



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720446/2016-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-005.477 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2019
Recorrente LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/10/2011 a 30/09/2012

BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES. COMPONENTES DEVEM SER CLASSIFICADOS SEPARADAMENTE.

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. Os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente. NESH - Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, Regra Interpretativa Geral 3 (b).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2011 a 30/09/2012

GLOSA DE CRÉDITOS DO ADQUIRENTE PROVENIENTES DE DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR POR PARTE DO FORNECEDOR. EXCLUSÃO DE TERCEIRO DE BOA-FÉ.

É cabida a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte, tendo em vista que tais produtos estavam erroneamente classificados para a geração de créditos. O tipo de mercadoria e o porte do adquirente são fatores que obrigam a empresa a análise dos documentos fiscais objeto do seu negócio.

CRÉDITOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

Comprovado que o fornecedor dos insumos cumpriu o Processo Produtivo Básico - PPB e que aplicou matérias-primas regionais de origem vegetal na produção dos concentrados, é legítimo o crédito tomado com amparo no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

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

É devido 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, elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, de produção regional.

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".

IPI. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. GLOSA DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE INDIRETO

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2011 a 30/09/2012

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.

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

Não se aplica o art 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 para exclusão das multas quando ficar claro que não havia dúvidas quanto a 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.

Em conformidade com a 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos seguintes: I - Por maioria de votos, a) reconhecer o direito ao creditamento do IPI nas aquisições de insumos provenientes da ZFM, vencidos os conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira e Larissa Nunes Girard que lhe negou provimento; b) manter a classificação fiscal adotada pelo Fisco, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, relator, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Laércio Cruz Uliana Junior, que deram provimento ao Recurso Voluntário; e c) negar provimento ao argumento da impossibilidade de exigência de multa, juros de mora e correção monetária com base no art. 100 do CTN, vencidos, no ponto, os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira, Tatiana Josefovicz Belisário e Laércio Cruz Uliana Junior, que a reconheceram; II - Por voto de qualidade, a) afastar a condição de adquirente de boa-fé da Recorrente, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, relator, Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Laércio Cruz Uliana Junior, que a reconheceram; b) negar provimento quanto à impossibilidade de exigência de multa em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, relator, Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Laércio Cruz Uliana Junior, que, no ponto, lhe deram provimento; III - Por unanimidade de votos, afastar a alegação de a) nulidade por alteração de critério jurídico; b) negar provimento quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício; c) determinar a aplicação do que for decidido, definitivamente, no processo administrativo nº 15586.720290/2016-11, quanto ao saldo credor do período anterior; d) negar provimento ao recurso quanto ao creditamento sobre os gastos com produtos de limpeza no processo de industrialização de bebidas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo.

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Tatiana Josefovicz Belisário, Laércio Cruz Uliana Junior, Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

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 Suframa é o órgão que detém competência exclusiva para outorga dos benefícios fiscais de que tratam o art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 e o art. 6º do Decreto-Lei nº 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 nºs 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 nº 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 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 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 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 – ZFM.

DA APLICAÇÃO DO ART. 11 DA LEI Nº 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 nº 26.

DA IDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR RECOFARMA E DA BOA FÉ DA IMPUGNANTE

O teor das 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 nº 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.º 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.º 9303-003.517 da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), processo administrativo n.º 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 prevêm 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 fatos 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 o 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 fins 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 histórico 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 fabricação 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;

(xxxix) 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;

(xl) 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;

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

(xlii) 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;

(xliii) 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;

(xliv) 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;

(xlv) 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 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;

(xlvi) 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;

(xlvii) 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;

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

(xlix) 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;

(l) 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;

(li) 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 202/2006 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 benefício 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 descumpra 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 a 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 nºs 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, do RPI/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 nºs 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 reconheceu 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 mora 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.

O processo foi convertido em diligência, através da Resolução nº 3201-001.467 para que a Procuradoria da Fazenda Nacional manifestasse quanto ao conteúdo da petição e laudo apresentados pela Recorrente.

Em resposta, a Procuradoria da Fazenda Nacional, em breve síntese, diz que a *"utilidade do relatório técnico apresentado para o processo administrativo-fiscal encontra-se restrita à descrição dos aspectos técnicos nele abordados – os quais, a rigor, confirmam a classificação adotada na autuação –, de modo que não merece acolhida a conclusão em sentido afirmativo de que as partes dos “kits” seriam “preparações compostas”, nos termos do Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI."*

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

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

- DA NÃO RESPONSABILIDADE DA RECORRENTE (TERCEIRO ADQUIRENTE DO CONCENTRADO) POR SUPOSTO ERRO NA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO

Estamos diante de situação em que a adquirente (Recorrente) agiu de boa-fé por ocasião da aquisição dos produtos necessários e indispensáveis à consecução de suas atividades, tendo se creditado do pertinente imposto, conforme faculdade constitucional (princípio da não cumulatividade).

No caso vertente, indispensável aludir a princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito: a proteção da confiança ou da boa-fé e a segurança jurídica, sempre e incisivamente referidos nas obras do inigualável José Joaquim Gomes Canotilho.¹

Juarez Freitas anota que:

“o princípio da proteção da confiança ou da boa-fé merece o acatamento digno de um dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito e, por conseguinte, do Direito Administrativo, cumprindo, porém, manejá-lo com moderação, prudência e seriedade para não desarmonizar o todo orgânico dos princípios regentes das relações publicistas.” (FREITAS, Juarez. A anulação dos atos administrativos em face do princípio da boa-fé. Boletim de Direito Administrativo, fevereiro de 1995, pp. 95 e seguintes.)

E a boa-fé foi alçada como princípio da atividade administrativa, revelando-se meio na solução de conflitos entre a Administração e o administrado, como mecanismo das relações jurídicas no atendimento ao interesse coletivo. A propósito, o Superior Tribunal de Justiça se pronunciou:

¹ GOMES CANOTILHO, José Joaquim. Direito Constitucional. 6ª ed., Coimbra, Almedina, 1996, p. 380.

“O direito da legalidade da administração constitui apenas um dos elementos do postulado do Estado de Direito. Tal postulado contém igualmente os princípios da segurança jurídica e da paz jurídica, dos quais decorre o respeito ao princípio da boa-fé do favorecido, legalidade e segurança jurídica constituem dupla manifestação do Estado de Direito, tendo por isto, o mesmo valor e a mesma hierarquia. Daí resulta que a solução para um conflito concreto entre a matéria jurídica e interesses há de levar em todas as circunstâncias que o caso possa eventualmente ter.” (*STJ. RESP 63.451. Voto do Min. Humberto Gomes de Barros, unânime, 1ª Turma.*)

Assim, tem-se que o Direito não se constitui da soma de regras jurídicas, mas de uma unidade de sentido, com valores incorporados a regras, e tais valores e regras traduzidos em princípios.

Os princípios gozam de supremacia, tanto do ponto de vista material como do formal, quando em confronto com os demais integrantes da pirâmide normativa. De acordo com a doutrina, os princípios devem ser considerados como a fonte básica e primária do ordenamento jurídico, implicando que a sua invocação deve prevalecer sobre as demais normas da estrutura jurídica.

A nota fiscal regularmente emitida pela vendedora, com o imposto devidamente destacado comprova a efetividade das operações.

Em sede de recurso repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que é legítimo o crédito de ICMS, escriturado pelo contribuinte adquirente de mercadoria, por força da sistemática da não-cumulatividade desse imposto, na exata medida em que corresponder, efetivamente, a operações de entrada de mercadorias no estabelecimento.

A decisão paradigma está ementada nos seguintes moldes:

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

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (...)

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.” (*REsp 1148444/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010*)

A Recorrente é terceiro adquirente dos concentrados para bebidas não alcoólicas e que foi a empresa Recofarma (vendedora) quem emitiu as notas fiscais, com a descrição dos produtos e procedeu a classificação fiscal, de modo que a Recorrente não pode ser punida com a negativa de utilização da respectiva alíquota para cálculo do crédito de IPI.

O relatório da Fiscalização reconhece que a classificação fiscal dos concentrados para bebidas foi efetuada pela Recofarma na posição 21.06.90.10 EX. 01:

“3. Nas notas fiscais de saída, emitidas sem destaque de IPI, Recofarma identificou tais produtos como se fossem uma mercadoria única, denominada de “concentrado”, classificada no Ex 01 do código 2106.90.10.”

Prescreve o art. 62 da Lei 4.502/1964:

"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.

§ 1º Verificada qualquer falta, os interessados, a fim de se eximirem de responsabilidade, darão conhecimento à repartição competente, dentro de oito dias do recebimento do produto, ou antes do início do consumo ou da venda, se este se der em prazo menor, avisando, ainda, na mesma ocasião o fato ao remetente da mercadoria.

§ 2º No caso de falta do documento fiscal que comprove a procedência do produto e identifique o remetente pelo nome e endereço, ou de produto que não se encontre selado, rotulado ou marcado quando exigido o selo de controle, a rotulagem ou a marcação, não poderá o destinatário recebê-lo, sob pena de ficar responsável pelo pagamento do imposto, se exigível, e sujeito às sanções cabíveis."

Por sua vez, o *caput* do art. 327 do Decreto 7.212/2010 assim preceitua:

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

Nesta toada, está claro que a Recorrente agiu de boa-fé na conduta de seus negócios mercantis, tendo efetivamente praticado as operações de acordo com a classificação fiscal adotada pelo seu fornecedor.

Importante frisar que em nenhum momento a Fiscalização alega que as notas fiscais emitidas pela empresa Recofarma são inidôneas.

Assim, entendo correta a argumentação da Recorrente no sentido de que não tem obrigação de conferir a correção da alíquota aplicada pelo fornecedor.

Neste sentido, o CARF assim decidiu:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2009

(...)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2009

IMPOSSIBILIDADE DE SE PROCEDER À GLOSA DE CRÉDITOS DO ADQUIRENTE PROVENIENTES DE DESTAQUE DE VALOR DE IPI A MAIOR POR PARTE DO FORNECEDOR.

É descabida a glosa de créditos apropriados pelo adquirente relativos a produtos entrados no estabelecimento da contribuinte. Inteligência do art. 225 RIPI e do art. 49 CTN, sob pena de duplo enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional, sendo cabível ao fornecedor requerer a restituição do valor pago a maior nos termos do art. 166 CTN. Os deveres dirigidos à contribuinte-adquirente inerentes ao art. 266 do RIPI se referem, salvo exigências específicas que defluem da própria norma, são aqueles evidentes, decorrentes da simples análise da mercadoria e dos documentos fiscais, não sendo cabível se exigir que o adquirente verifique a correção da alíquota aplicada pelo fornecedor. (Processo nº 18088.720048/2014-94; Acórdão nº 3401-003.751; Relator Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; sessão de 26/04/2017)

Do voto destaque:

"70. Há de se considerar, por outro lado, a obrigação insculpada no RIPI e dirigida ao adquirente da mercadoria:

RIPI Art. 266. 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 assim se estão acompanhados dos documentos exigidos e se estes satisfazem a todas as prescrições deste Regulamento** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62).

§ 1º Verificada qualquer irregularidade, os interessados comunicarão por escrito o fato ao remetente da mercadoria, dentro de oito dias, contados do seu recebimento, ou antes do início do seu consumo, ou venda, se o início se verificar em prazo menor, conservando em seu arquivo, cópia do documento com prova de seu recebimento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, § 1º).

71. A decisão recorrida admite, corretamente, que tal dispositivo não obriga a adquirente a "(...) verificar a classificação fiscal da mercadoria e a alíquota consignadas nas notas fiscais", mas considera que o efeito de tal constatação é unicamente afastar a aplicação da pena do art. 492 do RIPI. Assim não nos parece: ao se concluir que a dicção do art. 266 do RIPI não obriga o adquirente a verificar classificação fiscal e alíquotas das notas fiscais emitidas por seus fornecedores, inviabiliza-se a própria glosa dos créditos correspondentes. Observe-se, neste sentido, a completa impraticabilidade da norma caso a leitura fosse diversa: estar-se-ia a exigir de uma contribuinte como a recorrente, que adquira possivelmente milhares de peças e insumos, a análise fundamentada de cada item adquirido. Conjetura-se que não haveria suficientes tributaristas no mercado fosse esta a interpretação.

72. Desnecessário dizer que o desígnio da norma evidentemente não é este. O objetivo do dispositivo é alcançar apenas aquilo que o adquirente "sabe ou deveria saber", sobre erros formais ou de identificação imediata ou evidente. Em outras palavras: cabe à adquirente examinar se os produtos estão rotulados, marcados, selados (caso estiverem sujeitos ao selo de controle) e se estão acompanhados dos documentos exigidos, e se tais documentos satisfazem às prescrições (formais) do Regulamento. Quando a exigência de verificação é específica, exigindo-se um verdadeiro dever de fiscalização ou de colaboração do adquirente, a norma é expressa, *e.g.* ao exigir que verifique se a mercadoria está selada, estando a fornecedora sujeita ao selo de controle, o que obriga a empresa a saber se há ou não a sujeição de seu fornecedor à norma em apreço.

73. No **Acórdão CARF nº 3402-00.719**, proferido em 27/07/2010, de relatoria do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, pondera-se justamente sobre os limites do art. 266 do RIPI e da própria responsabilidade que o dispositivo atribui ao adquirente. O caso concreto tratado pelo voto é justamente aquele do exemplo dado, em que a norma exige, de maneira expressa e cogente, um conhecimento específico da adquirente sobre seus fornecedores:

"Não há dúvida de que o adquirente de produtos pode ser responsabilizado por infrações relativas às mercadorias compradas sempre que a lei assim o dispuser. E assim é o caso quando tais mercadorias estejam submetidas à exigência de selagem. Em tais circunstâncias deve o adquirente recusar o recebimento daquelas que, a ele sujeitas, não o portem. Essa obrigação está expressamente prevista nos artigos legais citados no auto de infração: 253 e 266 do RIPI/98.

Ocorre que, a meu sentir, não é disso que se cuida.

É que, a meu ver, a norma apenas alcança as situações em que o adquirente sabe, ou deveria saber à vista dos atos legais e normativos que regem a espécie, que o produto recebido está sujeito à exigência de selagem.

(...) Quanto aos cigarros e aos relógios de pulso ou de bolso isso não apresenta qualquer dificuldade visto que a regra é a exigência, cabendo poucas exceções para sua dispensa" (seleção e grifos nossos).

74. Assim, em alguns casos muito específicos é possível se responder à seguinte indagação realizada pelo relator: "(...) deveras, como se pode exigir do adquirente que questione o seu fornecedor acerca da classificação por ele adotada?", sendo o caso do selo bastante emblemático. Em outros casos, como no presente, em que nem a lei nem as disposições infra-legais exigem o conhecimento da alíquota correta aplicável (repita-se: não havendo indícios ou acusação de simulação ou fraude), não pode o aplicador realizar, por vontade própria, tal exigência, claramente excessiva. Para além das exigências específicas, portanto, a obrigação dos adquirentes é aquela decorrente da cognição perfunctória, aferível mediante simples conferência dos documentos e da mercadoria, conforme transparece da ementa do acórdão em referência:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Data do fato gerador: 12/09/2003

OBRIGAÇÕES DOS ADQUIRENTES, RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A responsabilização do adquirente de produtos sujeitos ao selo de controle, que os receba sem tal condição, só se aplica quando a exigência seja identificável pela classificação fiscal aposta nos documentos de aquisição ou **pela simples identificação da mercadoria**. Se, entretanto, a classificação fiscal, reconhecida em ato da própria SRF, indica tratar-se de produto não sujeito ao selo, eventual reclassificação fiscal, baseada em laudo técnico elaborado, apenas pode afetar o fabricante.

Recurso provido

75. Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário apresentado neste particular."

No mesmo sentido foi o Acórdão de nº 3401-003.838 também de relatoria do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Embora tratando do PIS/PASEP e da COFINS, o Parecer PGFN 1425/2014, ao comparar a diferença de creditamento das citadas contribuições com o ICMS e o IPI consigna:

"34. Assim, diferentemente do que ocorre no IPI e no ICMS, no caso da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não há creditamento de valores destacados nas operações anteriores, mas apuração de créditos calculados em relação a receitas de compras de bens e serviços utilizados como insumos."

Pelo comparativo realizado pela Douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pode-se compreender que o direito ao crédito pela adquirente corresponde ao valor destacado nas notas fiscais que lastreiam a operação mercantil. A Recorrente agiu deste modo.

Ainda, vejamos o teor da Súmula nº 509 do Superior Tribunal de Justiça - STJ:

"Súmula 509 - É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda."

Por analogia, pode-se interpretar que o raciocínio posto pelo Superior Tribunal de Justiça na Súmula 509, tem aplicação ao caso, na medida em que o adquirente não pode ser penalizado, nem prejudicado por eventual erro cometido por terceiro, eis que está na condição de adquirente de boa-fé.

Do plano material das coisas, ponderação há de ser feita e decorre da dificuldade e imponderabilidade em se obter prova na direção de se obstar a glosa de crédito, porquanto o contribuinte destinatário, em relação eminentemente comercial, não possui poder de polícia para

investigar e exigir informações de seus fornecedores, em especial, no que tange a correta classificação fiscal.

Embora apreciando questão que trata de benefício fiscal concedido de ICMS sem autorização do CONFAZ, a Ministra Ellen Gracie, em Ação Cautelar nº 2611, assim se manifestou:

"3. Revendo os autos à luz do agravo regimental interposto pela empresa Requerente, verifico que, embora a questão pudesse desafiar solução infraconstitucional, também apresenta consistente fundamentação constitucional, amparada em precedentes desta Corte.

É que o Estado de Minas Gerais, inconformado com a inconstitucionalidade de crédito de ICMS concedido pelo Estado de Goiás, teria glosado parcialmente a apropriação de créditos nas operações interestaduais, com isso ofendendo a sistemática da não-cumulatividade desse imposto e a alíquota interestadual fixada pelo Senado, ambas com assento constitucional.

Entendo, pois, que há relevante discussão de índole constitucional, de modo que é caso de reconsiderar a decisão recorrida e de conhecer do pedido de liminar.

4. A pretensão de suspensão da exigibilidade do crédito, com a conseqüente suspensão da execução fiscal, merece acolhida.

Há forte fundamento de direito na alegação de que o Estado de destino da mercadoria não pode restringir ou glosar a apropriação de créditos de ICMS quando destacados os 12% na operação interestadual, ainda que o Estado de origem tenha concedido crédito presumido ao estabelecimento lá situado, reduzindo, assim, na prática, o impacto da tributação.

Note-se que o crédito outorgado pelo Estado de Goiás reduziu o montante que a empresa teria a pagar, mas não implicou o afastamento da incidência do tributo, tampouco o destaque, na nota, da alíquota própria das operações interestaduais.

Ainda que o benefício tenha sido concedido pelo Estado de Goiás sem autorização suficiente em Convênio, mostra-se bem fundada a alegação de que a glosa realizada pelo Estado de Minas Gerais não se sustenta. Isso porque a incidência da alíquota interestadual faz surgir o direito à apropriação do ICMS destacado na nota, forte na sistemática de não-cumulatividade constitucionalmente assegurada pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição e na alíquota estabelecida em Resolução do Senado, cuja atribuição decorre do art. 155, § 2º, IV.

Não é dado ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes.

Conforme já destacado na decisão recorrida, o Estado de Minas Gerais pode argüir a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo certo que este Supremo Tribunal tem conhecido e julgado diversas ações envolvendo tais conflitos entre Estados, do que é exemplo a ADI 2.548, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 15.6.2007.

Mas a pura e simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades, nos termos do que decidiu este tribunal quando apreciou a ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence:

"2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.

3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam."

O risco de dano está presente no fato de que a sede administrativa da Requerente está na iminência de ser leiloada.

5. A pretensão manifestada pela Requerente não equivale, propriamente, à simples atribuição de efeito suspensivo ao recurso extraordinário. Para que seja obstado o curso da Execução Fiscal, faz-se necessária a concessão de tutela com tal efeito, conforme já destacado por este Tribunal por ocasião do julgamento da AC 2.051 MC-QO, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe 9.10.2008. A pretensão, pois, em verdade, exige a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

6. Ante o exposto, **reconsidero a decisão anterior, conheço da ação cautelar e concedo medida liminar** para suspender a exigibilidade do crédito tributário em cobrança, nos termos do art. 151, V, do CTN, sustentando, com isso, a execução e os respectivos atos expropriatórios."

Trata-se de contundente manifestação da Suprema Corte sobre as iniciativas dos Estados de destino pretender promover a glosa fiscal dos créditos dados como fictícios, na exata medida em que a "simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades".

Ora, ousar dizer que se inconstitucionalidades não se compensam, eventuais ilegalidades também não, em especial, quando afetam terceiros.

O Fisco não pode afetar terceiro de boa-fé (adquirente) por entender que no caso a classificação fiscal adotada pelo fornecedor está equivocada.

Como visto há o aspecto objetivo de a Recorrente ser terceira de boa-fé; caso o Fisco entenda que foi prejudicado no caso em tela, deve buscar a reparação mediante a adoção das medidas devidas contra a empresa fornecedora e não como fez no caso, através de reparatório transversal, glosar o crédito tributário de terceiro.

Se não é atribuição da Recorrente, na qualidade de adquirente questionar a classificação fiscal adotada para os produtos fornecidos pela empresa Recofarma, seu modo de agir não pode ser considerado ilícito, pois calculou o crédito de IPI, na alíquota correspondente a classificação fiscal adotada.

Assim, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente, para afastar a sua responsabilidade por eventual equívoco cometido na classificação fiscal realizada por seu fornecedor.

- DA ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

A Recorrente aduz em sua peça recursal a alteração de critério jurídico no presente caso. Para tanto, cita que o novo critério jurídico adotado pela Autoridade não poderia alcançar fatos geradores anteriores a 10/06/2016, data em que a Recorrente foi cientificada do auto de infração nº 15586.720290/2016-11, no qual, pela primeira vez, foi questionada a alíquota utilizada para cálculo do crédito de IPI em relação à Recorrente.

Que anteriormente não houve qualquer tipo de discordância quanto ao enquadramento da classificação adotada para os concentrados no código NCM 2106.90.10, "EX. 01".

É sabido que 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”.

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.

De forma diversa ao pretendido pela Recorrente, entendo que, 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 na decisão vergastada a 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; 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

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos casos em que há pagamento, ainda que parcial, o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário relativo ao IPI extingue-se em cinco anos a contar do fato gerador. Fundamento na aplicação conjunta do Art. 62 do Ricarfi, do entendimento firmado no REsp 973.733/SC e Art. 150, §4.º do Código Tributário Nacional.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove atuação 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

IPI. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO.

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento.

Sendo ilegítimos os créditos glosados e tendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173, I, do CTN.

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, voto por negar provimento ao Recurso em tal matéria.

- DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS CONCENTRADOS PARA BEBIDAS

(A) DA COMPETÊNCIA DA SUFRAMA PARA DEFINIR A CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS PRODUTOS FABRICADOS EM PROJETO INDUSTRIAL APROVADO PARA FRUIÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E DO ATO ADMINISTRATIVO

Inicialmente, deve ser consignado os principais excertos do laborioso voto proferido pela Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, nos autos nº 15956.720178/2015-43, sobre a competência da Receita Federal na fiscalização dos incentivos fiscais disciplinados pela SUFRAMA:

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

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

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

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

§ 1º Os projetos para a produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias que pretendam gozar dos benefícios do Decreto-lei nº 28867 serão submetidos à aprovação da SUFRAMA, ouvido o Ministério da Fazenda, quanto aos aspectos fiscais, implicando em aprovação tácita a falta de manifestação desse Ministério no prazo de 30 (trinta) dias contados do pedido de audiência.

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

§ 3º O Superintendente da SUFRAMA poderá rejeitar, de plano, ouvido o Conselho Técnico, os projetos que, visando a obtenção dos incentivos fiscais previstos no Decreto-lei nº 288/67, tenham por fim a produção, industrialização ou beneficiamento das mercadorias capituladas no parágrafo 1º do artigo 3º do referido Decreto-lei, inclusive as alterações supervenientes por Decreto (Decreto-lei nº 28867 artigo 3º, parágrafo 2º).

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Vejamos pelo teor da Resolução CAS n.º 202/2006, vigente à época da análise do projeto da RECOFARMA objeto deste processo (cujas disciplinas, nos pontos sob enfoque neste voto, não foram substancialmente alteradas pela Resolução CAS n.º 203/2012):

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

I - isenção do Imposto de Importação (II), relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de

origem estrangeira utilizados na industrialização de produtos destinados a consumo interno na ZFM;

II - redução do II, relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira utilizados na industrialização de produtos destinados a consumo em outros pontos do território nacional;

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

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

V - crédito do IPI, calculado como se devido fosse, para o adquirente de produtos de que trata o inciso anterior, sempre que empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto; e

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

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

(...)

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

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

II - incremento da oferta de emprego na região;

III - concessão de benefícios sociais aos trabalhadores;

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

V - níveis crescentes de produtividade e competitividade;

VI - reinvestimento de lucros na região;

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

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

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

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

(...)

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

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

II - programa de exportação;

III - aplicação em programas de Pesquisa e Desenvolvimento;

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Portanto, observa-se que a autoridade competente para identificar as condições para o gozo das isenções deferidas no âmbito da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental, na forma do caput do art. 179, do CTN, é a SUFRAMA, autoridade

administrativa com personalidade jurídica própria, e não a Secretaria da Receita Federal do Brasil:

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

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

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

No presente caso, à luz da Resolução CAS n.º 202/2006, após solicitação da empresa fornecedora da Recorrente (RECOFARMA) da renovação de seu projeto para o gozo dos incentivos fiscais, foi proferido Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007 pela Superintendência Adjunta de Projetos da SUFRAMA (efls. 1.400/1.411), devidamente aprovado pelo CAS por meio da Resolução n.º 298/2007, com validade até 05/10/2023.

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

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

E aqui essencial enfatizar que para que seja atestado o descumprimento das condições, a SUFRAMA traz procedimentos administrativos específicos, com a emissão em uma periodicidade de 3 (três) anos dos Relatórios de Acompanhamento de Projetos (RAP) e com a possibilidade de vistorias técnicas a qualquer tempo. É o que se extrai da Resolução CAS n.º 203/2012 atualmente vigente:

"CAPÍTULO V DA AVALIAÇÃO DOS PROJETOS

Art. 42. **A SUFRAMA emitirá a cada três anos, ou sempre que necessário, por amostragem, Relatório de Acompanhamento de Projetos (RAP), relativo aos produtos ativos (não cancelados) com projetos aprovados por suas respectivas empresas junto ao Conselho de Administração da SUFRAMA.**

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

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

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

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

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

CAPÍTULO VI DA VISTORIA TÉCNICA

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

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

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

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

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

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

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

IPI. PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS.

ISENÇÃO. REQUISITOS. COMPETÊNCIA PARA APURAÇÃO

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

Recurso Especial do Procurador Negado." (Número do Processo 10283.009636/200131
Data da Sessão 14/11/2013 Relator RODRIGO CARDOZO MIRANDA Nº Acórdão
9303002.664 Unânime grifei)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados IPI

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

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

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

Recurso Especial do Procurador Negado" (Número do Processo 10283.007961/200754
Data da Sessão 27/04/2016 Relator(a) VANESSA MARINI CECCONELLO Nº
Acórdão 9303003.825 grifei)

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

(B) DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO CONCENTRADO DEFINIDA PELA SUFRAMA

A decisão recorrida, no tópico em apreço, assim consignou:

"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 a que se destinam, porém este tratamento não prevalece para fins de classificação fiscal."

Do Recurso Voluntário apresentado transcrevo:

(...)
Produto: CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS,
tomando-se como base a industrialização do tipo:
Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola."

O Instituto Nacional de Tecnologia (INT) também reconheceu que o produto fabricado pela empresa Recofarma é o concentrado para bebidas não alcoólicas, tal como consta do código 0653, e que este concentrado, oriundo do PPB da referida Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 08/98, tem a natureza de uma mercadoria única.

Do laudo produzido pelo INT transcreve-se:

"12. É correto afirmar que, não obstante as partes da preparação que compõem a base para a bebida Coca-Cola estarem dispostas separadamente, o conjunto compõe uma mercadoria - preparação composta para elaboração de bebidas da classe das águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas, e com capacidade de diluição superior a 10 partes - acabada e pronta para utilização industrial pelo adquirente fabricante da bebida final, refrigerantes?"

Resposta: Sim. Conforme descrito nos quesitos anteriores, a mercadoria vendida pela Recofarma é uma única mercadoria formada por duas partes, com capacidade de diluição muito superior a 10 partes da bebida fina Coca-Cola. A capacidade de diluição total do concentrado para a bebida final é superior a 350 vezes.

Quimicamente, tanto a parte A como a parte B, assim como o Kit, são preparações compostas, ou seja, preparações formadas por mais de um componente, para serem utilizadas, em conjunto, nos fabricantes da Coca-Cola para produção do refrigerante."

A Suframa reconhece que o concentrado para bebidas elaborado pela Recofarma e adquirido pela recorrente é constituído por diversos componentes (partes líquidas e sólidas) e classificou o aludido concentrado na posição 21.06.90.10 EX. 01 da TIPI.

Assim, se está diante de um produto único, qual seja, o concentrado para bebidas não alcoólicas, entregue pelo fornecedor de maneira desmembrada ("kits").

Tal conclusão está em sintonia com a Resolução CAS 298/2007 e pelo Parecer Técnico nº 224/2007, além de estar de acordo com as informações constantes do laudo do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), que concluiu que as preparações oriundas do PPB constituem um "produto único".

- DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DOS CONCENTRADOS ISENTOS PARA ELABORAÇÃO DE BEBIDAS

(A) DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 95, III, DO RIPI/10 (BASE LEGAL NO ART. 6º DO DL Nº 1.435/75)

A decisão recorrida entendeu que os concentrados não seriam beneficiados pela isenção do art. 6º do DL nº 1.435/1975, 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 1.435/75 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, sendo que a decisão recorrida não poderia desconsiderar o benefício do art. 6º do DL nº 1.435/1975, porque concedido pela Resolução do CAS nº 298/2007, ato administrativo que permanece válido desde à época do creditamento.

O Decreto-lei n.º 1.435/75 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."

No caso em apreço, deve ser considerado que 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 aprovou o projeto industrial da Recofarma e definiu o concentrado para bebidas fabricado pela Recofarma como preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas.

Dispõe o art. 1º da Resolução do CAS nº 298/2007:

"Art. 1º APROVAR o projeto industrial de ATUALIZAÇÃO da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, na Zona Franca de Manaus na forma do Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007 - SPR/CGPRI/COAPI para produção de CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS, para gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, no Art. 6º do Decreto-Lei nº 1435, de 16 de dezembro de 1975, e legislação posterior"

Do Parecer Técnico nº 224/2007, extrai-se:

"2. ANTECEDENTES E CAPACIDADE FINANCEIRA

(...)

Em 1996, a regionalização dos insumos foi crescente, são adquiridos na região açúcar cristal, açúcar mascavo (produzido por pequenos agricultores), extrato de guaraná, aromas, corante caramelo, embalagens etc.

(...)

Na Agropecuária Jayoro Ltda., situada no município de Presidente Figueiredo (120 km de Manaus), a Recofarma realizou investimentos no montante de R\$ 51,78 milhões na ampliação da área plantada e modernização da usina de produção de álcool e açúcar. A área cultivada aumentou para 4.000 hectares. Além disso, foram plantados 420 hectares de guaraná e instalada unidade industrial para produção de extratos vegetais.

(...)

A Recofarma do Amazonas foi pioneira na produção de concentrados para bebidas não-alcoólicas no Pólo Industrial de Manaus, em 1989, e de certa forma, evidenciou as vantagens estratégicas da região para outras empresas do segmento. Tanto que atualmente o Pólo de Concentrados contribui com 6,5% do faturamento industrial de Manaus.

(...)

3. INFORMAÇÕES GERAIS DO PROJETO

- a) Tipo do Projeto: Atualização
b) Subsetor Industrial: Produtos Alimentícios
c) Produto:

DESCRIÇÃO	COD.SUFRAMA
CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS	0653

d) Características técnicas do produto:

Definição:

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

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

Tipo/Modelo de referência: Concentrado para

refrigerante de sabor "de cola".

Especificações Técnicas:

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

- Origem das matérias-primas regionais:

(1) matéria-prima regional: açúcar cristal e mascavo (utilizado no tipo/modelo de referência) e extrato de guaraná (utilizado em outros tipos de concentrado).

(2) a matéria-prima açúcar cristal é produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueiredo (AM), que também produz álcool.

(3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais no interior do Amazonas.

(4) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa.

(...)

4. INCENTIVOS PLEITEADOS

(...)

▪ Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 9º do Decreto-lei nº 288/67 com redação dada pela Lei nº 8.387/91 e Lei nº 10.176/01, para o produto em pauta, que se destine ao consumo na ZFM ou à comercialização em qualquer ponto do País.

▪ Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para os produtos fabricados na Amazônia Ocidental que utilizem em sua elaboração matérias-primas regionais, segundo o Art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75.

(...)

7. COMPROMISSOS ASSUMIDOS PELA EMPRESA

(...)

A empresa, em conformidade com o projeto, realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril para industrialização do produto, exceto a fabricação da matéria-prima corante caramelo, terceirizada na ZFM.

A seguir passamos a descrever o processo produtivo praticado pela empresa, consoante projeto, o qual está condizente com a legislação do PPB, segundo as etapas abaixo descritas.

Produto: CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, tomando-se como base a industrialização do tipo: Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola.

(...)

Etapa	Descrição da Etapa
4	PRODUÇÃO DO CORANTE CAMELO (Terceirizada na ZFM) - A Recofarma do Amazonas adquire da Agropecuária Jayoro a totalidade do açúcar cristal que necessita para atender à produção de corante caramelo que utiliza na fabricação de seus concentrados. O açúcar (cristal e mascavo) é enviado pela Recofarma do Amazonas à empresa DD Williamson, e representa em torno de 70% da quantidade total de matérias-primas (açúcar + água + catalizadores) necessárias a fabricação corante caramelo.

(...)

f) Origem dos Insumos em valor (%):

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

Notas:

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

(...)"

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 do art. 6º do DL nº 1.435/75 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.

A Recorrente colacionou em sua peça recursal planilha com o resumo de quais insumos de origem regional são utilizados em cada tipo de concentrado fabricado pela Recofarma e adquirida pela Recorrente, conforme a seguir:

CONCENTRADO	DCR-E	COMPONENTES	FORNECEDORA
KAPO LARANJA	2006/06538	ÁLCOOL IN NATURA	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
MM MAIS LARANJA CASEIRA	2008/13491	ÁLCOOL IN NATURA	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
KAPO ABACAXI	2008/13516	ÁLCOOL IN NATURA	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
KAPO UVA	2008/13517	ÁLCOOL IN NATURA	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
BURN	2008/14442	CARAMELO	D.D. WILLIAMSON DO BRASIL LTDA (AM)
		ÁLCOOL IN NATURA	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
		SEMENTE DE GUARANÁ	A.A. BARBOSA - COMERCIO - ME (AM)
KAPO MORANGO	2008/14445	ÁLCOOL IN NATURA	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
KAPO MARACUJÁ	2008/14448	ÁLCOOL IN NATURA	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
		AÇÚCAR REGIONAL	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
DEL VALLE LARANJA	2009/02167	ÁLCOOL NEUTRO	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
DEL VALLE MARACUJÁ	2009/03235	ÁLCOOL NEUTRO	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
DEL VALLE MAIS LARANJA	2009/05954	ALCOHOL RAW	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
DEL VALLE MAIS CAJÚ	2009/05955	ALCOHOL	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
DEL VALLE MAIS GOIABA	2009/06045	ÁLCOOL NEUTRO	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
GLADIATOR FRUTAS SELVAGENS	2009/08908	EXTRATO DE GUARANÁ	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
DEL VALLE MAIS PÊSSEGO	2009/09942	ÁLCOOL NEUTRO	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
DEL VALLE MAIS UVA	2009/09943	ÁLCOOL NEUTRO	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
DEL VALLE MAIS MARACUJÁ	2009/12342	ÁLCOOL NEUTRO	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
DEL VALLE PÊSSEGO	2009/14818	ÁLCOOL NEUTRO	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
DEL VALLE MAIS NÉCTAR UVA	2010/02993-8	ÁLCOOL NEUTRO	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
POWERADE LIMÃO	2010/13264-0	ÁLCOOL NEUTRO	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
POWERADE TANGERINA	2010/13304-2	ÁLCOOL NEUTRO	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
DEL VALLE MAIS MANGA INTEGR.	2010/14295-5	ÁLCOOL NEUTRO	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)
LARANJA CASEIRA GREEN	2011/23167-6	ÁLCOOL IN NATURA	AGROPECUARIA JAYORO LTDA (AM)

Entendo como procedente a linha de defesa da Recorrente quando pontua que na elaboração dos concentrados adquiridos 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 1.435/1975, pois não consta no referido dispositivo nenhum elemento que determine a utilização exclusiva ou quantidade mínima de insumo regional a ser empregado na elaboração do produto beneficiado pela isenção.

No que se refere ao álcool utilizado na elaboração dos concentrados, como consta expressamente no Parecer Técnico nº 224/2007, a SUFRAMA o definiu como matéria-prima para fins de aprovação do PPB e não como aditivo, conforme consignado na decisão recorrida.

Transcreve-se o excerto pertinente do Parecer:

“(....)

Na Agropecuária Jayoro Ltda. situada no município de Presidente Figueiredo (120km de Manaus), a Recofarma realizou investimentos no montante de R\$ 51.78 milhões na ampliação da área plantada e modernização da usina de produção de álcool e açúcar. (....)

(....)

- Origem das matérias-primas regionais:

(1) matéria-prima regional: açúcar cristal e mascavo (utilizado no tipo/modelo de referência) e extrato de guaraná (utilizado em outros tipos de concentrado).

(2) a matéria-prima açúcar cristal é produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueiredo (AM), que também produz álcool.

(3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais no interior do Amazonas.

(4) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa.

(....)”

Novamente, é importante consignar que 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.

O CARF sobre o tema, já se pronunciou no seguinte sentido:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/06/2012

IPI. ISENÇÃO. PRODUTOS EXTRATIVOS E AGRÍCOLAS DE PRODUÇÃO REGIONAL. AMAZÔNIA OCIDENTAL. MATÉRIA-PRIMA E MATERIAL INTERMEDIÁRIO. EMPREGO. INDUSTRIALIZAÇÃO. CRÉDITO FICTO. DIREITO.

Nos termos do art. 6º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.435/75, são isentos de IPI 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 291/67 (Amazônia Ocidental), garantindo-se o direito ao crédito do imposto, como se devido fosse, aos estabelecimentos que os empregarem 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." (Processo nº 10950.722481/2014-36; Acórdão nº 3401-003.750; Relator Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; Redator designado Conselheiro Robson José Bayerl; sessão de 26/04/2017)

Do voto do Conselheiro Robson José Bayerl destaco:

As razões do lançamento consistem, basicamente, na impossibilidade de aproveitamento dos efeitos do Mandado de Segurança Coletivo nº 91.00477834, em função do disposto no art. 2ºA da Lei nº 9.494/97, e também na ausência de previsão legal, ante o princípio da não cumulatividade (art. 153 da CF/88), de aproveitamento de créditos de IPI pela aquisição de produtos isentos.

A impugnação referenciou o direito de crédito no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 (arts 82, III e 175 do RIPI/02), destacado expressamente nos documentos fiscais de aquisição de concentrado, além de contestar a impossibilidade de usufruir dos efeitos do MSC 91.00477834.

Dentre as provas colacionadas a justificar o direito ao crédito a que alude o art. 6º do DL 1.435/75 (art. 82, III do RIPI/02), trouxe o recorrente a Resolução SUFRAMA nº 298/2007 (fl. 533), que aprovou o projeto de atualização do empreendimento titularizado por Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. (RECOFARMA), fornecedora da matéria-prima isenta, e o Parecer Técnico nº 224/2007 (fl. 535), que relatou as verificações da atualização do empreendimento e relacionou as matérias-primas regionais utilizadas na industrialização do produto "concentrado para bebidas não alcoólicas", posteriormente vendidos aos fabricantes de bebidas, que o utilizarão como insumo na produção de refrigerantes.

A Resolução SUFRAMA 298/2007, teve como fundamento técnico para sua expedição, o Parecer Técnico nº 224/2007.

Por ser oportuno ao deslinde da questão, vale o recorte de trecho do referido parecer técnico que lista os insumos regionais utilizados pela RECOFARMA:

d) Características técnicas do produto:

Definição:

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

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

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

Especificações Técnicas:

- Aparência: líquido de cor caramelo escuro

- Odor: característico

- Densidade a 20°C: 136g/cm³

- Origem das matérias-primas regionais:

(1) matéria-prima regional: açúcar cristal e mascavo (utilizado no tipo/modelo de referência) e extrato de guaraná (utilizado em outros tipos de concentrado).

(2) a matéria-prima açúcar cristal é produzida pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueredo (AM), que também produz álcool.

(3) a matéria-prima açúcar mascavo é produzida por produtores rurais do Interior do Amazonas.

(4) o açúcar cristal fabricado na Agropecuária Jayoro, é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD, Williamson do Brasil, localizada no PIM, ao lado de sua unidade fabril, para a produção do corante caramelo matéria-prima dos concentrados da empresa.

4. INCENTIVOS PLEITEADOS

- Isenção do Imposto de Importação (II) e sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 3º do Decreto-Lei n.º 288/67, quando da entrada de mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos dentro dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Redução do Imposto de Importação (II) nos termos do parágrafo 4.º do Art. 7.º do Decreto n.º 288/67, com redação dada pela Lei n.º 8.387/91 e Lei n.º 10.176/01, para mercadorias estrangeiras destinadas à industrialização do produto em pauta, consumidos fora dos limites da Zona Franca de Manaus.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 4º do Decreto-Lei n.º 288/67, para mercadorias nacionais quando destinadas à industrialização do produto em pauta.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do Art. 9.º do Decreto-Lei n.º 288/67 com redação dada pela Lei n.º 8.387/91 e Lei n.º 10.176/01, para o produto em pauta, que se destine ao consumo na ZFM ou à comercialização em qualquer ponto do País.
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), para os produtos fabricados na Amazônia Ocidental que utilizem em sua elaboração matérias-primas regionais, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75.

7. COMPROMISSOS ASSUMIDOS PELA EMPRESA**a) Processo Produtivo Básico:**

A empresa, quando da industrialização no Pólo Industrial de Manaus – PIM do produto **CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS**, deverá atender ao Processo Produtivo Básico - PPB definidos na Portaria Interministerial nº 08 - MPO/MCT/MCT, de 25 de fevereiro de 2008.

A empresa, em conformidade com o projeto, realiza todas as etapas de industrialização do produto em seu próprio estabelecimento fabril para industrialização do produto, exceto a fabricação da matéria-prima corante caramelo, terceirizada na ZFM.

A seguir passamos a descrever o processo produtivo praticado pela empresa, consoante projeto, o qual está condizente com a legislação do PPB, segundo as etapas abaixo descritas.

Produto: **CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS**, tomando-se como base a industrialização do tipo: Concentrado para bebidas refrigerantes, sabor de cola.

Etapa	Descrição da Etapa
1	RECEBIMENTO DAS MATÉRIAS-PRIMAS E MATERIAIS DE EMBALAGEM, conforme a seguir: a) DE MATÉRIAS-PRIMAS LÍQUIDAS E A GRANEL 1 - PESAGEM: As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Estão instaladas balanças eletrônicas de alta precisão, que permitem velocidade do processo e precisão da pesagem. b) DE MATÉRIAS-PRIMAS DIVERSAS 1 - PESAGEM: As carretas são recebidas e pesadas na entrada e, após a descarga, é aferido o peso do insumo recebido - em balanças eletrônicas com registro remoto do peso. Os insumos sólidos são recebidos em sacos de 600, 1.000 e 1.200 quilogramas. Obs: no caso do corante caramelo, produzido pela DD. Williamson do Brasil Ltda. em sua unidade industrial localizada ao lado da Recofarma do Amazonas, esse insumo é transportado através do sistema "pipe line" que integra as duas fábricas - permitindo o abastecimento em tempo real. c) DESCARGA DAS MATÉRIAS-PRIMAS EM GERAL As carretas são descarregadas em docas, com empilhadeiras elétricas, em uma área

4	PRODUÇÃO DO CORANTE CARAMELO (Terceirizada na ZFM) - A Recofarma do Amazonas adquire da Agropecuária Jayoro a totalidade do açúcar cristal que necessita para atender à produção de corante caramelo que utiliza na fabricação de seus concentrados. O açúcar (cristal e mascavo) é enviado pela Recofarma do Amazonas à empresa DD. Williamson, e representa em torno de 70 % da quantidade total de matérias-primas (açúcar + água + catalizadores) necessárias à fabricação corante caramelo.
---	--

f) Origem dos Insumos em valor (%):

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

Notas:

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

CONCLUSÃO:

Somos favoráveis à aprovação do projeto objeto deste Parecer, por estar em conformidade com as normas da SUFRAMA e demais legislações do Governo Federal pertinente à matéria, e por apresentar viabilidade técnico-econômica, constituindo-se um empreendimento importante para a Região, haja vista sua contribuição para o fortalecimento do Parque Industrial da ZFM e seu potencial de geração de emprego e renda.

Manaus, 01 de novembro de 2007.

Note-se que o açúcar cristal e mascavo, de produção regional, é adquirido pela RECOFARMA e enviado à DD. WILLIAMSON DO BRASIL, também localizada no

Nesse sentido, a Suframa (documento 3 juntado pela contribuinte junto com a impugnação) informa que o concentrado para fabricação de refrigerante sabor cola é

feito com açúcar e álcool e, ainda, que o açúcar cristal é adquirido pela Recofarma e enviado para a DD. Williamson do Brasil, que produz o corante caramelo, matéria-prima dos concentrados da empresa.

(...)

Levando-se em conta que a Lei determina, para o gozo da isenção (art. 6º, caput, do DL 1435/75), que os produtos sejam produzidos com MATERIA PRIMA agrícola ou extrativa, e não com PRODUTO INTERMEDIÁRIO, correta a glosa dos créditos, ainda mais considerando-se que quando o legislador pretendeu tratar de insumos de forma genérica, o fez referindo-se não apenas à matéria-prima, mas também a produtos intermediários e materiais de embalagem, a exemplo do que se vê, inclusive, no dispositivo que permite o crédito na aquisição de produto isento (art. 6º, § 1º do DL 1435/72).

Apoiando sua tese, cita os Acórdãos nºs 3302002.673, 3302001.790 e 3403003.491, que chegaram às mesmas conclusões.

Esse o quadro factual.

Preambularmente, para melhor apreciar as questões postas, transcrevo o referido art. 6º do DL 1.435/75:

(...)

No caso vertente, a matéria-prima regional utilizada na produção do concentrado, segundo o Parecer Técnico nº 224/2007, é o açúcar cristal e o açúcar mascavo.

Nos termos do caput do dispositivo, são isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Os açúcares cristal e mascavo são elaborados a partir da cana-de-açúcar produzida no interior do Estado do Amazonas, por pequenas propriedades rurais e pela Agropecuária Jayoro, esta localizada no Município de Presidente Figueiredo/AM, de maneira que resta atendido o primeiro requisito (produção na área da Amazônia Ocidental, conforme art. 1º, § 14º do DL 291/67).

Na sequência, consoante o parágrafo primeiro, os produtos referidos no caput, isto é, aqueles produzidos com matéria-prima agrícola e extrativa no caso dos autos, os açúcares cristal e mascavo gerarão créditos do IPI, como se devido fosse, sempre que empregado como matéria-prima ou produto intermediário, na industrialização, em qualquer parte do território nacional, de produto sujeito ao pagamento do imposto.

O açúcar cristal produzido pela Agropecuária Jayoro, segundo o parecer técnico da SUFRAMA, é adquirido pela RECOFARMA e enviado, para industrialização do corante caramelo, pela DD. WILLIANSON DO BRASIL.

A PFN sustentou que o corante caramelo não seria matéria-prima de origem agrícola ou extrativa; entretanto, não há como negar que é componente seu o açúcar cristal (produto agrícola) de produção regional produzido pela Agropecuária Jayoro, revelando que o açúcar cristal seria, por assim dizer, a "matéria-prima da matéria-prima" na produção do concentrado, o que acarretaria a admissibilidade do creditamento sub examine.

Demais disso, o mesmo parecer técnico destacou, na letra "f", do item "7" (Compromissos assumidos pela empresa), fl. 544, que a RECOFARMA utilizaria, na produção do concentrado, 21,27% de insumos locais/regionais, sendo que, nos concentrados à base de cola, seria utilizada a matéria-prima regional açúcar (cristal e mascavo).

A meu ver, o fato do açúcar ser utilizado como matéria-prima do corante caramelo e este como matéria-prima do concentrado, como antecipado, não retira o direito ao crédito do art. 6º do DL 1.435/75, até porque não é possível extrair do parecer técnico que todo o açúcar utilizado, no processo produtivo da RECOFARMA, seja destinado exclusivamente à produção do corante caramelo.

Como não bastasse, ainda segundo o mencionado parecer técnico, o açúcar cristal empregado na produção do corante caramelo é adquirido pela RECOFARMA e remetido, para industrialização desta matéria-prima, a empresa localizada na própria área do Pólo Industrial de Manaus.

Em minha visão, o açúcar cristal utilizado, ainda que indiretamente, na produção do concentrado de bebidas não alcoólicas produzido pela RECOFARMA, emprega cana-de-açúcar, produto agrícola, plantada em áreas do interior do Amazonas, de modo que atende ao segundo requisito.

Por fim, a RECOFARMA possui projeto aprovado pela SUFRAMA, atendendo assim à terceira exigência.

Concernente ao argumento deduzido pela PFN, ao questionar a referência a duas bases legais para respaldo da isenção, art. 6º do DL 1.435/75 (que garante o crédito pretendido) e o art. 9º do DL 288/67 (que não garante o direito de crédito), quando deveria ser indicada o dispositivo específico, entendo que tal situação, no caso vertente, pelas especificidades do processo, não prejudica a fruição do benefício fiscal, haja vista que ambas as isenções foram pleiteadas pela RECOFARMA no projeto de atualização aprovado pela Resolução nº 298/2007, consoante item "4" (Incentivos pleiteados), do parecer técnico, de maneira que a SUFRAMA, no uso de suas atribuições, reconhece que a peticionante atende aos requisitos para ambas as isenções.

Acentue-se que não se está, nesse ínterim, a afirmar que a competência para o reconhecimento das isenções invocadas pertenceria à SUFRAMA, como pode parecer à primeira vista, mas tão-somente que, cuidando-se de isenções condicionadas à observância de certas exigências, caberia à SUFRAMA, no limite de suas atribuições, reconhecer que o peticionante, no caso a RECOFARMA, preencheria os requisitos previstos na legislação e estaria apta a usufruir dessa vantagem fiscal, cumprindo à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a fiscalização da correta apuração do tributo, aí incluído o aproveitamento de créditos do imposto (IPI).

Por outro lado, se porventura a empresa RECOFARMA não vem obedecendo ao projeto aprovado pela SUFRAMA, com o emprego compromissado das matérias-primas agrícolas de origem de produção regional, cabe à fiscalização da RFB, também na medida de suas atribuições, investigar a situação com profundidade e apurar as respectivas infrações e responsabilidades, não, porém, imputar esse ônus probatório ao beneficiário da vantagem fiscal, como ocorrido.

Mesmo porque, o lançamento não desce a essa minúcia – ausência de preenchimento dos requisitos para fruição do benefício do art. 6º do DL 1.435/75 –, limitando-se a denegar o direito ao crédito pela aquisição de produtos isentos com fulcro no princípio da não cumulatividade insculpido no art. 153 da CF/88, uma vez ultrapassada a possibilidade de usufruir dos efeitos do MSC 91.00477834, conforme se verifica da seguinte passagem do TVF:

Porém, os créditos de IPI apropriados pelo sujeito passivo na linha "Outros Créditos" do Livro de Registro de Apuração do IPI, relativos às aquisições de matérias-primas da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, inscrita no CNPJ sob nº 61.454.393/0001-06 e situada na Zona Franca de Manaus (ZFM), especificadas na tabela acima, são indevidos, uma vez que não houve destaque do IPI nas notas fiscais de saída emitidas pela referida pessoa jurídica e inexistente amparo legal para o sujeito passivo aproveitar-se de tal crédito.

Convém mencionar que o sujeito passivo se credita do IPI correspondente a 27% (vinte e sete por cento) do valor das aquisições de matérias-primas da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda.

A apropriação de créditos de IPI relativos a aquisições desoneradas do imposto afronta o princípio constitucional da não-cumulatividade, previsto no art. 153, §3º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, cuja premissa básica consiste em compensar o débito ocorrido na saída do estabelecimento do sujeito passivo com o crédito referente ao imposto que fora cobrado na operação anterior relativo à entrada de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens. Não havendo exigência do IPI nas aquisições desses insumos, não há valor algum a ser creditado.

Portanto, ainda que se admitisse o não cumprimento de todos os requisitos, o que se faz exclusivamente como concessão dialética (uma vez que, no entender desse Conselheiro, houve atendimento às exigências legais), não seria possível manter o lançamento nos termos em que lavrado, porque não foi essa a sua motivação, o que representaria inovação indevida do seu fundamento jurídico.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso de ofício."

Oportuna, também, é a transcrição de excertos do voto do Conselheiro Domingos de Sá Filho (Acórdão nº 3403-003.491 - Processo nº [15956.720043/2013-16](#)):

"É equivocado o entendimento fiscal de que o benefício de que trata o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975 não se aplica ao caso aqui tratado pelo fato da aquisição de componentes industrializados, pois não é isso que prevê a legislação, e a interpretação restritiva do texto contraria o interesse público visado.

Não há restrição expressa quanto à possibilidade de terceirização ou aquisição de produtos elaborados, desde que, seja por empresa instalada na Amazônia Ocidental e a matéria-prima seja agrícola e extrativista da região.

É oportuno trazer à baila o texto extraído do Acórdão nº 9303.002293, de 18 de junho de 2013, no julgamento de matéria relacionada com os benefícios concedidos a empresas instaladas na região amazônica abrangida pela legislação aqui tratada, quanto à interpretação:

'Com efeito, a interpretação literal é aquela que recai sobre o texto normativo, pretendendo dar-lhe concreção na exata medida do seu teor. É o método hermenêutico, confundindo-se com o gramatical, dos mais pobres, porque, em princípio, exclui a possibilidade de coexistirem ou emanarem, no/de um texto normativo, ou mesmo no/de um texto qualquer, mais de um sentido. Na verdade, não exclui tal possibilidade. Apenas preceitua que se fechem os olhos a ela.'

Hugo de Brito Machado, tratando do tema, expõe que:

'O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizada isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermenêuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.

Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente, por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos.

Tanto é incorreto a ampliação do alcance como sua restrição'.

No caso, trata-se de interpretação subjetiva e sem amparo na legislação, sendo o obstáculo erguido a vedar o crédito do IPI pela Recorrente fruto de entendimento equivocado.

Além do que, reconhecido pela SUFRAMA e aprovado, por quem detém exclusiva competência para se manifestar sobre o Processo Produtivo Básico, é inaceitável a intromissão da autoridade fiscal, porque não lhe foi outorgado poder para desfazer a aprovação daquela que tem o império de dizer sim ou não.

Dos documentos trazidos aos autos e examinados pela fiscalização, há o cumprimento do pacto pela empresa RECOFARMA e restaram aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, como consta no relatório, impondo-se afastar o obstáculo visto pela fiscalização, haja vista que os produtos foram elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais produzidas na região da Amazônia Ocidental por empresa ali estabelecida, cujos projetos reconhecidamente foram aprovados pela SUFRAMA, e, mesmo agraciados pela isenção ao fabricante, asseguram

crédito de IPI para o adquirente em conformidade com o que resta disposto no art. 6º, e §§ do DL nº 1.435/1975.

(...)

A SUFRAMA detém competência para ditar e reconhecer se as empresas fazem jus aos inventivos fiscais, e, nesse aspecto, impõe-se que as autoridades fiscais se curvem diante do entendimento natural de quem está habilitado e autorizado por Lei. Se a empresa produtora do produto adquirido pela recorrente atende às exigências traçadas pela legislação regente, isso atestado pela SUFRAMA, ninguém mais pode discordar.

Assim, a discussão, a meu ver, que interessa ao deslinde do caso é a da atitude destacada da SUFRAMA que assevera que o requisito preponderante é que o produtor esteja na área da Amazônia Ocidental e se utilize de matérias-primas agrícolas de produção regional, mantendo-se fiel ao artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975, aqui transcrito:

'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.**' (grifo nosso)

Tenho que é especificamente o caso tratado neste caderno processual: a recorrente, ao adquirir o produto acabado oriundo de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental, faz jus a creditar-se pelo cálculo do imposto como se esse tivesse sido pago na operação anterior por força da norma do parágrafo 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975.

Com arrimo na posição da SUFRAMA, tenho que o adquirente dos produtos oriundos dos estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental pode sim se creditar do IPI como se pago fosse nos termos em que dispõe o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975.

Conclusão: A aquisição de produtos elaborados por empresa estabelecida na Amazônia Ocidental, que tem seus projetos básicos reconhecidos e habilitados pela SUFRAMA, gera crédito de IPI para o adquirente estabelecido em outras partes do país. A prevalência da posição da SUFRAMA em relação à autoridade administrativa fiscal é aceita em virtude de não estar interpretando legislação tributária federal, cuja competência é da Secretaria da Receita Federal e do CARF."

No presente caso concreto, é de se reproduzir a manifestação do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto (Processo nº 10120.724590/2013-80), quando afirma:

"A apresentação de informações, pela SUFRAMA, relativas ao período de apuração do IPI em discussão, deixa claro que a RECOFARMA estava regularmente fruindo do benefício fiscal, atendendo a todos os requisitos legais e infra-legais para a sua concessão.

Ora, trata-se de competência **exclusiva** da SUFRAMA o reconhecimento e o afastamento dos benefícios fiscais relativos à Amazônia Ocidental, bem como a interpretação dos dispositivos respectivos.

Devidamente comprovado nos autos a fruição da isenção pela RECOFARMA, é matemática a conclusão de que faz jus ao crédito a Recorrente, nos termos do art. 6º, §§1º e 2º do DL 1.435/75."

Do voto proferido pelo Conselheiro Daniel Mariz Gudino nos autos de nº 13502.720329/2011-42 destaco:

"No caso concreto, a Recorrente adquire da Pepsi-Cola da Amazônia Ltda. (Pepsi) os kits para a fabricação do refrigerante Pepsi-Cola, que, por sua vez, contém corante caramelo industrializado pela DD Williamson do Brasil Ltda. (DD Williamson). Tanto a Pepsi quanto a DD Williamson estão sediadas na ZFM, que é englobada pela Amazônia Ocidental.

(...)

Assim, é inegável que, relativamente aos kits para a fabricação de refrigerantes Pepsi Cola, foram preenchidos os requisitos previstos para a fruição do benefício previsto no art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.435, de 1975, razão pela qual o recurso em análise é também procedente neste particular."

O CARF assim deliberou em caso similar:

"CRÉDITOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

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

Recurso voluntário provido em parte." (*Processo nº 10950.000026/2010-52; Acórdão nº 3403-003.323; Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim; sessão de 15/10/2014*)

Mais uma vez, colho os dizeres da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne (processo nº 15956.720178/201543):

"Desta forma, a fiscalização, em contrariedade à orientação ditada pela SUFRAMA, órgão competente para a concessão dos incentivos fiscais sob análise, inova quanto aos requisitos necessários para o gozo da isenção prevista art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75, o que não se pode admitir.

Considerando os termos definidos pela autoridade administrativa competente no despacho de concessão do incentivo fiscal sob análise (SUFRAMA Resolução CAS n.º 298/2007 e Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007) inexistente qualquer incongruência técnica ou fática suscetível à afastar o gozo da isenção."

O CARF já se pronunciou pela possibilidade do creditamento do IPI pela adquirente, conforme precedente a seguir:

"IPI - CRÉDITO DO IMPOSTO REFERENTE A INSUMOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL - Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto, calculado como se devido fosse, referente aos produtos adquiridos com a isenção concedida aos produtos elaborados, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental, com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais dessa região. Nos casos de concentrados de refrigerantes, o cálculo do crédito deve ser feito com base na alíquota cheia, sem a redução prevista na NC (21-1) da TIPI.

Recurso de ofício ao qual se nega provimento." (*Processo nº 10830.009252/2002-55; Acórdão nº 202-15304; Relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres; sessão de 01/12/2003*)

"(...)

CRÉDITOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

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

Recurso voluntário provido em parte." (*Processo nº 10950.000026/2010-52; Acórdão nº 3403-003.323; Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim; sessão de 15/10/2014*)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no tema.

(B) DO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 81, II, DO RIPI/10 (BASE LEGAL NO ART. 9º DO DL Nº 288/67)

De acordo com a Recorrente, os concentrados objeto do processo são beneficiados pela isenção 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.

A decisão recorrida pontua que:

"No tocante aos insumos não onerados pelo IPI, sejam eles isentos, tributados com alíquota zero ou imunes, por força do princípio da não-cumulatividade, é forçoso concluir que se não foi cobrado imposto nas operações anteriores, não há direito ao crédito. A regra consiste, então, em somente se considerar na equação de débito e crédito fiscal o imposto pago na aquisição dos insumos e o imposto devido na saída dos produtos com eles fabricados, a menos que exista lei específica que estabeleça de modo diverso, permitindo aproveitamento de créditos fictos, mediante instituição de incentivos ou benefícios fiscais, por razões de política econômica do governo federal. Isto porque, nos termos do art. 176 e art. 179 do Código Tributário Nacional, as isenções decorrem de lei que especificará as condições e requisitos exigidos para a sua concessão. E, no caso da isenção para os produtos fabricados na Zona Franca de Manaus prevista no art. 9º do DL 288/1967 não existe norma legal que contemple expressamente o direito ao aproveitamento de crédito ficto (a exemplo do que acontece com o incentivo do art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975, que será melhor abordado a seguir), sendo tal razão suficiente para que não se admitir o aproveitamento com base nesse dispositivo.

(...)

Com respeito à coisa julgada formada no **RE nº 212.484-RS**, além de seus efeitos não alcançarem a terceiros, também não é passível de receber as qualificações de "inequívoca" e "definitiva" mencionadas pelo Decreto nº 2.346/1997, pois o entendimento expresso de forma genérica nesse julgado foi alterado em julgamentos posteriores, que se reportam a situações específicas. É o caso do RE nº 566.819/RS, tendo por objeto julgamento proferido pelo TRF da 4ª Região, no qual o STF negou o direito de crédito do IPI na aquisição de insumo isento e esclareceu que a controvérsia a respeito dos créditos oriundos de aquisições de insumos isentos feitos a empresas localizadas na ZFM será objeto de apreciação pelo Plenário no âmbito do Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, admitindo expressamente a mudança do entendimento dominante naquela Corte a respeito da isenção objetiva que beneficia os insumos oriundos daquela região (Acórdão em Embargos Declaratórios no RE 566.819, de 08/08/2013 disponível no endereço eletrônico do STF na internet) . Por sua vez, o RE 592.891/SP, teve a repercussão geral reconhecida em 22/10/2010, e também não teve julgamento de mérito concluído pelo STF. Note-se que, no julgamento do RE 590.809, iniciado em 11/09/2014 e concluído em 22/10/2014, o STF mais uma vez reconheceu a mudança na orientação dominante quanto ao aproveitamento de créditos em decorrência de aquisições de produtos isentos, não-tributados e tributados com alíquota zero, mudança esta que foi referida diversas vezes no decorrer do julgamento, conforme consubstanciado no Acórdão publicado no DJE nº 230 em 24/11/2014 [divulgado em 21/11/2014]."

O art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 possui o seguinte texto:

"Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional."

O concentrado adquirido pela Recorrente da empresa Recofarma é isento, com fulcro no art. 81, inc. II, do RIPI/2010, o qual tem por base legal o art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967, eis que, oriundo da Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de bebidas isentas ao IPI.

Saliente-se 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 credita-se 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)

Novamente, sirvo-me da bem fundamentada análise realizada pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, encartada no processo nº 11070.722571/2014-03:

"Mostra-se importante o exame da discussão travada pelos Ministros do STF no citado processo, haja vista que a autuação guerreada pelo contribuinte nestes autos somente foi levada a cabo pois a Autoridade Fiscal entendeu que "o mencionado RE 212.484 analisou apenas o aspecto genérico do princípio da não cumulatividade, sem adentrar às normas específicas existentes na zona Franca de Manaus", como se observa no item II do Termo de Constatação Fiscal.

Pois bem. O Ilmo Relator Ilmar Galvão, relator do RE n. 212.484, dissentiu do entendimento esposado no acórdão recorrido pela União Federal, entendendo que o texto constitucional (artigo 153, §3º, inciso II), ao estabelecer que o IPI será não cumulativo, “compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”, somente diz respeito aos valores efetivamente “cobrados” para dar direito ao crédito. No seu sentir, as isenções do IPI não visam beneficiar o consumidor final, mas sim o industrial abarcado pela lei, sendo efetivamente a isenção do IPI uma forma de diferir o pagamento do tributo na cadeia produtiva. Desta feita, julga que o contribuinte não tem direito aos créditos de IPI discutido nos autos.

De outro lado, vem em defesa do contribuinte o Ministro Nelson Jobim, trazendo uma narrativa sobre a regulação da concorrência do mercado de refrigerantes e sucos feitos através de legislação do IPI. Diverge, assim, da posição do Relator, analisando especificamente o caso da produção de refrigerantes. Abaixo, colaciono o trecho mais expressivo do seu voto acerca das especificidades do caso concreto:

Agora, examino o caso concreto.

Trata-se de produção de Coca-Cola.

O que se passa com a sua produção no Brasil?

Vejamos.

Os produtores de Coca-Cola dependem, para a produção de seu refrigerante, de um xarope. Para efeitos de redução de custos, as empresas produtoras de xarope de Coca-Cola transferiram a sua produção para a Zona Franca de Manaus. Lá, gozam de isenção de IPI.

(...)

A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da

própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

O Ministro Nelson Jobim conclui então que, por força da técnica utilizada no Brasil para a tributação do valor agregado pela não cumulatividade do IPI, não se pode vedar a utilização do crédito pretendido pelo contribuinte que compra produtos da Zona Franca de Manaus, sob pena de tornar cumulativo o tributo não cumulativo, exterminando o objetivo extrafiscal pretendido pela tributação. Seguiram este entendimento divergente trazido por Nelson Jobim o Ministro Maurício Corrêa, o Ministro Sepúlveda Pertence, o Ministro Octavio Gallotti, o Ministro Sidney Sanches, o Ministro Néri da Silveira, expressamente consignando o acompanhamento das razões trazidas pela divergência. Igualmente votaram pelo não provimento do recurso os Ministros Moreira Alves e Marco Aurélio Mello.

Ao final do julgamento pelo Pretório Excelso, ao acórdão foi atribuída a seguinte ementa:

“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 credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.”

Destarte, pela análise das peças processuais trazidas aos autos, constato 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 no item II do Termo de Constatação Fiscal.

Por essas razões, muito embora não haja previsão legal para a tomada de crédito efetuada pelo contribuinte, há decisão judicial que lhe dá esse direito, transitada em julgado na data 10/12/1998, 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 com o benefício previsto no artigo 69, inciso II do RIPI/2002, deve ser cancelado."

Importante transcrever excerto do voto do Juiz Convocado Roberto Jeuken proferido no processo nº 1999.61.00.014490-0 (julgado em 02/08/2006 - TRF 3ª Região):

"Portanto, no caso daquelas isenções concedidas as empresas situadas na Zona Franca de Manaus, a exemplo do que também ocorreria nas chamadas Zonas livres de Comércio, é preciso ter presente que a desoneração tem objetivos de desenvolvimento regional, colaborando de molde a baratear a aquisição dos insumos, e a obtenção de preço final mais competitivo, nos produtos resultantes do processo de industrialização, na medida em que o adquirente não precisa pagar o valor do imposto.

De fato, se as empresas, adquirindo o produto intermediário a preços mais vantajosos, não pudessem creditar-se do montante que seria devido à título de IPI, que se erigia no diferencial que motivara a aquisição de empresa situada em local distante, se tomado em conta as regiões sul e sudeste, por certo ela acabaria mudando de fornecedor, tendo em vista outras indústrias do mesmo ramo, situadas na mesma região, barateando o transporte.

Portanto, a finalidade buscada com a isenção, barateamento do custo de produção, restaria frustrado e aquelas empresas lá situadas, que fizeram elevados investimentos para iniciar a produção em locais que no muito das vezes, além de distantes, são inóspitos e não possuem mão de obra qualificada, não iriam adiante.

Assim, no dizer do Eminente Ministro Marco Aurélio, quando do julgamento que proferiu no RE. 212.484, seria o mesmo que dar com uma mão e tirar com a outra.

Destarte, agiu com o costumeiro acerto o Pretório Excelso, vez que resta potencializado o caráter regional da isenção, frente ao princípio da não-cumulatividade, ambos contidos no mesmo patamar constitucional, sendo que aquele se volta ao cumprimento de um dos objetivos fundamentais da nossa República, qual seja a redução das desigualdades regionais, versada no inciso 111 do art. 3º, de nossa lei fundamental."

Entendo que o direito ao crédito relativo a produtos isentos nada mais é do que a correta aplicação do princípio da não-cumulatividade, com a consequente desoneração tributária do consumidor final.

A adoção de entendimento contrário, com a devida vênia, implica, na prática, transformar a isenção em espécie de diferimento, com a consequente frustração do princípio da não-cumulatividade do IPI.

Sobre a não-cumulatividade leciona Geraldo Ataliba:

"A 'compensação' é, nitidamente, categoria jurídica de hierarquia constitucional: porque criada pela Constituição. Mais que isso: é direito constitucional reservado ao contribuinte do IPI; direito público subjetivo de nível constitucional, oponível à União pelo contribuinte desse imposto federal. O próprio Texto Constitucional que outorgou à União o poder de exigir o IPI, deu ao contribuinte o direito de abatimento (v. Cléber Giardino, RDT 29/110). Daí anotar Xavier de Albuquerque: "... a técnica jurídico-tributária ferrou o imposto com a marca da não-cumulatividade, que se erige, em nosso

Direito, à dignidade constitucional" (DTR 59, p.57)." (*Questões, Revista de Direito Tributário* 64, pág 168).

É de se consignar decisão monocrática prolatada pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Cezar Peluso, no RE nº 504.423:

"1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu indevida a compensação de créditos de IPI relativamente à aquisição de matérias primas e insumos imunes, isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. A recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, alega ter havido ofensa ao art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

2. Consistente, em parte, o recurso. Esta Corte, a partir do julgamento do RE nº 212.484 (Rel. p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, j. 05.03.1998), reconheceu a existência do direito de crédito de IPI na aquisição de insumos isentos, como se lhe pode ver da respectiva 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 credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido."

A Corte estendeu esse entendimento para o caso de aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, no julgamento do RE nº 350446 (Rel. Min. NELSON JOBIM, DJ de 06.06.2003): "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido." (No mesmo sentido: RE nº 293511-AGR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ de 21.03.2003) Mas, no que toca à aquisição de insumos não tributados ou tributados com alíquota zero, a Corte no julgamento dos REs nº 370.682 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO), e nº 353.657 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO), concluiu em 25.06.2007, reviu tal entendimento, decidindo ser indevida compensação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

3. Ante o exposto, nos termos do art. 557, § 1º-A, do CPC, dou parcial provimento ao recurso extraordinário, para, concedendo, em parte, a ordem, considerar devida apenas a compensação de créditos do IPI decorrentes da aquisição de insumos isentos. Custas em proporção. Publique-se. Int.. Brasília, 05 de setembro de 2007. Ministro CEZAR PELUSO Relator" (RE 504423, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 05/09/2007, publicado em DJe-115 DIVULG 02-10-2007 PUBLIC 03-10-2007 DJ 03/10/2007 PP-00069)

Deve ser considerado, também, que por ocasião do julgamento do RE nº 566.819, em sede de embargos declaratórios, a Suprema Corte de modo expresse consignou que a decisão proferida nos autos não versava sobre situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus, *verbis*:

"IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO – ABRANGÊNCIA.

No julgamento deste recurso extraordinário, não se fez em jogo situação jurídica regida quer pela Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial acerca da Zona Franca de Manaus. Esta última matéria será apreciada pelo Plenário ante a admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, outrora sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje redistribuído à Ministra Rosa Weber." (RE 566819 ED, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-205 DIVULG 15-10-2013 PUBLIC 16-10-2013)

Do voto condutor consta:

"É estreme de dúvidas que o Tribunal ressaltou o exame de controvérsia apanhada quer pela regência da Lei nº 9.779/99 – artigo 11 –, quer por legislação especial, como é o caso da Zona Franca de Manaus.

Provejo os embargos declaratórios para prestar esses esclarecimentos.

Lembro, como fez o Estado do Amazonas, que a matéria ligada à Zona Franca de Manaus está para ser julgada, em virtude da admissão da repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 592.891/SP, então sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie e hoje aos cuidados da Ministra Rosa Weber."

Voto vencido proferido pela Conselheira Érika Costa Camargos Autran no processo nº 16045.720010/2015-73 (acórdão nº 9303-008.368, sessão de 21/03/2019) explana bem a questão:

"Quanto ao aproveitamento dos créditos de aquisições de insumos isentos da ZFM, entendo que a mesma é peculiar em relação à sistemática habitual da não cumulatividade, tendo natureza de incentivo regional (benefício fiscal), isto é, norma tributária com função indutora.

Isso foi expressamente reconhecido em obter *dictum* do julgamento do RE n.º 566.819/RS. A tomada de créditos decorre da finalidade de incentivar a redução de desigualdades regionais, e não diretamente da sistemática da não cumulatividade interpretar essa isenção como qualquer outra é esvaziar a possibilidade dessa técnica de desagramento ser manejada pela União para indução econômica.

É essa a interpretação que nos parece mais consentânea para o teor do art.9º e incisos do Decreto n.º 288/67.

Recordo que essa matéria já é conhecida por esse Colegiado – o que exponho que meu entendimento com o voto confortante manifestado pela ilustre Conselheira Vanessa Cecconello no acórdão n.º 9303-004.205.

Eis seu voto:

[...]

A criação e a implementação da Zona Franca de Manaus teve três pilares determinantes: (a) a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia frente à nascente política de internacionalização; (b) a meta governamental de substituição das importações e (c) a busca pela redução das desigualdades regionais. O objetivo da sua idealização pelo Governo Federal foi de criar "no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos" (art. 1º do DL nº 288/67).

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer um novo ordenamento jurídico, expressamente prorrogou os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos a partir da sua promulgação, nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

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.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Além de preservar a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, a norma transcrita acima recepcionou o Decreto-Lei nº 288/67, o qual equipara às exportações as vendas efetuadas àquela região.

Importa mencionar ter a Emenda Constitucional nº 42/2003 prorrogado por mais 10 (dez) anos o prazo fixado no art. 40 do ADCT. Com a Emenda Constitucional nº 83/2013 referido prazo estendeu-se por mais 50 (cinquenta) anos, até 2073, demonstrando o legislador constitucional que o projeto da Zona Franca de Manaus tem desempenhado seu papel para além do desenvolvimento regional, contribuindo para a preservação e fortalecimento da soberania nacional.

Como se depreende da Cartilha de Incentivos Fiscais da SUFRAMA, a política fiscal da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio e da Amazônia Ocidental pautase na necessidade de desenvolvimento dessas regiões por meio da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário, *in verbis*:

1 – CONHECENDO A POLÍTICA FISCAL DA ZFM, ALCs E AMAZÔNIA OCIDENTAL.

A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento regional, através da criação de um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram os centros consumidores de seus produtos, conforme estabelecido no art. 1º, do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 1º do Decreto-Lei nº 356, de 15 de agosto de 1968, e art. 504 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.

Assim, o desenvolvimento da região passou a ser orientado para os três setores da economia: primário, secundário e terciário.

Dentro de uma visão focal, o regime especial prevê (didaticamente) quatro situações que implicam na expectativa do recebimento dos benefícios tributários, são eles:

1ª SITUAÇÃO: IMPORTAÇÃO DE BENS PARA A ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

2ª SITUAÇÃO: COMPRAS DE PRODUTOS NACIONAIS (NACIONALIZADOS) PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

3ª SITUAÇÃO: EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS PELA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

4ª SITUAÇÃO: REMESSA (VENDA) DE PRODUTOS DA ZFM, AMAZÔNIA OCIDENTAL E ALCs.

(Cartilha de Incentivos Fiscais Um guia para quem deseja investir na Amazônia Ocidental. Disponível em:

http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha_Incentivos_Fiscais_PORT_VF_04_10_2014.pdf. Acesso em 05 de agosto de 2016).

O caso dos autos enquadra-se na remessa de produtos (insumos) da Zona Franca de Manaus para empresa situada no território nacional.

Dentre os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, na área de tributos federais, está a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, nas operações internas, para todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, tanto as que se destinam ao seu consumo interno quanto aquelas para comercialização em qualquer parte do território Nacional, com exceção dos seguintes produtos: armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros. A isenção está prevista no art. 9º, §1º do Decreto-Lei nº 288/67; no art. 1º da Lei nº 8.387/91 e na Emenda Constitucional nº 42.

Concernente ao IPI imposto sobre produtos industrializados, o art. 153, IV da Constituição Federal/1988 atribui à competência federal a criação e posteriores modificações do referido tributo. Ainda, o §3º do citado dispositivo estabelece critério restritivo para a exação, sendo imprescindível a observância dos atributos da seletividade, em razão da essencialidade dos produtos, e a não cumulatividade,

compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O ordenamento constitucional vigente trouxe também como predicados do IPI a regra da não incidência sobre os produtos industrializados destinados ao exterior e a obrigatoriedade de lei estabelecendo a redução do impacto do IPI, sobre a aquisição de bens de capital. Demonstra-se ser o IPI um instrumento passível de utilização pelo Poder Executivo no âmbito da extrafiscalidade, como o foi na criação da Zona Franca de Manaus pela necessidade de atrair investimentos para o desenvolvimento regional.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, restou pacificada a jurisprudência com relação ao creditamento de IPI de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero, sendo que anteriormente ao ano de 2007 os julgados eram favoráveis aos contribuintes e, posteriormente, firmaram-se no sentido da impossibilidade do creditamento pleiteado.

Dentre os julgados favoráveis aos contribuintes, destaque-se o recurso extraordinário nº 212.4842/RS, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, em cujo julgamento restou assentada a possibilidade de creditamento do IPI sobre insumos adquiridos no regime de isenção, tendo recebido a seguinte ementa:

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

Não ocorre ofensa à CF (art. 135, §3º, II) quando o contribuinte do IPI creditase do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

[...]Pertinente a transcrição de excertos extraídos dos votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal que participaram do referido julgamento, em vista da clareza de fundamentos a dar suporte ao reconhecimento da possibilidade de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos, in verbis:

[...]SR. MINISTRO NELSON JOBIM Sr. Presidente, o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.

A regra, para os impostos de valor agregado, é a não cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior.

Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento.

[...]A isenção, na Zona Franca de Manaus, tem como objetivo a implantação de fábricas que irão comercializar seus produtos fora da própria zona. Se não fora assim o incentivo seria inútil. Aquele que produz na Zona Franca não o faz para consumo próprio. Visa a venda em outros mercados.

Raciocinando a partir da configuração do tributo, posso entender a ementa dos Embargos em Recurso Extraordinário nº 94.177, em relação ao ICM:

"havendo isenção na importação de matéria prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto..."

Se não fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto.

[...]O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Senhor Presidente, durante dezoito anos, tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando da não cumulatividade, dos dois tributos: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Produtos Industrializados. Isto decorreu da própria Emenda Constitucional nº 18/65 e colho este dado do memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrida.

O que houve, de novo, então, sob a óptica constitucional? Veio à balha a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e aí alterou-se unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito que era regra em exceção, dispondo-se que o tributo incidiria sobre "operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá..."

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Continuo a leitura da Emenda:

"... nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado".

Deuse a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não incidência não implicará crédito e estou modificando a ordem das expressões "não implicará" é a regra " crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação". O crédito, portanto, tão somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.

Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM.

Ora, isenta-se de algo, de início devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo.

Na contabilidade alusiva a débito e crédito, no campo do ICM, inexistia a especificação da mercadoria. A conta é única, abrangente. Não há como, depois de produzida uma certa mercadoria, separar-se do valor dessa mercadoria a quantia referente à matéria-prima que lá atrás diz-se isenta.

[...]... por isso, deu-se a pacificação da jurisprudência pelo direito ao crédito, na hipótese de isenção.

A Segunda Turma, julgando o Recurso Extraordinário nº 106.844, que versou, é certo, sobre ICM, mas quando o ICM tinha a mesma disciplina do IPI, concluiu, até a edição da Emenda Constitucional 23, que "havendo isenção na importação da matéria prima, há direito ao crédito do valor correspondente à hora da saída do produto industrializado". Aludi, também, à decisão do Plenário, da lavra do Ministro Djaci Falcão, reportando-se a pronunciamentos reiterados das duas Turmas, no sentido do acórdão atacado mediante este extraordinário. Em suam, não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra.

Dessa forma, sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não cumulatividade é constitucional, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito.

[...]

A discussão retornou ao STF com o reconhecimento da repercussão geral do tema relativo ao creditamento de insumos isentos, não tributados ou alíquota zero especificamente oriundos da Zona Franca de Manaus, no recurso extraordinário nº 592.891, de relatoria da Ministra Rosa Weber. A Suprema Corte entende tratar-se de questão diversa daquela anteriormente tratada por envolver insumos da Zona Franca de Manaus.

No julgamento do recurso extraordinário, interrompido por pedido de vista do Ministro Teori Zavascki, a Ministra relatora proferiu voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário da União, mantendo decisão favorável à possibilidade de creditamento, acompanhada pelos Ministros Edson Fachin e Luís Roberto Barroso.

Como fundamentado pela Ministra relatora na apreciação do recurso extraordinário, para o caso específico da Zona Franca de Manaus a hipótese desonerativa está amparada constitucionalmente, nos termos do art. 40 do ADCT, que constitucionalizou a precisão daquela área, bem como no princípio da igualdade para redução das disparidades regionais e ainda no pacto federativo. No caso, estase diante de incentivos fiscais específicos, não cabendo a sua interpretação restritiva que culmine com a sua vedação.

Cumpra observar que o entendimento pelo direito ao creditamento de IPI de insumos isentos provenientes da ZFM, aqui externado, tem por fundamento preceitos legais, constitucionais e o princípio da não cumulatividade do IPI, não tendo o condão de afastar aplicação de dispositivo de lei ou declará-lo inconstitucional, providência expressamente vedada aos julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme disposições Regimentais.

[...]"

Prossigue em seu voto a Conselheira indicando precedentes do CARF sobre o tema:

"Em consonância com a jurisprudência do STF sobre a matéria, também o CARF já reconheceu a legitimidade de registro de créditos nessa hipótese, como visto acima:

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fizerem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº. 2.346, de 10.10.97.

CRÉDITOS DE IPI DE PRODUTOS ISENTOS – Conforme decisão do STF– RE nº. 212.4842, não ocorre ofensa à Constituição Federal (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. (Acórdão CSRF/0201.212. Processo nº. 10640.000666/9575. Recurso RD/2030.379 (203098.534). Recorrente: Companhia Mineira de Refrescos. Recorrida: Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Interessada: Fazenda Nacional. Matéria: IPI. Data da sessão: 11 de novembro de 2002. Data da publicação: 11 de novembro de 2002);

IPI I) CRÉDITO DO IMPOSTO Insumos adquiridos na Zona Franca de Manaus, com isenção do IPI: é de se reconhecer o direito ao crédito do imposto nas referidas operações, atendidas as demais prescrições estabelecidas para o seu exercício, em submissão à decisão do STF nesse sentido no recurso extraordinário nº 212.4842, tendo em vista as disposições do Decreto nº 2.346/97, sobre a aplicação das decisões judiciais na esfera administrativa; II) ENCARGO DA TRD Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91; III) RETROATIVIDADE BENIGNA A multa de ofício, prevista no inc. II do art. 364 do RIPI182, foi reduzida para 75% com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 45, por força do disposto no art. 106, inc. II, alínea "c", do CTN. Recurso provido em parte. (Segundo Conselho de Contribuintes, Processo Administrativo nº 10875.000380/9671, Acórdão nº 20211.328, 2ª Câmara, Sessão de 07/07/1999).

IPI – JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto Constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto nº. 2.346, de 10.10.97."

Não se pode omitir que a questão, está submetida perante o Supremo Tribunal Federal - STF, sob o rito da repercussão geral, objeto do RE nº 592.891, o qual foi recentemente 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."

A Ata de Julgamento nº 13 foi publicada no DJE nº 98, divulgado em 10/05/2019.

"Há direito ao creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus (ZFM) sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III (1), da Constituição Federal (CF), combinada com o comando do art. 40 (2) do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Com base nessa orientação, o Plenário, em julgamento conjunto e por maioria, ao apreciar o Tema 322 da repercussão geral, negou provimento a recursos extraordinários interpostos em face de acórdãos de tribunal regional federal que reconheceram o direito ao aproveitamento de créditos de IPI quando oriundos da zona franca da cidade de Manaus, sob o regime de isenção.

Nos recursos extraordinários, a União sustentou que os insumos adquiridos sob regime de isenção não geram crédito para o contribuinte, ainda que oriundos da ZFM, considerada a inexistência de previsão legal expressa nesse sentido, além da ausência de imposto efetivamente cobrado.

O Plenário afirmou que, como regra geral, no caso de tributo não cumulativo, quando a operação anterior é isenta, não existe direito de crédito em favor do adquirente. No entanto, com relação à Zona Franca de Manaus, é devido o aproveitamento de créditos de IPI, porquanto há na espécie exceção constitucionalmente justificada à técnica da não cumulatividade [CF, art. 153, § 3º, II (3)] que legitima o tratamento diferenciado. A regra da não cumulatividade cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

À luz de uma hermenêutica constitucional de índole sistemática, essa exceção se justifica pela conjugação de diversos dispositivos constitucionais que, interpretados no seu conjunto como um sistema e somados com a legislação infraconstitucional admitem tal exceção. Há um arcabouço de múltiplos níveis normativos com vista a estabelecer uma importante região socioeconômica, por razões de soberania nacional, inserção nas cadeias globais de consumo e de produção, integração econômica regional e redução das desigualdades regionais e sociais em âmbito federativo.

A interpretação mais consentânea com a Constituição é a que reconhece esse tratamento favorecido à ZFM, ao lado do princípio que estimula, nas interpretações constitucionais, a redução das desigualdades regionais, por se tratar de uma alternativa econômica dentro de um estado distante, de difícil acesso. Sem algum tipo de incentivo, essa região não teria nenhuma condição de ser competitiva no plano nacional.

A exegese dos benefícios fiscais direcionados para a zona franca deve ser ampla, o mais abrangente possível, para neutralizar as desigualdades existentes e dar máxima efetividade aos incentivos fiscais, como forma de potencializar o desenvolvimento da

região. O art. 40 do ADCT não beneficiou a região como uma mera formalidade, mas sim representou um programa que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com seus incentivos fiscais (ADI 2348).

A despeito da resignificação constitucional da Zona Franca de Manaus no curso de décadas da história republicana, a sua relevância persiste, conforme se depreende das Emendas Constitucionais (EC) 42/2003 e 83/2014. A opção do legislador constituinte em assegurar-lhe um regime jurídico diferenciado até o ano de 2073, perpassando gerações, reflete que o projeto tem desempenhado o seu papel, que vai além do desenvolvimento regional, como centro industrial, comercial e agropecuário, que se soma aos demais parques econômicos do Brasil, verdadeiro motor do crescimento do País.

Cumpra assim à zona franca, por um lado, seu relevante papel de promover a redução das desigualdades regionais e sociais, bem como, por outro, de colaborar com a preservação da soberania nacional, auxiliando na defesa do território brasileiro pela ocupação física diária de sua geografia, cujas riquezas e importância são reconhecidas internacionalmente.

Ademais, a exigência de lei federal específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de que trata o art. 150, § 6º (4), da CF, tem lugar nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. Contudo, não é esse o caso, uma vez que a própria Constituição se adiantou em assegurar a isenção relativamente à Zona Franca de Manaus. Se a incidência do tributo for a regra, a Carta Magna exige a observância de um procedimento por meio de lei específica. Todavia, tal procedimento não tem lugar quando a própria CF exclui determinada hipótese da regra geral. A situação ora apresentada, portanto, está fora do alcance da norma inserta no referido dispositivo constitucional.

Vencidos os ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Marco Aurélio e Luiz Fux (os dois últimos tão somente em relação ao RE 596614), os quais deram provimento ao recurso por entenderem que o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos pressupõe a existência de imposto cobrado na etapa anterior, nos termos da jurisprudência desta Corte, ou a concessão expressa de crédito presumido por meio de lei federal específica. (...)"

Em processos envolvendo a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, tive a oportunidade de externar minha posição de que um órgão administrativo de julgamento não aplicar o decidido em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal - STF quando até mesmo o Superior Tribunal de Justiça - STJ já não mais aplica o seu entendimento em sentido diverso é verdadeira afronta ao julgado pela mais Alta Corte do país.

Muito embora no caso em apreço, em razão da contemporaneidade do decidido pelo STF, não se tenha notícia de decisões em sintonia com o deliberado pela Corte Suprema, entendo que é de se aplicar o entendimento lá firmado.

Sobre a aplicação do decidido, consigno:

"DIREITO ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. LEGITIMIDADE. POLO PASSIVO. ASSISTÊNCIA À SAÚDE. REPERCUSSÃO GERAL. INSURGÊNCIA VEICULADA CONTRA A APLICAÇÃO DA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO IMEDIATA DOS ENTENDIMENTOS FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL. 1. A existência de precedente firmado pelo Plenário desta Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre o mesmo tema, independente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma.

Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento." (ARE 930647 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 15/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 08-04-2016 PUBLIC 11-04-2016) (nosso destaque)

Sobre a inteira e imediata aplicação do decidido pelo Supremo Tribunal Federal - STF, o Superior Tribunal de Justiça - STJ assim decidiu:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. RECENTE POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 574.706/PR). AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 574.706/PR, em repercussão geral, Relatora Ministra CARMEN LÚCIA, entendeu que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do Contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

2. A existência de precedente firmado sob o regime de repercussão geral pelo Plenário do STF autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma. Precedentes: RE 1.006.958 AgR-ED-ED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe 18.9/2017; ARE 909.527/RS-AgR, Rel Min. LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016.

3. Agravo Interno da Fazenda Nacional desprovido." (AgInt no AREsp 282.685/CE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/02/2018, DJe 27/02/2018) (nosso destaque)

Do voto, destaco:

"3. No mais, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que a existência de precedente sob o regime de repercussão geral firmado pelo Plenário daquela Corte autoriza o imediato julgamento dos processos com o mesmo objeto, independentemente do trânsito em julgado do paradigma (RE 1.006.958 AgR-ED-ED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe 18.9/2017; ARE 909.527/RS-AgR, Rel Min. LUIZ FUX, DJe de 30.5.2016.)"

Ainda:

"AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. REPERCUSSÃO GERAL INEXISTENTE. TEMA 660/STF.

1. A Fazenda Pública manejou recurso extraordinário suscitando que "o acórdão que rejeitou os embargos violou os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório (artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal)".

2. E neste contexto, limitando-se o extraordinário a suscitar afronta aos referidos incisos e princípios, legítima a incidência à espécie do entendimento do STF firmado no Tema 660, que expressamente consigna que os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa não apresentam repercussão geral. ARE 748.371 RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, julgado em 6/6/2013, publicado em 1º/8/2013.

3. "A existência de precedente firmado pelo Tribunal Pleno da Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma" (RE 1.006.958 AgR-ED-ED, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 21/8/2017, processo eletrônico DJe-210, divulgado em 15/9/2017, publicado em 18/9/2017.).

4. Já tendo o STF consignado, no Tema 69/STF, que "o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins", não subsiste a alegada prematuridade em razão de eventual possibilidade de modulação de efeitos.

Agravo interno improvido." (*AgInt no RE nos EDcl no REsp 1214431/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, CORTE ESPECIAL, julgado em 15/08/2018, DJe 22/08/2018*)
(nosso destaque)

Nestes termos, é de se prover o Recurso Voluntário para reconhecer o 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, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal - STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891.

Assim, considerando todos os argumentos expostos, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário interposto.

- DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE SALDO CREDOR DO PERÍODO ANTERIOR

No tópico entendo que não assiste razão a tese recursal.

Reporto-me ao decidido em 1ª instância:

Alega o contribuinte que o saldo credor de período anterior, objeto de glosa em outro processo, não poderia ser excluído da presente apuração, posto que aquele processo ainda está pendente de decisão definitiva. Essa alegação carece de fundamento.

Conforme referido no item "X - DA RECONSTITUIÇÃO DA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE" do Relatório Fiscal, na fiscalização anterior, que abrangeu o período de julho a setembro de 2011, foram constatadas as mesmas infrações, tendo sido lançado auto de infração objeto do processo nº 15586.720.290/2016-11. Nessa fiscalização, foi apurado saldo devedor no mês de setembro de 2011, não havendo saldo credor a ser transferido para o mês subsequente (outubro de 2011). De qualquer forma, o saldo credor apurado pela empresa (R\$ 8.518.011,77) havia sido integralmente solicitado em ressarcimento e, assim, mesmo que sejam improcedentes as glosas, não restaria nenhum saldo credor a ser aproveitado nos períodos subsequentes.

Ao reconstituir a escrita, a fim de evitar duplicidade, a fiscalização também anulou, nos períodos posteriores, os valores relativos aos estornos de créditos correspondentes a pedidos de ressarcimento de crédito formalizados pela empresa, o que está igualmente correto.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em tal matéria. No entanto, ressalto que deverá ser observado o que for decidido definitivamente no processo nº 15586.720.290/2016-11.

- DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA JUROS DE MORA E CORREÇÃO MONETÁRIA

Defende a Recorrente 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.

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 caso vertente, não há como se acolher a tese recursal.

Conforme já anteriormente consignado, é de se compreender que não houve alteração do critério jurídico no lançamento, razão pela qual é de se negar provimento ao Recurso.

- DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA

Defende a Recorrente ser incabível a multa do presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64.

Aduz, também, que 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

Cita, também, 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;

No ponto, com razão a Recorrente.

Prescreve o art. 76, II, "a", da Lei 4.502/64:

"Art . 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;"

Por sua vez, dispõe o art. 567, inc. II do RIPI/2010:

"Art.567. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II):

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea “a”);

b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão, de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em instância única, em que for parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea "b", e Lei nº 9.430, de 1996, art. 48); ou

c) de acordo com interpretação fiscal constante de atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias competentes dentro das respectivas jurisdições territoriais (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, inciso II, alínea "c")."

Aqui, adoto como razões de decidir, excertos do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim, no processo nº 15956.720256/2014-29 (Acórdão nº 3402-002.997, sessão realizada em 26/04/2016), *in verbis*:

"Entretanto, conforme bem apontou a defesa, os Regulamentos do IPI têm considerado que o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 está vigente e eficaz, conforme se pode conferir no art. 567, II, do RIPI 2010 e também no art. 486, II do RIPI 2002.

Sendo assim, embora os regulamentos dos outros tributos não tenham contemplado a vigência do art. 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64, é fora de dúvida que tal disposição foi mantida por meio dos decretos que instituíram os regulamentos do IPI, devendo tais decretos serem observados de forma obrigatória pelo CARF, a teor do que dispõe o art. 26A do Decreto nº 70.235/72.

Afinal de contas, este colegiado aplicou a vinculação contida no art. 26A do Decreto nº 70.235/72 no julgamento dos Acórdãos 3402002.856 e 3402002.928, para fazer cumprir a letra dos arts. 169, II, b, e 388, ambos do RIPI/2002, a fim de condicionar o direito de crédito do IPI por devoluções e retornos à escrituração do livro modelo 3 ou do controle permanente de estoque. Igualmente, no Acórdão 3402002.929, este colegiado fez prevalecer o disposto no art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, para manter a autuação da CIDE TECNOLOGIA sobre contratos que não envolviam transferência de tecnologia.

Agora se trata de aplicar a mesma vinculação estabelecida no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 para fazer valer a letra do art. 486, II, do RIPI/2002 e do art. 567, II, do RIPI/2010, ainda que pessoalmente este relator considere que seu suporte legal não foi recepcionado pelo CTN.

Nesse passo, cumpre a este colegiado verificar se existia decisão irrecorrível da CSRF reconhecendo o direito de crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos na época dos fatos geradores abrangidos por este processo.

Em pesquisa na página de jurisprudência do CARF na internet constatee que no Acórdão CSRF/021.212, de 11/11/2002, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu o direito ao crédito ficto com base na extensão administrativa dos efeitos do RE 212.484 a um caso concreto semelhante ao ora analisado, ou seja, crédito ficto de IPI decorrente da aquisição de matérias-primas produzidas na Zona Franca de Manaus (DL nº 288/67).

Naqueles tempos, a CSRF, por maioria de votos, realmente estendia os efeitos do RE 212.484 a todos os contribuintes para reconhecer o direito de crédito sobre aquisição de qualquer insumo isento. Esse reconhecimento ocorria de forma ampla, tanto para insumos adquiridos da ZFM, quanto para qualquer outro insumo produzido em qualquer ponto do território nacional.

No que concerne ao direito ao crédito ficto pela aquisição de insumos em geral, a partir de 2008 houve alteração no entendimento da CSRF, cessando a prolação de acórdãos que reconheciam esse direito com base na extensão administrativa dos efeitos do RE 212.484, conforme se pode comprovar pelo exame dos seguintes julgados: CSRF/0202.979, de 29/01/2008; CSRF/0203.029, de 05/05/2008; CSRF/0203.071, de 05/05/2008 e CSRF/0203.585, de 25/11/2008; 930301.274 e 930300.854, ambos de 2010; 9303001.617, 9303001.612, e 9303001.448, todos de 2011; e 9303002.188, de 2013.

No que tange ao caso específico do crédito ficto sobre matérias-primas isentas originárias da Zona Franca de Manaus, a CSRF somente alterou seu entendimento no

Acórdão nº 9303-003.293, de 24 de março de 2015, que foi proferido especificamente em relação à isenção concedida para empresa localizada na Zona Franca.

Desse modo, se entre novembro de 2002 e março de 2015 vigeu o entendimento estampado no Acórdão CSRF/0201.212, de 11/11/2002, no sentido de que os contribuintes poderiam tomar o crédito ficto de IPI com base na interpretação contida no RE 212.484, então deve ser aplicada a restrição à imposição de penalidades previstas nos arts. 567, II, do RIPI 2010 e art. 486, II do RIPI 2002, in verbis:

"(...) Não serão aplicadas penalidades:

I - omissis...

II - aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 76, II);

(...)"

Considerando que no caso concreto o período abrangido pelo auto de infração está compreendido entre novembro de 2002 e fevereiro de 2015, a multa de ofício deve ser excluída, pois mesmo que se considere ineficaz o art. 76, II da Lei nº 4.502/64, este colegiado está vinculado ao disposto no art. 468, II, do RIPI/2002 e no art. 567, II, do RIPI 2010 por força do art. 26A do Decreto nº 70.235/72.

Com esses fundamentos, divirjo da ilustre relatora originária para votar no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa de ofício com base no disposto no art. 468, II, do RIPI/2002 e no art. 567, II, do RIPI 2010 por força do art. 26A do Decreto nº 70.235/72."

No mesmo sentido, são as decisões a seguir colacionadas:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2008

(...)

MULTAS. EXCLUSÃO. ART. 486, II, DO RIPI/2002.

Com base no art. 486, II, "a" do RIPI/2002, exclui-se a penalidade em relação àqueles que agiram de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.

Recurso Voluntário Provido em Parte." (*Processo nº 19311.720481/2012-30; Acórdão nº 3402-003.000; Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; sessão de 26/04/2016*)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/03/2010

(...)

MULTAS. EXCLUSÃO. ART. 486, II, DO RIPI/2002.

Com base no art. 486, II, "a" do RIPI/2002, exclui-se a penalidade em relação àqueles que agiram de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa.

Recurso Voluntário Provido em parte." (*Processo nº 10855.721827/2011-14; Acórdão nº 3402-002.932; Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; sessão de 24/02/2016*)

Da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXCLUSÃO DE PENALIDADES. OBSERVÂNCIA DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS.

Não serão aplicadas penalidades aos que tiverem agido ou pago o tributo, enquanto prevalecer o entendimento constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado. Aplicação do art. 76, inc. II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964.

Recurso Especial do Contribuinte Provido" (*Processo nº 15956.720043/2013-16; Acórdão nº 9303-003.517; Relator Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, sessão de 15/03/2016*)

Do voto proferido pelo Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho:

"Segundo a tese do sujeito passivo, a vigência do art. 100, inc. II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – CTN, revogou tacitamente o art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964.

Para a análise da situação trazida pela recorrente, convém traçar breves linhas acerca da revogação de ditames legais.

Para tanto, aduzo brilhante artigo do professor Luiz Flávio Gomes, verbis:

Revogação da lei significa, portanto, cessação (finalização) da sua vigência formal. A revogação acontece por meio de outra lei e compreende tanto a abrogação (revogação total) como a derrogação (revogação parcial). O costume não revoga nem derroga a lei. O desuso tampouco.

Não se pode, entretanto, confundir a vigência (formal) de uma lei com sua validade (esta última consiste na sua compatibilidade com a Constituição e com o Direito internacional). Uma lei para entrar em vigor (para ter vigência)

basta ser aprovada pelo Parlamento, sancionada e publicada no Diário Oficial. Uma vez publicada e passado o período de vacância, caso exista, inicia sua vigência. Não havendo nenhuma vacância (*vacatio*) a ser observada, a lei começa a ter vigência de forma imediata (assim que publicada).

Mas nem toda lei vigente é válida. O modelo do Estado constitucional e democrático de Direito, que é garantista, rompe com o velho esquema do positivismo clássico e passa a distinguir a vigência da validade. Somente pode ser válida a lei (vigente)

que conta com compatibilidade vertical com a Constituição (ou seja: a lei que atende às exigências formais e materiais decorrentes da Magna Carta) bem como com o Direito internacional (que goza de status supralegal – cf. voto do Min. Gilmar Mendes STF, RE 466.343SP, rel. Min. Cezar Peluso).

O projecto positivismo clássico (positivismo legalista) confundia os planos da vigência e da validade. Dizia-se que lei vigente é lei válida, desde que tenha seguido o procedimento formal da sua elaboração. Não se aceitava, nesse tempo, a complexidade do sistema constitucional e democrático de direito, que conta com uma pluralidade de fontes normativas hierarquicamente distintas (Constituição, Direito internacional e Direito infraconstitucional). As normas que condicionam a produção do Direito não são só formais (maneira de aprovação de uma lei, competência para editá-la etc.), senão também e sobretudo substanciais (princípio da igualdade, da intervenção mínima, preponderância dos direitos fundamentais, respeito ao núcleo essencial de cada direito etc.).

As normas substanciais também constituem limites que não podem ser ultrapassados pelo legislador derivado. A produção do Direito está agora condicionada formalmente assim como pelos limites materiais (ou substanciais). A norma que proibia a progressão de regime em crimes hediondos, por mais que fosse inatacável do ponto de vista formal (vigência), não possuía validade (ou seja: compatibilidade vertical com o princípio da individualização da pena, contemplado na CF, art. 5º, inc. XLVI).

De acordo com a lógica positivista clássica (Kelsen, Hart etc.),

lei vigente é lei válida e mesmo quando incompatível com a Constituição ela (lei vigente) continuaria válida até que fosse revogada por outra lei. O esquema positivista clássico não transcendia o plano da legalidade (e da revogação). Confundia-se invalidade com revogação da lei e concebia-se uma presunção de validade de todas as leis vigentes. Não se reconhecia a tríplice dimensão do Direito, composto de normas constitucionais, internacionais e infraconstitucionais. Pouca relevância se dava para os limites (substanciais) relacionados com o próprio conteúdo da produção do Direito.

A revogação de uma lei, diante de tudo quanto foi exposto, é instituto coligado com o plano da "legalidade" e da "vigência".

Ou seja: acontece no plano formal e ocorre quando uma nova lei afasta a aplicação da anterior. A revogação, como se vê, exige uma sucessão de leis (sendo certo que a posterior revoga a anterior expressamente ou quanto com ela é incompatível). A declaração de invalidade de uma lei, que não se confunde com sua revogação, é instituto vinculado com o plano da "constitucionalidade", ou seja, deriva de uma relação (antinomia ou incoerência) entre a lei e a Constituição ou entre a lei e o Direito internacional e relaciona-se com o plano do conteúdo substancial desta lei. Após essa breve digressão, retornando à lide, não identifiquei no sistema jurídico vigente declaração de inconstitucionalidade do art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964. Também não há lei posterior que tenha revogado o referido artigo. Pelo contrário, verifico que o Poder Executivo o utilizou como base legal do art. 486, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 e do art. 567, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

Assim, entendo que a regra contida no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, continua vigente.

Cabe perquirir se na época dos fatos a jurisprudência administrativa reconhecia o direito ao crédito do IPI relativo à aquisição de insumos isentos utilizados na fabricação de produtos sujeitos à exação.

Reproduzo ementa do Acórdão da CSRF nº 0202.357 que tratou do assunto, *verbis*:

IPI.CRÉDITO INSUMO ADQUIRIDO SOB ISENÇÃO.

Conforme decisão do Pleno do STF (RE. 212.4842), não ocorre ofensa à Constituição Federal (artigo 153, parágrafo 3 2, II)

quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

A composição da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF na data de julgamento estava completa, o que permite concluir que essa era a jurisprudência da época.

Sob a perspectiva apresentada, com base no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502, de 1964, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo."

Assim, no caso em apreço, considerando que o período de apuração do IPI está compreendido entre 01/10/2011 a 30/09/2012, ou seja, em data anterior ao Acórdão nº 9303-003.293, de 24 de março de 2015 (publicado em 10/09/2015), ocasião em que a CSRF alterou o seu entendimento sobre o crédito ficto sobre matérias-primas isentas originárias da Zona Franca de Manaus, é de se dar provimento ao Recurso para excluir a multa de ofício com base no disposto no art. 567, II, do RIPI 2010 por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

- DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE LIMPEZA NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DAS BEBIDAS

Não assiste razão ao pleito recursal.

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)

O CARF tem decidido que os materiais de limpeza não geram direito ao crédito de IPI. Neste sentido:

"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 intermediários 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)

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)

"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*)

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, voto por negar provimento ao Recurso neste tópico.

- DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DE 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."

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.

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto, para (i) reconhecer a não responsabilidade da Recorrente (terceiro adquirente do concentrado) por suposto erro na classificação fiscal do concentrado; (ii) reconhecer como correta a classificação fiscal adotada; (iii) reconhecer o direito ao crédito relativo à aquisição dos concentrados isentos para elaboração de bebidas (benefício previsto no art. 95, III, do RIPI/10 (base legal no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975); (iv) reconhecer o 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, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal - STF, no Recurso Extraordinário nº 592.891 e (v) excluir a multa de ofício aplicada, em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64 e no art. 567, II, do RIPI 2010 por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

Voto Vencedor

Leonardo Correia Lima Macedo, Redator designado.

Com a devida vênia, a turma durante a sessão de julgamento discordou do il. Relator com relação às seguintes matérias:

- Classificação fiscal;
- Condição de adquirente de boa-fé;
- Exigência de multa em razão do disposto no art. 76, II, "a", da Lei nº 4.502/64.

A seguir passarei a análise de cada uma dessas matérias.

Classificação Fiscal

A Recorrente defende sua classificação fiscal. Ocorre que a turma durante a sessão de julgamento entendeu por maioria que não assiste razão a Recorrente.

Inicialmente compete esclarecer 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 27/12/1996, nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6/03/1972, no art. 1º do Decreto nº 97.409, de 22/12/1988, no art. 2º do Decreto nº 766, de 3/03/1993, nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, e nos arts. 2º a 4º do Decreto nº 7.660, de 23/12/2011.

A 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 de todos os Acordos de comércio negociados na Organização Mundial do Comércio (OMC) e em outros organismos internacionais. Tal instrumento possui atualmente 157 partes contratantes dentre países territórios e uniões econômicas. O Brasil é signatário da referida 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 22/12/1988.

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.

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 a classificação fiscal objeto da disputa.

47. 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.

48. 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.

49. 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.

50. 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. (e-fl. 11)

Inicialmente cabe reproduzir trechos onde o CCA/OMA discorre de forma clara quanto o histórico da consulta formulada por alguns países membros da Convenção do SH acerca da classificação das bases de bebidas constituídas por diferentes componentes.

CLASSIFICAÇÃO DE BASES DE BEBIDAS CONSTITUÍDAS POR DIFERENTES COMPONENTES IMPORTADOS EM CONJUNTO EM PROPORÇÕES FIXAS EM UMA REMESSA

(Item C.I.6 em Agenda)

I. HISTÓRICO

1. O Secretariado recebeu cartas de três administrações em busca de aconselhamento sobre a classificação no CCCN da Base de Preparação da Bebida Fanta Frutada, Concentrado de Mirinda Laranja e Concentrado de Pepsi-Cola. As cópias destas três cartas encontram-se como anexo a este documento assim denominados Anexos I a III deste documento.

2. Em uma das cartas, foi levantada uma questão em relação a se a base da bebida deveria ser classificada numa única posição pela aplicação da Regra de Interpretação 3 (b) ou os componentes individuais deveriam ser classificados em separado.

(...)

7. As bases das bebidas em questão consistem-se dos seguintes componentes:

Base da Bebida Fanta

Parte I — Predominantemente ácido cítrico seco (acima de 90%) e cor artificial.

Parte 1 B — Benzoato de sódio, em forma seca.

Parte 2 — Mistura de esteres (acetato de etilo, acetato de amilo, butirato de etilo, butirato de isoamila e outros), como sabores e cores artificiais em etanol (52% v/v) e álcool superior (conforme analisado por nossos químicos).

Concentrado de Mirinda Laranja -

M-3 Emulsão de Laranja

Água tratada Ocultado (w/w)

Goma arábica Ocultado (w/w)

BVO Ocultado (w/w)

Sabor natural Ocultado (w/w)

Cor artificial Ocultado (w/w)

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

Ácido ascórbico Ocultado (w/w)

Hidroxissol de butilado Ocultado (w/w)

100,00

M-3 Acidulante de Laranja

Ácido cítrico Ocultado (w/w)

Benzoato de sódio Ocultado (w/w)

100,00

Concentrado de Pepsi-Cola

- Concentrado de Pepsi-Cola "AB — OS"

- Concentrado de Pepsi-Cola "B2 — D"

8. A questão a ser considerada é se as bases das bebidas acima mencionadas deveriam ser classificadas sob uma única posição ou os componentes individuais deveriam ser classificadas separadamente.

(...)

10. A Regra Interpretativa 2 (a) aplica-se a um artigo incompleto ou inacabado, contanto que , quando importado, tenha o caráter essencial do artigo completo ou acabado. O Parágrafo (III) da Nota Explicativa à Regra 2 (a) determina que "Tendo em conta o escopo das posições da Seção I a VI da Nomenclatura, esta Regra não se aplica normalmente a produtos destas Seções."

11. O Secretariado, por isso, considera que a Regra 2 (a) não deveria ser aplicada às bases das bebidas em questão.

12. Regra Interpretativa 3 (b) aplica-se a;

12.1 Misturas

12.2 Produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais;

12.3 Produtos compostos consistindo-se de diferentes componentes;

e

12.4 Produtos apresentadas em sortidos.

13. As bases das bebidas em questão, quando importadas, claramente não são misturas.

14. Na opinião do Secretariado, também não são produtos compostos consistindo-se de diferentes materiais. Conforme colocado pela Administração Canadense, o conceito de produtos compostos implica que os produtos como um todo devem constituir uma única entidade.

15. No que diz respeito a produtos compostos constituídos por diferentes componentes, o parágrafo (IX) da Nota Explicativa à Regra 3 (b) determina que:

"Para os fins desta Regra, serão considerados produtos compostos constituídos por diferentes componentes não apenas aqueles em que os componentes são agregados um ao outro de modo a formar um conjunto praticamente inseparável, mas também aqueles com componentes separáveis, contanto que estes componentes sejam adaptados entre si e sejam mutuamente complementares e que , juntos, formem um todo que fosse difícil de vender em separado." A Nota Explicativa também estabelece que, como regra geral, os componentes destes produtos compostos sejam colocados em uma embalagem comum para venda a varejo. Estas exigências não são satisfeitas no caso dos produtos em questão.

16. As bases das bebidas em questão são importadas a granel, e não satisfazem os critérios indicados na Nota Explicativa relativa a "mercadorias apresentadas em sortidos".

17. Consequentemente, a Regra Interpretativa 3 (b) não parece ser aplicável às bases das bebidas em questão.

18. Nesse sentido, deve ser dada atenção à Nota 3 da Seção VI e à Nota da Seção VII que tratam de casos em que os componentes são misturados após importação. Não existe nota similar relativa a produtos da Seção IV. Implicitamente, também pareceria que a Nota Interpretativa 3 (b) não abrange os tipos de casos cobertos pela Nota 3 da Seção VI e a Nota da Seção VII.

19. Tendo em vista o acima exposto, o Secretariado é de opinião que os componentes individuais deveriam ser classificados separadamente tanto de acordo com o presente CCCN quanto o Sistema Harmonizado.

20. O Secretariado considera que os componentes individuais da Base da Bebida Fanta e Concentrado de Mirinda Laranja são classificáveis como segue:

Base da Bebida Fanta -

Parte I: posição 38.19 (posição HS 38.23);

Parte IB: posição 29.14 (posição HS 29.16) ou posição 38.19 (posição HS 38.23), dependendo do grau de pureza;

Parte 2: posição 22.09 (posição HS 22.08).

Concentrado de Mirinda Laranja

M-3 Emulsão de Laranja : posição 21.07 (posição HS 21.06)

M-3 Acidulante de Laranja: posição 38.19 (posição HS 38.23).

(...)

23. Os dois Comitês são convidados a decidir em relação a questão geral quanto a se os diferentes componentes das bases das bebidas em questão deveriam ser classificados em separado ou conjuntamente como um produto único.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Veja-se que ao final do relato histórico, o Secretariado da OMA, formado por oficiais técnicos de diferentes nacionalidades, externa sua opinião quanto a classificação em separado dos componentes dos kits para fabricação de bebidas. O Secretariado então convida os Comitês de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado, formado por representantes dos países membros da Convenção do SH, a examinarem o caso.

DECISÕES DO COMITÊ DE NOMENCLATURA E DO COMITÊ DO SISTEMA HARMONIZADO INTERINO

1.O Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino examinaram a classificação de bases de bebidas constituídas por diferentes componentes importados em conjunto em proporções fixas em uma remessa, levando em conta os comentários feitos nos Docs. 32.707, 32.735 e 32.850.

(...)

6. 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.

7. No que concerne à classificação dos componentes individuais, devido à falta de informações suficientes, os Comitês julgaram-se incapazes de examinar a matéria. Consequentemente, concordaram em estudar esta matéria posteriormente nas próximas sessões com base nas informações a serem fornecidas pelos delegados durante a sessão intercalar. Assim sendo, o Delegado da Holanda declarou que sua Administração tinha alguma experiência em relação a tais bases de bebidas e enviaria ao Secretariado um documento contendo mais detalhes sobre os constituintes.

8. Finalmente, os Comitês concordaram em incorporar o conteúdo da decisão no comentário à Regra Interpretativa 3 (b), como um exemplo da não-aplicação desta Regra. O Secretariado apresentará uma minuta a ser julgada pelo Grupo de Trabalho Conjunto em sua sessão de março de 1986.

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

A conclusão do Comitê de Nomenclatura e o Comitê do Sistema Harmonizado Interino do CCA/OMA é idêntica a 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, houve alteração das Notas Explicativas do SH, conforme abaixo.

NOTAS EXPLICATIVAS A HS 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"

Tradução juramentada nº 189/2015, constante dos autos, e-fls. 262 a 315

Dessa forma, por decisão dos países membros, signatários da Convenção do SH, as bases das bebidas constituídas por diferentes componentes estão excluídas da RIG 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).

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.

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). A NESH é publicada nos diversos idiomas dos países signatários, estando disponível para consulta/compra na internet (<http://wcoomdpublications.org/>).

Assim, o entendimento majoritário da turma de julgamento alinha-se com a posição das partes signatárias da Convenção do SH expressados no âmbito do CCA/OMA.

Nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

Condição de adquirente de boa-fé

A Recorrente defende ser adquirente de boa-fé. Nesse ponto o i. Relator aplicou por analogia o teor da Súmula nº 509 do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Ocorre que a turma de julgamento entendeu de forma contrária, em razão da antiguidade no posicionamento proveniente dos Comitês do CCA/OMA (1985/1986), do porte da empresa, do tipo de mercadoria e do interesse tributário decorrente nos créditos.

Segundo consta do seu site institucional, a Recorrente é uma concessionária e fabricante Coca-Cola e outras bebidas desde 1989.

QUEM SOMOS

Ao longo de seus 28 anos de atuação, a Brasal Refrigerantes vem trilhando o caminho da excelência. Com objetivos e metas arrojadas, a empresa é a unidade de negócios de bebidas da Brasal. Com sede e fábrica em Taguatinga, cidade satélite de Brasília, a Brasal Refrigerantes foi incorporada às demais empresas da Brasal em 1989 e, desde então, fabrica, comercializa e distribui produtos da marca Coca-Cola e todo o portfólio da Cervejaria Heineken do Brasil e Leão Alimentos e Bebidas.

Site institucional (<http://www.brasal.com.br/refrigerantes/empresa/>)

Trata-se, portanto, 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”. Me refiro a bebida denominada “Fanta Laranja”. 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 provimento ao Recurso Voluntário.

Exigência de multa em razão do disposto no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64.

A Recorrente defende ser incabível a multa do presente caso, em razão do disposto no art. 76, II, “a”, da Lei nº 4.502/64. Nesse ponto, a turma discordou do i. Relator em razão dos mesmos argumentos já mencionados no item anterior, a saber: antiguidade no posicionamento de classificação fiscal proveniente dos Comitês do CCA/OMA (1985/1986), porte da empresa, tipo de mercadoria e interesse tributário decorrente nos créditos.

Assim, em que pese a menção aos Acórdãos: 02-02.89, de 28.01.2008, relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim; 02-02.752, de 02.07.2007, relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto e 02-0.683, de 18.11.1997, relator Conselheiro Marcos Vinicius Neder De Lima, a turma entendeu que o cerne da questão está na harmonização dos códigos de classificação no âmbito da Convenção do SH de itens amplamente comercializados, sem que reste 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 a correta classificação fiscal internacional. Afirmando 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 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.

Em resumo, a classificação fiscal para os itens dos concentrados vendidos em kits, deve ser feita de forma individualizada para cada item, sendo tal conclusão válida, não apenas para este processo, mas também para os 157 países signatários da Convenção do SH do CCA/OMA, e obviamente para todas as empresas do “Sistema Coca-Cola”.

Dessa forma, considera-se correta a imposição da multa de ofício para o caso dos autos.

Nega-se provimento.

(assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo