



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

Processo n° 15956.720178/2015-43
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.929 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2018
Matéria IPI. CRÉDITO.
Recorrente RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

PROCEDIMENTOS FISCAIS DIVERSOS. ART. 146 DO CTN. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que haja a alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar.

Eventuais conclusões de procedimentos fiscais anteriores efetuados em face da contribuinte e seus atos decorrentes (glosas, lançamento ou decisão motivada de não lançar) não vinculam a autoridade fiscal em ações fiscais posteriores, relativas a outros fatos geradores.

O procedimento fiscal não pode ser dissociado da matéria sob investigação e dos fatos constatados pelo Auditor-Fiscal naquele período fiscalizado, além de veicular posicionamento específico de um ou mais agentes administrativos, inclusive sujeito a reforma pelos órgãos julgadores.

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

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

CRÉDITOS DE IPI. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ISENTOS. AMAZÔNIA OCIDENTAL. GLOSAS.

Devem ser mantidas as glosas relativas aos produtos adquiridos pela contribuinte que não foram produzidos com matérias-primas agrícolas e

extrativas vegetais regionais, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75.

Não há previsão legal para a apropriação de crédito pela contribuinte em relação ao produto adquirido com a isenção de que trata o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967.

ART. 11 DA LEI Nº 9.779/99. AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99 não autoriza o creditamento na aquisição de insumos isentos. O referido dispositivo trata apenas da possibilidade de restituição ou de compensação de saldo credor de IPI acumulado no trimestre-calendário que o contribuinte não puder compensar com o imposto devido na saída de seus produtos, nada tendo a ver com a glosa de créditos sobre produtos adquiridos com isenção da Amazônia Ocidental prevista em norma específica.

MANDADO DE SEGURANÇA INDIVIDUAL. RECURSO ESPECIAL. ATO COATOR DIVERSO. NÃO ABRANGÊNCIA.

A decisão monocrática proferida no Recurso Especial Nº 1.117.887 - SP tem aplicação restrita à matéria discutida no mandado de segurança individual que lhe deu origem, de nº 0005749-64.2004.4.03.6102, qual seja, a apropriação indevida de créditos pela contribuinte em sua escrita fiscal nos períodos de apuração de 1992 a 1997 que resultou no auto de infração nº 00892, objeto do processo nº 10840.002205/97-15, não produzindo efeitos no presente auto de infração, relativo a saldos devedores de IPI resultantes das glosas de créditos apropriados indevidamente nos anos de 2011 e 2012.

EFEITOS DA COISA JULGADA. PREJUDICIAL AO MÉRITO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO.

Por se tratar de matéria de ordem pública, a análise de prejudicial ao mérito, quanto à possibilidade de aplicação dos efeitos da coisa julgada ao lançamento, pode ser efetuada a qualquer tempo pelo julgador, inclusive quanto a aspecto não levantado pelo Auditor-Fiscal autuante, mormente quando a recorrente já apresentou suas alegações nesse sentido.

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. COISA JULGADA. EFEITOS. ATOS DA AUTORIDADE IMPETRADA.

O mandado de segurança, individual ou coletivo, trata-se de remédio constitucional que visa reparar ato comissivo ou omissivo inquinado de ilegalidade ou de abuso de poder de responsabilidade de autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Fixados o ato coator e a autoridade coatora na impetração do mandado de segurança é contra eles que se dirige a ordem judicial que concede a segurança definitiva ao final do processo. Embora seja a pessoa jurídica (no caso, a União Federal) que suportará os efeitos patrimoniais da correção do ato coator, isso só se dará em relação a ato administrativo de competência da autoridade impetrada.

Independentemente da questão acerca da limitação subjetiva da sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo, referida no art. 2-A da Lei 9.494/1997, a segurança concedida em sentença de mandado de segurança, inclusive o coletivo e o preventivo, por determinação constitucional, tem aplicação

restrita aos atos de competência da autoridade impetrada, salvo expressa ressalva judicial em sentido contrário.

MULTA. PEDIDO DE EXONERAÇÃO. ARTIGO 76, II, A, DA LEI Nº 4.502/64. NÃO RECEPÇÃO PELO ARTIGO 100, II, DO CTN.

O artigo 76, II, "a" da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pelo CTN. Diante da inexistência de decisão administrativa com eficácia normativa atribuída por lei, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, incabível a exoneração pleiteada.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. APÓS VENCIMENTO. INCIDÊNCIA. SÚMULAS CARF NºS 04 E 05.

Não sendo o caso de depósito do montante integral, os juros de mora incidem sobre o crédito tributário não pago até o seu vencimento, nele incluso a multa de ofício. Aplica-se ao crédito tributário decorrente da multa de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança e atualização monetária do crédito tributário decorrente do tributo.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora, e os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz e Carlos Augusto Daniel Neto. Julgamento iniciado na sessão de outubro/2017, em que, por maioria de votos, foi rejeitado pelo Colegiado o argumento pela incompetência da RFB para rever ato da SUFRAMA, tendo sido vencida a Relatora; e concluído em 26/02/2018. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Por trazer uma clara síntese do processo até a interposição da Impugnação Administrativa, peço vênha para transcrever parte do relatório do Acórdão 09-60.017 da 3ª Turma da DRJ/JFA, com destaque para os seus principais pontos:

"Trata o presente processo do auto de infração de fls. 1.139 a 1.159 no qual consta a exigência do IPI, cód. 2945, no valor de R\$ 77.584.489,86, multa de ofício de 75% no valor de R\$ 58.188.367,42, e juros moratórios no valor de R\$ 26.932.198,67.

O procedimento fiscal do qual resultou a autuação acima referida abrangeu o período de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2012.

Preliminarmente, informa a Fiscalização que os fatos geradores abrangidos pela autuação foram praticados pela pessoa jurídica Cia de Bebidas Ipiranga, CNPJ nº 55.960.736/0001-01, e que esta foi incorporada por Rio de Janeiro Refrescos LTDA em 01/12/2013, passando as atividades até então exercidas pela sede da Cia de Bebidas Ipiranga a ser exercidas pela filial Rio de Janeiro Refrescos LTDA, inscrita no CNPJ 00.074.569/0050-80.

Em consequência da incorporação e da aplicação dos arts. 129 e 132 do CTN, a seguir reproduzidos, a sucessora (Rio de Janeiro Refrescos, CNPJ nº 00.074.569/0050-80) é responsável pelos créditos tributários da sucedida.

"Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

"Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data."

A autuação se deve a dois fatores:

- falta de recolhimento em razão do aproveitamento indevido de créditos de IPI; e
- falta de estorno de crédito (ou estorno a menor).

Falta de recolhimento em razão do aproveitamento indevido de créditos de IPI

A Impugnante se utiliza de créditos de IPI relativos a insumos isentos (concentrados para bebidas) adquiridos da RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, localizada na Zona Franca de Manaus, e elaborados com base em matéria-prima agrícola de produtos situados na Amazônia Ocidental.

Segundo a Impugnante, referido crédito encontraria amparo na legislação: (...)

Entretanto, foram levantadas as seguintes irregularidades pela Fiscalização:

1) Não utilização de matérias primas de origem regional:

Da leitura dos dispositivos normativos aplicáveis, são vislumbradas duas condições cumulativas para a isenção do produto industrializado na Zona Franca de Manaus, adquirido e utilizado como insumo em produtos onerados pelo IPI em processo industrial em qualquer ponto do território nacional: (1) a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental (área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 1967), e; (2) a aprovação pelo Conselho de Administração da SUFRAMA de projetos da empresa produtora do insumo passível de isenção nas vendas para o território nacional.

A Recofarma afirma que, para a produção de seus concentrados, utiliza açúcar, extrato de guaraná e cafeína, os quais seriam obtidos, respectivamente, das seguintes matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais: cana-de-açúcar e semente do guaraná. Estas matérias primas seriam, portanto, as espécies agrícolas e vegetais, de produção regional, exigidas pelo PPB para a concessão da isenção em debate.

O exame da documentação apresentada à Fiscalização revela que a Recofarma jamais adquiriu matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da região amazônica, que comprou diretamente os produtos já industrializados e que grande parte dos produtos industrializados adquiridos, inclusive a cafeína, foi importada.

Nas relações de insumos apresentadas pela Recofarma, verifica-se que esses tratam-se de produtos químicos industrializados e não de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; inclusive, grande parte dos insumos utilizados são importados.

2) Descumprimento do Processo Produtivo Básico:

Constatou-se que houve, por parte da Recofarma, o descumprimento do Processo Produtivo Básico – PPB, estabelecido na Portaria Interministerial nº 08 – MPO/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 1998, em desacordo com o que determina a Resolução nº 298, de 11 de dezembro de 2007, da SUFRAMA, que aprovou o projeto de atualização da empresa.

A legislação estabelece que o produto final do Processo Produtivo Básico, denominado como “PPB” do “concentrado”, deve ser algo único e não diversas partes separadas, e todas as etapas do processo produtivo básico deverão ser, obrigatoriamente, realizadas na ZFM.

Constatou-se que o produto comercializado como “concentrado” é composto, na verdade, de partes separadas e a mistura destes concentrados é feita na unidade industrial da Impugnante e não na Zona Franca de Manaus, evidenciando que não há, para a totalidade do produto vendido, a ocorrência de mistura de matérias-primas.

Portanto, segundo a Fiscalização, verificou-se que:

i) a empresa fornecedora dos insumos não dispõe de amparo legal para dar saída aos produtos denominados concentrados para bebidas não alcoólicas, com a isenção do artigo 95, inciso III do RIPI/2010;

ii) a empresa adquirente (a fiscalizada) dos referidos produtos não tem autorização legal para creditar-se do IPI como se devido fosse;

iii) a contribuinte fiscalizada apropriou-se indevidamente, nos períodos de apuração de 2011 e 2012, em sua escrita fiscal (Livro de Registro de Apuração de IPI), de créditos do 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). Fato esse que culminou com o não pagamento (recolhimento) do imposto devido e a não declaração/lançamento dos saldos devedores de IPI na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) dos períodos de apuração de 2011 e 2012.

Falta de estorno de crédito (ou estorno a menor)

Informa ainda a Fiscalização que em ação fiscal anterior, restou saldo de R\$ 3.538,19 que não pôde ser cobrado até 07/2014. Desta forma, o contribuinte foi intimado a proceder a reconstituição da escrita e a promover o estorno do crédito de R\$ 3.538,19 conforme consta no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal daquela fiscalização (fls. 1034 a 1067).

O contribuinte não estornou o crédito, conforme declaração de fls.1116. Portanto, está sendo cobrado o valor de R\$ 3.538,19 nesta ação fiscal. A Impugnante se insurge apenas contra o item 1 da autuação (Falta de recolhimento em razão do aproveitamento indevido de créditos de IPI). Relativamente ao item 2 (Falta de

estorno de crédito), não foi instaurado litígio, conforme afirma a própria Impugnante: (...)

Assim, o litígio abrange apenas a autuação referente à Falta de recolhimento em razão do aproveitamento indevido de créditos de IPI. Quanto a este aspecto, a Impugnante aduziu em sua defesa as razões expostas, em síntese, a seguir:

Direito ao Crédito com Base no Art. 6º do DL nº 1.435, de 1975:

Segundo a Impugnante, o direito ao crédito de IPI decorre da aquisição de insumos isentos, com base na regra prevista no art. 95, III, do RIPI 2010 e na Resolução do Conselho de Administração da Suframa nº 298, de 2007 e no Parecer Técnico nº 224/2007-SPR/CGPRI/COAPI. Segundo alega, o insumo teria sido produzido com açúcar, álcool, extrato de guaraná ou corante de caramelo, adquiridos de produtores locais da Amazônia Ocidental.

Direito ao Crédito de IPI com Base na Coisa Julgada

A Impugnante faria jus ao crédito de IPI com base na coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4. Segundo seu entendimento, para fazer jus ao crédito de IPI sob esse fundamento, apenas dois requisitos devem ser observados: aquisição de insumos isentos da Zona Franca de Manaus e que tais insumos sejam utilizados na fabricação de refrigerantes, produtos sujeitos ao IPI.

Direito ao Crédito com Base no entendimento fixado no RE nº 212.484/RS

O STF teria firmado o entendimento de que é assegurado ao adquirente de matéria-prima isenta oriunda de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus ao passo que a Fiscalização entende que tal julgado não poderia ser aplicado por não ter efeito erga omnes.

Aplicação do art. 11 da Lei nº 9.779

Para a Impugnante, com a edição do art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, passou a existir o direito ao crédito do imposto, porque a interpretação do dispositivo é no sentido de que a aquisição de qualquer matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na industrialização dá direito a crédito do imposto sem condicionar tal direito ao pagamento do IPI na operação anterior.

Idoneidade das Notas Fiscais Emitidas pela Recofarma

O crédito de IPI deveria ser reconhecido pelo fato de serem idôneas as notas fiscais emitidas pelo fornecedor dos insumos isento, sendo certo que a nota fiscal de venda menciona a isenção e sua respectiva base legal.

Impossibilidade de exigência de Penalidades

Alega que apenas o tributo (principal) poderia ser cobrado da Impugnante. Primeiro porque o art. 132 do CTN, ao tratar da responsabilidade por sucessão, limitou tal responsabilidade ao “tributo” e não à obrigação tributária (que abrangeria multa e juros).

Outra razão alegada para a impossibilidade da exigência de penalidades é a existência de jurisprudência administrativa, vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação, em que se reconhece o direito ao crédito de IPI na aquisição de insumos isentos (Acórdão CSRF nº 02-02.357). E, por isso, seria de se aplicar o art. 76, inciso II, da Lei nº 4.502/64.

Juros de Mora Sobre a Multa de Ofício

A Impugnante alega que não se poderia admitir a incidência de juros sobre a multa de ofício porque isto implicaria uma indireta majoração da penalidade, sem previsão legal.

Ao final, a requer o cancelamento do Auto de Infração com a conseqüente extinção dos créditos tributários correspondentes.

É o Relatório.” (e-fls. 1.530/1.534 - grifei)

A Impugnação foi julgada integralmente improcedente, com a manutenção da autuação. A decisão foi ementada nos seguintes termos:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA.

Na sucessão empresarial, a sucessora é responsável pelos créditos tributários devidos pela sucedida, não somente aqueles relativos a tributos, mas também os decorrentes de penalidades pecuniárias devidos pelo descumprimento das obrigações tributárias, principal e acessória, independentemente do lançamento de ofício ocorrer antes ou depois do evento sucessório.

O art. 100 do CTN restringiu a aplicação do disposto no art. 76, II, a, da Lei nº 4.502/64 e, por isso, a exclusão de penalidades para o contribuinte que observe decisão administrativa definitiva da qual não seja parte no processo específico reclama lei que atribua eficácia normativa às referidas decisões administrativas.

Impossível a exclusão da penalidade também pelo fato de não mais prevalecer o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais que foi seguido pelo contribuinte porque está em discussão no âmbito do Poder Judiciário e o próprio CARF já não mais o adota.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

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

DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL.

A aprovação de projeto por parte da Suframa não exclui o poder-dever da Receita Federal de verificar a legitimidade dos créditos de IPI escriturados pelo adquirente do produto e não garante, por si só, o direito ao crédito. Somente aqueles produtos de natureza específica, originados de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais é que possuem a aptidão de gerar crédito do IPI para o adquirente.

Verifica-se o descumprimento de Processo Produtivo Básico que aprovou a produção de "concentrado" quando a pessoa jurídica produz na realidade vários produtos distintos que serão "misturados" no estabelecimento

DIREITO AO CRÉDITO DE IPI. INSUMOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.

Por falta de previsão legal, não cabe o direito ao crédito de IPI como se devido fosse relativamente às aquisições de insumos isentos produzidos na ZFM. O art. 11 da Lei nº 9.779/99 não garante direito ao crédito de IPI se as operações de aquisição são desoneradas do imposto, ante a inexistência de autorização legal para tanto. A idoneidade das notas fiscais emitidas pelo fornecedor dos insumos isentos e a boa fé do adquirente não são suficientes para garantir o direito ao crédito como se devido fosse se ausentes os requisitos legais previstos na norma de regência. A decisão judicial proferida no referido MSC nº 91.0047783-4 tem efeitos apenas em relação aos associados da ABFCC domiciliados no Estado do Rio de Janeiro.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido" (e-fls. 1.528-1.529)

Intimada desta decisão em 10/06/2016, a empresa apresentou Recurso Voluntário em 08/07/2016 alegando, em síntese:

(i) a validade do crédito tomado pela Recorrente com fulcro no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75, vez que a fornecedora de concentrados de refrigerantes fabricados na Amazônia Ocidental (RECOFARMA) cumpre os requisitos para o gozo da isenção como atestado pela SUFRAMA em atos administrativos específicos. Sustenta que a RECOFARMA goza de isenção onerosa cujos requisitos foram atestados pela SUFRAMA, órgão competente para tanto, sendo surpreendido pela alteração do entendimento;

(ii) a necessidade de observância da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4;

(iii) a possibilidade da tomada de crédito de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus com fulcro: *(iii.1)* no julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso extraordinário n.º 212.484, que continuaria sendo aplicável após o julgamento proferido no RE n.º 566.819 enquanto não proferido o julgamento do RE n.º 592.891 em sede de repercussão geral; *(iii.2)* no art. 11 da Lei n.º 9.779/1999;

(iv) o fato da Recorrente ser adquirente de boa-fé dos produtos da RECOFARMA, por indicar nas notas fiscais que os concentrados por ela comercializados são amparados pela isenção do art. 95, III, do RIPI/2010;

(v) a possibilidade da cobrança apenas dos valores dos tributos devidos pela sucedida COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA pela sucessora ora Recorrente com fulcro no art. 132, do CTN, devendo ser afastada a cobrança da multa de ofício e dos acréscimos legais objeto da autuação;

(vi) a impossibilidade de cobrança de multa, juros de mora e correção monetária nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN, vez que a Recorrente e a empresa fornecedora observaram atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (SUFRAMA).

(vii) a necessidade de se afastar a multa aplicada em face do art. 76, II, 'a' da Lei n.º 4.502/64;

(viii) da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Por fim, afirma que o valor do crédito que não foi objeto de discussão (R\$ 3.538,19) deverá ser somente objeto de ajuste na escrita após o provimento do Recurso Voluntário, vez que com o estorno da glosa realizada remanescerá saldo credor de IPI na escrita.

Em seguida, os autos foram direcionados para este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne.

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

I - DA ISENÇÃO DO ART. 6º DO DECRETO-LEI N.º 1.435/1975 E DO CRÉDITO DA RECORRENTE PREVISTO NO §1º DESTE DISPOSITIVO

Como relatado, a discussão travada nos presentes autos se refere à glosa dos créditos de IPI tomados pela Recorrente na condição de adquirente de concentrados de refrigerantes fabricados pela empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., localizada na Zona Franca de Manaus.

Como narrado pela fiscalização e como indicado nas notas fiscais emitidas pela referida empresa fornecedora, estes produtos, utilizados como insumos na produção de bebidas pela Recorrente, foram tratados como produtos isentos de IPI, tanto com fulcro nos artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 288/67, como no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975.

Contudo, no entendimento da fiscalização, a Recorrente não teria adimplido com os critérios ditados pelo referido dispositivo do Decreto-lei nº 1.435/1975 e pelo art. 95, III, do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 7.212/2010 para a tomada de crédito de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Expressam os referidos dispositivos:

Decreto-lei nº 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)

RIPI/2010

"Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

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

Como se depreende da disciplina normativa acima transcrita, para o gozo desta isenção, necessário que os produtos sejam produzidos em conformidade com os projetos aprovados pela SUFRAMA, com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

A Recorrente, na condição de adquirente dessas mercadorias utilizadas como matérias primas dos produtos por ela industrializados e comercializados com incidência de IPI (bebidas não alcoólicas), tomou o crédito do IPI na forma autorizada pelo art. 6º, §1º acima em destaque, reproduzido no art. 237 do RIPI/2010¹.

¹ *"Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei no 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º)." (grifei)*

Contudo, como dito, no entender da fiscalização, os produtos adquiridos pela Recorrente não estariam abrangidos pela isenção do art. 95, III, do RIPI/2010, vez que a empresa fornecedora RECOFARMA teria descumprido as condições normativas para o seu gozo. Vejamos a expressão do Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal:

"5 - DAS IRREGULARIDADES APURADAS

5.1. PARTE I – NÃO UTILIZAÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS E EXTRATIVAS VEGETAIS DE PRODUÇÃO REGIONAL NA PRODUÇÃO DOS CONCENTRADOS

5.1.1. O artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75 concede isenção do IPI para produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional. Para dar saída aos produtos, que ora foram industrializados, com a isenção prevista no inciso III do artigo 95 do Decreto 7212/2010, 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.

5.1.2. O caput do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.435/75, não deixa qualquer dúvida de que estamos frente a uma isenção objetiva, uma isenção em virtude da coisa (res), em razão do produto, quando estatui, expressamente, que estão isentos os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária. Não é qualquer produto que está abrangido pela isenção do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 e sim, um produto específico e de uma determinada natureza, qual seja, que sua composição seja proveniente de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional.

5.1.3. A Recofarma afirmou em ação fiscal anterior (documento de fls. 966 a 970) que, para a produção de seus concentrados, utiliza açúcar, extrato de guaraná e cafeína, os quais seriam obtidos respectivamente das seguintes matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais: cana-de-açúcar e a semente do guaraná. Estas matérias primas seriam, portanto, as espécies agrícolas e vegetais, de produção regional, exigidas pelo PPB para a concessão da isenção em debate.

5.1.4. Ocorre, entretanto, que como ficará comprovado nos itens a seguir a empresa Recofarma, fabricante do concentrado adquirido pela fiscalizada com isenção de IPI, o qual deveria ser produzido à base de matérias primas agrícolas e extrativas vegetais da região amazônica: I - jamais adquiriu tais matérias primas (cana-de-açúcar e semente do guaraná); II – comprou diretamente os produtos já industrializados (açúcar, extrato de guaraná e cafeína) e III – grande parte dos produtos industrializados adquiridos, inclusive a cafeína, foi importada.

5.1.5. CANA-DE-AÇÚCAR

5.1.5.1. A relação dos ingredientes utilizados na fabricação dos concentrados apresentados pela Recofarma, documento (DCRE –Demonstrativo do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação) de fls. 763 a 910 revela a inexistência de aquisições da matéria-prima cana-de-açúcar.

5.1.5.2. Portanto, conclui-se que a matéria-prima agrícola e extrativa vegetal cana-de-açúcar não foi utilizada pela Recofarma na produção de seus concentrados.

5.1.6. SEMENTE DE GUARANÁ

5.1.6.1 A fiscalização procedeu, em seguida, a verificação das aquisições relativas à matéria-prima agrícola e extrativa vegetal semente de guaraná utilizada na fabricação de extrato de guaraná e cafeína, conforme informações da própria Recofarma.

5.1.6.2. A relação dos ingredientes utilizados na fabricação dos concentrados apresentados pela Recofarma, documento (DCRE –Demonstrativo do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação) de fls. 763 a 910, revela a inexistência de aquisições da matéria-prima semente de guaraná

5.1.6.3. No mesmo documento de fls. 763 a 910, foram localizadas aquisições de terceiros de caféina, extrato de guaraná e aroma de guaraná (produtos já industrializados).

5.1.6.5. Portanto, conclui-se que a matéria-prima agrícola e extrativa vegetal semente de guaraná (a exemplo do que aconteceu com a cana-de-açúcar) não foi utilizada pela Recofarma na produção de seus concentrados.

5.1.7. DOS INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DOS CONCENTRADOS

5.1.7.1 Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal SEFIS nº 022/2015 (fls. 339 a 342), a RECOFARMA apresentou os DCRE (fls. 763 a 910) que contém a relação de todos os insumos utilizados por concentrado. Da simples leitura desta relação, verificou-se tratar-se de produtos químicos, industrializados e não matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, inclusive grande parte dos insumos utilizados são importados.

5.1.8. Por tudo o que foi exposto, conclui-se que a empresa Recofarma não utilizou diretamente matérias-primas agrícolas, extrativas vegetais e de produção regional, em seu processo industrial, não podendo, pois, dar saída aos produtos (concentrados para bebidas) com isenção do IPI, conforme previsto no caput do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75 e, conseqüentemente a contribuinte não tem o direito de creditar-se do IPI como se devido fosse, em razão dos insumos adquiridos da Recofarma.

5.2. PARTE II – DESCUMPRIMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO

5.2.1. Apurou-se, conforme relatado abaixo, que no processo de produção do concentrado, houve o descumprimento do Processo Produtivo Básico – PPB, estabelecido na Portaria Interministerial nº 08 – MPO/MICT/MCT, de 25 de fevereiro de 1998, em desacordo com o que determina a Resolução nº 298, de 11 de dezembro de 2007 da SUFRAMA, que aprovou o projeto de atualização da empresa Recofarma Indústria do Amazonas LTDA, no inciso I do art. 4º.

5.2.2. **De acordo com estes dispositivos legais, o concentrado tem que ser algo único, não diversas partes separadas, e todas as etapas do processo produtivo básico acima descrito deveriam ser, obrigatoriamente, realizadas na ZFM.** (e-fls. 1.176/1.179 - grifei)

Assim, a fiscalização entendeu que duas condições impostas pela SUFRAMA à RECOFARMA teriam sido descumpridas, ensejando na afastamento da isenção aplicada:

(i) a não utilização de matérias primas agrícolas e extrativistas vegetais (cana-de-açúcar e semente de guaraná); e

(ii) a impossibilidade dos concentrados serem vendidos em partes separadas (forma líquida e sólida).

Entretanto, a fiscalização extrapolou sua competência ao trazer elementos diferentes daqueles delimitados pela SUFRAMA na Resolução nº 298/2007 e no Parecer Técnico de Projeto nº 224/2007, este último acostado aos autos às e-fls. 1.400/1.411.

Antes de adentrar especificamente nos dois itens entendidos como descumpridos pela fiscalização, importante primeiramente tecer breves considerações quanto aos limites da Receita Federal para a fiscalização dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus disciplinados pela SUFRAMA. Em seguida, partirei para a análise das exigências indicadas como descumpridas pela Receita Federal à luz das diretrizes fixadas pela SUFRAMA.

I.1 - DA 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 impôsto sôbre produtos industrializados tôdas 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 288-67 serão submetidos à aprovação da SUFRAMA, ouvido o Ministério da Fazenda, quanto aos aspectos fiscais, implicando em aprovação tácita a falta de manifestação dêsse 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 288-67 artigo 3º, parágrafo 2º).

Art 12. Tôda entrada de mercadoria nacional ou estrangeira na Zona Franca de Manaus fica sujeita ao contrôle da SUFRAMA, respeitada a competência legal atribuída á 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 n.º 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,

competem, 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, Ji-Paraná, 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. Vejamos pela redação do art. 1º, VI, do Anexo I destes Decretos, todos com redação no mesmo sentido²:

Art. 1º A Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, autarquia criada pelo Decreto-Lei 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)

² Com excessão do Decreto n.º 2.566/1998, que trazia essa mesma previsão no inciso III do art. 1º do Anexo I.

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 Decreto-lei 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 203/2012³):

"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.

³ A previsão de comunicação da Receita Federal do Brasil (RFB) após a comprovação da aferição indevida de incentivos fiscais é trazida no art. 55 desta Resolução CAS n.º 203/2012.

(...)

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 (e-fls. 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 poder-dever 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*"⁴.

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

⁴ "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)
XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, **dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;**" (grifei)

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 câmara ordinárias⁵. 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 10283.009636/2001-31 Data da Sessão 14/11/2013 Relator RODRIGO CARDOZO MIRANDA Nº Acórdão 9303-002.664 - 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 ESTABELECIDADA 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

⁵ Recomento a leitura da declaração de voto da Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões no Acórdão nº 3301.-003.005, que foi contundente nesse sentido (Processo nº 15504.729713/2014--69. Sessão de 22 de junho de 2016)

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 10283.007961/2007-54 Data da Sessão 27/04/2016 Relator(a) VANESSA MARINI CECCONELLO Nº Acórdão 9303-003.825 - 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.

Fixada essa premissa, passamos à análise do trabalho fiscal feito nos presentes autos.

I.2 - OS ATOS DE CONCESSÃO DO INCENTIVO FISCAL PELA SUFRAMA E AS EXIGÊNCIAS DA RECEITA FEDERAL NO PRESENTE CASO

Como visto, a fiscalização entendeu que dois requisitos teriam sido descumpridos pela RECOFARMA, empresa fornecedora da Recorrente, para o gozo do incentivo fiscal do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75:

- (i) a não utilização de matérias primas agrícolas e extrativistas vegetais (cana-de-açúcar e semente de guaraná); e
- (ii) a impossibilidade dos concentrados serem vendidos em partes separadas (forma líquida e sólida).

Entretanto, no ato de concessão desse incentivo à RECOFARMA (Resolução CAS n.º 298/2007 e Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007), nenhuma destas duas condições, da forma como apontadas pela fiscalização na presente atuação, foram trazidas pela SUFRAMA. Com efeito, a fiscalização da Receita Federal ultrapassou de sua competência por impor novas condições para o gozo da isenção onerosa sob análise, diferentes daquelas que lhe foram fixadas pelo órgão competente da SUFRAMA.

Especificamente quanto às matérias primas regionais utilizadas, afirma a fiscalização que a RECOFARMA: "*I - jamais adquiriu tais matérias primas (cana-de-açúcar e semente do guaraná); II – comprou diretamente os produtos já industrializados (açúcar, extrato de guaraná e cafeína) e III – grande parte dos produtos industrializados adquiridos, inclusive a cafeína, foi importada.*" (e-fl. 1.177)

Contudo, em atenta análise do Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007, observa-se que a SUFRAMA, quando da aprovação do Projeto industrial da RECOFARMA, já consignava que as matérias primas regionais a serem utilizadas no processo produtivo seriam em forma de **açúcar (cristal ou mascavo) e extrato de guaraná**, e não a própria cana-de-açúcar e a semente de guaraná como exigido pela Receita Federal. Vejamos os exatos termos do Projeto (e-fl. 1.402):

3. INFORMAÇÕES GERAIS DO PROJETO

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

| DESCRIÇÃO | COD. SUFRAMA |
|---|--------------|
| CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS | 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/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.

A menção às "*matérias-primas regionais*" foi indicada exatamente para o gozo da isenção contestada pela fiscalização nos presentes autos, do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75, indicada no item 4 do referido parecer:

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.

Mais adiante, ao tratar especificamente do percentual de origem dos insumos, a SUFRAMA indica que os produtos serão compostos por insumos regionais, insumos nacionais e insumos importados (dentre as quais a cafeína referenciada pela fiscalização na autuação sob análise). Naquela oportunidade, indica-se uma nota para esclarecer quais seriam os insumos regionais, indicando que "*na elaboração do produto CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS para o modero de referencia '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 malária-prima regional extrato de guaraná. (e-fl. 1.410 - grifei):

f) Origem dos Insumos em valor (%):

| Produto | Insumos Locais/Regionais (Amaz. Ocidental) | 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.

Portanto, vislumbra-se com clareza que a fiscalização faz uma restrição que ultrapassa o projeto aprovado pela SUFRAMA, indevidamente exigindo que as matérias primas sejam utilizadas pela RECOFARMA em seu estado natural. Ora, a SUFRAMA identifica com clareza em seu parecer que o açúcar e o extrato de guaraná devem ser admitidos como matérias primas regionais suficientes ao adimplemento do projeto e ao gozo do incentivo fiscal, não cabendo à Receita Federal restringir esse entendimento do órgão competente.

Da mesma forma, quanto à forma de comercialização dos concentrados (líquido e sólido), observa-se que igualmente consta do Parecer da SUFRAMA a informação de que são diversos tipos de concentrados ("*passando de 31 tipos*" - efl. 1.400) que consistem em "*preparações químicas*" (e-fl. 1.402), não sendo indicado que os concentrados devem estar necessariamente em meio sólido ou líquido:

2. ANTECEDENTES E CAPACIDADE FINANCEIRA

A Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., foi constituída em 16 de agosto de 1988, de acordo com contrato social arquivado na Junta Comercial do Estado do Amazonas - JUCEA sob o n.º. 13200182341, com a denominação de Concentrados do Amazonas Ltda.

Em 01/10/1992, de acordo com Protocolo de Incorporação registrada na JUCEA-AM sob n.º 99.185, teve o seu capital incorporado pela Recofarma Indústria Química e Farmacêutica Ltda. Em seguida no mesmo ano, ocorreu a alteração do Contrato Social registrado na JUCEA sob o n.º 99.186, com o seu capital social sendo incorporado pela Recofarma Indústria Química e Farmacêutica Ltda., passando a incorporadora a ter a denominação de Recofarma Indústria do Amazonas Ltda.

Conforme alteração do Contrato Social n.º 30, registrada na JUCEA sob o n.º 292060, datada e arquivada em 21/03/2006, a Recofarma do Amazonas Ltda., possui as seguintes filiais nas cidades do Rio de Janeiro/RJ, São Paulo/SP, Porto Alegre/RS e Fortaleza/CE.

Nos últimos anos, a empresa fabricou novos tipos de concentrados, inclusive daqueles destinados a não carbonatados, mais sensíveis à contaminação microbiológica, passando de 31 tipos de concentrados.

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.

(...)

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".

Ademais, a Portaria Interministerial n.º 8/1998, que aprovou o Processo Produtivo Básico dos concentrados, deixa claro que os concentrados poderão ser sólidos ou líquidos, ao evidenciar que após a dosagem das matérias primas deve ocorrer a mistura das matérias primas **sólidas OU líquidas**:

"Art. 1º Estabelecer, para produtos Extratos Aromáticos Vegetais Naturais, Concentrados, Bases e Edulcorantes para Bebidas não Alcoólicas e Corantes Caramelo, industrializados na Zona Franca de Manaus, os seguintes processos produtivos básicos.

(...)

II - Concentrados, Bases e Edulcorantes para Bebidas não Alcoólicas:

a) dosagem das matérias-primas;

*b) mistura das **matérias-primas sólidas ou líquidas**; e*

*c) homogeneização, **quando necessário**." (grifei)*

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. E esse fato foi atestado pela própria SUFRAMA por meio de ofício de 26 de setembro de 2014, acostado pela Recorrente aos autos à e-fls. 1.412/1.413, no qual o Superintendente Adjunto de Projetos da SUFRAMA atesta:

*"1. Em atendimento ao expediente protocolado nesta Autarquia sob o n.º 006268, de 24/07/2014, informamos que a **RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA.**, com sede nesta cidade à Avenida Buriti, n.º 190 — Distrito Industrial, devidamente habilitada nesta Suframa sob n.º 20.0567.01-2, **na presente data ESTÁ REGULAR EM RELAÇÃO ÀS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS NO PROJETO TÉCNICO-ECONÔMICO INDUSTRIAL DE ATUALIZAÇÃO**, aprovado pela **Resolução do Conselho de Administração da Suframa (CAS) n.º 298, de 11/12/2007, nos termos do Parecer Técnico de Projeto N.º 224/2007-SPR/CGPRUCOAPI — único em vigência**, comprovados de acordo com os seguintes instrumentos, em conformidade com Resolução CAS n.º 203, de 10 de dezembro de 2012 (revogou a Resolução CAS n.º 202, de 17/05/2006), especificamente: no que se refere aos seguintes parâmetros: **Dados do Produto: CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS — Cód. Suframa 0653.**" (Ofício n.º 3638 SPR/CGAPI/COPIN - e-fl. 1.412 - grifei)*

Assim, a autoridade administrativa competente para a definição das condições para o gozo da isenção sob análise atestou a regularidade da empresa fornecedora da Recorrente RECOFARMA, não cabendo ao fiscal da Receita Federal trazer critérios diversos daqueles previstos pela autoridade para buscar atribuir uma situação de irregularidade da isenção que, de fato, inexistente, em descumprimento do procedimento e da competência regulamentar pertinente para o incentivo fiscal específico sob análise.

Aqui importante mencionar que, ao contrário do que pretendeu a fiscalização, as isenções onerosas ou condicionadas não podem ser livremente suprimidas, em conformidade com a Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal. Necessário que se observe a disciplina legal e normativa aplicável à hipótese para que sejam afastadas as condições.

No presente caso, ao ignorar o cumprimento das condições atestadas pelo órgão competente (SUFRAMA), a Receita Federal foge ao seu poder regulamentar para trazer exigências não identificadas pelo órgão competente, em clara afronta ao princípio da segurança jurídica, em seu viés subjetivo da proteção da confiança. Nas palavras de Humberto Ávila:

"Os atos administrativos individuais, dirigidos a determinados contribuintes, criam uma 'relação de confiança', na medida em que conotam uma 'pessoalidade'. A maior proximidade entre o Poder Público e o cidadão também instaura um compromisso entre eles e, por consequência, gera um dever de lealdade: o descumprimento de um compromisso é causa de deslealdade, a seu turno violadora do princípio da moralidade administrativa. Exatamente em decorrência dessa proximidade é que se fala, no caso dos atos e dos contratos administrativos, em dever de boa-fé administrativa: a relação de proximidade entre Estado e contribuinte cria deveres recíprocos de lealdade que restringem ou que atenuam as próprias exigências de legalidade e de previsibilidade." (grifei)⁶

Nesse sentido, à luz do art. 179, do CTN e da disciplina normativa aplicável ao incentivo fiscal do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75, entendo que a fiscalização no caso em tela invadiu competência regulamentar atribuída à SUFRAMA, trazendo requisitos diversos para o gozo da isenção, o que não se pode admitir. Desta forma, confirmado o cumprimento das condições pela SUFRAMA, entendo ser válida a isenção da empresa RECOFARMA.

Por conseguinte, descabida a glosa dos créditos da Recorrente, que corretamente e com fulcro nos atos administrativos competentes emitidos pela SUFRAMA, tomou o crédito com fulcro no art. 237, do RIPI/2010, devendo ser cancelada a autuação.

Neste tópico eu busquei enfrentar o principal fundamento da autuação quanto a glosa dos créditos tomados pela Recorrente em suas aquisições de produtos da Zona Franca de Manaus. Tendo saído vencida nas alegações trazidas acima após a leitura do voto na sessão de 26/10/2017, o processo foi retirado de pauta para a análise dos demais argumentos suscitados pelo Recorrente, o que passo a realizar a seguir.

II - DA DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO A FAVOR DA RECORRENTE

Como mencionado acima, a isenção nas aquisições de insumos da Zona Franca de Manaus pela Recorrente, além de encontrar amparo no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/1975 (cujas condições foram acima enfrentadas), era igualmente fundamentada nas notas fiscais emitidas pela empresa fornecedora no art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967 e no art. 81, II, do RIPI/2010, que expressam:

Decreto-lei n.º 288/1967

"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. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras

⁶ ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 473-474

regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 2º A isenção de que trata este artigo não se aplica às mercadorias referidas no § 1º do art. 3º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)" (grifei)

RIPI/2010

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

(...)

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

Atentando-se para a presente ação fiscal, observa-se que a fiscalização se ateve a verificação dos requisitos do já mencionado art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/1975, vez que, em seu entendimento, esse seria o único dispositivo normativo aplicável à Recorrente na condição de adquirente dos insumos isentos, para a tomada de crédito de IPI.

Esse entendimento foi evidenciado pela fiscalização em especial ao tratar da inaplicabilidade na hipótese da coisa julgada firmada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4 impetrado pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-cola (AFBCC), no qual foi reconhecido o direito ao crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos na forma do referido artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67. O provimento, transitado em julgado em 02/12/1999, foi proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região na Apelação n.º 9602060506, ementado nos seguintes termos:

"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 RESTRICÇÕES PARA ESSE IMPOSTO. 2. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO." (TRF2, Primeira Turma, Relatora Desembargadora Federal Julieta Lidia Lunz Relator para Acórdão Desembargador Federal Ney Fonseca Data Decisão: 28/04/1998, Data Publicação: 25/08/1998 - grifei)

Ao tratar desse Mandado de Segurança Coletivo, indicou o Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal:

"4.2.2.1. Coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4:
4.2.2.1.1. Nesta ação a impetrante, Associação dos Fabricantes Brasileiros de COCA-COLA, pleiteia e vê reconhecido o direito ao crédito do IPI relativo às aquisições de insumos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

4.2.2.1.2 O julgamento do Recurso Especial nº 1.117.887- SP, distribuído por prevenção ao processo de nº 2008.01730557, estende os efeitos do Mandado de Segurança Coletivo de nº 91.0047783-4, ação invocada pela contribuinte, à Cia de Bebidas Ipiranga.

4.2.2.1.3. Ocorre, entretanto, que o direito pleiteado pela fiscalizada, por meio da ação mencionada, já se encontra assegurado pelo Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, art. 6º, § único, que reconhece o direito ao creditamento do IPI relativo às aquisições de insumos isentos adquiridos da Zona Franca de Manaus.

4.2.2.1.4. O dispositivo legal, em destaque, foi acolhido pela legislação que o sucedeu e o direito ao crédito do IPI relativo às aquisições de insumos isentos adquiridos da ZFM, atualmente se encontra garantido, em tese, pelo art. 81, inciso II, do Decreto da União de nº 7.212/10 (Regulamento do IPI).

4.2.2.1.5. A presente fiscalização, frise-se, não questiona a tese do direito ao creditamento do IPI em relação às aquisições da fiscalizada, correspondentes a insumos isentos provenientes da ZFM; mas visa, tão somente, a comprovar, no exercício de sua competência plena para a fiscalização do imposto, se I – os requisitos básicos para a concessão da isenção, acima referida, foram observados e se II – o direito ao aproveitamento dos créditos do IPI pela fiscalizada se mantém, frente aos fatos apurados quanto à regularidade da mencionada isenção (avaliação do item “I”), quando da aplicação da hipótese normativa ao caso concreto.” (e-fl. 1.167 - grifei)

Contudo, ao contrário do que aduz a fiscalização, cada dispositivo legal mencionado traz uma hipótese distinta de isenção, com requisitos próprios para admitir como isento um produto proveniente da Zona Franca. Em outras palavras: o Decreto-lei n.º 1.435/1975 não faz uma remissão aos requisitos do art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967, devendo ser observados os requisitos de cada um destes dispositivos.

Desta forma, a Recorrente possui dois fundamentos autônomos para a tomada do crédito nas aquisições de produtos isentos da Zona Franca de Manaus:

(i) a autorização **legal** trazida no art. 6º, §1º do Decreto-lei n.º 1.435/1975 nas condições por ele previstas que, no entender da fiscalização, teriam sido descumpridas pela fornecedora da Recorrente (enfrentados no item anterior, mas vencidos por essa turma); e

(ii) a autorização **judicial** firmada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4, considerando a isenção dos produtos provenientes da Zona Franca de Manaus com fulcro no art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967 (vez que, para esta isenção específica, a legislação tributária não outorga o respectivo direito à escrituração de crédito do IPI). Como visto, as condições trazidas por este dispositivo não foram enfrentadas pela fiscalização no fundamento da autuação, que faz referência, apenas, ao Decreto-lei n.º 1.435/1975.

Contudo, cumpre aqui confirmar se a autorização judicial de tomada de crédito firmada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4 se aplica à Recorrente, na condição de incorporadora da empresa Companhia de Bebidas Ipiranga (e-fls. 282-296), que figurava como uma das associadas da AFBCC à época da impetração. Com efeito, os créditos sob discussão foram aferidos pelo estabelecimento filial da Companhia de Bebidas Ipiranga localizado em Ribeirão Preto, na Av. Dom Pedro I, n.º 2.270, Ipiranga, incorporado em 01/12/2013 pela Rio de Janeiro Refrescos, ora Recorrente.

Entretanto, após o trânsito em julgado da decisão proferida no Mandado de Segurança coletivo admitindo o creditamento, instaurou-se uma discussão quando aos efeitos dessa decisão, em especial para os associados que não estavam localizados no Rio de Janeiro, onde a ação foi proposta em razão da previsão do art. 2º-A da Lei n.º 9.494/1997, incluído pela Medida Provisória n.º 2.180-35/2001.

Atentando-se especificamente para o estabelecimento da Recorrente, observa-se que em 2004 foi interposto mandado de segurança n.º 0005749-64.2004.4.03.6102, visando garantir os efeitos do referido mandado de segurança coletivo à Recorrente. Naquela ação, impetrada em face do Delegado da Receita Federal em Ribeirão Preto, a empresa pleiteou o cancelamento de uma autuação contra ela lavrada e o seu direito líquido e certo de aproveitar os créditos de IPI incidentes sobre as aquisições de matéria-prima isenta de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, com fulcro no princípio da não cumulatividade e no Mandado de Segurança Coletivo.

O pedido amplo da Recorrente para o reconhecimento dos efeitos do Mandado de Segurança Coletivo, inclusive para fatos geradores futuros, pode ser evidenciado pelo trecho do acórdão da apelação proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região⁷:

"Analisando os respectivos autos, constata-se que a empresa apelante impetrou o presente "writ" alegando ter direito líquido e certo para a utilização de crédito do IPI ante a observância do princípio da não-cumulatividade, conforme decidido pelo E. Supremo Tribunal Federal.

A empresa apelante alega que houve impetração de mandado de segurança coletivo para que certos fabricantes brasileiros de Coca-Cola não fossem compelidos a estorno, afirmando que também se creditou de IPI relativo a insumos, isto é, aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, utilizada na indústria de produtos (refrigerantes – código 2202.90 TIPI), cuja saída é sujeita ao IPI, impetrando para não serem compelidos a estorno, Mandado de Segurança Coletivo, onde foi denegada a ordem.

Inconformada, a Associação representante da classe recorreu ao Tribunal Regional Federal da 2a. Região, que deu provimento ao recurso, sendo interposto Recurso Extraordinário pela União Federal, não conhecido, dando ensejo à interposição de agravo, conhecido, porém improvido. Tal decisão transitou em julgado em 02 de dezembro de 1999.

Ocorre que a impetrante, antes do pronunciamento do Tribunal, foi autuada pela Receita Federal, fazendo-se anotação no referido instrumento a respeito do mandado de segurança coletivo.

(...)

A impetrante oferece recurso de apelação, requerendo que sejam acolhidos pela sentença recorrida os argumentos expendidos no sentido de que o mandado de segurança coletivo processado na 22a. Vara do Rio de Janeiro e transitado em julgado, abrange a impetrante recorrente, diferentemente da posição abraçada pela MM. Juíza "a quo".

(...)

Ademais, também representa argumento da inicial, a defesa de direito líquido e certo quanto aos créditos ainda não lançados, como ressaltou que "o IPI é imposto cujo recolhimento desse ser efetuado antes mesmo do lançamento pela autoridade fiscal, competindo a contribuinte calculá-lo e recolhê-lo nos prazos legais sem qualquer interferência das autoridades fazendárias".

Por outro lado, deve ser considerado que até antes da edição da Medida Provisória 1798 – 1 de 11 de fevereiro de 1999, todas as sentenças proferidas em ações coletivas, com trânsito em julgado possuíam maior alcance do que aquelas

⁷ Disponível em <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/PesquisarDocumento?processo=200461020057496>

transitadas em julgado após o referido diploma legal que restringiu a abrangência dos efeitos jurídicos apenas aos substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito de competência territorial do órgão prolator, assim, não atinge a impetrante, já que a decisão do indicado mandado de segurança coletivo transitou em julgado em 02.12.1999. A lei processual possui aplicação imediata." (grifei)

Este acórdão foi reformado pelo STJ no Recurso Especial n.º 1.117.887, especificamente neste ponto do Mandado de Segurança Coletivo. Com efeito, nesta decisão final proferida pelo STJ, transitada em julgado em 28/05/2013⁸, foi reconhecida a aplicação dos efeitos do mandado de segurança coletivo à Recorrente, como informado à época da fiscalização (e-fl. 337-338). Nos termos do referido acórdão⁹:

"PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO COLETIVA. EXIGÊNCIAS IMPOSTAS PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.781/99 QUE ALTEROU A LEI Nº 9.494/97. AÇÃO AJUIZADA ANTERIORMENTE. IRRETROATIVIDADE.

1. "As nova exigências impostas pela Medida Provisória nº 1.781/99, que alterou a redação da Lei nº 9.494/97, não podem retroagir para alcançar ação ajuizada antes de sua vigência. As normas processuais têm efeitos imediatos, mas não retroativos" (Resp 537620/PB, Rel. Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 26/10/2004, DJ 29/11/2004, p. 371).

2. Recurso especial provido.

(...)

Isso estabelecido, a ação coletiva que a recorrente sagrou-se vencedora foi ajuizada em data anterior (1991) à edição da MP nº 1.798-1 (fevereiro de 1999) que, modificando a redação original da Lei nº 9.494/97, restringiu o alcance das decisões proferidas ao estabelecer: "Art. 2º-A. A sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo proposta por entidade associativa, na defesa dos interesses e direitos dos seus associados, abrangerá apenas os substituídos que tenham, na data da propositura da ação, domicílio no âmbito da competência territorial do órgão prolator".

A Corte Regional entendeu que referida norma aplica-se ao caso, porque "a decisão do indicado mandado de segurança coletivo transitou em julgado em 02.12.1999" (e-STJ fl. 365).

Entretanto, tal tese vai de encontro ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça para quem, embora as disposições processuais tenham aplicação imediata, não se revela possível a retroação da norma que impõe novas exigências para o exercício do direito. (...)

Não há como eleger-se o trânsito em julgado como marco temporal para aplicação da norma que restringiu o alcance subjetivo das decisões proferidas em ação de caráter coletivo quando a própria lei refere-se à "data da propositura da ação", que determina a competência.

(...)

Por fim, cuida-se de matéria que poderia ter sido deduzida no processo de conhecimento, na medida em que a edição da MP antecede ao trânsito em julgado do acórdão.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial." (grifei)

⁸ Conforme consulta no endereço eletrônico do Superior Tribunal de Justiça, em <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901088748&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>

⁹ Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=28644185&num_registro=200901088748&data=20130515&formato=PDF

Existe neste caso, portanto, coisa julgada em favor da Recorrente garantindo-lhe a aplicação da decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4, afastando a restrição subjetiva e territorial do art. 2º-A da Lei n.º 9.494/1997. Ou seja, ainda que o MS coletivo tenha sido impetrado no Rio de Janeiro, o STJ reconheceu que sua decisão é aplicável para a Recorrente, localizada em Ribeirão Preto.

Deve-se, portanto, aplicar exatamente o comando determinado pelo Poder Judiciário, sem qualquer margem de discricionariedade da autoridade administrativa, vez que a decisão que julgou o mérito tem força de lei nos limites da questão decidida (artigo 467, CPC/1973 e art. 503, CPC/2015). E a observância da coisa julgada pela Administração foi bem elucidada pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz no Acórdão 3402-002.900:

"Consigno, por fim, que a coisa julgada configura instituto próprio do Estado Democrático de Direito, em que o zelo pela segurança jurídica tem papel primordial para a efetivação dos valores jurídicos constitucionais. Na Constituição de 1988, este instituto teve lugar dentre as garantias fundamentais (artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição), possuindo, portanto, o status maior de cláusula pétrea da ordem jurídica, não podendo ser alterada sequer por atividade do constituinte derivado via emenda à Constituição (artigo 60, § 4º, CF/88). Afinal, a coisa julgada possui o condão de trazer a imutabilidade e definitividade aos efeitos da sentença, configurando "uma das mais representativas expressões de segurança jurídica." O Código de Processo civil determinou, igualmente, que, uma vez configurada a coisa julgada formal, não haverá mais espaço algum para que se discutam os exatos dizeres que foram colocados na sentença, salvo nas estreitas hipóteses em que a lei designa situações para tal afastamento, como decisão fundamentada de revisão proferida pelo próprio juízo ou os casos da ação rescisória (artigo 485, CPC)." (grifei)

Assim, tal qual reconhecido por esta turma no acórdão acima transcrito, ainda que inexista previsão legal para a tomada de crédito efetuada pelo contribuinte (na aquisição de insumos isentos na forma do art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967 e no art. 81, II, do RIPI/2010), há decisão judicial que lhe dá esse direito, proferida em mandado de segurança coletivo e transitada em julgado em 02/12/1999, cuja aplicação à Recorrente foi reconhecida pelo Judiciário em decisão transitada em julgado em 28/05/2013.

Reitere-se que a fiscalização em nenhum momento ingressa nos requisitos da isenção do art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967, por entender que não seria aplicável no presente caso. A fiscalização, portanto, não traz qualquer inconsistência para a isenção dos insumos da Zona Franca de Manaus com base no Decreto-lei n.º 288/1967, sendo que o correspondente crédito para a adquirente deve ser admitido por força da decisão judicial.

E aqui frise-se que cabe uma reflexão desta turma quanto à decisão anteriormente tomada quanto ao mesmo contribuinte, proferida em sua composição anterior no Acórdão n.º 3402-002.997, de 26/04/2016. Com efeito, naquela oportunidade, a existência da coisa julgada em favor do contribuinte não foi reconhecida por não ter sido proferida em recurso repetitivo, o que não seria necessário na hipótese, vez que o acórdão foi proferido especificamente em ação proposta pela Recorrente (coisa julgada individual).

Desta forma, não vislumbro qualquer argumento contrário à aplicação à Recorrente da coisa julgada firmada no Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4, em especial por contar com coisa julgada individual em seu favor.

Assim, com base nesse argumento autônomo de mérito, entendo ser descabida a glosa dos créditos da Recorrente, que corretamente tomou o crédito de IPI na aquisição de insumos isentos na forma do art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967 e no art. 81, II, do RIPI/2010, com fulcro na decisão judicial proferida no mandado de segurança n. n.º 0005749-64.2004.4.03.6102, que reconheceu a aplicação a ela do mandado de segurança coletivo e transitada em julgado em 01/12/1999, que deve ser aplicada à Recorrente na condição de associada da Associação impetrante (AFBCC).

Nesse sentido, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

III - DISPOSITIVO

Diante do exposto, com fulcro nos argumentos autônomos de mérito acima analisados, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o item do Auto de Infração "*CRÉDITOS INDEVIDOS - INFRAÇÃO: CRÉDITO BÁSICO INDEVIDO*".

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada

Na sessão de julgamento usei divergir da Conselheira Relatora, no que fui acompanhada por outros membros do Colegiado, razão pela qual apresento abaixo as minhas razões de decidir.

Para que haja alteração de critério jurídico adotado no lançamento, vedada pelo art. 146 do CTN, deve ter havido um lançamento de ofício anterior em relação aos mesmos fatos geradores cujo posicionamento se pretende alterar, o que não é o caso.

O art. 146 do CTN não abriga a tese da recorrente, o que representaria uma verdadeira mordada à fiscalização. Com bem expressou o Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto sobre o tema, no seu voto no Acórdão nº 1401-001.649– 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 8 de junho de 2016, "Se vingar esse entendimento da Recorrente, passa-se um atestado de onisciência para a fiscalização, ou seja, ela é obrigada a encontrar toda irregularidade existente na empresa, pois senão, nos anos seguintes, mesmo que detectado essa irregularidade o fiscal não poderia mais autuar, sob o fundamento de que estaria mudando o critério jurídico".

Eventuais conclusões de procedimentos fiscais anteriores efetuados em face da contribuinte e seus atos decorrentes (glosas, lançamento ou decisão motivada de não lançar) não vinculam a autoridade fiscal em ações fiscais posteriores. O procedimento fiscal não pode ser dissociado dos fatos constatados pelo Auditor-Fiscal naquele período fiscalizado e da matéria sob investigação, além de veicular posicionamento específico de um ou mais agentes administrativos, inclusive sujeito a reforma pelos órgãos julgadores.

Sustenta a recorrente a validade do seu crédito com fulcro no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75, vez que a fornecedora de concentrados de refrigerantes fabricados na Amazônia Ocidental (Recofarma) cumpriria os requisitos para o gozo da isenção como atestado pela Suframa, que seria o órgão competente para tanto.

A questão da incompetência da Receita Federal para fiscalizar as isenções no âmbito da Zona Franca de Manaus não tem prevalecido neste CARF, conforme demonstram os julgados abaixo:

*Processo nº 12266.722104/201289
Acórdão nº 3401-003.220– 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2016
Relator: Rosaldo Trevisan*

(...)

COMPETÊNCIA. ZONA FRANCA DE MANAUS. FISCALIZAÇÃO E CONTROLE. BENEFÍCIOS FISCAIS.

A disposição estabelecida artigo 18 do Decreto nº 6.008/2006, sobre competência da SUFRAMA, para "fiscalização da execução dos PPB", deve ser lida à luz do artigo 51 do próprio decreto, e dos comandos normativos que lhe são hierarquicamente superiores, como a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, sendo inequívoca a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para fiscalizar e controlar qualquer benefício fiscal relativo aos tributos federais, no território nacional, que inclui a Zona Franca de Manaus.

(...)

*VOTO**(...)*

Sobre a alegação de incompetência da autoridade fiscal, temos que resulta de incompreensão das funções de cada uma das autoridades governamentais atuantes na Zona Franca de Manaus. Quando o artigo 18 do Decreto no 6.008/2006 trata da competência da SUFRAMA para "fiscalização da execução dos PPB", por certo não está, e nem poderia, operar tal competência em prejuízo da tarefa constitucionalmente atribuída à Fazenda, no artigo 237 da Constituição Federal, nem das atribuições previstas em normas de estatura superior ao decreto, como o Código Tributário Nacional, no qual o papel do artigo 194 está longe de ser o que lhe empresta a interpretação albergada pela empresa, bastando o cotejo de tal comando, v.g., com os artigos 142 e 179 da mesma codificação, para que se perceba que um decreto não teria o condão de deslocar competência legalmente (e constitucionalmente) estatuída.

Isso resta claro na redação do artigo 51 do próprio decreto invocado pela empresa, de no 6.008/2006, que esclarece que as competências da SUFRAMA serão exercidas "sem prejuízo das atribuições de outros órgãos da administração pública".

Assim, a disposição estabelecida no Decreto obviamente deve ser lida à luz dos comandos normativos hierarquicamente superiores, sendo inequívoca a competência da Secretaria da Receita Federal para fiscalizar e controlar qualquer benefício fiscal relativo aos tributos federais, como as quatro espécies que figuram na autuação.

Inexistente, por consequência, a segunda nulidade apontada.

(...)

Processo nº 10830.727274/201272

Acórdão nº 3301-003.006– 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 22 de junho de 2016

Relator: Andrada Márcio Canuto Natal

(...)

ZFM. FISCALIZAÇÃO DE TRIBUTOS. COMPETÊNCIA DA RFB.

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

*(...)**VOTO**(...)*

Neste ponto é importante ressaltar que não é só a SUFRAMA que detém competência para constatar a correção do seu processo produtivo para o fim de usufruir do benefício fiscal em questão.

Consta das normas, que o Decreto Lei nº 1.435, de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 7.139/2010 (art. 4º, I, c), outorgou à SUFRAMA a competência exclusiva para aprovar os projetos de empresas (PPB), que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem

como para estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação dos referidos projetos, consoante o art. 176 do CTN.

Quanto a isso não resta dúvida. Por outro lado, se compete à SUFRAMA administrar os incentivos relativos à Zona Franca de Manaus e à Amazônia Ocidental, cabe à Receita Federal do Brasil, órgão da Administração Tributária, a fiscalização do Imposto Sobre Produtos Industrializados, conforme o estabelecido no 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, diante dos elementos de prova apresentados se há ou não cumprimento dos requisitos necessários à usufruição de benefícios fiscais.

Além disso, a SUFRAMA não reconheceu a priori o direito subjetivo à isenção, pois esse direito depende de uma conduta futura da requerente, consistente no cumprimento de requisitos legais, os quais não poderiam ser aferidos pelo Conselho de Administração da Suframa por ocasião da emissão da portaria ou da resolução autorizativa do projeto.

Ainda sobre a competência da fiscalização do IPI, veja-se o que reproduz os arts. 505 e 506, do RIPI atual Decreto nº 7.212. de 2010:

(...)

Para que os produtos adquiridos sejam considerados isentos e daí decorra o direito ao crédito para recorrente/adquirente, nos termos dos arts. 95, III e 237 do RIPI/2010¹⁰, devem ocorrer cumulativamente as seguintes situações:

i. os projetos para a produção, beneficiamento ou industrialização de mercadorias pela fornecedora tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa;

ii. os produtos adquiridos pela recorrente devem ter sido elaborados, no estabelecimento da fornecedora, com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental; e

¹⁰ RIPI/2010 - Decreto nº 7.212/2010:

Art. 95. São isentos do imposto:

(...)

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

(...)

Art. 237. Os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse, sobre os produtos adquiridos com a isenção do inciso III do art. 95, desde que para emprego como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto (Decreto-Lei no 1.435, de 1975, art. 6º, § 1º).

iii. esses produtos adquiridos tenham emprego, no processo industrial da recorrente, como "matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto".

No caso, a fiscalização identificou que não havia o cumprimento segundo requisito acima (ii.), na elaboração de produtos no estabelecimento da fornecedora, eis que não utilizavam "matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional". Como dito, para que a recorrente tivesse direito ao crédito deveriam ter sido atendidos concomitantemente os três requisitos enumerados. Assim, não obstante a fornecedora da recorrente tenha um projeto de industrialização aprovado pela Suframa, o que não foi contestado pelo Auditor-Fiscal autuante, a recorrente/adquirente não faz jus ao direito creditório em face do não atendimento a outro requisito (ii. acima).

Quanto à competência da Receita Federal do Brasil (RFB) e do Auditor-Fiscal para analisar o cabimento da isenção dos produtos adquiridos pela recorrente e verificar se lhe assiste o direito creditório correspondente, relativamente o requisito ii) acima; bem como para efetuar a reclassificação fiscal dos produtos, ela decorre, dentre outros, dos seguintes dispositivos legais e regulamentares:

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966 - Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

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.

(...)

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou

limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

LEI Nº 10.593, DE 6 DE DEZEMBRO DE 2002:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo: (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

(...)

II - em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007)

DECRETO Nº 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010 - RIPI 2010:

Art.505. A fiscalização do imposto compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 91, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 2º).

Parágrafo único. A execução das atividades de fiscalização compete às unidades centrais, da referida Secretaria, e, nos limites de suas jurisdições, às suas unidades regionais e às demais unidades, de conformidade com as instruções expedidas pela mesma Secretaria.

Art.506. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação do imposto, bem como as que gozarem de imunidade condicionada ou de isenção (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142 e 194, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 94).

Art.507.As atividades de fiscalização do imposto serão presididas e executadas pela autoridade administrativa competente (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 93).

Parágrafo único. A autoridade administrativa a que se refere o caput é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196, Lei nº 4.502, de 1964, art. 93, Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º, e Lei nº 11.457, de 2007, art. 9º).

Assim, é irretocável decisão recorrida que rejeitou o argumento da então impugnante quanto à incompetência da RFB para não conceder a isenção pleiteada, nestes termos:

(...)

Não assiste razão à Impugnante.

Como se vê, trata-se de isenção que abrange determinado produto e, nesse sentido, é objetiva. É claro que há requisitos a serem observados, sendo inegável, ainda, que cabe à Suframa aprovar os projetos produtivos e reconhecer o cumprimento dos requisitos para a isenção.

Nesse quadro, faz todo o sentido o dispositivo regulamentar do art. 4º do Anexo ao Decreto nº 7.139, de 29 de março de 2010:

Art. 4º Ao Conselho de Administração da SUFRAMA compete:

I - aprovar:

(...)

c) os projetos de empresas que objetivem usufruir dos benefícios fiscais previstos no art. 7º e no art. 9º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975, e estabelecer normas, exigências, limitações e condições para aprovação, fiscalização e acompanhamento dos referidos projetos;

(...)

Por outro lado, é certo que isenção se trata de matéria tributária e o reconhecimento de seus efeitos deve ser reservado à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Em rigor, o que ocorre é que o CAS, ao aprovar o projeto de determinada pessoa jurídica, faz operar o dispositivo legal isentivo que, como já se disse, possui natureza objetiva.

Por isso é que o dispositivo regulamentar acima citado se refere à aprovação de projetos. Essa é, eminentemente, a competência dada ao CAS. Em rigor, o despacho administrativo deveria ser, in casu, a aprovação do projeto e a sua adequação à norma legal isentiva. Outra coisa, muito diferente, é o CAS entender ser de sua competência a concessão da isenção.

Nessa linha de raciocínio, são merecedoras de crítica as Resoluções daquele Conselho que parecem regulamentar competência que não lhe foi atribuída por lei.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem entendimento, há muito sedimentado, afirmando de forma clara e insofismável a competência desta Secretaria para fiscalizar e, em termos mais largos, administrar referido benefício.

Nos termos do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil aprovado pela Portaria MF nº 203/2012, a competência para executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária, e também, para orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos e demais receitas da União é da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Nessa linha de raciocínio, não compete à Suframa fiscalizar questões tributárias.

A aprovação de um projeto por parte da Suframa não exclui o poder-dever da Receita Federal de verificar a legitimidade dos créditos de IPI escriturados pelo adquirente do produto e não garante, por si só, o direito ao crédito.

No mesmo sentido do entendimento manifestado no presente voto, reproduz-se, a seguir, a título ilustrativo, fragmento de recente julgamento realizado pelo CARF através do Acórdão nº 3302-001.790, de 25/09/2012:

(...)

A recorrente não faz jus ao creditamento sobre os produtos adquiridos, como apurou a fiscalização:

(...)

5.3. CONCLUSÃO SOBRE AS IRREGULARIDADES APURADAS

5.3.1. Todas as provas acostadas aos autos, ações fiscais anteriores, visita ao processo produtivo da fiscalizada e declarações prestadas pelo Sr. José Valdir Pratali Pioli, coordenador de asseguração da qualidade da contribuinte, deixam evidente que a RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA não cumpriu o Processo Produtivo Básico (PPB) previsto no inciso VIII, artigo 5º da Resolução nº 202, 17 de maio de 2006 e na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8 de 25/02/98.

5.3.2. O produto comercializado como “concentrado”, se apresenta como vários volumes de partes separadas, evidenciando que não há, para a totalidade do produto vendido, a ocorrência de mistura de matérias-primas. Concluindo, a empresa RECOFARMA não cumpre o PPB para o produto que comercializa como “concentrado”.

6 - DA CONCLUSÃO

6.1. Em função dos procedimentos fiscais efetuados e do exposto nos itens acima verificou-se que:

i) a empresa fornecedora de concentrados, identificada nestes autos como Recofarma, não dispõe de amparo legal para dar saída aos produtos denominados concentrados para bebidas não alcoólicas com a isenção do artigo 95, inciso III do RIPI/2010 (Decreto nº 7212/10);

ii) conseqüentemente, a empresa adquirente - “contribuinte fiscalizada” - dos referidos produtos não tem autorização legal para creditar-se do IPI como se devido fosse. Bem como tem ciência do efetivo desrespeito ao PPB, haja vista que a mesma realiza a mistura dos insumos para a industrialização dos produtos.

iii) A contribuinte fiscalizada apropriou-se indevidamente, nos períodos de apuração de 2011 e 2012, em sua escrita fiscal (Livro de 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). Fato esse que culminou com o não pagamento (recolhimento) do imposto devido e a não declaração/lançamento dos saldos devedores de IPI na

Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) dos períodos de apuração de 2011 e 2012.

7 - DA APURAÇÃO FISCAL

7.1. Em virtude da apropriação, em sua escrita fiscal, pela contribuinte de créditos indevidos de IPI cabe a fiscalização a glosa destes créditos.

(...)

O art. 11 da Lei nº 9.779/99, abaixo transcrito, não pode auxiliar a recorrente, eis que a isenção a que se refere o dispositivo diz respeito ao "produto" industrializado que sai do estabelecimento ("aplicados na industrialização, inclusive de produto isento"), e não aos insumos adquiridos ("aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem"):

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. [grifei]

No art. 11 da Lei nº 9.779/99, o legislador ordinário utilizou o termo "produto" para designar o bem industrializado que sai do estabelecimento, tanto que, ao mencionar novamente essa palavra, refere-se a "saída de outros produtos", ou seja, aqueles produtos que não sejam isentos ou tributados à alíquota zero; bem como, de outra parte, fez uso da expressão "matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem" para designar os insumos que entram no estabelecimento contribuinte. Dessa forma, o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não autoriza o creditamento na aquisição de insumos isentos.

Ademais, o art. 11 da Lei nº 9.779/99 trata apenas da possibilidade de restituição ou de compensação de **saldo credor de IPI acumulado no trimestre-calendário** que o contribuinte não puder compensar com o imposto devido na saída de seus produtos, nada tendo a ver com a glosa de créditos sobre produtos adquiridos com isenção da Amazônia Ocidental, prevista em norma específica.

Quanto ao fato de o direito ao creditamento de IPI na aquisição de insumos isentos estar sob repercussão geral¹¹, em nada altera o andamento do feito no âmbito deste CARF tomando-se por constitucional a norma legal questionada, conforme já decidiu este CARF, sob o Voto Conductor do Conselheiro Rosaldo Trevisan, no Acórdão nº 3401-003.445–4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 30 de março de 2017.

¹¹ Tema 844 - Possibilidade de creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Relator: MIN. GILMAR MENDES Leading Case: RE 398365 Há Repercussão? Sim

Ver descrição [+] Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 150, § 6º, e 153, § 3º, II, da Constituição Federal, a possibilidade de creditamento de IPI pela aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. [-]

Ver tese [+] O princípio da não cumulatividade não assegura direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. [-]

Melhor sorte não assiste à recorrente quanto à questão de ser adquirente de boa-fé. Não se trata de caso de notas fiscais inidôneas para eventual aplicação do entendimento do STJ no Recurso Especial nº 1.148.444. Ademais, a boa-fé da recorrente é irrelevante no presente processo, no qual não houve a exigência de multa de ofício qualificada ou agravada, mas a mera exigência de saldos devedores de IPI e seus consectários legais, decorrentes de reconstituição da escrita fiscal da contribuinte em face da não comprovação, a seu cargo, do atendimento aos requisitos veiculados pela legislação tributária para a fruição dos créditos registrados em seus livros fiscais.

Na sessão de julgamento anterior do presente processo, pedi vistas para analisar a questão abordada pela Conselheira Relatora no sentido de que, mediante a decisão transitada em julgado em 28/05/2013 no Recurso Especial nº 1.117.887-SP, teria sido reconhecida a aplicação dos efeitos do mandado de segurança coletivo à recorrente.

Ocorre que o Recurso Especial nº 1.117.887-SP foi interposto em face do Acórdão do TRF - 3ª Região proferido na Apelação em Mandado de Segurança nº 0005749-64.2004.4.03.6102, por unanimidade de votos, sob voto condutor da Desembargadora Relatora nos seguintes termos:

(...)

VOTO

*Trata-se de apelações interpostas pela impetrante e pela União Federal e remessa oficial tiradas contra decisão concessiva da ordem em mandado de segurança impetrado **com o escopo de ser cancelado o lançamento decorrente da lavratura do auto de infração no. 00892, discutido no procedimento administrativo no. 10840-002205/97-15.***

A impetrante pleiteia a suspensão dos efeitos da carta de cobrança oriunda do auto de infração supracitado, para os fins do art. 151, inciso V, do CTN, bem como obstar o estorno de eventuais créditos de IPI decorrentes da entrada de mercadorias no período de 1992 a 1997, que gozam de isenção na origem (Zona Franca de Manaus), de acordo com os termos do art. 9o. do Decreto-lei 288/67.

(...)

Ocorre que a impetrante, antes do pronunciamento do Tribunal, foi autuada pela Receita Federal, fazendo-se anotação no referido instrumento a respeito do mandado de segurança coletivo.

Consoante afirma a impetrante, o procedimento administrativo foi objeto de impugnação e embora tenham os dois Colegiados que compõem as instâncias finais de julgamento administrativo entendido ser de inteira aplicação da decisão proferida no referido mandado de segurança coletivo, contudo, mesmo assim, a autoridade impetrada, não observando o pronunciamento proferido no julgamento do recurso administrativo, autuou a impetrante, desrespeitando a coisa julgada judicial em favor da empresa, ora impetrante.

(...)

A impetrante oferece recurso de apelação, requerendo que sejam acolhidos pela sentença recorrida os argumentos expendidos no sentido de que o mandado de segurança coletivo processado na 22a. Vara do Rio de Janeiro e transitado em julgado, abrange a impetrante recorrente, diferentemente da posição abraçada pela MM. Juíza “a quo”.

(...)

No que se refere à preliminar relativa à decadência da impetração, também afastado, uma vez que a impetrante teve conhecimento da exigência da autoridade impetrada em 19 de abril de 2004 (doc. 24) e a impetração se deu em 02 de junho do mesmo ano, portanto, muito antes do termo final do prazo previsto pelo art. 18 da Lei 1533/51. O prazo decadencial não se consumou.

(...)

*No que tange ao **exame do auto de infração em questão**, cumpre ser asseverado que o art. 153, inciso IV, parágrafo 3o. da Constituição Federal, quando estabelece que o tributo constante do inciso IV do mesmo artigo será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, está restringindo a aplicação do princípio supracitado tão-somente com relação ao ICMS, não atingindo, assim tal restrição ao IPI, por se tratar de exceção ao conteúdo do princípio consagrado pela Lei Maior, não sendo expressamente estabelecido, não há que ser aplicado. Desta feita, não tendo o Constituinte incluído o IPI na restrição quanto à aplicação e observância do princípio da não cumulatividade, não há que se falar no alcance do disposto no art. 153, inciso IV, parágrafo 3o. do Texto Constitucional sobre o IPI.*

(...)

Ante o exposto, nego provimento à apelação da impetrante, declaro prejudicado o agravo retido interposto por ela e nego provimento ao apelo da União Federal e à remessa oficial.

É como voto.

CECÍLIA MARCONDES
DESEMBARGADORA FEDERAL
RELATORA [negritei]

No sítio da Justiça Federal¹², constam as seguintes informações sobre o mandado de segurança objeto da Apelação acima:

Consulta Realizada : 24 de Fevereiro de 2018 (07:19h)

PROCESSO-0005749-64.2004.4.03.6102 [Consulte este processo no TRF]

NUM.ANTIGA-2004.61.02.005749-6

DATA PROTOCOLO-07/06/2004

**CLASSE-126 . MANDADO DE SEGURANCA
IMPETRANTE-CIA/ DE BEBIDAS IPIRANGA**

ADV.-SPI06455 - ANTONIO CARLOS GARCIA DE SOUZA

**IMPETRADO-DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM
RIBEIRAO PRETO-SP**

ADV.-Proc. PROCURADOR DA FAZENDA

**ASSUNTO-IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IMPOSTOS - DIREITO TRIBUTARIO
AI 00892 - PA 10890.002205/97-15**

SECRETARIA-4a Vara / SP - Ribeirão Preto

SITUAÇÃO-BAIXA - FINDO

(...)

Consulta da Movimentação Número : 21

PROCESSO-0005749-64.2004.4.03.6102

¹² <http://www.jfsp.jus.br/foruns-federais/>

Autos com (Conclusão) ao Juiz em 20/08/2004 p/ Sentença - S/LIMINAR

*-*** Sentença/Despacho/Decisão/Ato Ordinatório*

-Tipo : COM MERITO Livro: 12/04 Reg.: 890 Folha(s) : 182192

-Sentença de fls. 182/192: "(...) Isto exposto, JULGO PROCEDENTE o pedido, nos termos do art. 269, inciso I, do CPC, e DEFIRO A ORDEM para determinar o cancelamento do lançamento consubstanciado no auto de infração n. 00892, objeto do processo administrativo n. 10840-002205/97-15, devendo a autoridade coatora se abster de compelir a impetrante de estornar os créditos de IPI incidente sobre as aquisições de matéria-prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus. Custas "ex lege". Sem condenação em honorários, à luz da mansa jurisprudência. Decisão sujeita a reexame necessário. P.R.I. e C."

-Publicação D. Oficial de sentença em 15/10/2004,pag 154

(...)

Dessa forma, ao que se observa do voto condutor do Acórdão do TRF-3ª Região e dos extratos acima, o mandado de segurança nº 0005749-64.2004.4.03.6102 (numeração antiga 2004.61.02.005749-6) foi impetrado pela Companhia de Bebidas Ipiranga contra o Delegado da Receita Federal em Ribeirão Preto em face de ato coator praticado por esta autoridade, qual seja, a emissão de carta cobrança, da qual a impetrante teve ciência em 19/04/2004, relativamente ao processo nº 10840.002205/97-15 e auto de infração nº 00892, que trataram da apropriação indevida de créditos pela contribuinte em sua escrita fiscal entre períodos de apuração de 1992 a 1997.

O mandado de segurança, como relatado pela Desembargadora Cecília Marcondes, foi objeto dos seguintes pedidos da impetrante: i) suspensão dos efeitos da carta cobrança; ii) óbice à autoridade impetrada efetuar o estorno dos créditos de IPI que gozam da isenção da Zona Franca de Manaus no período autuado (1992/1997); e iii) concessão da ordem para o cancelamento do lançamento objeto do auto de infração nº 00892, discutido no processo nº 10840.002205/97-15.

Dessa forma, como o Recurso Especial nº 1.117.887-SP foi interposto em face da Apelação em Mandado de Segurança nº 0005749-64.2004.4.03.6102, nos termos do art. 128 do CPC/73¹³, a sua decisão monocrática transitada em julgado em 28/05/2013 tem aplicação restrita à matéria discutida no referido mandado de segurança, qual seja, a apropriação indevida de créditos pela contribuinte nos períodos de apuração de 1992 a 1997 que resultou no auto de infração nº 00892, objeto do processo nº 10840.002205/97-15.

Inclusive tal questão já tinha sido mencionada na referida decisão do Recurso Especial na análise do pleito da contribuinte de suspensão do julgamento em face da Reclamação nº 7.778/SP, ajuizada no STF, nestes termos:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.117.887 - SP (2009/0108874-8)

RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA

RECORRENTE : COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA

(...)

¹³ Art. 128. [CPC/73] O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.

Art. 141. [CPC/15] O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO COLETIVA. EXIGÊNCIAS IMPOSTAS PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.781/99 QUE ALTEROU A LEI Nº 9.494/97. AÇÃO AJUIZADA ANTERIORMENTE. IRRETROATIVIDADE.

1. "As nova exigências impostas pela Medida Provisória nº 1.781/99, que alterou a redação da Lei nº 9.494/97, não podem retroagir para alcançar ação ajuizada antes de sua vigência. As normas processuais têm efeitos imediatos, mas não retroativos" (REsp 537620/PB, Rel. Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 26/10/2004, DJ 29/11/2004, p. 371).

2. Recurso especial provido.

DECISÃO (...)

Distribuídos a este relator, a contribuinte requereu a suspensão do julgamento do presente recurso em face da Rcl nº 7.778/SP, ajuizada na Suprema Corte (e-STJ fl. 940-942).

O Ministério Público Federal opinou pelo indeferimento da suspensão e não conhecimento do recurso (e-STJ fls. 957-963 e 974-980).

Em nova petição, a recorrente desiste do recurso especial quanto à violação do art. 535 do CPC, "permanecendo a discussão apenas quanto ao alcance da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4" (e-STJ fl. 992).

É o relatório. Passo a decidir.

De início, como bem ressaltou o Ministério Público Federal, a decisão liminar proferida na reclamação "não faz referência ao presente processo, o Mandado de Segurança nº 2004.61.02.02.005749-6, que correu perante o MM. Juízo da 4ª Vara Federal de Ribeirão Preto/SP, baseado em procedimento administrativo diverso, vale mencionar, o de nº 10840-002205/97-15 (fl. 362), não havendo motivo para se falar em suspensão do julgamento do presente feito" (e-STJ fl.979).

***Indefiro o pleito respectivo.** [grifei]*

(...)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial.

Publique-se. Intime-se.

Brasília, 09 de maio de 2013.

Ministro Castro Meira - Relator

Assim, a decisão monocrática proferida no Recurso Especial Nº 1.117.887 - SP (2009/0108874-8), que não foi submetida à sistemática dos recursos repetitivos, **não se aplica ao presente processo, de número 15956.720178/2015-43**, que trata de outro auto de infração, lavrado em 28/10/2015, não discutido no mandado de segurança individual 0005749-64.2004.4.03.6102, relativo a saldos devedores de IPI resultantes das glosas de créditos apropriados indevidamente pela contribuinte em sua escrita fiscal nos períodos de apuração dos anos de 2011 e 2012.

Com relação à tomada de crédito com base no art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967, entende a recorrente que faria jus à autorização judicial concedida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, vez que figurava como uma das associadas da AFBCC (Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola) à época da impetração. Como elemento novo, argui que as decisões do TRF 2ª Região e da Reclamação nº 7.778 foram reformadas por decisões já transitadas em julgado.

Em Agravo de Instrumento interposto pela União Federal (processo 2004.02.01.013298-4), a controvérsia a respeito da sua aplicabilidade a empresas filiadas à AFBCC domiciliadas em municípios localizados fora da competência territorial do Tribunal da 2ª Região havia sido solucionada, nos termos da ementa abaixo transcrita (DJU de 07/04/2008):

PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. TUTELA COLETIVA. COISA JULGADA. ABRANGÊNCIA RESTRITA. EXECUÇÃO INDIVIDUAL DO JULGADO. COMPETÊNCIA.

I - A eficácia da coisa julgada, embora erga omnes, fica restrita aos associados da impetrante domiciliados no âmbito da competência territorial do órgão prolator, consoante disposto no art. 16 da Lei nº 7.347/85, na redação da Lei nº 9.494/97, qual seja, este TRF - 2ª Região, e apenas no Estado do Rio de Janeiro.

II - Agravo provido.

O referido Acórdão do TRF - 2ª Região teve seus efeitos suspensos por medida liminar concedida pelo então Relator Ministro Cesar Peluso na Reclamação nº 7.778, ajuizada pela Companhia de Bebidas Ipiranga (Reclamante), para preservar a autoridade da decisão proferida pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento do Agravo de Instrumento nº 252.801-RJ, a qual foi posteriormente redistribuída ao Ministro Gilmar Mendes, que negou seguimento à referida Reclamação, sob o fundamento de que esta não seria cabível.

Ocorre que o Acórdão do TRF - 2ª Região foi depois reformado pelo STJ, por decisão já transitada em julgado em 23/02/2017, no Recurso Especial nº 1.438.361-RJ, que conheceu em parte o recurso especial interposto pela Companhia de Bebidas Ipiranga e, nessa extensão, deu provimento para reformar o acórdão recorrido e negar provimento ao agravo de instrumento da Fazenda Nacional.

Dessa forma, no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, remanesce a decisão, sem a restrição territorial ou subjetiva expressa, que reconheceu o direito das associadas da impetrante de utilizarem o crédito de IPI decorrente da aquisição de insumos isentos utilizados na industrialização de seus produtos.

Não obstante isso, entendo que há questão de ordem pública, que pode e deve ser suscitada neste momento processual, que é impeditiva da aplicação à recorrente dos efeitos da coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, conforme mais abaixo se exporá. A possibilidade de aplicação dos efeitos do mandado de segurança coletivo é uma questão prejudicial à análise de mérito da autuação, eis que se tivesse razão a recorrente quanto a esse aspecto, seria desnecessário prosseguir quanto à análise dos demais temas de mérito.

Assim, a análise quanto à possibilidade de aplicação dos efeitos da coisa julgada ao lançamento, pode ser efetuada a qualquer tempo pelo julgador, inclusive quanto a aspecto não levantado pela fiscalização autuante, mormente quando a recorrente já apresentou suas alegações nesse sentido no recurso voluntário (item 3.2.12.iii), como se vê abaixo:

3.2.12. Em suma, é indiscutível a aplicação da coisa julgada coletiva formada no MSC nº 91.0047783-4 à RECORRENTE, porque, como visto acima:

i) o referido MSC foi impetrado contra todos os Delegados que tinham jurisdição sobre os associados da AFBC;

ii) a decisão proferida na Rcl nº 7.778 não é de mérito e não é definitiva;

iii) o entendimento plenário e pacífico do STF é no sentido de que a autoridade tem a função apenas de

prestar informações e que a parte no MSC é a União Federal, e, pois, a respectiva coisa julgada obriga a União Federal, produzindo efeitos em todo o território nacional, independentemente, da autoridade indicada como coatora e

iv) não há nenhum fato novo subsequente às decisões do STF indicadas no item 3.2.5. acima e às decisões do STJ indicadas nos itens 3.2.7. e 3.2.9 acima, que justifique que não se observe a referida coisa julgada coletiva e o entendimento firmado em recurso repetitivo, que é totalmente aplicável ao presente caso.

Dessa forma passa-se à análise da prejudicial relativa à aplicação dos efeitos da coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, partindo-se dos conceitos básicos, mas essenciais, de mandado de segurança.

O mandado de segurança, individual ou coletivo, é remédio constitucional assegurado, como garantia fundamental, no art. 5º, LXIX e LXX da Constituição Federal (CF):

LXIX - Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

LXX – O mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:

- a) partido político com representação no Congresso Nacional;*
- b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados.*

[negritei]

Diante da ausência de especificação diversa no texto constitucional, ou em lei ordinária, também o mandado de segurança coletivo é instrumento para reparar ou fazer cessar ato comissivo ou omissivo inquinado de ilegalidade ou abuso de poder de responsabilidade de autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de função pública.

A Lei nº 1.533/51¹⁴, no *caput* do art. 1º, vigente à época da impetração, previa também amparo à ameaça de lesão: “Conceder-se-á mandado de segurança para

¹⁴ Atualmente vige a LEI Nº 12.016, DE 7 DE AGOSTO DE 2009, que disciplina o mandado de segurança individual e coletivo, e assim dispõe:

proteger direito líquido e certo, não amparado pode *habeas corpus*, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, alguém sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for ou sejam quais forem as funções que exerça” [negritei e grifei]. Como se vê, também o mandado de segurança preventivo destina-se a reparar ato praticado por autoridade pública¹⁵.

Hely Lopes Meirelles¹⁶ traz um conceito único para todas as modalidades do instituto, individual ou coletivo e repressivo ou preventivo no seguinte sentido: "Mandado de segurança é o meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual, ou universalidade reconhecida por lei, para a proteção de direito individual ou coletivo, líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, lesado

Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

§ 1º Equiparam-se às autoridades, para os efeitos desta Lei, os representantes ou órgãos de partidos políticos e os administradores de entidades autárquicas, bem como os dirigentes de pessoas jurídicas ou as pessoas naturais no exercício de atribuições do poder público, somente no que disser respeito a essas atribuições.

(...)

¹⁵ Ao longo do tempo, o conceito de autoridade coatora no mandado de segurança foi assim delimitado pelas Leis nºs 1.533/51 e 12.016/2009:

Lei nº 1.533/51:

Art. 1º (...) alguém sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for ou sejam quais forem as funções que exerça.

§ 1º Consideram-se autoridade para os efeitos desta lei os administradores ou representantes das entidades autárquicas e das pessoas naturais ou jurídicas com funções delegadas do poder público, somente no que entende com essas funções.

§ 1º - Consideram-se autoridades, para os efeitos desta Lei, os representantes ou órgãos dos Partidários Políticos e os representantes ou administradores das entidades autárquicas e das pessoas naturais ou jurídicas com funções delegadas do poder público, somente no que entender com essas funções. (Redação dada pela Lei nº 6.978, de 1982)

§ 1º - Consideram-se autoridades, para os efeitos desta lei, os representantes ou administradores das entidades autárquicas e das pessoas naturais ou jurídicas com funções delegadas do Poder Público, somente no que entender com essas funções. (Redação dada pela Lei nº 9.259, de 1996)

(...)

Art. 2º - Considerar-se-á federal a autoridade coatora se as conseqüências de ordem patrimonial do ato contra o qual se requer o mandado houverem de ser suportadas pela união federal ou pelas entidades autárquicas federais.

Lei nº 12.016/2009:

Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

§ 1º Equiparam-se às autoridades, para os efeitos desta Lei, os representantes ou órgãos de partidos políticos e os administradores de entidades autárquicas, bem como os dirigentes de pessoas jurídicas ou as pessoas naturais no exercício de atribuições do poder público, somente no que disser respeito a essas atribuições.

§ 2º Não cabe mandado de segurança contra os atos de gestão comercial praticados pelos administradores de empresas públicas, de sociedade de economia mista e de concessionárias de serviço público.

(...)

Art. 2º Considerar-se-á federal a autoridade coatora se as conseqüências de ordem patrimonial do ato contra o qual se requer o mandado houverem de ser suportadas pela União ou entidade por ela controlada.

Art. 6º (...)

(...)

§ 3º Considera-se autoridade coatora aquela que tenha praticado o ato impugnado ou da qual emane a ordem para a sua prática.

(...)

¹⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de segurança. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 21/22.

ou ameaçado de lesão, **por ato de autoridade**, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça (CF, art. 5º, LXIX e LXX; Lei n. 1533/51, art. 1º)". [negritei]

Dessa forma, seja qual for a modalidade de mandado de segurança, ele será a via adequada para reparar somente os atos comissivos ou omissivos no âmbito da competência da autoridade impetrada, não se prestando a corrigir outros atos da pessoa jurídica à qual pertence essa autoridade. Em nada altera isso o fato de a pessoa jurídica (no caso, a União Federal), ter de suportar os efeitos de ordem patrimonial na correção do ato impugnado, ser intimada do feito ou ter a faculdade de recorrer.

O mandado de segurança trata-se de um remédio constitucional cuja essência está, portanto, definida na própria Constituição Federal, no sentido de ser um instituto que visa reparar ilegalidade ou abuso de poder no que se refere a ato de responsabilidade de autoridade pública ou a ela equiparada. Assim, tendo sido identificados pela impetrante, por ocasião da impetração do *mandamus*, o ato coator e a autoridade coatora, é contra eles que se dirige a segurança definitiva concedida ao final do processo.

Com relação ao alegado pela recorrente no item 3.2.12.iii, não se conhece uniformização da jurisprudência do STF e do STF em sentido contrário ao entendimento de que a segurança concedida no mandado de segurança destinar-se aos atos praticados ou a serem praticados pela autoridade impetrada, não obstante, como dito, será a pessoa jurídica que acabará suportando os efeitos patrimoniais da reparação do ato coator, mas tão somente no que se refere a ato de competência da autoridade impetrada. Trata-se de limitação subjetiva constitucional para o mandado de segurança, seja ele individual ou coletivo.

Assim, independentemente da questão acerca da abrangência da sentença civil prolatada em ação de caráter coletivo, referida no art. 2-A da Lei 9.494/1997, entendo que a segurança concedida em mandado de segurança, inclusive o coletivo e preventivo, tem seus efeitos restritos aos atos de competência da autoridade impetrada, salvo, obviamente, expressa ressalva judicial em sentido contrário.

Com efeito, no presente caso, trata-se de mandado de segurança coletivo preventivo impetrado em face do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, de forma que não se poderia estender seus efeitos para atos praticados (ou a serem praticados) por outras autoridades federais. Quisessem a impetrante (AFBCC) ou a ora recorrente efeitos tão amplos para a decisão definitiva do processo judicial, aplicáveis a todas as autoridades públicas da Receita Federal, deveriam ter se socorrido das vias ordinárias em ação movida contra a pessoa jurídica da União Federal.

Desta maneira, os efeitos da coisa julgada no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4, impetrado em face do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, não se aplicam ao presente lançamento, lavrado por Auditor-Fiscal subordinado ao Delegado da Receita Federal em Ribeirão Preto.

Assim, diante da ausência de autorização legal, nos termos do Acórdão nº 3402-002.933 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 24 de fevereiro de 2016, sob a relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, ou decisão judicial nesse sentido, conforme exposto acima, a recorrente também não faz jus ao creditamento na aquisição de produtos isentos com fulcro no art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967.

Sustenta a recorrente a impossibilidade de cobrança de multa, juros de mora e correção monetária nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN, vez que ela e a fornecedora teriam observado atos expedidos pelas autoridades administrativas (Suframa). No entanto, tais atos, que possuem caráter exclusivo e concreto, não são considerados "atos normativos" a que se refere o art. 100, I do CTN, que são atos gerais e abstratos. Sem se olvidar, como já dito neste Voto, que tais atos não afastam a competência da Receita Federal para a fiscalização do IPI, inclusive no que se refere à verificação do atendimento aos requisitos previstos na legislação para o aproveitamento de direito creditório.

No que concerne ao pedido para se afastar a multa aplicada em face do art. 76, II, "a" da Lei n.º 4.502/64, adoto os fundamentos de decidir, nos termos do art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/99, do Acórdão n.º 3301-003.005 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 22 de junho de 2016, sob voto condutor do Conselheiro Francisco José Barroso Rios, abaixo transcrito:

(...)

Quanto ao pedido para exoneração da multa de ofício, entendo que o artigo 100, II, do CTN, não recepcionou o disposto no artigo 76, II, a, da Lei n.º 4.502/64, de sorte que, não havendo decisão administrativa "a que a lei atribua eficácia normativa", não há como se reconhecer 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" (redação do artigo 76, II, a, da Lei n.º 4.502/64).

Com efeito, não há como se acolher dispositivo legal em desarmonia com o artigo 100, II, do CTN, norma que, além de ser de natureza complementar, foi editada posteriormente à lei ordinária suscitada pelo sujeito passivo.

Lamentavelmente o disposto no artigo 76, II, a, da Lei n.º 4.502/64 encontra-se ainda no Regulamento do IPI ora vigente. Não obstante, penso que tal falha, por ser destituída de alicerce legal, não tem força vinculante.

A multa, portanto, é devida. Não há espaço para aplicação do disposto no artigo 76, II, "a", da Lei n.º 4.502/64, e sua exigência está fundamentada no artigo 80, caput, da Lei n.º 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 13 da Lei n.º 11.488/07, segundo o qual "a falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido".

No que diz respeito aos juros de mora sobre a multa de ofício, há que se esclarecer que os juros de mora são devidos, nos termos do art. 61, *caput* e §3º da Lei n.º 9.430/96, sobre os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" não pagos no prazo previsto, incidindo, portanto, também sobre a multa de ofício, após o respectivo vencimento:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação

específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

Ademais, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício após o respectivo vencimento encontra fundamento no Decreto-lei nº 1.736/79, abaixo transcrito, que prevê a incidência dos juros de mora sobre os débitos tributários para com a Fazenda Nacional, inclusive durante o prazo em que a cobrança estiver suspensa em face da interposição de recurso administrativo ou de decisão judicial, cuja regra não se aplicaria somente na hipótese de depósito administrativo ou judicial do montante integral, conforme entendimentos que se seguem:

Decreto-lei nº 1.736/79:

Art. 1º Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora, consoante o previsto neste decreto-lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

(...)

Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

(...)

Art 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.

(...)

*Solução de Consulta Cosit nº 47, de 04 de maio de 2016:
ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
EMENTA: OS JUROS DE MORA INCIDEM SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, DO QUAL FAZ PARTE A MULTA LANÇADA DE OFÍCIO. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 113, § 1º, 139 e 161; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44 e 61, § 3º; Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, arts. 2º e 3º.*

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que

suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Perguntas e Respostas no sítio da RFB:

[<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2012/capitulo-xviii-acruscimos-legais-revisada-2012.pdf>, acesso em 08/09/2016]
(...)

004 Haverá a incidência de juros de mora durante o período em que a cobrança do débito estiver pendente de decisão administrativa?

Sim. De acordo com a legislação tributária, há incidência de juros de mora sobre o valor dos tributos ou contribuições devidos e não pagos nos respectivos vencimentos, independentemente da época em que ocorra o posterior pagamento e de se encontrar o crédito tributário na pendência de decisão administrativa ou judicial.

A única hipótese em que se suspenderá a fluência dos juros de mora é aquela em que houver o depósito do montante integral do crédito tributário considerado como devido, desde a data do depósito, quer seja este administrativo ou judicial.

Se o valor depositado for inferior àquele necessário à liquidação do débito considerado como devido, sobre a parcela não depositada incidirão normalmente os juros de mora por todo o período transcorrido entre o vencimento e o pagamento.

Normativo: RIR/1999, art. 953, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 5º.

(...)

Conforme assentado no Apelação Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC (TRF 4ª Região, rel. Vânia Hack de Almeida), "Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo".

A fluência dos juros de mora sobre a multa de ofício durante o curso do processo administrativo fiscal não representa afronta ao art. 161 do CTN, eis que, no próprio CTN, o termo "crédito tributário" não é utilizado somente para se referir à obrigação tributária principal. Conforme se depreende da leitura do art. 142 e do art. 113 do CTN, o lançamento constitui o "crédito tributário", que por sua vez pode ser decorrente tanto do tributo como de eventuais penalidades pecuniárias.

Não havendo qualquer incompatibilidade dos dispositivos legais acima com o CTN, no que concerne à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, eles devem ser aplicados ao presente caso concreto com base na taxa Selic, cuja legitimidade já é matéria já sumulada neste CARF, conforme abaixo:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Processo nº 15956.720178/2015-43
Acórdão n.º **3402-004.929**

S3-C4T2
Fl. 1.775

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora Designada