI no montante de R$ 41.763.265,48, 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).

Esse procedimento não foi aceito, em primeiro lugar porque os produtos adquiridos não preenchem os requisitos previstos no art. 95, III, do Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI – RIPI/2010), especialmente no que se refere aos insumos utilizados na sua elaboração. Também não seria possível o aproveitamento de crédito com base no art. 81, II, do mesmo Regulamento, por falta de previsão legal. 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 do Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN).

IMPUGNAÇÃO Foi apresentada impugnação tempestiva, assinada por procuradores habilitados, a seguir sintetizada:

ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO Alega que teria havido mudança do critério jurídico até então adotado quanto à classificação fiscal dos assim chamados "concentrados". No seu entendimento a Fiscalização sempre teria aceito a classificação defendida pela impugnante, e a alteração desse posicionamento teria ocorrido apenas com a lavratura do auto de infração contra a fornecedora Recofarma, cuja ciência ocorreu em 22/12/2014. Esse novo critério jurídico não poderia ser adotado no presente caso, que se refere a fatos geradores entre 2011 e 2012, havendo violação ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional.

DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE CONCENTRADOS ISENTOS – Competência da Suframa De início, aponta que a que a Suframa é o órgão que detém competência exclusiva para outorga dos benefícios fiscais de que tratam o art. 9º do Decreto-Lei n° 288/1967 e o art. 6º do Decreto-Lei n° 1.435/75, bem como para determinar e administrar quaisquer questões inerentes aos referidos benefícios, autorizar o crédito do IPI, e definir a classificação fiscal dos concentrados, sendo que 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.

DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO FISCAL Sustenta que 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 afasta a classificação fiscal adotada pela empresa, e sim a ratifica. Além disso, a autoridade fiscal teria subvertido 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) traduzidos para o português e integrados em coletânea publicada no site da RFB. E mesmo que fosse aplicável, o mesmo converge 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 resultou 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 devem ser sempre classificados no Ex. 01 ou Ex. 02 da citada posição 21.06.90.10, variando apenas em razão do grau de diluição, independente 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 constitui industrialização.

Invoca os pareceres técnicos juntados pela Recofarma nos processos administrativos n°s 11080.732960/2014-10 e 11080.732817/2014-28, que anexa, e que no seu entendimento levariam à conclusão que no presente caso deve ser aplicada a RGI 1. No caso de dúvida, a autoridade deveria aplicar a interpretação mais benéfica ao acusado, conforme art. 112 do Código Tributário Nacional.

DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 95, INC. III, DO RIPI/2010 (base legal: art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975)

Diante da divergência entre a Suframa e a RFB, com relação à fruição do benefício estar condicionada à utilização direta ou indireta de matéria-prima agrícola regional na fabricação dos concentrados, deve-se considerar que o entendimento da Suframa está consubstanciado em atos administrativos que também vinculam a RFB.

Além disso, nos anos de 2011 e 2012, Recofarma teria adquirido açúcar cristal e açúcar mascavo da empresa Agropecuária Jayoro, localizada na Amazônia Ocidental, como se verifica das notas fiscais constantes de processo administrativo de outra fabricante de bebidas (PA n° 10980.720139/2016-14), em anexo (doc. 09). De acordo com o art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975, o termo matéria-prima compreende 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 n° 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 beneficio fiscal". Também resta claro que o benefício fiscal foi concedido a todos os tipos de concentrados fabricados por Recofarma, inclusive aqueles de que trata o presente processo.

DO DIREITO AO CRÉDITO COM BASE NA ISENÇÃO DO ART. 81, INC. II, DO RIPI/2010 (Base Legal: art. 9º do Decreto-Lei 288/1967)

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 n° 298/2007. Invoca o posicionamento adotado pelo STF, no julgamento do RE n° 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 n° 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 – ZFM.

DA APLICAÇÃO DO ART. 11 DA LEI N° 9.779/1999 A partir da edição do art. 11 da Lei 9.779/1999, teria passado a existir o direito ao crédito do imposto relativo à aquisição de qualquer matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização, sem estar condicionado ao pagamento do IPI na operação anterior, conforme já teria sinalizado o STF, no julgamento da proposta de Súmula Vinculante n° 26.

DA IDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR RECOFARMA E DA BOA FÉ DA IMPUGNANTE O teor das nas notas fiscais de aquisição evidenciam que a classificação fiscal adotada está correta, e que atendem o disposto nos arts. 62, 48 e 53 da Lei 4.502/1964, 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 n° 509, publicada no Diário da Justiça Eletrônico de 31/03/2014.

DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR O saldo credor de período anterior foi objeto de glosa e lançamento em outro processo. O crédito encontra-se com exigibilidade suspensa em virtude de impugnação. Em decorrência, a escrita fiscal não deve ser reconstituída, até que seja confirmada, ou não, a glosa .

DA 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 agiu de acordo com a Resolução do CAS n° 298/2007, 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 devem ser excluídos, sob pena de ofensa ao art. 100, parágrafo único, do CTN.

DA 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 foi confirmada no Acórdão n° 9303-003.517 da Câmara Superior de

Recursos Fiscais (CSRF), processo administrativo n° 15956.720043/2013-16.

DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE LIMPEZA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DAS BEBIDAS Os produtos utilizados para assepsia, sanitização e limpeza em geral integram o processo produtivo de bebidas, sendo inerentes à sua produção. Por exigências sanitárias são de utilização obrigatória e, portanto, estaria correto o aproveitamento do crédito, depreendendo-se que há amparo no art. 226, inc. I do RIPI/2010, bem como no Parecer CST 65/1979 e jurisprudência do CARF, que cita.

DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA NO AUTO Tal incidência implicaria indireta majoração da própria penalidade, não se podendo falar em mora na exigência de multa, à vista do disposto no art. 16 do Decreto-lei 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei 2.331/1987. Ademais, o artigos 59 da Lei 8.383/1991 e art. 61 da Lei 9.430/1996), também não prevêem essa cobrança. Invoca jurisprudência administrativa do CARF."

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/10/2011 a 30/09/2012 MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN quando 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.

GLOSA DE CRÉDITOS. INOBSERVÂNCIA 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.

INSUMOS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO.

A aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima aproveitamento de créditos de IPI.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE BEBIDAS.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como "kit ou concentrado para bebidas" constitui-se de um conjunto de 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 TIPI.

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

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a exigência de juros moratórios sobre a penalidade objeto do lançamento em litígio.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido" O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) os concentrados objeto do processo são beneficiados por duas isenções: (a) a do art. 81, inc. II, do Decreto nº 7.212/2010 - Regulamento do IPI (RIPI/10), que tem base legal no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, 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; (b) a do art. 95, inc. III, do RIPI/10, que tem base legal no art. 6º do DL nº 1.435, de 16.12.1975, cujo crédito de IPI para o adquirente decorre do próprio dispositivo legal (art. 6º, § 1º, do DL nº 1.435/75), que outorga crédito ao adquirente do insumo elaborado com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental;

(ii) é incontroverso que a Recorrente é terceiro, adquirente dos concentrados para bebidas, e que a Recofarma (fornecedora) foi quem emitiu as notas fiscais, descreveu os produtos e efetuou sua classificação fiscal, o que é suficiente para justificar a aplicação da alíquota utilizada;

(iii) o Relatório de Fiscalização reconhece que a classificação fiscal dos concentrados para bebidas foi efetuada pela Recofarma na posição 21.06.90.10 EX. 01;

(iv) o art. 62 da Lei nº 4.502/64 determina que o adquirente verifique se os produtos que tenham ingressado em seu estabelecimento e as notas fiscais que os acompanham atendem à prescrições legais e regulamentares;

(v) O RIPI/1998 e os RIPI's de 2002 e 2010 suprimiram o acréscimo regulamentar de que o adquirente deveria examinar a correção da classificação fiscal do produto dada pelo fornecedor;

(vi) o CARF possui precedentes no sentido da inexistência de tal obrigação e pela exclusão da multa aplicável nos casos em que envolviam fatos geradores referentes a período da vigência do art. 173 do antigo RIPI/82;

(vii) nunca existiu na lei e não existe mais sequer previsão regulamentar estabelecendo a obrigação de o adquirente verificar a correção da classificação fiscal do produto na nota fiscal;

(viii) os fator geradores objeto do Auto de Infração sob exame foram apurados sob a vigência de lei que não impõe e de RIPI (de 2010) que não mais impõe a obrigação de o adquirente examinar o acerto da classificação fiscal do produto e, como a classificação dos concentrados foi feita pela Recofarma, fornecedora do concentrado, a Recorrente agiu lícita e corretamente ao adotar tal classificação fiscal para cálculo do crédito de IPI;

(ix) 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;

(x) se não cabe ao adquirente questionar a classificação fiscal dos produtos fornecidos pela Recofarma, a Recorrente agiu lícitamente ao calcular o crédito de IPI, na alíquota correspondente a essa classificação fiscal;

(xi) no caso dos autos houve alteração de critério jurídico, pois em verificações fiscais anteriores não houve qualquer questionamento relativo à classificação fiscal adotada, com ofensa ao art. 146 do CTN;

(xii) no lançamento tributário, a atividade da autoridade administrativa é vinculada, nos termos do art. 142 do CTN;

(xiii) no Parecer da PGFN nº 405/2003, que é vinculatório para a Administração, a PGFN adotou a classificação do concentrado para bebidas na posição 21.06.90.10 EX. 01, ao reconhecer o direito ao crédito de IPI ao adquirente do concentrado, à alíquota de 27% (vigente à época), visto que, para fins de IPI, não há como estabelecer a alíquota sem definir a respectiva classificação fiscal;

(xiv) é a SUFRAMA que possui a competência para definir a classificação fiscal dos produtos fabricados em projeto industrial aprovado para a fruição dos benefícios fiscais previstos no art. 9º do DL nº 288/67 e no art. 6º do DL nº 1.435/75;

(xv) ao definir o PPB do produtos incentivado, para fisn de fruição de benefícios fiscais, é necessário que a SUFRAMA identifique qual é a classificação fiscal do produto incentivado, porque, para fins de IPI, definir o produto é efetuar sua classificação fiscal;

(xvi) é inerente à competência para aprovação do PPB a definição da classificação fiscal do produto;

(xvii) o Superior Tribunal de Justiça entende que a Receita Federal não possui competência exclusiva para proceder à classificação fiscal de produto, prevalecendo a classificação fiscal definida pelo órgão técnico;

(xviii) o CARF possui precedentes no mesmo sentido;

(xix) a SUFRAMA tem competência para definir a classificação fiscal de "concentrado para bebidas não alcoólicas" produzido pela Recofarma;

(xx) a SUFRAMA exercendo sua competência técnica, editou a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI que (a) aprovou o projeto industrial da Recofarma e (b) definiu o concentrado para bebidas fabricado pela Recofarma como preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas;

(xxi) a SUFRAMA reconhece que o concentrado, por ser "preparações químicas", pode ser entregue desmembrado em partes/kits, sem que isso desnature a sua condição de produtos único (de concentrado para bebidas), classificado na posição 21.06.90.10 EX. 01;

(xxii) a SUFRAMA confirma que a Recofarma continua cumprindo a classificação fiscal do concentrado por ela estabelecida conforme se verifica do Ofício nº 4215-COPIN/CGAPI/SPR, de 28.08.2015 e apresentado em processo de outro estabelecimento da Recorrente, e do Ofício nº 3638-SPR/CGAPI/COPIN, de 26.09.2014 e apresentado em processo similar e de interesse de outro fabricante de produtos Coca-Cola;

(xxiii) a SUFRAMA reconheceu que o concentrado para bebidas elaborado pela Recofarma e adquirido pela Recorrente é constituído por diversos componentes (partes líquidas e sólidas) e classificou o concentrado na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI/2010;

(xxiv) a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, aprovadas pelo Decreto nº 97.409/88, e das NESH, aprovadas pelo Decreto nº 435/1992 leva (a) à conclusão de que está correta a classificação fiscal do concentrado para bebidas na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI; (b) à mesma classificação dada pela SUFRAMA e (c) à mesma classificação fiscal reconhecida no Parecer da PGFN nº 405/2003;

(xxv) pelo histírico das TIPIs, desde 1988, constata-se que o concentrado para bebidas sempre foi classificado como uma mercadoria única (descrita como preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebidas);

(xxvi) os EX. 01 e EX. 02 da posição 21.06.90.10 consolidaram todas as subposições da TIPI anterior e enfatizaram a sua destinação, condicionando à utilização dessas preparações compostas na fabicação das bebidas do Capítulo 22;

(xxvii) o item XI da Nota Explicativa referente à Regra Geral de Interpretação 3 b) reforça o fato de que os concentrados para bebidas, entregues em forma de "kits", são tratados como produtos únicos;

(xxviii) o fato de os concentrados para bebidas adquiridos da Recofarma não terem sido previamente misturados não significa que eles não estejam prontos para uso pelo fabricante das bebidas, porque, após o ingresso dos concentrados no estabelecimento da Recorrente, todo processo produtivo feito por ela é relativo à elaboração de bebidas e, por conseguinte, os referidos concentrados estão prontos para uso pelo seu destinatário, no caso a Recorrente;

(xxix) a NESH prevê que o concentrado pode ser entregue de forma desmembrada para facilitar o seu transporte e que, no processo produtivo de fabricação das bebidas, podem ser acrescidos outros insumos;

(xxx) não tem relevância para fins de definição de classificação fiscal do concentrado, o fato de a Recorrente ter adquirido a polpa de outra empresa e não da Recofarma, porque tais insumos são utilizados pela Recorrente já no processo produtivo da bebida final e, pois não são componentes do concentrado fabricado pela Recofarma;

(xxxi) a utilização da polpa no processo produtivo da bebida final não tem o condão de descaracterizar o insumo adquirido da Recofarma como concentrado para bebidas;

(xxxii) se houvesse dúvida quanto à aplicação da posição 2106.90.10 EX. 01 aos concentrados para bebidas, constante das notas fiscais emitidas pela Recofarma, essa deveria prevalecer por ser a classificação dada pela SUFRAMA, em ato administrativo, devendo ao caso ser aplicado o disposto no art. 112 do CTN;

(xxxiii) possui direito ao crédito relativo à aquisição dos concentrados isentos para elaboração de bebidas;

(xxxiv) o 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, que tem base legal no art. 6º do DL nº 1.435;75, 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;

(xxxv) a isenção prevista no art. 6º do DL nº 1.435/75 é 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;

(xxxvi) a decisão que reconheceu que está em vigor a Resolução do CAS nº 298/2007), qua habilitou a Recofarma a se instalar na região para produzir concentrados base para bebidas não alcoólicas e usufruir da isenção prevista no art. 6º do DL nº 1.435/75;

(xxxvii) ao 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 1.435/75 a utilização de açucar 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;

(xxxviii) fundada no Parecer Técnico nº 224/2007, a Resolução do CAS nº 298/2007 concedeu expressamente o benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75 para os concentrados fabricados pela Recofarma;

(xxxix) o despacho da autoridade administrativa (SUFRAMA), suficiente a comprovar a isenção da Recofarma, consoante o art 179 do CTN, é a Resolução do CAS nº 298/2007, fundada no Parecer Técnico nº 224/2007;

(xl) se o benefício foi concedido pela SUFRAMA, somente ela poderá cancelá-lo;

(xli) a SUFRAMA atestou, em diversas ocasiões, que a Recofarma cumpre todos os requisitos necessários para fruição do benefício previsto no art. 6º do DL nº 1.435/75;

(xlii) não há dúvida que o benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75 foi concedido aos concentrados isentos para bebidas e não há qualquer descumprimento do PPB por parte da Recofarma, visto que a SUFRAMA fiscaliza o processo produtivo básico da Recofarma e atestou que se encontra regular no seu cumprimento;

(xliii) as Resoluções do CAS não são aprovadas exclusivamente por representantes da SUFRAMA, o próprio Ministério da Fazenda também aprovou a Resolução do CAS nº 298/2007, visto que o Ministério de Estado da Fazenda integra o CAS, conforme previsto expressamente no art. 2º, I, da Lei Complementar nº 134, de 14.01.2010, regulamentada pelo Decreto nº 7.138/2010;

(xliv) se o Fisco pretende questionar o benefício concedido à Recofarma deve fazê-lo perante a própria SUFRAMA, para que esta, na forma do art, 57 da Resolução do CAS nº 202/06 (com redação idêntica a do art. 54 da Resolução do CAS nº 203/2012, atualmente vigente), cancele o incentivo fiscal concedido;

(xlv) na elaboração de todos os concentrados adquiridos pela Recorrente foi utilizado pelo menos um insumo de origem regional, o que é suficiente para fins de fruição do benefício fiscal do art. 6º do DL nº 1.435/75;

(xlvi) a utilização do álcool na elaboração dos concentrados é suficiente para a aplicação do benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75, visto que consta expressamente no Parecer Técnico nº 224/2007 que a SUFRAMA o definiu como matéria-prima para fins de aprovação do PPB e não como mero aditivo como consta na decisão recorrida;

(xlvii) a SUFRAMA determinou que, para fins do PPB de elaboração de concentrados para bebidas não alcoólicas, álcool de origem regional (oriundo de cana-de-açúcar plantada na Amazônia Ocidental) utilizado na fabricação de tais concentrados é considerado matéria-prima e, suficiente para ensejar a fruição do benefício fiscal previsto no art. 6º do DL nº 1.435/75;

(xlviii) a decisão recorrida incorre em erro quando afirma, ainda, que, mesmo que se aceitasse que o benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75 fosse validamente concedido pela SUFRAMA, por intermédio da Resolução do CAS nº 298/2007, tal benefício somente seria aplicável aos concentrados do tipo "cola", pois a decisão desconsiderou que o art. 13 da Resolução do CAS nº 2020/2006 determina que os empreendimentos regularmente implantados na Zona Franca de Manaus ficam dispensados de apresentação de projetos para produtos similares aqueles que já tenham sido aprovados pelo CAS;

(xlix) a SUFRAMA, por intermédio da Resolução do CAS nº 298/2007, analisou especificamente o processo produtivo da Recofarma e reconheceu e concedeu o benefício fiscal do art. 6º do DL nº 1.435/75 a todos os tipos de concentrados fabricados pela Recofarma;

(l) a legislação da SUFRAMA confirma que não há necessidade de aprovação de projeto para cada tipo de concentrado, portanto, é inconteste que o benefício fiscal do art. 6º do DL nº 1.435/75 foi concedido pela Resolução da CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, a todos os tipos de concentrados;

(li) o não reconhecimento dos efeitos dos atos da SUFRAMA acima referidos, sem que tenha havido qualquer processo administrativo de cassação do benefício, no qual teria que haver necessária participação de todas as partes interessadas (a SUFRAMA, que concedeu o beneficio tal qual é cumprido pela beneficiada, a Recofarma que é a beneficiada e a Recorrente que é terceiro de boa-fé), caracteriza ofensa ao devido processo legal, nos termos dos arts. 2º, X; 3º, II, III; 38 e 44, todos da Lei nº 9.784/99;

(lii) a CSRF já decidiu que o Fisco não tem competência para desconsiderar o ato da SUFRAMA que concede o benefício e, se constatado que esse ato eventualmente descumpre a lei, deve questioná-lo perante a própria SUFRAMA;

(liii) a interpretação da SUFRAMA quanto ao alcance do art. 6º do DL nº 1.435/75 é lógica e coaduna-se com o próprio significado do termo "matéria-prima" constante do § 1º do art. 6º do DL nº 1.435/75, que compreende no seu conceito "produto industrializado com matéria-prima agrícola regional";

(liv) é ilegal e antijurídico que, após tantos anos de vigência do benefício da Recofarma concedido pela SUFRAMA a autoridade, unilateralmente, possa discordar e deixar de reconhecer os efeitos de seus atos, sem que a autoridade competente, qual seja, a SUFRAMA, o tenha cancelado, e desconsiderar o crédito do adquirente, terceiro de boa-fé, contrariando frontal e literalmente o ato da SUFRAMA e o respectivo processo legal;

(lv) ainda que e decisão discordasse da concessão da isenção prevista no art. 6º do DL nº 1.435/75, não poderia desconsiderar o crédito do imposto do adquirente (no caso a Recorrente), conforme já decidido pelo Plenário do STF, no julgamento das ADIs nº's 2.663 e 3.796, em relação à guerra fiscal - ou seja, não se pode desconsiderar o crédito dos adquirentes sem antes cancelar o benefício do fornecedor;

(lvi) é inquestionável que todos os concentrados produzidos pela Recofarma e adquiridos pela Recorrente foram expressamente e especificamente contemplados com o benefício do art. 6º do DL nº 1.435/75 e geram direito ao crédito de IPI;

(lvii) o concentrado adquirido pela Recorrente da Recofarma também é isento, com fulcro no art. 81, II, di RIPI/10, que tem base legal no art. 9º do DL nº 288/67, porque oriundo da Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de bebidas sujeitas ao IPI; isenção também concedida pela Resolução do CAS nº 298/2007;

(lviii) no julgamento do RE nº 212.484-RS, o Plenário do STF assegurou à outra fabricante de bebidas o direito ao crédito do IPI decorrente da aquisição do concentrado isento oriundo de fornecedor situado na ZOna Franca de Manaus e utilizado na fabricação de bebidas cuja saída é sujeita ao IPI;

(lix) no referido precedente, o STF julgou questão idêntica à discutida nos presentes autos, qual seja,: direito ao crédito de IPI na aquisição de concentrado isento oriundo de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na industrialização de bebidas;

(lx) que tal entendimento foi mantido pelo STF mesmo após os julgamentos dos RE's nº's 353.657 e 370.682, em que se discutiu a questão do direito a créditos relativos à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou não-tributados;

(lxi) no RE nº 592.891-SP, o STF reconhecera a existência de repercussão geral da questão concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus;

(lxii) a decisão recorrida concluiu que a Recorrente teria utilizado indevidamente saldo credor apurado no período anterior à época dos fatos geradores do presente Auto de Infração, visto que tal crédito teria sido glosado em outro auto de infração, objeto do processo administrativo nº 15586.720290/2016-11, desconsiderando que a recorrente apresentou Impugnação e posterior Recurso, está suspensa a exigibilidade do crédito tributário a teor do que preconiza o art. 151, inc. III do CTN;

(lxiii) tendo em vista que a discussão administrativa referente ao processo administrativo nº 15586.720290/2016-11 não está encerrada, a escrita fiscal da Recorrente não deve ser reconstituída até que seja confirmada, ou não, a glosa do crédito;

(lxiv) a multa, os juros de mota e a correção monetária não são devidos, em razão do contido no art. 100, parágrafo único do CTN, que estabelece que a observância de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tem o condão de excluir a cobrança de multa, juros de mora e correção monetária;

(lxv) no caso, a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007, é ato administrativo que tem efeito normativo em relação aos adquirentes do concentrado, porque esses adquirentes não foram nem são partes no processo que ensejou a referida resolução, mas estão obrigados a observá-la, como ato administrativo que é;

(lxvi) ao utilizar o crédito de IPI à alíquota de 27% decorrente da aquisição de concentrados isentos para bebidas oriundos da Zona Franca de Manaus e elaborados com matéria-prima adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental, a Recorrente agiu de acordo com a Resolução do CAS nº 298/2007, integrada pelo Parecer Técnico nº 224/2007;

(lxvii) incabível a multa do presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64;

(lxviii) a CSRF tem aplicado referido dispositivo para determinar a exclusão de multa quando há decisão de última instância administrativa favorável ao contribuinte sobre a matéria em discussão, conforme Acórdão nº 9303-003.517, que concluiu pela exclusão da multa de ofício imposta por auto de infração lavrado para exigir débitos de IPI decorrentes da glosa de créditos desse imposto, em razão da aquisição de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 486, II, "a", do RIPI/02 e no art. 567, II, "a", do RIPI/10 (lxix) O Parecer Normativo nº 23/2013 foi aprovado pelo próprio Presidente do CARF, Dr. Carlos Alberto Freitas Barreto, e neste restou esclarecido que ele não afasta a aplicação do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, visto que esse Parecer Normativo expressamente ressalva a existência do art. 76, II, "a", da Lei 4.502/64;

(lxx) o Parecer Normativo nº 23/2013 expressamente determina que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 permanece em vigor e que ele apenas não prevaleceria quando fosse editado ato normativo posterior que versasse de forma distinta a mesma matéria tratada em processo de consulta;

(lxxi) existem decisões irrecorríveis de última instância administrativa proferidas em processos fiscais no sentido de que não cabe ao adquirente do produto verificar a

sua correta classificação fiscal e o adquirente de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus tem direito ao crédito de IPI, o que atrai os arts. 486, II, "a" do RIPI/02 e art. 567, II, "a", do RIPI/10, para fins de exclusão da multa exigida;

(lxxii) que possui direito aos créditos oriundos da aquisição de produtos de limpeza no processo de industrialização das bebidas, pois os produtos são utilizados para assepsia, sanitização e limpeza em geral integram o processo produtivo de bebidas, eis que inerentes à sua produção, inclusive por exigências sanitárias;

(lxxiii) o art. 226, I, do RIPI/10 dispõe sobre o direito sobre o direito ao crédito relativo à aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem;

(lxxiv) o Parecer Normativo CST nº 65/79, citado pela decisão, concluiu que o conceito de produto intermediário é amplo, alcançando também os bens que, embora não sejam "consumidos" no processo de fabricação, exercem uma função direta sobre o produto fabricado;

(lxxv) o CARF concluiu que os produtos empregados no processo de fabricação de bebidas para higienização da produção qualificam-se como produtos intermediários, nos termos do Parecer Normativo CST nº 65/79, conforme Acórdão nº 3402-00.517; e (lxxvi) é indevida e exigência de juros sobre a multa de ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário em que contesta todas as alegações da Recorrente.

É o relatório.

- Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator

A Recorrente em 20/09/2018, através de regular petição anexa aos autos laudo técnico emitido pelo Instituto Nacional de Tecnologia - INT (fls. 1659/1698).

Segundo a Recorrente aludido laudo consiste em fato novo, pois há o reconhecimento que o produto fabricado pela empresa Recofarma é o concentrado para bebidas não alcoólicas, e que este concentrado, oriundo do PPB da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98,tem a natureza de uma única mercadoria.

Postula a Recorrente a adoção do art. 30, *caput,* do Decreto nº 70.235/72, observado o seu art. 26-A e o art. 62 do Regimento Interno do CARF.

Tece, ainda, alegações de mérito e, ao final, pugna pela intimação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN para manifestação e o provimento do Recurso Voluntário.

Como visto, a questão trazida aos autos pela Recorrente tem influência direta no resultado do litígio, merecendo as razões contidas na petição e laudos referidos serem apreciados.

Assim, observados os princípios do devido processo legal; busca da verdade material; ampla defesa e exercício do contraditório, para melhor análise do feito, bem como,

para se evitar futura alegação de cerceamento do direito de defesa e até mesmo nulidade processual, proponho a conversão do presente feito em diligência, nos seguintes termos:

(i) conceda vista à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN pelo prazo de 30 (trinta) dias para que possa se manifestar quanto ao conteúdo da petição e laudo apresentados pela Recorrente;

(ii) na sequência, retornem os autos a este Colegiado para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator