ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19311.720022/2015-07

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

Processo nº	19311.720022/2015-07
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3401-005.715 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	29 de novembro de 2018
Matéria	AI-IPI- CRÉDITOS ZFM
Recorrente	AMBEV BRASIL BEBIDAS S.A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2010 a 30/09/2012

ISENÇÃO. CRÉDITOS. IPI. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não existe amparo legal para a tomada de créditos fictos de IPI em relação a insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67.

ISENÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO.

A competência da RFB (Secretaria da Receita Federal do Brasil) para a fiscalização de tributos federais na Zona Franca de Manaus abrange a verificação da regularidade de cumprimento de Processo Produtivo Básico (PPB), e não se confunde com a competência da SUFRAMA, órgão de planejamento, promoção, coordenação e administração da Zona Franca, para acompanhar os PPB, nem com o estabelecimento, em portaria conjunta, de PPB para diversos produtos, previamente a sua execução.

ISENÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO. PORTARIA ESPECÍFICA. CONDIÇÃO PARA FRUIÇÃO. CUMPRIMENTO OBRIGATÓRIO.

Estabelecido em Portaria Interministerial, emitida pelas autoridades competentes, o PPB para determinado produto, o cumprimento estrito de seus termos constitui condição para fruição de isenção vinculada à Zona Franca de Manaus.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros André Henrique Lemos (relator), Cássio Schappo

e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, exclusivamente no que se refere ao descumprimento do PPB. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rosaldo Trevisan.

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN – Presidente, Redator Designado e Redator *Ad Hoc*.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Muller Nonato Cavalcante (suplente convocado), Lázaro Antonio Souza Soares, André Henrique Lemos (relator original), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Cássio Schappo, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente). Ausente o Conselheiro Tiago Guerra Machado. Ausente justificadamente a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

Relatório

(*conforme disponibilizado pelo relator original, Cons. André Henrique Lemos, na pasta da sessão de julgamento, repositório oficial do CARF, em relação ao processo 10830.903349/2013-17, que trata da mesma situação fática*)

Adota-se o relatório da DRJ/RPO-SP (efl. 472 e ss.), por bem externar o que consta dos autos:

> *Em 06/04/2015, foi emitido o **Despacho Decisório** à fl. 463, com fulcro em termo de verificação fiscal, que, do montante do crédito solicitado de R$ 21.822.028,31 referente ao **4º trimestre-calendário de 2010**, **nada reconheceu e não homologou as compensações declaradas**, conforme demonstrativos de apuração às fls. 466 e 467.*
>
> *Consoante o termo de verificação fiscal disponível para consulta no sítio da RFB na internet (menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório") e com o **mesmo teor do relatório fiscal constante do auto de infração (processo nº 19311.720022/2015-07**; fls. 39.815/39.856), houve a **glosa de créditos**, para o período de 01/10/2010 a 30/09/2012, referentes a **aquisições com isenção** (RIPI/2010, arts. 81, II, e 95, III) de **tampas e rolhas metálicas** da empresa RAVIBRAS Embalagens da Amazônia Ltda. e de **concentrados** das empresas **AROSUCO** Aromas e Sucos Ltda. e **PEPSI-COLA** Industrial da Amazônia Ltda., sem o cumprimento de requisitos indispensáveis.*
>
> *A requerente, inconformada com a decisão administrativa, apresentou, em 30/04/2015, após ciência em 14/04/2015 por via postal (AR à fl. 465), a **manifestação de inconformidade** às fls. 02/09 subscrita pelos patronos constituídos pela procuração às fls. 11/13, em que, em síntese, sustenta que: **a)** O crédito tributário constituído no auto de infração lavrado (processo nº*

> ***19311.720022/2015-07**) e decorrente de glosas de créditos efetuadas está com a **exigibilidade suspensa** em virtude de contestação administrativa, conforme o CTN, **art. 151, III**; o **Despacho Decisório** é, portanto, **improcedente** porque as **glosas de crédito não podem ser consideradas definitivas**; **b)** De outro modo, o **Despacho Decisório** deve ter **sobrestada** a respectiva execução (cobrança) **até o deslinde da discussão administrativa** da exigência fiscal, que se caracteriza como **questão prejudicial** em relação ao indeferimento do PER/DCOMP; **c)** Caso haja julgamento do indeferimento do PER/DCOMP determinado pelo Despacho Decisório, **as razões para a ilegitimidade do lançamento resultante das glosas de crédito são as mesmas expendidas na impugnação à exigência fiscal: regularidade dos processos produtivos básicos dos concentrados e aditivos produzidos pela PEPSI-COLA e pela AROSUCO, com as respectivas matérias primas sólidas e líquidas misturadas e homogeneizadas na Zona Franca de Manaus**, consoante a norma que disciplina **o processo produtivo básico**; **direito ao crédito sobre os insumos provenientes da Zona Franca de Manaus em virtude do regime fiscal**, mais vantajoso em relação às demais regiões do país, assegurado pelo art. 40 do ADCT da CF/88. Por derradeiro, requer o acolhimento da manifestação de inconformidade, para que seja reconhecido o direito creditório em pauta, ou então que a execução do Despacho Decisório seja sobrestada até que sobrevenha decisão final no âmbito do processo nº 19311.720022/2015-07; alternativamente, ainda, que seja apreciado o mérito das glosas de crédito que deram causa ao indeferimento do PER/DCOMP, à luz da mesma argumentação ofertada na peça de defesa concernente ao auto de infração, que deve ser considerada como se fosse integralmente transcrita na manifestação de inconformidade.*

Sobreveio decisão da DRJ/RPO-SP (efl. 472 e ss.), a qual, à unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade (ementa abaixo transcrita):

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI*
>
> *Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010*
>
> *PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA AMAZÔNIA OCIDENTAL. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS DO PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO. PROCEDIMENTO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO.*
>
> *São insuscetíveis de apropriação na escrita fiscal os créditos concernentes a produtos isentos adquiridos para emprego no processo industrial, ainda que elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental e com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, se houver descumprimento dos requisitos do processo produtivo básico fixados em atos normativos, consoante elementos probatórios*

que informam o auto de infração lavrado em procedimento fiscal, cuja apreciação configura antecedente lógico ao exame do PER/DCOMP.

PER/DCOMP. DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. GLOSA DE CRÉDITOS. PRODUTOS ISENTOS ADQUIRIDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS FICTÍCIOS.

APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO.

Somente são passíveis de aproveitamento na escrita fiscal do sujeito passivo os créditos concernentes a aquisições de produtos onerados pelo imposto e admitidos segundo o entendimento albergado na legislação tributária, conforme arcabouço probatório que instrui o processo de exigência fiscal resultante de procedimento fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010 SOBRESTAMENTO DE JULGAMENTO DE PROCESSO. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão legal para o sobrestamento de julgamento de processo, sendo que, à luz do princípio da oficialidade, os processos administrativos devem ser sempre impulsionados de ofício; no máximo, sendo o caso de auto de infração anterior, o processo relativo a PER/DCOMP deve aguardar o deslinde da análise do mérito daquele.

Em 23/12/2016, deu-se ciência do acórdão, por meio de AR (efl. 498), havendo interposição de recurso voluntário em 23/01/2017 (efl. 501 e ss.), no qual, basicamente é repisado o que fora articulado em manifestação de inconformidade, juntando-se cópia do RV interposto no PAF 10830.903349/2013-17.

À efl. 545 e ss. sobrevieram contrarrazões da Procuradoria, defendendo-se que: (a) em preliminar, inexiste sobrestamento, mas conexão (em sentido lato; vinculação por dependência, artigo 6°, § 1º, II do RICARF c/c artigo 55, § 3º, CPC/2015) entre as PER/DCOMP apresentadas e a glosa levada a efeito no PAF 19311.720022/2015-07; pedindo distribuição por dependência ao referido PAF; (b) a glosa de créditos do IPI não tem o condão de impedir que o fisco adote as medidas protetivas cabíveis; não havendo a alegada nulidade; (c) não houve omissão no acórdão recorrido no tocante ao reconhecimento dos requisitos técnicos (competência da SUFRAMA); boa-fé da Recorrente; fabricação de concentrado e aditivo (kits) integralmente concluídos na ZFM e o refrigerante é produto distinto destes, como alega a Recorrente, vez que o acórdão foi explícito nestes assuntos; (d) não há nulidade do acórdão em que a glosa de créditos seria uma decorrência do princípio da não-cumulatividade, vez que também fora abordada pelo acórdão recorrido; (e) no mérito, o descumprimento dos requisitos legais para o aproveitamento do crédito do IPI (artigos 95, III c/c 237 do RIPI/10): produtos elaborados com matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais de produção regional por estabelecimento na ZFM, com projeto aprovado pela SUFRAMA, desde que haja emprego de MP, PI e ME, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto. A aprovação do projeto PEPSI/AROSUCO não se confunde com o reconhecimento da isenção, devendo obedecer as demais condições (artigo 6º), com aprovação e atendimento do Processo Produtivo Básico (PPB), mormente de Refrigerantes (Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT 8/1998). O produto final do PPB do "Concentrado" do Refrigerante deve ser necessariamente único, totalmente produzido e industrializado na ZFM, porém, os concentrados vieram em *kits*,

compostos por partes líquidas e sólidas, com etapa de homogeneização do refrigerante em Jundiaí/SP; (f) são indevidos os créditos de tampas e rolhas, porque a fornecedora Ravibras não utilizou matérias-primas agrícola e extrativa vegetal de produção nacional, violando o artigo 81, II do RIPI/2010; e (g) não há conflito de competência entre a SUFRAMA e a RFB (acórdão 3402-002.932), cabendo ser feita a glosa por esta (acórdãos 3301-003.005 e 3301-003.006); (h) inexiste crédito de IPI de aquisição de insumo isento (artigos 153, § 3°, II c/c 40 da ADCT, ambos da CF/88), pois somente teria direito ao crédito em caso de efetivo pagamento do tributo na etapa anterior (STF, dentre outros, RE 353.657, 496.757, 566.819 e 398.365, estes dois últimos com repercussão geral reconhecida; RE 592.891, que trata da situação peculiar da ZFM).

À efl. 573 consta Despacho de Saneamento, determinando seja o presente processo pautado e julgado em conjunto com o PAF 10830.903349/2013-17; o que, aliás, será feito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator *Ad Hoc*

O voto a seguir reproduzido entre aspas é de lavra do Conselheiro André Henrique Lemos, relator original do processo, que, conforme Portaria CARF nº 143, de 30/11/2018, teve o mandato extinto antes da formalização do resultado do presente julgamento. O texto do voto, *in verbis*, foi retirado da pasta da sessão de julgamento, repositório oficial do CARF, onde foi disponibilizado pelo relator original aos demais conselheiros.

"O recurso voluntário interposto é tempestivo, logo, dele tomo conhecimento.

Julgamento conjunto - processos 10830.903349/2013-17; 10830.903350/2013-33 e 10830.903351/2013-88

Entende-se que o presente feito deve ser julgado em conjunto com os referidos PAF, vinculado por decorrência, artigo 6°, §§ 1° a 3° - especialmente pelo inciso II do § 1° -, do Anexo II do RICARF:

> *Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:*
>
> *§ 1º Os processos podem ser vinculados por:*
>
> *I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;*

> *II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior* ***ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal****, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e*
>
> *III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.*
>
> *§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.*
>
> *§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo. (Negrito do Relator).*

Os recursos voluntários tratam do mesmo assunto, mas diferem quanto ao período de apuração - no presente 01/10/2010 a 31/12/2010; no referido primeiramente, 01/07/2008 a 31/12/2009, no segundo, de 01/01/2011 a 31/03/2011, e no terceiro, de 01/04/2011 a 30/06/2011 -, havendo, inclusive, os mesmos signatários.

Por estas razões, acata-se o julgamento conjunto dos feitos.

Do crédito do IPI nas aquisições de insumo isento

Viu-se que a Recorrente, por meio de PER/DCOMP buscou créditos do IPI, oriundos de produtos isentos, os chamados "concentrados" de refrigerantes, situados na designada "Amazônia Ocidental" (Zona Franca de Manaus - ZFM), resultando em DDE não homologando o crédito, culminando em glosa, por meio de Auto de Infração; havendo manifestação de inconformidade, não acatada pela DRJ de Piso, acórdão desafiado pelo recurso voluntário que se julga.

Começa-se por este assunto que, entende-se seja o principal, o qual, dependendo do seu resultado, despiciendos serão os demais.

O tema é conhecido deste Tribunal e também dos Tribunais de Superposição (STJ e STF).

No STJ, REsp. 1.134.903/SP, submetido aos chamados representativos de controvérsia ou mais popularmente recursos repetitivos (Tema 276), cuja ementa segue abaixo:

> *PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. DIREITO AO CREDITAMENTO DECORRENTE DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.*
>
> *INSUMOS OU MATÉRIAS-PRIMAS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.*

1. A aquisição de matéria-prima e/ou insumo não tributados ou sujeitos à alíquota zero, utilizados na industrialização de produto tributado pelo IPI, não enseja direito ao creditamento do tributo pago na saída do estabelecimento industrial, exegese que se coaduna com o princípio constitucional da não-cumulatividade (Precedentes oriundos do Pleno do Supremo Tribunal Federal: (RE 370.682, Rel. Ministro Ilmar Galvão, julgado em 25.06.2007, DJe-165 DIVULG 18.12.2007 PUBLIC 19.12.2007 DJ 19.12.2007; e RE 353.657, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 25.06.2007, DJe-041 DIVULG 06.03.2008 PUBLIC 07.03.2008).

2. É que a compensação, à luz do princípio constitucional da não-cumulatividade (erigido pelo artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988), dar-se-á somente com o que foi anteriormente cobrado, sendo certo que nada há a compensar se nada foi cobrado na operação anterior.

3. Deveras, a análise da violação do artigo 49, do CTN, revela-se insindicável ao Superior Tribunal de Justiça, tendo em vista sua umbilical conexão com o disposto no artigo 153, § 3º, inciso II, da Constituição (princípio da não-cumulatividade), matéria de índole eminentemente constitucional, cuja apreciação incumbe, exclusivamente, ao Supremo Tribunal Federal.

4. Entrementes, no que concerne às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo não tributado ou sujeito à alíquota zero, é mister a submissão do STJ à exegese consolidada pela Excelsa Corte, como técnica de uniformização jurisprudencial, instrumento oriundo do Sistema da Common Law e que tem como desígnio a consagração da Isonomia Fiscal.

5. Outrossim, o artigo 481, do Codex Processual, no seu parágrafo único, por influxo do princípio da economia processual, determina que "os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a argüição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário, do Supremo Tribunal Federal sobre a questão".

6. Ao revés, não se revela cognoscível a insurgência especial atinente às operações de aquisição de matéria-prima ou insumo isento, uma vez pendente, no Supremo Tribunal Federal, a discussão acerca da aplicabilidade, à espécie, da orientação firmada nos Recursos Extraordinários 353.657 e 370.682 (que versaram sobre operações não tributadas e/ou sujeitas à alíquota zero) ou da manutenção da tese firmada no Recurso Extraordinário 212.484 (Tribunal Pleno, julgado em 05.03.1998, DJ 27.11.1998), problemática que poderá vir a ser solucionada quando do julgamento do Recurso Extraordinário 590.809, submetido ao rito do artigo 543-B, do CPC (repercussão geral).

7. In casu, o acórdão regional consignou que:

> *Autoriza-se a apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem*

> *adquiridos sob o regime de isenção, tão somente quando o forem junto à Zona Franca de Manaus, certo que inviável o aproveitamento dos créditos para a hipótese de insumos que não foram tributados ou suportaram a incidência à alíquota zero, na medida em que a providência substancia, em verdade, agravo ao quanto estabelecido no art. 153, § 3°, inciso II da Lei Fundamental, já que havida opção pelo método de subtração variante imposto sobre imposto, o qual não se compadece com tais creditamentos inerentes que são à variável base sobre base, que não foi o prestigiado pelo nosso ordenamento constitucional.*
>
> *8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.*
>
> *Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Sublinhados do original).*

No STF, outrora entendeu pelo direito ao crédito do IPI nas aquisições de matérias-primas isentas (RE 212.484, m.v., DJ 27/11/1998, p. 22):

> *CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.*

Também nos casos de alíquota zero (RE 350.446), e posteriormente, aos produtos isentos (RE 566.819, m.v., DJe 10/04/2011):

> *IPI – CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI – CRÉDITO – INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI – CRÉDITO – DIFERENÇA – INSUMO – ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor – para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial – não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final.*

Além disso, o Excelso Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral sobre os casos de créditos na entrada de insumos provenientes da ZFM (tema 322, RE 592.891, DJe 25/11/2010). Em 25/05/2016 houve prosseguimento do processo, ocorrendo 3 (três) votos por distintos argumentos, pela negação de provimento do Recorrente (União), oportunidade em que pediu vista dos autos o Min. Teori Zavaski, o qual devolveu os autos para julgamento em 14/06/2016, pendendo de julgamento a partir de então.

Finda a questão judicial, impende destaque para o que vem decidindo este CARF:

> *ISENÇÃO. IPI. CRÉDITO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.*
>
> *No artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por "matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional", aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental, tal como definida no art. 1º, § 4º, do Decreto-Lei n. 291/67*

(Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), não se confundindo com a Amazônia Legal (Lei nº 5.173/66).

ISENÇÃO. CRÉDITOS. IPI. ZONA FRANCA DE MANAUS.

Não existe amparo legal para a tomada de créditos fictos de IPI em relação a insumos adquiridos com a isenção prevista no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/67.

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. CARF.

Nos termos da Súmula 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade comissiva ou omissiva da lei tributária.

IPI. "BIS IN IDEM". BEBIDAS. REGIME MONOFÁSICO. COMPROVAÇÃO. PAGAMENTO.

Restando comprovado que o contribuinte debita os impostos indevidamente creditados na saída dos produtos em alienação a terceiros, oferecendo tudo quanto devido à tributação pelo regime monofásico, significa que não existe falta de pagamento do imposto a ensejar cobrança do IPI. (Acórdão 3402-002.993, m.v.)

Na oportunidade (julgamento em 24/02/2016), acordaram os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que os 84,31%, correspondentes às saídas tributadas de produtos monofásicos (que geraram os créditos básicos glosados), seja aplicado aos valores glosados sob essa rubrica em cada período de apuração, a fim de que seja revertida a glosa nesse percentual, afastando-se o *bis in idem*. Os saldos da escrita fiscal deverão ser reconstituídos considerando-se como glosa 15,69% do valor glosado a cada período de apuração. Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro, que deu provimento em maior extensão para reverter também a glosa dos créditos incentivados.

Em seu voto, a Relatora, Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, faz importante ressalva sobre o assunto de índole constitucional que atinge o aproveitamento de crédito no particular caso dos autos que, aliás, no precedente, figura a mesma Recorrente do presente contencioso. Comunga-se de seu entendimento, adotando-se seu entendimento como fundamento de decidir:

A Zona Franca de Manaus, nos termos da Lei n. 3.173/1957, foi criada como um porto franco. Com o advento do Decreto-lei n. 288/1967, tornou-se "área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatôres locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos."

Vê-se que se trata de regime jurídico com objetivo desenvolvimentista para o norte do país, muito anterior ao atual texto constitucional.

Entretanto, o Artigo 40 Ato das Disposições Constitucionais Transitória ("ADCT") 2 da Constituição de 1988 recepcionou claramente a legislação referente à Zona Franca de Manaus. 3

Não poderia ter sido outra a opção do constituinte, uma vez que a legislação referente à Zona Franca de Manaus dá efetividade à ideologia nacional desenvolvimentista trazida pelo texto de 1988, que elencou a redução das desigualdades regionais como objetivo fundamental da República (artigo 3º, inciso III)4 e da ordem econômica (artigo 170, inciso VI),5 tudo na linha iniciada pela Constituição de 1934 (artigo 177) 6 e seguida pela Constituição de 1946 (artigo 199). 7 É neste contexto, de patente zelo constitucional sobre a matéria, que deve ser analisada toda a legislação brasileira atinente ao desenvolvimento da região amazônica, nela incluindo-se, por óbvio, as leis que implementarem as isenções de IPI para produtos ali fabricados, editadas justamente para cumprir os ditames constitucionais aludidos acima.

Afinal, é consabido que o IPI é tributo com nítido caráter extrafiscal (artigo 153, §1º da Constituição), vale dizer, espécie tributária utilizada pela União como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico.8 Isto quer dizer que o tributo (IPI) é manejado para que seja alcançado determinado fim (desenvolvimento da região amazônica), pela indução do comportamento dos particulares (instalarem-se na região, que, pela sua posição geográfica, tem condições de desenvolvimento muito aquém do necessário).

A finalidade do tributo, em casos como este, é preponderantemente extrafiscal, e não fiscal (arrecadatória), fato que deve guiar a interpretação da respectiva lei.

Neste contexto é que a discussão sobre o direito ao crédito de IPI, decorrente de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, não se limita à não cumulatividade, como ocorre nos demais casos de isenção, alíquota zero e não incidência do IPI, nos quais é preciso que o tributo seja efetivamente exigido e pago na etapa antecedente da cadeia produtiva para que exista o direito ao crédito. Tal situação já é consolidada pelo STF, bem como sumulada pelo CARF (Súmula 18). Com efeito, a discussão não termina neste ponto, pois os incentivos criados pela Zona Franca de Manaus são benefícios fiscais regionais, que, para que sejam efetivos e alcancem a finalidade para a qual foram constitucionalmente criados, devem ser interpretados de forma diversa.

O histórico dos julgamentos do STF a respeito do direito ao crédito de IPI oriundo de operações onde não há cobrança do imposto comprova tal necessidade de separação dos assuntos.

Efetivamente, a situação dos créditos de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus vem sendo entendidos como um assunto "especial" no STF, em relação ao assunto "geral" crédito de IPI de operações com alíquota zero, isentas ou não tributadas (que não dão direito ao crédito, como firmando na alteração de jurisprudência consolidada nos RE 370.682 e 566.891). A diferenciação entre as duas situações se

depreende com nitidez tanto dos esclarecimento do Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE 566.819, como do RE n. 592.891, que trata especificamente do crédito de IPI decorrente de produtos munidos de isenção da Zona Franca de Manaus, cuja repercussão geral foi reconhecida mesmo depois da consolidação do entendimento do STF sobre o "assunto geral" do crédito de IPI. Este último processo encontra-se ainda pendente de julgamento.

Nessa toada é que a doutrina9 vem clamando pela consolidação do entendimento em favor do contribuinte:

> *"**Deve-se reconhecer que no caso de um benefício direcionado ao desenvolvimento de determinada região, o não reconhecimento do crédito presumido de IPI tornaria o benefício fiscal completamente inútil, mormente quando a intenção de sua extensão às saídas para outros territórios é explícita na lei**.*
>
> *Em outras palavras: só faz sentido falar em isenção como benefício fiscal para os produtos industrializados originados da ZFM e destinados a outras regiões caso se autorize o creditamento do IPI pelos adquirentes de forma **a compensar, via redução de carga tributária da cadeia produtiva, as desvantagens decorrentes dos custos de importação de mercadorias adquiridas de estabelecimentos distantes. Sem o crédito, não há benefício algum, esvaziando-se o conteúdo e sentido da norma jurídica exoneratória**. (...)*
>
> ***É a outorga de crédito, portanto, o que confere sentido à norma, realizando seus objetivos, bem como os objetivos constitucionais que a amparam**. Não se pode dar interpretação à norma que anule seus efeitos, sob pena da violação ao postulado hermenêutico de que não se presumem palavras inúteis na lei e à regra de que, na aplicação das leis, deve-se atentar para seus fins sociais e às exigências do bem estar comum." (grifei)*

Pois bem. Destacado meu entendimento pessoal, no sentido de que a única forma de fazer com que os mandamentos constitucionais e legais sobre o desenvolvimento da região amazônica sejam efetivos, e não fictícios, é dando direito ao crédito de IPI relativamente aos produtos de lá advindos, necessário se faz admitir que não é de competência deste Conselho resolver o caso em favor do contribuinte. Explico.

*A legislação do IPI traz duas situações distintas sobre o direito ao crédito de IPI relativo a produtos da região amazônica, quais sejam: **i)** o artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, regulado pelo artigo 69, incisos I e II do RIPI/2002, que concede a isenção porém não traz previsão expressa para o aproveitamento do crédito presumido; **ii)** o artigo 6º do Decreto n. 1.435/75, regulado pelo artigo 82, inciso III do RIPI/2002, o qual expressamente estabelece o direito ao aproveitamento do crédito de IPI "calculado como se devido fosse" (sob condição de*

> *cumprimento de seus requisitos, como discutido no tópico acima).*
>
> *Disso, conjuntamente com todo o arcabouço constitucional traçado nas linhas acima, constata-se que o entendimento segundo o qual, mesmo sem previsão expressa da lei sobre o direito ao crédito de IPI relativo ao artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, ele deve ser concedido, equivale ao julgamento de que a legislação trouxe uma omissão inconstitucional, justamente ao não prever o direito ao crédito.*
>
> *De fato, não só atos comissivos, mas também os omissivos são passíveis de representar afronta ao texto da Constitucional,10 resultando em vício de validade que deve ser corrigido pelo Poder Judiciário via controle de constitucionalidade da lei. Tal faculdade, contudo, não alcança o CARF, que está vedado a se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária (Súmula CARF n. 2). 11*
>
> *Assim, é a sentença judicial, capaz de constituir direito do contribuinte ao efetuar a interpretação/integração da lei tributária, bem como declarar a inconstitucionalidade da omissão legislativa, que poderá suprir tal deficiência da legislação do IPI. É tal pedido que, no fundo, requer a Recorrente em sua defesa, pautada em questões constitucionais e pragmáticas.*
>
> *Por tudo quanto exposto, não reconheço o direito à manutenção dos créditos de IPI pleiteado pela Recorrente.*

Por meio de tais considerações, ratificando-se o assunto deve ser decidido pelo Poder Judiciário, devido seu *status* constitucional, conheço do recurso, mas lhe nego provimento.

Quanto aos demais assuntos, entende-se são derivados do presente, logo, por este são absorvidos, razão pela qual, deixam-se de ser apreciados.

Com estas considerações, conheço do recurso e lhe nego provimento.”.

Durante os debates, no julgamento do processo, em novembro de 2018, o relator original, Cons. André Henrique Lemos, alterou seu posicionamento, exclusivamente no que se refere a ter sido cumprido o processo produtivo básico (PPB), em relação a concentrados em kits, com partes líquidas e sólidas, para os quais ocorreu "homogeneização" do refrigerante em Jundiaí/SP, interpretando que tal circunstância não enseja, por si, o descumprimento do PPB estabelecido na Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25 de fevereiro de 1998. Na ocasião, tal posicionamento, acompanhado pelos Conselheiros Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, foi vencido, no colegiado, ensejando a necessidade de redação do voto vencedor, a seguir.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan (*Ad Hoc*)

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator Designado,

Externo no presente voto minhas divergências em relação ao posicionamento do relator, e que acabaram por prevalecer majoritariamente no seio do colegiado, exclusivamente no que se refere ao descumprimento do processo produtivo básico (PPB) para concentrados em kits, com partes líquidas e sólidas, em relação aos quais ocorreu homogeneização do refrigerante em Jundiaí/SP.

No que se refere à impossibilidade de demanda de créditos em relação a produtos isentos adquiridos na Zona Franca de Manaus, a negativa de provimento proposta pelo relator original gozou de acolhida unânime na turma de julgamento.

Como bem destacou o relator, o presente processo tem ligação estreita com o de nº 10830.903349/2013-17, que trata de solicitação de créditos de IPI. Assim, a decisão em relação a ambos os processos reclama unicidade. Daí ambos os processos terem sido julgados na mesma sessão pelo colegiado, em 29 de novembro de 2018. O próprio acórdão da instância de piso faz referência a esta circunstância, também apreciando conjuntamente ambos os processos.

A Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25 de fevereiro de 1998 estabeleceu o processo produtivo básico (PPB) para (i) extratos aromáticos vegetais naturais, (ii) concentrados, bases e edulcorantes para bebidas não alcoólicas, e (iii) corante caramelo, na forma abaixo:

> *Art. 1º Estabelecer para os produtos EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS,* ***CONCENTRADOS, BASES E EDULCORANTES PARA BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS*** *E CORANTE CARAMELO, industrializados na Zona Franca de Manaus, os seguintes* ***processos produtivos básicos****:*
>
> *I - EXTRATOS AROMÁTICOS VEGETAIS NATURAIS*
>
> *a) trituração das matérias-primas;*
>
> *b) mistura das matérias-primas;*
>
> *c) extração;*
>
> *d) decantação;*
>
> *e) filtração;*
>
> *f) concentração; e*
>
> *g) estabilização do extrato.*

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**.*

III - CORANTE CARAMELO

a) dissolução do açúcar, formando o "açúcar líquido";

b) floculação;

c) filtração;

d) troca iônica;

e) evaporação;

f) filtração;

g) mistura do "açúcar líquido" com outras matérias-primas;

h) homogeneização; e

i) filtração.

*Parágrafo único. **Todas as etapas dos processos produtivos básicos acima descritos deverão ser, obrigatoriamente, realizadas na Zona Franca de Manaus**.*

Como se percebe, pelo texto do parágrafo único, TODAS as etapas dos PPB devem ser realizadas na Zona Franca de Manaus.

No presente caso, no entanto, narra a fiscalização que os concentrados de refrigerantes vieram em kits, compostos por partes líquidas e sólidas, tendo ocorrido a etapa de homogeneização em Jundiaí/SP, portanto, fora da Zona Franca de Manaus, o que se comprova com notas fiscais e planilhas, e com resposta da empresa a termo de diligência/solicitação e documentos.

Em seu Recurso Voluntário, a empresa alega preliminarmente que a DRJ se omitiu em relação a argumentos autônomos para o afastamento da autuação, mormente atrelados à relação entre a competência da RFB e da SUFRAMA, e sua boa-fé. Ocorre que a instância de piso destacou a competência da RFB para a fiscalização de isenções, independente das funções específicas da SUFRAMA, e da documentação apresentada pela empresa que, se avessa ao apurado pela fiscalização, não deve prevalecer. Ausente, assim, qualquer vestígio de nulidade, como acordou unanimemente o colegiado.

Em relação ao PPB, a recorrente alega ser o tema de competência exclusiva da SUFRAMA, que as fornecedoras apresentaram documentos que atestam o atendimento às condições para fruição do incentivo, e que os diferentes itens comercializados – concentrados e aditivos – tiveram suas matérias-primas sólidas e líquidas misturadas e homogeneizadas na Zona Franca de Manaus, e o que não se fez foi a mistura de todos eles na própria região amazônica, já que tal medida, a par de não ser obrigatória, só se dá quando da fabricação da

própria bebida para consumo, e o PPB impõe a fabricação integral do concentrado ou aditivo na Zona Franca de Manaus, mas não do refrigerante, produto para consumo.

As auditorias independentes apresentadas pela recorrente, no caso, assim como eventuais manifestações da SUFRAMA, podem ser tomadas em conta nos processos do gênero, mas não elidem a documentação comprobatória em sentido diverso carreada aos autos. Aliás, a competência da RFB para fiscalização da matéria é inquestionável, e não se confunde com a competência da SUFRAMA para aprovação de PPB, como entendeu, *v.g.*, no Acórdão 9303-002.302, unanimemente a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> *ISENÇÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. PROCESSO PRODUTIVO BÁSICO.*
>
> *A Fiscalização da RFB, na figura do Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil é competente para a fiscalização de tributos federais na ZFM, inclusive para atestar a regularidade do PBB, mesmo contra possíveis pareceres da Suframa.*

No caso, é inequívoco que saíram da Zona Franca de Manaus produtos líquidos e sólidos (o que se verifica pelas próprias embalagens de transporte), e não um produto único (concentrado). A fiscalização, assim, não confunde o PPB do concentrado com o processo de produção do refrigerante, mas simplesmente atesta documentalmente que o produto saído da Zona Franca de Manaus não corresponde a um concentrado, mas a kits com produtos sólidos e líquidos, o que é avesso ao estabelecido no PPB constante da Portaria Interministerial MPO/MICT/MCT nº 8, de 25 de fevereiro de 1998, como aqui registrado.

Ante o exposto, voto por **negar provimento** ao recurso voluntário apresentado.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan