



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

**Processo n°** 15956.720043/2013-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-003.491 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de janeiro de 2015  
**Matéria** AI-IPI  
**Recorrente** COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

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

CRÉDITO. IPI. AQUISIÇÕES ISENTAS. ZONA FRANCA DE MANAUS. DL. 1.435/1975, ART. 6º. REQUISITOS.

A obtenção de crédito de IPI pelo adquirente de produtos da Zona Franca de Manaus a que se refere o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1976 está sujeita basicamente a três requisitos. O produto adquirido (no caso em análise, concentrado), deve: (a) ter sido elaborado por estabelecimentos industriais com projeto aprovado pela SUFRAMA; (b) ter sido elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados nos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia ou Roraima; e (c) ser empregado como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do IPI.

IPI. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ART. 173, I DO CTN. RESP N. 973.733/SC.

Na ausência de pagamento, a regra decadencial aplicável é a do art. 173, I do CTN, conforme entendimento do STJ expresso no REsp nº 973.733/SC, na sistemática do art. 543-C do CPC, e, portanto, de observância obrigatória por este tribunal administrativo, tendo em vista o art. 62-A do Anexo II do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso, da seguinte forma: 1) pelo voto de qualidade negou-se provimento quanto à questão de mérito, decidindo-se que a isenção do art. 6º do DL nº 1.435/75 só alcança produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; quanto à decadência e

quanto à exclusão da multa de ofício com base no art. 76 da Lei nº 4.502/64. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho (relator), Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti, que apresentou declaração de voto. Designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan; 2) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto à questão da eficácia do mandado de segurança coletivo, considerando-se que ele só alcança os associados domiciliados no Rio de Janeiro. Sustentou pela recorrente o Dr. Antonio Carlos Garcia de Souza, OAB/RJ nº 48.955 e, pela Fazenda Nacional, a Dra. Bruna Garcia Benevides.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

DOMINGOS DE SÁ FILHO - Relator.

ROSALDO TREVISAN - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan, Fenelon Moscoso de Almeida, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho (relator) e Luiz Rogério Sawaya Batista.

## Relatório

A contribuinte, Companhia de Bebidas Ipiranga, interpôs Recurso Voluntário com vistas a modificar a decisão de piso que manteve na íntegra o lançamento de crédito tributário de IPI relativo aos anos-calendários de 2006 e 2007 (no valor original, a título de principal, de R\$ 57.645.990,75, conforme Auto de Infração de fls. 1467 a 1494, com ciência em 30/01/2013 - fl. 1468)<sup>1</sup>.

A contenda se refere a creditamento de IPI oriundo de aquisição de matérias primas destinadas a confecção de refrigerantes, saídas beneficiadas com isenção do imposto por empresa fabricante instalada no pólo industrial da Zona Franca de Manaus, para empresa estabelecida no Município de Ribeirão Preto, Estado de São Paulo.

Sustenta a Recorrente que a legislação vigente ao tempo dos fatos geradores assegurava, mesmo tratando de produtos isentos da tributação de IPI, ao adquirente o crédito, como se este tivesse sido exigido na operação anterior. Traz toda a legislação que disciplina a matéria e robustece o sustentado com jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Irresigna, também, com desprovimento da alegação de decadência do período de apuração anterior a 30/01/2008, sob alegação de inexistência de pagamento e aplicação da regra do artigo 173 do CTN para afastar o pleito.

Os argumentos da defesa deixaram de ser acolhidos sob a fundamentação de que os produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, não são elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, inclusive as de origem pecuária, de

produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental que cumprem os requisitos do processo produtivo básico fixados em atos normativos. O segundo argumento é de que só são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a insumos onerados pelo imposto e admitidos segundo o entendimento albergado na legislação tributária. E o terceiro argumento se refere ao alcance de sentença transitada em julgado de mandado de segurança interposto por associação da classe produtora: segundo o entendimento do julgador, o provimento jurisdicional somente abrange o objeto da demanda judicial, isso é, restrito ao conteúdo do pedido constante na petição inicial.

Com esse contexto glosou os créditos de IPI desonerados por qualificá-los como créditos fictícios e de aproveitamento impossível.

No caso, a glosa do crédito se refere às aquisições provenientes da empresa **RECOFARMA Indústria do Amazonas Ltda**, empresa instalada no pólo industrial da Zona Franca de Manaus. Consta do Relatório Fiscal que o Decreto-lei nº 288/1967 não prevê a hipótese de crédito do IPI, como se devido fosse, às aquisições desoneradas. Afirma que somente com o advento da Resolução SUFRAMA nº 298, de 11/12/2007, incluiu-se o dispositivo do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16/12/1975, depois dos períodos fiscalizados.

Impugnando as acusações, respondeu a empresa que se encontrava amparada pela Resolução SUFRAMA nº 298/2007.

A conclusão do fisco para glosar e lavrar o auto de infração encontra-se escorada no fato de que os produtos industrializados e comercializados pela empresa RECOFARMA e adquiridos pela Companhia de Bebidas Ipiranga, na fase de produção, se utiliza de produtos intermediários adquiridos de terceiros - exemplificou: açúcar que é produzido com a matéria prima da cana-de-açúcar - e não matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, motivo pelo qual entendeu que a RECOFARMA ao não utilizar somente matéria-prima regional deixou de atender os requisitos para gozar do benefício de isenção, e, conseqüentemente, a recorrente não poderia se creditar, como se vê da transcrição do item 14 do Termo de Encerramento Fiscal (TEF, fls. 1502/1503):

*“14 - Verificando a legislação, apuramos que, para dar saída aos produtos, que ora foram industrializados, com a isenção prevista no inciso III do artigo 82 do RIPI, a pessoa jurídica deve utilizar, na elaboração dos concentrados de bebidas não alcoólicos, matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, condição essencial para fruição do benefício fiscal previsto no dispositivo legal citado. No entanto, com base nas informações fornecidas pela própria empresa Recofarma, constantes no processo digital 10840.723212/2011-91. páginas 34 e 35, da pág. (467/468) apuramos que está utilizando em sua produção produtos intermediário industrializados “como é o caso do açúcar que é produzido com a matéria prima cana de açúcar” e não matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. Ou seja, a empresa Recofarma não utiliza diretamente matérias-primas de produção regional em seu processo industrial, não podendo, portanto, utilizar-se do crédito como se devido fosse, conforme (artigo 175 do RIPI/2002), sobre as aquisições de produtos*

*isentos conforme inciso III do art. 82 do RIPI/2002.” (grifos no original)*

Em sede recursal mantém os argumentos tecidos na fase impugnatória.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Domingos de Sá Filho, relator

Cuida de recurso tempestivo e que atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

A lide gira em torno do direito de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados de aquisições de matérias-primas oriundas da Amazônia Ocidental, que não sofreram na primeira etapa incidência do imposto pelo fato do fabricante ser estabelecido Zona Franca de Manaus.

A celeuma encontra-se circunstanciada na utilização do processo produtivo de açúcar de cana como um dos ingredientes do extrato empregado no produto final da recorrente, bem como no projeto da planta industrial da Recofarma Indústria do Amazonas Ltda e na legislação ao tempo dos fatos, que não autorizava os adquirentes dos produtos oriundos da zona Franca de Manaus a tomar o crédito, no caso, em relação ao IPI.

Historicamente, com a edição do DL nº 1.435/1975, alterou-se a legislação até então vigente e modificou-se o mecanismo dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental, com a finalidade de melhor ajustá-los ao estágio de desenvolvimento regional e à estratégia industrial adotada até aquele momento. Uma das mudanças foi a inclusão da atividade agropecuária e da agroindústria, com o objetivo de abastecer a região, e a utilização de matérias-primas regionais. A Lei nº 5.173/1966, que dispõe sobre o Plano de Valorização Econômica da Amazônia, que extinguiu a superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia - SPVEA, e criou a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, ao tratar dessa matéria, no art. 2º, o fez nos termos a seguir:

*“Art. 2º A Amazônia, para os efeitos desta lei, abrange a região compreendida pelos Estados do Acre, Pará e Amazonas, pelos Territórios Federais do Amapá, Roraima e Rondônia, e ainda pelas áreas do Estado do Mato Grosso a norte do paralelo de 16º, do Estado de Goiás a norte do paralelo de 13º e do Estado do Maranhão a oeste do meridiano de 44º”.*

A alínea “b” do art. 4º do mesmo diploma legal dá clara noção do objetivo governamental: **“definição dos espaços econômicos suscetíveis de desenvolvimento planejado, com a fixação de pólos de crescimento capazes de induzir o desenvolvimento de áreas vizinhas”.**

Os planos para produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias que pretendem gozar dos benefícios são submetidos à SUFRAMA, que tem competência exclusiva para aprovar ou rejeitar os projetos, atendidos os critérios e procedimentos traçados, tornando apta a empresa, beneficiária, para gozar dos benefícios fiscais. Em assim sendo, cabe

àquela superintendência atestar se os insumos utilizados no processo produtivo atendem as especificações estabelecidas nos protocolos firmados para as empresas estabelecidas na Amazônia Ocidental.

Do TEF, fl. 479 e seguintes, extrai-se a certeza de que o projeto como um todo é aprovado pela SUFRAMA, conforme excerto que aqui se transcreve (fl. 489):

*“7.4 - de acordo com a Resolução nº 409/2002, aprovada pelo conselho administração da SUFRAMA, o projeto industrial da RECOFARMA está autorizada (sic) a produzir "Concentrado para Bebidas não Alcoólicas" com reconhecimento do direito ao gozo dos incentivos previstos nos artigos 7 e 9 do Decreto-Lei nº 288/67 e no artigo 6 do Decreto-Lei nº 1.435/75;*

*7.5- conforme o artigo 1º da citada Resolução, o reconhecimento do direito está estabelecido de forma genérica, para o produto tal como identificado na tabela de incidência do IPI (TIPI) e;*

*- 7.6 - ressalte-se, ainda, que a legislação que rege o incentivo fiscal do IPI (artigo 6 do decreto-lei nº 1.435/75) não estabelece restrições quantitativas;”*

Entretanto, a fiscalização, segundo o seu entendimento, constatou irregularidades, que passou a apontar no item 12 e seguintes do relatório (fls. 1501 a 1503):

*“12 - Em função dos procedimentos fiscais efetuados e do exposto acima, apuramos que o estabelecimento industrial apropriou-se indevidamente, no período de janeiro, a dezembro de 2007, em sua escrita fiscal (livro Registro de Entradas e Livro Registro de Apuração de IPI), de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) não permitidos pela legislação aplicável, nas operações de aquisições de matérias-primas isentas do citado imposto, isenção esta condicionada à localização dos fornecedores (Zona Franca de Manaus e Amazônia Ocidental). Em decorrência da escrituração de créditos indevidos do imposto, (...) a contribuinte deixou de lançar/declarar valores de saldos devedores de IPI, em diversos períodos de apuração, na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e, conseqüentemente, não recolheu ou recolheu a menor os valores devidos do imposto. (...)*

*13 - A empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. foi intimada pela fiscalização, conforme exposto nos itens 6 a 11, e respondeu entre outras coisas, que está amparada pela Resolução SUFRAMA nº 298, de 11 de Dezembro de 2007, (...)*

*14 - Verificando a legislação, apuramos que, para dar saída aos produtos, que ora foram industrializados, com a isenção prevista no inciso III do artigo 82 do RIPI, a pessoa jurídica deve utilizar, na elaboração dos concentrados de bebidas não alcoólicas, matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, condição essencial para fruição do benefício fiscal previsto no dispositivo legal citado. No entanto, com base nas informações fornecidas pela empresa Recofarma, (...) apuramos que esta utiliza em sua produção **produtos***

**intermediários industrializados "como é o caso do açúcar que é produzido com a matéria-prima cana de açúcar" e não matérias-primas agrícolas extrativas vegetais de produção regional.** Ou seja, a empresa Recofarma não utiliza diretamente matérias-primas de produção regional em seu processo industrial, não podendo, portanto, utilizar-se do crédito como se devido fosse, conforme (artigo 175 do RIFI/2002), sobre as aquisições de produtos isentos conforme **inciso III do artigo 82 do RIFI/2002**". (grifo nosso)

Da leitura do escrito acima, dá-se a entender que o açúcar utilizado no processo produtivo não é de origem regional da Amazônia Ocidental. No entanto, continuando a leitura do relatório, verifica-se que a causa principal da rejeição por parte do fisco, em verdade, se refere ao fato da empresa RECOFARMA adquirir componentes (itens) de terceiros industrializados, pois é o que se vê do relatório, e vender a recorrente "KIT" a serem empregados na fabricação dos refrigerantes, por exemplo o "SPRITE.

No entanto, deixou o fisco de declinar se os fornecedores da RECOFARMA estão ou não na Amazônia Ocidental, pois o que importa, na minha visão, é o local em que se encontra a unidade produtora, e, se a matéria-prima seja agrícola ou extrativa de produção regional.

No caso, a fiscalização lançou dúvida à fabricação do produto e, quando afirma que este foi confeccionado com açúcar produzido a partir de cana, dá a entender que o fato desqualifica o produto, vez que não é obtido de matéria-prima extrativa.

Tenho que nesse ponto conta-se com grande valia a opinião de quem está autorizado a desempenhar a autoridade nos assuntos da Zona Franca de Manaus, e detém a competência para aprovar os projetos e dirimir as questões inerentes a Amazônia e dizer o direito e obrigações das empresas instaladas ZFM.

Aproveito consulta formulada a SUFRAMA pela empresa Pepsi-Cola como a principal interessada, onde expôs questão a ser dirimida, indagou se "*é pressuposto para que haja a aplicação do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.435/75 que o estabelecimento industrial utilize matéria prima elaborada com produtos agrícolas e extrativos vegetais da produção de regional*". Disse que a dúvida consistia em saber se:

**1) há obrigatoriedade de os extratos serem típicos da região amazônica ou devem apenas ser produzidos localmente e;**

**2) qual é a área em que podem ser produzidas as matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais para fins de fruição do incentivo**".

Ao completar as indagações menciona:

*Área de cultivo da matéria prima agrícola - Em relação ao segundo aspecto, a dúvida a ser dissipada está relacionada a saber se a área de produção do extrato vegetal deve ser limitar ao território da Amazônia Ocidental (art. 1º, § 4º, do Decreto-lei nº 291/67) ou deve compreender toda a região amazônica, também conhecida como "Amazônia Legal" (art. 2º da Lei nº 5.173/68 e art. 45 da LC nº 31/77). Note-se que não se trata de perquirir onde deve estar localizado o estabelecimento industrial incentivado. **É inequívoco que este deve estar na Amazônia***

***Ocidental, pressuposto atendido na hipótese em análise”.***  
***(fls.406/409)***

Em conclusão requer esclarecimento:

***“a) A fabricação de concentrado, base e edulcorante para bebidas não alcoólicas a partir de matéria prima industrializada com extrato vegetal produzido localmente que seja típico da região amazônica (e.g. açúcar de cana) é beneficiada com o incentivo previsto no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75?***

***b) O incentivo previsto no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 aplica-se ao concentrado, à base e ao edulcorante de bebidas não alcoólicas industrializados a partir de insumos (e.g. corante caramelo) fabricados com extrato vegetal produzido na região amazônica (também conhecida como “Amazônia Legal”)?***

**Em resposta a SUFRAMA disse, por meio do Ofício nº 5.637 de 5/07/2012, que:**

***Resposta da questão (a) Sim, uma vez que a legislação dispõe que “Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, inclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do artigo 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.” Logo, admite-se, que a matéria prima regional seja originária de cultivo.***

***A resposta do item “b” - “Sim, desde que o insumo, no caso, o corante caramelo, seja produzido por empresa instalada na área definida pelo § 4º do artigo 1º, do Decreto-lei nº 391/67”.***

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 9303.002-293, 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 verdades absurdas, de sorte que o hermeneuta 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.

O documento trazido à colação afasta as dúvidas quanto ao direito assegurado à empresa produtora dos “Kits” fornecidos à recorrente, que faz jus aos incentivos, pois basta que a elaboração do produto seja processada por empresa autorizada estabelecida na área definida pelo parágrafo 4º do artigo 1º do Decreto-lei nº 391/1957.

A SUFRAMA detém competência para ditar e reconhecer se as empresas fazem jus aos incentivos 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 Secretária da Receita Federal e do CARF.

Com esses fundamentos, conheço do recurso e voto no sentido de dar provimento, para reconhecer o direito de a recorrente lançar em sua escrita fiscal os créditos de IPI calculados como se devidos fossem sobre as aquisições de concentrados produzidos pela empresa Recofarma Indústria da Amazônia Ltda, localizada na Amazônia Ocidental.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

## Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado,

Com a devida vênia, dirirjo, no mérito, em relação ao voto externado pelo relator.

A discussão travada nos autos é essencialmente jurídica. No plano dos fatos, fisco e recorrente concordam que a recorrente adquiriu mercadorias (concentrados classificados na NCM como 2106.90.10) isentas (sem destaque de IPI, invocando os arts. 69, I e II<sup>2</sup>; 82, III<sup>3</sup>; e 341, II<sup>4</sup> do RIPI/2002) da empresa RECOFARMA, que, por sua vez, utiliza na produção dos concentrados que fornece “açúcar” e “extrato natural de guaraná” adquiridos de terceiros (e não “cana-de-açúcar” ou “semente de guaraná”).

As partes acordam não só em relação à situação fática, mas no que se refere à base legal que garante seu direito (cada qual fazendo uma leitura do dispositivo normativo): o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975. Tal dispositivo estabelece:

*“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.*

<sup>2</sup> “Art. 69. São isentos do imposto (Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, art. 1º):

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

II - os produtos industrializados na ZFM, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que não sejam industrializados pelas modalidades de acondicionamento ou reacondicionamento, destinados a comercialização em qualquer outro ponto do Território Nacional, excluídos as armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados ou preparações cosméticas, salvo quanto a estes (posições 33.03 a 33.07 da TIPI) se produzidos com utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; e”

<sup>3</sup> “Art. 82. São isentos do imposto:

(...)

III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI (Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, e Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 34).”

<sup>4</sup> “Art. 341. Sem prejuízo de outros elementos exigidos neste Regulamento, a nota fiscal dirá, conforme ocorra, cada um dos seguintes casos:

(...)

II - Isento do IPI Produzido na Zona Franca de Manaus”, para os produtos industrializados na ZFM, que se destinem a seu consumo interno, ou a comercialização em qualquer ponto do território nacional;”

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

Não é preciso muito esforço para identificar no texto do artigo os requisitos para o direito de crédito pelo estabelecimento adquirente. O produto adquirido (no caso, o concentrado), deve: (a) ter sido elaborado por estabelecimentos industriais com projeto aprovado pela SUFRAMA; (b) ter sido elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados nos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia ou Roraima; e (c) ser empregado como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do IPI.

Quanto ao primeiro requisito - “(a)”, está presente nos autos a Resolução SUFRAMA nº 298/2007 (fls. 1854/1855), integralmente reproduzida a seguir:



MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR  
Superintendência da Zona Franca de Manaus  
SUFRAMA

RESOLUÇÃO N.º 298 , DE 11 DE DEZEMBRO DE 2007

O CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO DA SUFRAMA, no uso da competência prevista no artigo 4º, inciso I, alínea c do Capítulo IV, do Decreto N.º 4.628, de 21 de março de 2003;

CONSIDERANDO os termos do Parecer Técnico de Projeto N.º 224/2007 – SPR/CGPRI/COAPI, da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, submetido a este Colegiado em sua 230ª Reunião Ordinária, realizada em 11 de dezembro de 2007;

CONSIDERANDO o disposto nos artigos 8º e 20 do Regimento Interno do Conselho de Administração da SUFRAMA, resolve:

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 N.º 224/2007 – SPR/CGPRI/COAPI para produção de CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, para o gozo dos incentivos previstos nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 26 de fevereiro de 1967, no Art. 6º do Decreto-lei N.º 1435, de 16 de dezembro de 1975, e legislação posterior.

Art. 2º DEFINIR que a redução da alíquota do Imposto de Importação (II) relativo às matérias-primas, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira, utilizados na fabricação do produto constante do Art. 1º desta Resolução, será de 88% (oitenta e oito por cento), conforme parágrafo 4º do Art. 7º do Decreto-lei N.º 288/67, com redação dada pela Lei N.º 8.387/91.

Art. 3º ESTABELECEER para o produto CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS os seguintes limites anuais de importação de insumos:

Discriminação	Valor em US\$ 1.00		
	1º ANO	2º ANO	3º ANO
CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS	75,224,940	86,508,681	99,484,983

Continuação da Resolução n.º 298, de 11 de dezembro de 2007

Art. 4º DETERMINAR sob pena de suspensão ou cancelamento dos incentivos concedidos, sem prejuízo da aplicação de outras cominações legais cabíveis:

I- o cumprimento, quando da fabricação do produto constante do Art. 1º desta Resolução, do Processo Produtivo Básico estabelecido na Portaria Interministerial n.º 08 - MPO/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 1998;

II- a utilização de matéria-prima regional de origem vegetal na elaboração dos produtos constantes do Art. 1º desta Resolução, segundo o Art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.435/75;

III- o atendimento das exigências da Política Nacional do Meio ambiente, conforme disciplina a Legislação no âmbito Federal, Estadual e Municipal;

IV- a manutenção de cadastro atualizado na SUFRAMA, de acordo com as normas em vigor; e

V- o cumprimento das exigências contidas na Resolução n.º 202, de 17 de maio de 2006, bem como as demais Resoluções, Portarias e Normas Técnicas em vigor.

Art. 5º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

FLÁVIA SKROBOT BARBOSA GROSSO

Cumprido, assim, a nosso ver, o primeiro requisito. O projeto da RECOFARMA estava aprovado pela SUFRAMA, devendo ser respeitadas pela empresa as condições impostas no art. 4º da Resolução.

A fiscalização, no entanto, verificou que a condição do inciso II do art. 4º da Resolução SUFRAMA n.º 298/2007 (que é exatamente o requisito aqui apontado como “(b)” - utilização de matéria-prima regional) não havia sido cumprido (vê-se que a própria SUFRAMA, em parecer às fls. 1586 e seguintes, parece ter interpretado equivocadamente a expressão “matéria-prima” como sinônima de “insumo”). A RECOFARMA não adquire matéria-prima regional (como “cana-de-açúcar” e “semente de guaraná”), mas produtos intermediários - industrializados (“açúcar” e “extrato natural de guaraná”), descumprindo ainda o Processo Produtivo Básico (PPB) previsto no inciso VIII do art. 5º da Resolução n.º 202, de 17/05/2006 e na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT n.º 8, de 25/02/1998 (fl. 1505, pois o concentrado era composto de “vários volumes de partes separadas”, e não por “algo único”).

Aqui já se manifesta nossa primeira divergência em relação ao voto do relator, que crê (a nosso ver, de forma equivocada, seguindo a linha da defesa) serem as manifestações da SUFRAMA insuscetíveis de apreciação pelo fisco. A SUFRAMA aprova “projetos”, como deixam claros os textos das normas aqui reproduzidos. Contudo, cabe à empresa que obtém a aprovação (no caso, à RECOFARMA) cumprir os requisitos normativos estabelecidos, entre os quais os de respeitar o PPB e de utilizar matérias-primas regionais de origem vegetal. E o fisco não encontrou na relação de insumos da RECOFARMA “a matéria-prima cana-de-açúcar e a semente de guaraná” (fl. 1503). Assim, não está o fisco desconsiderando o projeto aprovado pela SUFRAMA (como parece entender a recorrente), mas apreciando o respeito às normas que regem a matéria, especialmente o art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/1975, de hierarquia inegavelmente superior à citada Resolução SUFRAMA, e que estabelece como requisitos para fruição não só a aprovação por aquele órgão (que designamos como requisito “a” neste voto vencedor).

Aliás, o próprio voto vencido afirma que “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 Secretária da Receita Federal

Documento assinado digitalmente conforme MP n.º 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/02/2015 por DOMINGOS DE SA FILHO, Assinado digitalmente em 09/02/2015

por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 03/02/2015 por DOMINGOS DE SA FILHO, Assinado d

igitalmente em 09/02/2015 por ROSALDO TREVISAN

Impresso em 25/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

e do CARF”. No entanto, o que se faz no presente processo é unicamente interpretar legislação tributária federal: o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975.

E tal dispositivo não deixa muita margem a dúvidas. Se a expressão “**matérias-primas**” constante no *caput* do art. 6º tivesse o teor alargado que deseja a recorrente (abarcando produtos intermediários, como o “açúcar” e o “extrato natural de guaraná”), não faria sentido logo no § 1º que o sucede se utilizarem as expressões “**matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem**” (bastaria que o legislador continuasse a utilizar genericamente a expressão já constante do *caput*). Ou seja, o legislador não utilizou linguagem leigo. Pelo contrário, inseriu as expressões precisas no texto normativo justamente por se tratar de benefício, que demanda interpretação não alargada.

Assim, não tendo a RECOFARMA respeitado o disposto no *caput* do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975 (utilização de “matéria-prima” regional), incabível a isenção com tal enquadramento, restando somente o constante no art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967, com a redação dada pela Lei nº 8.387/1991, que não assegura o crédito na etapa posterior. Por decorrência, não é gerado à recorrente o crédito a que se refere o § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975 (que tem como pressuposto a ocorrência da situação descrita no *caput* do mesmo artigo 6º). E tal direito creditório não pode ser gerado sob a égide da “boa-fé” da recorrente (a partir de precedente ligado a situação diversa, relativa ao ICMS), diante do requisito legalmente estabelecido, que não pode ser afastado por este CARF.

Em que pese a existência de julgados como o mencionado pela empresa, em sua defesa (RE nº 212.484-RS, que não vincula o julgamento por este CARF), não há posicionamento assentado do STF sobre a possibilidade de crédito em relação a aquisições de insumos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, cabendo ainda recordar que foi reconhecida a repercussão geral do tema no bojo do RE nº 592.891-SP (também mencionado pela defesa). Não se afigura, assim, o pressuposto de aplicação do citado (pela defesa) Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, que espelha entendimento daquele órgão (igualmente não vinculante a este CARF) voltado a situação continuativa específica que não foi devidamente relacionada à ocorrida no presente processo.

Assim, divergimos do voto do relator para, no mérito, entender como escoreita a interpretação do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975 efetuada pela fiscalização, que leva à inexistência do direito creditório da recorrente demandado sob tal fundamento. No mesmo sentido, aponta-se julgado recente desta Terceira Turma, que analisou, no mesmo dispositivo legal, o termo “regional”, merecendo destaque a similitude na linha argumentativa:

*“Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, cabe à Receita Federal a fiscalização do Imposto Sobre Produtos Industrializados (art. 91 da Lei nº 4.502/64 e arts. 427 e 428 do RIPI/2002).*

*Desse modo, ao contrário do alegado, não há impedimento algum para que a fiscalização e os órgãos administrativos de julgamento, no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, interpretem o alcance do vocábulo "regional" contido no art. 6º do Decreto-*

*Lei nº 1.435/75, uma vez que a Resolução CAS nº 356/2007, não se pronunciou a respeito.*

*O contribuinte entende que o objetivo do Decreto-Lei nº 1.435/75 foi o de fomentar a expansão econômica da região com menor desenvolvimento econômico do país e de propiciar a ocupação dessa região. Por tal motivo, o termo “regional” deveria ser entendido como Amazônia Legal.*

*O conceito de Amazônia Legal foi criado apenas para os fins da Lei nº 5.173/66 (que instituiu o plano de valorização econômica da Amazônia) e abrange praticamente a **metade** do território brasileiro. Tanto que o art. 2º da referida lei já inicia a definição de Amazônia Legal da seguinte forma: “**A Amazônia, para os efeitos desta lei, abrange a região compreendida pelos Estados do Acre, Pará e Amazonas, pelos Territórios Federais do Amapá, Roraima e Rondônia, e ainda pelas áreas do Estado de Mato Grosso a norte do paralelo de 16º, do Estado de Goiás a norte do paralelo de 13º e do Estado do Maranhão a oeste do meridiano de 44º. (...)**”.*

*Quisesse o legislador do Decreto-Lei nº 1.435/75 se referir à Amazônia Legal, teria remetido o leitor do art. 6º à Lei nº 5.173/66 e não ao Decreto-Lei nº 291/67.*

*A interpretação pretendida pelo contribuinte é inadmissível, não só em face do art. 111, II, do CTN, mas também por não ser crível que ao instituir uma isenção voltada especificamente ao desenvolvimento e à ocupação das áreas mais inóspitas do território nacional, o legislador tenha pretendido incluir no incentivo **metade do território nacional**, onde se localizam Estados como Mato Grosso e Goiás, verdadeiros celeiros da produção nacional de grãos.*

*Assim, é evidente que o termo “regional” contido no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 se refere às matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais produzidas na Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei nº 291/67 e não na Amazônia Legal, que é um conceito meramente político criado exclusivamente para os fins da Lei nº 5.173/66.*

*Reforça esta interpretação o texto da exposição de motivos do Decreto-Lei nº 1.435/75, onde se nota claramente que sua edição teve por objetivo corrigir falhas e distorções constatadas nos benefícios concedidos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental.*

*É evidente que no caso concreto não foi respeitada a condição estabelecida na Resolução CAS 356/2007, pois não foram empregados na fabricação do concentrado matérias-primas de produção regional, uma vez que o açúcar que deu origem ao corante caramelo foi produzido no Mato Grosso e não na Amazônia Ocidental, o que justifica a glosa dos créditos no estabelecimento adquirente para o fim de exigência do IPI.*

*A defesa invocou a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67, pois os produtos foram produzidos na Zona Franca de Manaus. O direito ao crédito teria sido reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 212.484 e o art. 163 do CTN*

garantiria o direito aos créditos como incentivo. Além disso, o art. 40 do ADCT também garantiria o direito de crédito.

A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não beneficia a recorrente, pois com no julgamento do RE nº 566.819 o STF reformou seu entendimento quanto ao direito de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos.

Por outro lado, com o reconhecimento da repercussão geral no RE 592.891, a questão do direito ao crédito por aquisições isentas da ZFM se encontra pendente de julgamento pelo STF, o que retira o caráter de definitividade do RE 212.484, impedindo este colegiado de aplicar o art. 62A do RICARF para estender aquela interpretação ao caso concreto. Não foi por outro motivo que este colegiado sobrestou o julgamento deste recurso enquanto vigeram os §§ 1º e 2º do art. 62A do RICARF.

O art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67 foi regulamentado pelo art. 69, I e II, do RIPI/2002. Da leitura desses dispositivos legais e regulamentares se constata que não houve previsão expressa do direito ao aproveitamento do crédito ficto. Tendo em vista que nas notas fiscais de aquisição dos concentrados adquiridos com isenção não houve o destaque do imposto, não há direito do contribuinte efetuar o crédito, sendo inaplicável o art. 163, § 2º do RIPI/2002.

Por fim, a defesa alegou que não pode ser punida por fatos praticados por terceiros e que ao tomar o crédito agiu de boa-fé e em consonância com a jurisprudência administrativa. Não tem razão o contribuinte. A teor do art. 136 do CTN a responsabilidade por infrações é objetiva e no caso concreto as decisões citadas no recurso não se enquadram no disposto no art. 100, II, do CTN, devendo ser mantida a multa de ofício da forma posta no lançamento.” (grifos no original) (voto condutor do Acórdão nº 3403-003.324, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, qualidade, vencidos os mesmos conselheiros que acompanharam o relator no presente processo, sessão de 15.out.2014)

Da mesma forma em que não se pode interpretar de forma alargada o termo “regional”, não se pode ampliar a abrangência da expressão “matérias-primas” para contemplar algo que notoriamente não é matéria-prima, mas produto intermediário-industrializado.

Tendo prevalecido nosso entendimento divergente no colegiado, fez-se necessária a análise, no julgamento, de outros tópicos da defesa que sequer haviam sido enfrentados no voto vencido (e, em certa medida, no próprio relatório): a existência (ou não) de coisa julgada afetando o presente contencioso, a configuração (ou não) de decadência, e a aplicação (ou não) ao caso do comando do art. 76, II, “a” da Lei nº 4.502/1964.

Em relação à existência de coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, considerou a turma unanimemente, durante os debates, que a eficácia da ação era restrita aos associados domiciliados no Rio de Janeiro, acompanhando entendimento que já havia sido expresso em julgamento anterior (em relação ao mesmo Mandado de Segurança Coletivo):

*“(...) a defesa alegou que seu direito à isenção está amparado por decisão judicial transitada em julgado no mandado de segurança coletivo impetrado pela Associação dos Fabricantes, enquanto que a decisão de primeira instância e a Procuradoria da Fazenda Nacional contestam essa afirmação.*

*A DRJ entendeu que a decisão judicial é inaplicável à recorrente porque os concentrados foram utilizados na fabricação de produtos diferentes daqueles especificados no mandado de segurança. Já a Fazenda Nacional entende que a eficácia da decisão proferida naquela ação coletiva restringe-se aos associados localizados sob a jurisdição territorial do órgão judiciário perante o qual foi interposta.*

*Nas fls. 543/561, verifica-se que o objeto da ação coletiva foi o reconhecimento do direito dos associados **“(...) não serem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria-prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado código 2106.90 da TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes código 2202.90 da TIPI), (...)”**.*

*Sendo assim, cabe analisar a aplicabilidade dessa decisão ao caso concreto.*

*A DRJ entendeu por sua inaplicabilidade porque no período fiscalizado o estabelecimento produziu refrigerantes fabricados em outros códigos da TIPI, diferentes do código 2202.90, mencionado no pedido do mandado de segurança.*

*Não tem razão a DRJ, pois a ação coletiva foi proposta em 1991, na vigência da TIPI aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23/12/1988, na qual os refrigerantes produzidos pelos fabricantes se classificavam na posição 2202. Os fatos geradores objeto do presente lançamento ocorreram entre 2005 e 2009, quando estavam em vigor as Tabelas de Incidência aprovadas pelos Decretos nº 4.542, de 26/12/2002 e 6.006, de 28/12/2006, por meio das quais os refrigerantes passaram a ser classificados sob o código 2202.10. Tratam-se dos mesmos produtos que na época do ajuizamento da ação eram classificados sob o código 2202.90 e que nas tabelas seguintes passaram a ser enquadrados no código 2202.10.*

*No que concerne aos substituídos na ação coletiva, os documentos juntados aos autos com a diligência de fls. 3791/3855, revelam que (...) o mandado de segurança coletivo foi impetrado no Rio de Janeiro, exclusivamente em face de atos que viessem a ser praticados pelo Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro.*

*(...)*

*A decisão proferida no mandado de segurança coletivo somente beneficia os substituídos domiciliados na circunscrição fiscal da DRF/Rio de Janeiro. Esse entendimento, quanto à inaplicabilidade da decisão coletiva aos associados com domicílio fora do Rio de Janeiro, foi ratificado pelo Supremo Tribunal Federal na Reclamação 7781/SP, em relação à **associada localizada na cidade de Ribeirão Preto-SP, cuja***

*decisão foi publicada no DJE nº 124/11, conforme se pode verificar em consulta à página de jurisprudência do STF na internet. ([https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE\\_20110629\\_124.pdf](https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE_20110629_124.pdf).)*

*Também não socorre à recorrente a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pois com no julgamento do RE nº 566.819 o STF reformou seu entendimento quanto ao direito de crédito do IPI na aquisição de insumos isentos.”*

A ação obteve sentença (trânsito em julgado em 02/12/1999) assegurando aos integrantes da Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (ABFCC), como a recorrente, o direito de se creditarem do IPI relativo à aquisição de insumo isento (concentrado), adquirido de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus e utilizado na industrialização de refrigerantes. E a limitação prevista no art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997, introduzido pela MP nº 1.798-1/1999 não prevalece em face de decisão judicial específica, nos autos da Reclamação nº 7778/SP, efetuada pela recorrente:

*“AGTE.(S) : COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA*

*AGDO.(A/S) : UNIÃO*

*(...)*

*Ementa: Agravo regimental em reclamação. 2. Ação coletiva. Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. Art. 16 da Lei n. 7.347/1985. 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. Não ocorrência de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição de efeitos ‘erga omnes’, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.” (Rcl 7778 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 30/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-094 DIVULG 16-05-2014 PUBLIC 19-05-2014)*

Assim, a decisão judicial não afeta o presente contencioso administrativo.

No que se refere à decadência, sustenta a recorrente que não era possível o lançamento de créditos em relação a período anterior a 30/01/2008 (cinco anos da ciência, que se deu em 30/01/2013), porque a regra do art. 173, I do CTN não se aplica ao caso, e a ausência de recolhimento do IPI não afasta a observância do art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que a legislação do IPI (arts. 19 a 21 da Lei nº 4.502/1964) apenas impôs ao contribuinte a obrigação de lançar o imposto, e não de necessariamente pagá-lo, como fez o CTN. E o lançamento como isento “não descaracteriza o ato de lançamento do contribuinte para fins de IPI”.

No entanto, diante da ausência de pagamento antecipado, aplicável é a regra do art. 173 do CTN, conforme entendimento expresso pelo STJ no REsp nº 973.733/SC, na sistemática do art. 543-C do CPC, e, portanto, de observância obrigatória por este tribunal

administrativo, tendo em vista o art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/6/2009:

**“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.**

1. **O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).*

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (grifo nosso)

Nesse sentido já decidiu recentemente esta 3ª Turma Ordinária de forma unânime (inclusive com cinco dos seis membros da composição atual):

“(…) DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ART. 173, I DO CTN. RESP N. 973.733/SC. Na ausência de pagamento, a regra decadencial aplicável é a do art. 173, I do CTN, conforme entendimento do STJ expresso no REsp nº 973.733/SC, na sistemática do art. 543-C do CPC, e, portanto, de observância obrigatória por este tribunal administrativo, tendo em vista o art. 62-A do Anexo II do RICARF.” (Acórdão nº 3403-002.298, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 25.jun.2013) (No mesmo sentido os Acórdãos nº 3403-003.106 e 107, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 23.jul.2014; e o Acórdão nº 3403-003.305, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 14.out.2014)

“IPI. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ART. 173, I DO CTN. RESP N. 973.733/SC. Na ausência de pagamento, a regra decadencial aplicável é a do art. 173, I do CTN, conforme entendimento do STJ expresso no REsp nº 973.733/SC, na sistemática do art. 543-C do CPC, e, portanto, de observância obrigatória por este tribunal administrativo, tendo em vista o art. 62-A do Anexo II do RICARF.” (Acórdão nº 3403-003.416, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 13.nov.2014)

Afasta-se, assim, a alegação de decadência.

Por fim, em relação à demanda pelo afastamento da multa de ofício com base no art. 76, II, “a” da Lei nº 4.502/1964, acompanhei, nos debates, o posicionamento externado em voto proferido em julgamento recente deste colegiado, acolhido de forma unânime na turma (na ocasião, também com cinco dos seis atuais componentes):

“Por fim, a defesa pleiteia a exclusão da penalidade com base no art. 76, II, “a” da Lei nº 4.502/64, por ter observado as

*decisões administrativas que no passado reconheceram o direito de crédito sobre insumos isentos.*

*Embora esse dispositivo legal realmente autorizasse a dispensa da penalidade em relação àqueles que agiram "(...) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; (...)", ele não mais pode ser aplicado porque encontra-se tacitamente revogado desde outubro de 1966.*

*O art. 2º, § 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, estabelece que a lei posterior revoga a anterior quando regule inteiramente a matéria que tratava a lei anterior.*

*Ora, no caso concreto, o art. 100, II, do CTN tratou de modo totalmente diferente a dispensa de penalidade em razão da observância de decisões administrativas, passando a exigir que estas possuíssem eficácia normativa.*

*Considerando a revogação tácita da lei anterior e também a inexistência de lei atribuindo eficácia normativa às decisões mencionadas no recurso, deve ser mantida a penalidade sobre o crédito tributário remanescente neste processo." (Acórdão nº 3403-003.323, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânime, sessão de 15.out.2014)*

Ademais, como destaca a DRJ, já havia desde agosto de 2007 mudança de entendimento da questão pelo STF.

Improcedente, assim, a demanda pelo afastamento da multa.

Assim, divergindo da linha adotada pelo relator, voto pela negativa de provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan

## Declaração de Voto

Conselheiro Ivan Allegretti,

A presente declaração de voto tem o objetivo de explicitar o meu entendimento a respeito dos seguintes temas:

### 1. Direito de crédito previsto no art. 82, III, do RIPI/2002

As informações constantes neste acórdão dão notícia de que não há controvérsia a respeito da origem do corante caramelo, do açúcar ou da própria cana-de-açúcar, ou seja, não há discussão quanto ao fato de que tais insumos são originados da Amazônia Ocidental.

A Fiscalização entendeu que não houve a configuração da hipótese descrita no art. 82, III, do RIPI/2002 porque no caso o contribuinte adquiriu corante caramelo, que seria um produto industrializado, e não um produto agrícola.

Acredito que se fez confusão na interpretação do texto normativo:

*III - os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, cujos projetos tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, excetuados o fumo do Capítulo 24 e as bebidas alcoólicas, das posições 22.03 a 22.06 e dos códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI.*

A norma concede isenção para estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, desde que os produtos sejam elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Ou seja, exige-se que na composição dos produtos sejam aplicadas matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais produzidas na região.

A intenção, como parece claro, é a de fomentar a economia local, estimulando a produção desde a atividade agrícola e extrativa.

Fica claro que não se pretendeu isentar apenas o primeiro processamento ou industrialização do fruto da natureza, mas que se deve alcançar todo o conjunto de industrialização até o produto final industrializado na forma da legislação.

O que se busca, como aparece claro, é a desoneração do produto que contenha matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

Por certo que é necessário que o estabelecimento esteja localizado na Amazônia Ocidental, e que tenha o processo produtivo aprovado. Mas a isenção deve alcançar todas as fases de industrialização abrangidas pelo processo produtivo.

Com efeito, a Lei não restringe a desoneração apenas à primeira etapa de transformação da matéria-prima agrícola e extrativa vegetal.

Tanto que o processo produtivo básico que foi aprovado pela Suframa para o gozo deste benefício fiscal deixa claro que a matéria-prima regional aplicada no processo produtivo seria o açúcar cristal e o açúcar mascavo, deixando claro que seriam produzidos, o primeiro pela empresa Agropecuária Jayoro, localizada no município de Presidente Figueredo - AM, e o segundo produzido por produtores rurais do interior do Amazonas, detalhando, ainda, que o açúcar produzido pela Agropecuária Jayoro é adquirido da Recofarma e enviado para a DD Williamson do Brasil para a produção do corante caramelo, que é utilizado na produção dos concentrados.

É o que se confere à fl. 1589:

**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 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/cm<sup>3</sup>
- 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.

Como visto, o processo produtivo expressamente aprovado pela SUFRAMA considera que a utilização da matéria-prima agrícola regional é atendido pela aquisição de açúcar - produzido a partir da cana-de-açúcar -, posteriormente transformado em corante caramelo, tendo em vista que é originado e produzido no Amazonas.

Ou seja, entendeu a SUFRAMA que a exigência legal de que o produto final - concentrado para refrigerante - contenha em sua elaboração um produto agrícola regional - produzido a partir da cana-de-açúcar - é atendido em relação a um processo produtivo que considera mais de uma etapa de industrialização, figurando a recorrente na derradeira etapa.

Neste passo, entendo que deve ser reiterado, no presente caso, o entendimento manifestado pelo Conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos no Acórdão nº 204-03.030 (posteriormente mantido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais pelo Acórdão nº 9303-002.664, ainda não formalizado) de que, "embora entendendo que a melhor interpretação da norma legal é a que foi realizada pelas autoridades fazendárias, a ela não

*posso reconhecer o poder superar aquela que foi expedida pelo órgão regularmente competente. (...) além daí, somente cassando a Resolução. O que não pode é “reinterpretar” a Portaria Interministerial definidora do processo produtivo Básico, olímpicamente desconsiderando as conclusões da Resolução que autorizou o empreendimento. E foi o que, infelizmente, aqui se fez. Deveras, em nenhum momento a autoridade administrativa afirmou que a empresa não cumprisse o que determinava a Resolução. Afastou-a simplesmente, sob a premissa de que ‘estava errada’. E com isso não se pode concordar”.*

Da mesma forma, neste caso deve-se prestigiar o processo produtivo expressamente aprovado pela SUFRAMA.

Deve ser provido o recurso nesta parte.

## 2. Coisa julgada

O recorrente dá notícia nos autos de que a Associação dos Fabricantes de Coca-Cola (AFBCC) obteve ordem mandamental, em decisão judicial transitada em julgado, para assegurar aos seus associados o direito de crédito na aquisição de matérias-primas, insumo e produtos intermediários que tenha sido beneficiada por regime jurídico de exoneração tributária, de maneira a respeitar o princípio constitucional da não cumulatividade.

A ação judicial, como fica claro, não discute os critérios de cumprimento ou descumprimento do regime jurídico de exoneração tributária.

Portanto, a questão jurídica em discussão neste processo administrativo está fora do âmbito de discussão daquela ação judicial.

Vale recordar, com efeito, que no presente caso se discute se o processo produtivo do recorrente se enquadra no benefício de isenção do art. 82, III, do RIPI/2002. Este tema não foi tratado na ação judicial.

Não procede o recurso no que se refere à alegação de óbice ao lançamento na referida decisão judicial.

## 3. Exclusão da penalidade por força do art. 76, II, “b”, da Lei nº 4.502/64

Entendo que o art. 76, II, “b”, da Lei nº 4.502/64 não foi revogado ou derogado pelo art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), devendo ser aplicado ao presente caso.

O art. 100 do CTN dispõe o seguinte:

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

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*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.*

O art. 76, II, “b”, da Lei nº 4.502/64, que trata especificamente do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), dispõe o seguinte:

*Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:*

*(...)*

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

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

*b) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado fôr parte;*

*c) de acôrdo com interpretação fiscal constante de circulares instruções, portarias, ordens de serviço e outros atos interpretativos baixados pelas autoridades fazendárias competentes.*

Deve-se reconhecer que este último dispositivo continua em vigência, por dois motivos: primeiro porque tais comandos têm alcances diferentes e não contraditórios, nem se sobrepõem, e depois, porque este último dispositivo configura legislação específica do IPI, que deve ser preservada frente à natureza de norma geral veiculada pelo CTN.

Isto, aliás, é o que dispõe o art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução das Normas do Direito Brasileiro (antiga LICC), ao dizer que “*A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior*”.

Deve-se, portanto, reconhecer a vigência do art. 76, II, “b”, da Lei nº 4.502/64 e sua aplicação no caso concreto.

#### **4. Conclusão**

Pelas razões expostas, voto pelo provimento do recurso para reconhecer a configuração da hipótese prevista no art. 82, III, do RIPI/2002, bem como, subsidiariamente, a aplicação do art. 76, II, “b”, da Lei nº 4.502/64.

Processo nº 15956.720043/2013-16  
Acórdão n.º **3403-003.491**

**S3-C4T3**  
Fl. 1.864

---

Ivan Allegretti

CÓPIA