



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

Processo n° 19311.720185/2015-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.827 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2018
Matéria IPI
Recorrente SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2011

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). Também é competência da Receita Federal a classificação fiscal de mercadorias.

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, mas com produtos industrializados.

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.

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 em negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por maioria de votos, quanto ao argumento desenvolvido no item I.1.3. Vencidos a Relatora e o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro; e (ii) pelo voto de qualidade, quanto ao item I.2 do voto. Vencidos a Relatora e os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz e Carlos Augusto Daniel Neto, restando prejudicada a análise pelo Colegiado do item II do voto. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula. Julgamento iniciado na sessão de outubro/2017, em que, por maioria de votos, foi rejeitado o argumento pela incompetência da RFB para rever ato da SUFRAMA (itens I.1.1 e I.1.2 do voto), tendo sido vencida a Relatora; e concluído em 29/01/2018.

(Assinado com certificado digital)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente Substituto

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

(Assinado com certificado digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Marcos Roberto da Silva (Suplente), 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 10.57.106 da 3ª Turma da DRJ/POA, com destaque para os seus principais pontos:

"Trata-se de auto de infração lavrado por autoridade da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiaí/SP para exigir o montante de R\$ 241.153.862,32, à data da autuação, relativo a Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI – e respectivos juros de mora e multa de ofício de que trata o art. 80, caput, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 13 da Lei nº 11.488/2007. A infração apontada foi o aproveitamento de crédito incentivado indevido oriundo da entrada de insumos isentos, assim considerados pelos seguintes motivos :

- os produtos adquiridos (kits para fabricação de refrigerantes, exceto os kits para guaraná) não fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do Decreto 7.212/2010 (Regulamento do IPI – RIPI/2010), porque não teria havido a utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, no processo de industrialização, o que inviabiliza o aproveitamento de crédito com base no art. 237 do mesmo Regulamento;

- mesmo que houvesse direito ao aproveitamento de crédito, o valor do imposto calculado como se devido fosse seria zero, pois nenhum dos componentes de kits para refrigerantes se enquadra no Ex 1 do código NCM 2106.90.10, o que impossibilita a utilização da alíquota de 27%.

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF

O procedimento fiscal teve por objetivo a verificação da legitimidade dos créditos objeto dos seguintes PER/DCOMP :

(...)

No início do TVF, o autuante aponta a existência de ação fiscal no estabelecimento do contribuinte, que resultou nos lançamentos de ofício objeto dos processos administrativos 19311720.481/2012-30, 19311.720743/2013-47 e 19311.720077/2014-28. Nesses procedimentos foi reconstituída a escrita fiscal do contribuinte, baseada na glosa de créditos indevidos do IPI, oriundos da aquisição dos produtos isentos “kits para refrigerantes feitas à empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ 61.454.393/0001-06, situada na Zona Franca de Manaus - ZFM.

A autuada é integrante do denominado “Sistema Coca-Cola Brasil”, tendo como principal fornecedora a empresa RECOFARMA, também pertencente ao “Sistema Coca-Cola Brasil”, e que produz os kits para refrigerantes. Foi efetuada ação fiscal iniciada em 14/09/2011, com base em MPF Nacional junto à referida fornecedora, tendo por objeto a análise do direito de aproveitamento de créditos do IPI por parte dos adquirentes, integrantes do Sistema Coca-Cola Brasil, localizados em todo território nacional. A referida ação fiscal está sintetizada nos itens 3.1 ao 3.32 do TVF, e resultou na apuração de irregularidades quanto à classificação fiscal dos produtos, e na lavratura de auto de infração objeto do processo 11080.732960/2014-10, contra a fornecedora RECOFARMA, do qual foram extraídos diversos documentos que constam no presente processo, como por exemplo laudos periciais, fotografias, relatório da ação fiscal, entre outros.

No curso da fiscalização, a empresa autuada defendeu que os concentrados estariam beneficiados por duas isenções previstas na legislação do IPI, a saber, art. 81, inc. II do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), cuja base legal é o art. 9º do Decreto-Lei 288/1967, por serem produzidos na Zona Franca de Manaus (ZFM) e art. 95, III, do RIPI/2010, que tem base legal no art. 6º do Decreto-Lei 1.435/1975, porque além de produzidos na ZFM teriam sido elaborados com matéria-prima agrícola adquirida de produtor situado na Amazônia Ocidental. No seu entendimento, quanto ao aproveitamento de créditos decorrente das aquisições isentas com base no art. 81, inc. II do RIPI/2010 estaria legitimada pela necessidade de observância compulsória, pela Administração, da coisa julgada formada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212.484-RS, que beneficiou outra empresa do Sistema

Coca-Cola (Vonpar Refrescos S.A), bem como do Mandado de Segurança Coletivo (MSC) nº 91.0047783-4, interposto pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola (AFBCC), dentre os quais se inclui. Tais argumentos não foram aceitos, conforme fundamentação exposta no item 5.1 do TVF.

No item 5.2 do TVF a fiscalização asseverou, em síntese, que os produtos adquiridos, exceto os kits para guaraná, não foram elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, não estando amparados pela isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010, e, por isso, não legitimam o aproveitamento de créditos com base no art. 237 do RIPI/2010, uma vez que, para efetivo gozo do benefício, é necessário que todas as condições isentivas previstas no Decreto-lei 1.435/1975 sejam atendidas, o que não aconteceu, como minuciosamente demonstrado no TVF.

A par disso, a fiscalização também aponta (item 5.5 e seguintes do TVF) que a classificação dos kits para refrigerantes, como se fossem um produto único, é incorreta, devendo seus componentes ser classificados separadamente, do que resulta a inexistência de valor a ser aproveitado, pois a maior parte desses componentes é tributada à alíquota zero, e nas exceções em que os componentes são tributados à alíquota de 5% não seria possível apurar o valor do crédito correspondente. Assim, ainda que, por hipótese, houvesse direito ao aproveitamento de crédito com base no citado art. 237 do RIPI/2010, o valor deste seria nulo.

Não aceitando os créditos apurados pela empresa, a fiscalização reconstituiu a escrita fiscal no período autuado, o que resultou na apuração dos débitos de imposto objeto do lançamento, além da constatação de que não existe saldo credor passível de ressarcimento, para fins de aproveitamento nos PER/DCOMP analisados no curso da ação fiscal.

IMPUGNAÇÃO

ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO

Alega que o auto de infração teria violado o art. 146 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), alterando retroativamente o critério jurídico já adotado em lançamentos anteriores, quando a fiscalização teria aceitado a classificação fiscal adotada pela empresa, estando tais autuações fundamentadas unicamente na falta de reconhecimento do direito ao crédito com base no art. 95, III, do RIPI/2010, bem como na inaplicabilidade do RE nº 212.484/RS e da coisa julgada formada no MSC nº 91.0047783-4 impetrado pela AFBCC. Esses mesmos fundamentos foram adotados para indeferir diversos pedidos de ressarcimento relacionados aos créditos, evidenciando a prática reiterada anterior da RFB no sentido de aceitar referida classificação fiscal, utilizada há décadas pela fornecedora. Além disso, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no Parecer PGFN nº 405/2003, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 26.03.2003, teria reconhecido o direito ao crédito de IPI ao adquirente do concentrado para refrigerantes, à alíquota de 27%, em razão da sua classificação na citada posição.

Alega que, à vista do disposto no art. 146 do CTN, o novo critério jurídico só poderia alcançar fatos geradores ocorridos a partir da lavratura do auto de infração contra a RECOFARMA (22/12/2014), quando a fiscalização questionou a classificação até então adotada por aquela fornecedora, sendo esse posicionamento coerente com o entendimento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp nº 1.130.545-RJ, relator Ministro Luiz Fux, DJe de 22.02.2011, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, cuja ementa transcreve parcialmente.

DO DIREITO AO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS

Defende a competência da SUFRAMA para conceder os benefícios previstos no art. 9º do Decreto-Lei nº 288/1967 e no art. 6º do DL nº 1.435/1975, bem como determinar e administrar questões inerentes aos referidos benefícios, conforme se depreende dos arts. 1º, inc. VI, e 4º, inc. I, “c”, ambos do Anexo I, do Decreto nº

7.139, de 29/03/2010, que transcreve, e dos dispositivos da Resolução do CAS n° 202, de 17/05/2006, vigente quando foi aprovado o projeto industrial da RECOFARMA, o que, por si só, justificaria que este órgão determine a classificação fiscal do produto incentivado, que embasa o cálculo do crédito.

Aponta que classificação fiscal adotada decorreria da definição na Resolução do CAS n° 298/2007 e do Parecer Técnico n° 224/2007, que a integra, atos que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e conformam-se ao ordenamento jurídico. Aponta acórdãos da CSRF que decidiram pela falta de competência do Fisco para desconsiderar atos da SUFRAMA e conclui que eventual discordância deve ser analisada por aquela entidade, para que venha alterar a definição do produto beneficiado pela isenção, na forma do art. 57 da Resolução do CAS n° 202/2006 (com redação idêntica a do art. 54 da Resolução do CAS n° 203/2012, atualmente vigente). O não reconhecimento dos efeitos dos referidos atos, sem instauração de processo administrativo de cassação, com a participação de todas as partes interessadas, violaria o devido processo legal com evidente cerceamento do direito de defesa, nos termos da Lei n° 9.784/1999, arts. 2°, X, 3°, II, III, 38 e 44.

ASPECTOS TÉCNICOS DE CLASSIFICAÇÃO

Argumenta que a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), não afasta a classificação fiscal adotada pela empresa, pelo contrário, leva à mesma classificação dada pela SUFRAMA. Ao concluir que o concentrado não poderia ser classificado na posição pretendida por ser composto por diversas partes não misturadas, e que não estaria pronto para uso pelo destinatário do produto, a autoridade fiscal teria subvertido a ordem de aplicação das Regras Gerais de Interpretação, uma vez que aplicou as regras secundárias de interpretação (Regras 2 e 3) antes da primária (Regra 1). Ocorre que na legislação brasileira existe a posição específica (21.06.90.10) cujo texto já pressupõe que o concentrado seria formado por diversas partes, definindo-o como preparações compostas, ou seja, cada parte constituiria uma preparação, e que, juntas, comporiam o produto único (concentrado). Tal descrição não exige que a preparação já esteja "pronta para uso", nem que seja homogeneizada. Assim, a classificação específica para os concentrados para refrigerantes seria sempre no Ex. 01 ou Ex. 02 da citada posição, variando apenas em razão do grau de diluição, independente de serem constituídos por diferentes componentes acondicionados separadamente. Considera que o Fisco não teria levado em conta o item 12 da NESH referente à posição 2106, segundo o qual teria ficado claro que as preparações compostas para fabricação de refrigerantes não precisariam estar, necessariamente, "prontas para uso" pelo destinatário de um modo geral. Também argumenta que o item XI da Nota Explicativa da Regra 3b), que exclui os produtos destinados à fabricação de bebidas do campo de aplicação desta Regra deve ser interpretado à luz da legislação brasileira de classificação fiscal, ou seja, "para este ordenamento jurídico, tal exclusão decorre justamente da existência de uma classificação fiscal específica para os concentrados, não sendo necessário valer-se da classificação fiscal de determinado produto que confira à preparação composta um caráter essencial."

Resumindo, a definição dada pela empresa e pela própria SUFRAMA aos concentrados para refrigerantes estaria de acordo com a NESH e com as regras de classificação fiscal. Por fim, o próprio CARF, também teria tratado os concentrados como produto único, em Acórdão que cita.

DO DIREITO AO CRÉDITO COM BASE NA ISENÇÃO DO ART. 95, INC. III, DO RIPI/2010 (base legal: art. 6° do Decreto-Lei 1.435/1975)

Discorda da conclusão de que a fornecedora RECOFARMA não teria direito ao benefício pela falta de utilização direta de matérias-primas agrícolas extrativas vegetais na fabricação dos concentrados e que o benefício seria aplicável somente aos refrigerantes tipo "cola", uma vez que o Parecer Técnico n° 224/2007 aprovou o projeto apenas para esse produto, por entender que o benefício foi concedido a

todos os tipos de concentrados fabricadas pela empresa, pois o art. 13 da Resolução do CAS nº 202/2006 determina que os empreendimentos regularmente implantados na Zona Franca de Manaus ficam dispensados de apresentação de projetos para produtos similares àqueles que já tenham sido aprovados pelo CAS.

Para a SUFRAMA conceder ou renovar o benefício seria suficiente a utilização indireta de matéria-prima agrícola regional na fabricação dos concentrados, enquanto para a RFB a utilização deve ser direta. Diante desta divergência, o Fisco deveria dirigir-se à própria SUFRAMA, que pode cancelar a concessão do benefício, na forma do art. 54 da Resolução do CAS nº 203/2012, o que até hoje não ocorreu. Os atos administrativos daquele órgão continuam em vigor, não podendo ser desconsiderados pela RFB, conforme entendimento assentado pela CSRF, em acórdãos que cita. E mais, o termo matéria-prima compreenderia produtos industrializados com e/ou a partir de matéria-prima regional, como, por exemplo, o corante caramelo, fabricado a partir de cana-de-açúcar. Finalizando, cita decisões da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, em que foram parte outros fabricantes de produtos Coca-Cola, nos quais foi reconhecido o benefício previsto no art. 6º do DL nº 1.435/1975:

EXISTÊNCIA DE COISA JULGADA COLETIVA

Invoca existência de coisa julgada no âmbito do MSC nº 91.0047783-4, impetrado pela AFBCC, em 14.08.1991, com o objetivo de evitar que seus associados fossem compelidos a estornar o crédito do IPI incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta (concentrado), de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus, e utilizada na industrialização dos seus produtos, cujas saídas são sujeitas ao IPI O pedido foi atendido, de forma ampla e irrestrita, nos termos da petição inicial. No seu entendimento, mesmo não estando localizada na jurisdição do 2º Tribunal Regional Federal, esta decisão ampararia a empresa, em virtude do entendimento vinculatório expresso no julgamento do REsp nº 1.243.887-PR, relatado pelo Ministro Luis Felipe Salomão, julgado à sistemática de recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC, no qual a Corte Especial do STJ decidiu que a limitação prevista no art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997, introduzido pela MP nº 1.798-1/1999, somente é aplicável às ações coletivas ajuizadas após a sua entrada em vigor (11/02/1999). Sustenta que a autoridade administrativa também deve aplicar esse julgado ao presente caso, nos termos do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

Registra que o concentrado fabricado pela RECOFARMA foi tratado como sendo produto único no citado MSC nº 91.0047783-4 e, assim, em respeito à coisa julgada, a autoridade não poderia considerá-lo um "produto inacabado".

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

APLICABILIDADE do RE nº 212.484-RS

O concentrado adquirido pela impugnante é isento com base no citado dispositivo, por ser oriundo da Zona Franca de Manaus e utilizado na fabricação de produtos (refrigerantes) sujeitos ao IPI; isenção também concedida pela Resolução do CAS nº 298/2007. O STF, em sessão plenária, no julgamento do RE nº 212.484-RS, de que foi redator para acórdão o Ministro NELSON JOBIM, firmou o entendimento de que em tais aquisições, é assegurado o direito ao crédito do IPI à alíquota de 27%, conforme Voto que transcreve, em parte. O mesmo entendimento foi mantido pelo STF no julgamento dos REs 353.657 e nº 370.682, em que foi analisada a questão do direito a créditos relativos à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou não-tributados. Invoca também o julgamento do RE nº 566.819-RS, no qual o Plenário do STF esclareceu que para hipóteses de aquisições da ZFM ainda prevaleceria o entendimento adotado no julgamento do RE 212.484-RS. O mesmo posicionamento também teria sido adotado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, no julgamento do RE nº 590.809, conforme gravação que transcreve em

parte (fl. 5217). Além disso, no RE nº 592.891-SP, o STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão concernente ao direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos beneficiados por isenção subjetiva, ou seja, oriundos de fornecedor situado na Zona Franca de Manaus: Assim, até que este seja julgado, permaneceria hígido o entendimento do RE nº 212.484-RS. Por consequência, continuaria válida a decisão do CARF que seguia esse entendimento, objeto do Acórdão CSRF nº 02-02.357, cuja ementa transcreve parcialmente.

Alega ainda que a 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, atual CARF, no Acórdão nº 201-74.127, de 05/12/2000, no qual foi julgado auto de infração referente ao período de agosto e setembro de 1993, decidiu que o RE nº 212.484-RS seria aplicável à impugnante.

APLICAÇÃO DO ART. 11 DA LEI 9.779/1999

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

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

Defende que as informações contidas nas notas fiscais emitidas por RECOFARMA permitem concluir que a classificação fiscal nelas adotada está correta, e que atendem o disposto nos arts. 62, 48 e 53 da Lei 4.502/1964, sendo documentos idôneos, com validade fiscal, e, assim, a impugnante, na qualidade de adquirente de boa-fé, ao utilizar referidos créditos não estaria cometendo infração, eis que teria direito a eles. Invoca o entendimento expresso pelo STJ (com relação ao ICMS), consolidado no enunciado da Súmula nº 509, publicada no Diário da Justiça Eletrônico de 31/03/2014.

INAPLICABILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO E IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Alega que a à época dos fatos geradores, a jurisprudência administrativa reconhecia o direito ao crédito de IPI relativo à aquisição de insumos isentos, utilizados na fabricação de produtos sujeitos ao IPI, em observância ao entendimento do STF no julgamento do RE 212.484-2. Por essa razão, defende a exclusão da multa de ofício, à vista do disposto no art. 76, II, "a", da Lei 4.502/1964, tal como ocorrido no Acórdão nº 2202-00.142, de 03/06/2009, que transcreve em parte.

Também contesta a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício porque implicaria numa indireta majoração da própria penalidade, não se podendo falar em mora na exigência de multa, à vista do disposto no art. 16 do Decreto-lei 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei 2.331/1987. Ademais, o artigos 59 da Lei 8.383/1991 e art. 61 da Lei 9.430/1996), também não prevêem essa cobrança. Invoca jurisprudência administrativa do CARF.

É o relatório." (e-fls. 5.689/5.695)

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

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2011

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre alteração de critério jurídico nem ofensa ao art. 146 do CTN se a Fiscalização promove autuação baseada em entendimento distinto daquele que seguidamente adota o contribuinte, mas que jamais foi objeto de manifestação expressa da Administração Tributária.

AÇÃO JUDICIAL. ALCANCE.

O provimento jurisdicional abrange o objeto da demanda judicial, vale dizer, o conteúdo do pedido da petição, e seu alcance restringe-se aos associados da impetrante domiciliados no âmbito da competência territorial do órgão prolator. INSUMOS ISENTOS. ZONA FRANCA DE MANAUS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO.

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

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

É indevido o aproveitamento de créditos de IPI decorrentes de aquisições de insumos isentos feitas a estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental e com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, mas que não tenham sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais, exclusive as de origem pecuária, de produção regional.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A multa sobre lançamento de ofício consiste em débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e, por isso, é legítima a incidência de juros de mora sobre o respectivo valor, a partir do vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.” (e-fls. 5.688/5.689)

Intimada desta decisão em 27/06/2016, a empresa apresentou Recurso Voluntário em 25/07/2016 alegando, em síntese:

(i) a alteração de critério jurídico de forma retroativa em violação ao art. 146, do CTN, vez que nos autos de infração anteriores lavrados pela fiscalização, foi expressamente aceita a classificação fiscal dos concentrados adquiridos pela Recorrente (autos de infração objeto dos PTAs n.º 19311.720481/2012-30, 19311.720743/2013-47 e 19311.720077/2014-28), tendo ocorrido a alteração do critério jurídico (erro na classificação fiscal) apenas em 22/12/2014, quando da lavratura do Auto de Infração contra a RECOFARMA;

(ii) a validade da classificação fiscal adotada pela RECOFARMA, que estaria respaldado no entendimento da SUFRAMA, órgão competente para definir a classificação fiscal das mercadorias alcançadas pelos benefícios da Zona Franca de Manaus;

(iii) 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;

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

(v) a possibilidade da tomada de crédito de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus com fulcro: **(iv.1)** no art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967 e 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; **(iv.2)** no art. 11 da Lei n.º 9.779/1999;

(vi) 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;

(vii) 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).

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

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

Após contrarrazões da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, 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.

Como relatado, discute-se no Recurso Voluntário os seguintes fundamentos do Auto de Infração:

I - Glosa dos créditos de IPI tomados com fulcro no art. 237, do RIPI/2010, por descumprimento, pela empresa fornecedora RECOFARMA, dos requisitos do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/1975 (art. 95, III, do RIPI/2010);

II - Ainda que válido o aproveitamento de crédito referenciado acima, o valor do imposto calculado como se devido fosse seria zero, pois nenhum dos componentes de kits para refrigerantes se enquadra no Ex 1 do código NCM 2106.90.10, o que impossibilita a utilização da alíquota de 27%.

Passaremos a análise de cada um destes pontos a seguir.

I - DO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS

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

Neste ponto, adentra-se na discussão travada nos presentes autos referente 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 n.º 288/67, como no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/1975.

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

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)

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.

Contudo, 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 Verificação Fiscal:

"No caso sob análise, e pelas informações prestadas no item 3 deste termo (fiscalização na empresa Recofarma) verificou-se que a condição prevista na letra "a" acima foi atendida somente na elaboração dos kits para guaraná, em que é utilizado o extrato da semente de guaraná.

Nos demais kits para refrigerantes fornecidos por Recofarma, os insumos utilizados não são resultado de processo de extração de um vegetal e, portanto, não podem ser chamados de "matérias-primas extrativas vegetais".

A sacarose pode ser considerada resultado de processo de extração de um vegetal.

Esclareça-se, porém, que não há emprego direto por Recofarma de sacarose (açúcar) nos kits para refrigerantes (o açúcar é adicionado no processo produtivo dos refrigerantes pelos engarrafadores).

No caso em análise, a sacarose por meio de transformações físico-químicas dá origem ao corante caramelo. Examinando o corante caramelo não encontraremos sacarose, por que ela foi "incorporada" ao produto, resultando uma complexa mistura de compostos químicos. Visto de outra forma, no produto corante caramelo não há mais sacarose, mas o resultado daquilo em que ela se transformou. Examinando esse processo produtivo verifica-se que entra sacarose e sai corante caramelo. Entra matéria prima e sai produto.

Na fabricação dos kits sabor Coca-Cola, é empregado como matéria prima o corante caramelo e não a sacarose. Dessa forma, não há como visualizar que no processo de industrialização dos kits para refrigerantes, entre sacarose e saia "concentrado Coca-Cola".

Em suma, a sacarose entra como matéria prima em processos produtivos que não são da fiscalizada tais como: o corante caramelo, o álcool e o ácido cítrico.

Face ao exposto, fica claro que a matéria prima utilizada por Recofarma na elaboração dos kits sabor cola é o corante caramelo, e não o açúcar ou cana de açúcar.

O corante caramelo é resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos. Resumidamente, o processo de industrialização para obtenção do corante caramelo é realizado em duas etapas:

a) Processo de hidrólise: ocorre através da inversão da sacarose, sendo utilizados como matérias primas o açúcar cristal, água e catalisador ácido. Esse processo quebra a molécula de sacarose, gerando outros tipos de açúcares. O produto resultante é o açúcar hidrolisado, que é uma mistura de sacarose, glicose e frutose.

b) Processo de manufatura do corante caramelo: ocorre em reatores, através do processo de caramelização, utilizando o açúcar hidrolisado da etapa anterior, acrescido de água, sal de amônio e solução alcalina. Durante todo esse processo existe o acompanhamento de técnicos de laboratório, coletando e analisando todos os parâmetros de qualidade.

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)."

O corante caramelo pode gozar da isenção prevista no art. 95, inciso III do RIPI/2010, pois a sacarose (açúcar), que é uma matéria prima agrícola e extrativa de produção regional, foi “incorporada” a ele. Entretanto, o fato do corante caramelo poder gozar da isenção prevista no art. 95, III, do RIPI/2010, não significa que ele pode gerar direito à isenção para o produto elaborado a partir dele. O benefício fiscal tem um limite concreto e absoluto: é a elaboração do produto a partir do extrato.

O álcool e o ácido cítrico, insumos que serão analisados posteriormente, são obtidos pela fermentação da sacarose. Ambos são produtos industrializados a partir de matérias primas diversas, inclusive da sacarose extraída da cana de açúcar.

Observe-se que inexistem processos produtivos básicos estabelecidos para os produtos álcool e ácido cítrico, ou seja, nenhuma empresa possui projeto aprovado na SUFRAMA que vise isenção de IPI quando os produtos forem destinados para fora da Amazônia Ocidental.

No caso da fabricação dos kits sabor guaraná, o extrato vegetal regional efetivamente entra no processo produtivo da fiscalizada. Assim, esta fiscalização entende que os kits para guaraná fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.

(...)

O legislador também não admitiu o direito à isenção para produto elaborado com matéria-prima elaborada com extrato vegetal, mesmo nos casos em que uma quantidade significativa do extrato vegetal seja ingrediente ou componente da matéria-prima.

A título de ilustração, observe-se que o motor de automóvel é uma matéria-prima cuja estrutura física é baseada em metais, mas não poderia ser considerado uma matéria-prima extrativa mineral.

O corante caramelo não é uma matéria-prima extrativa vegetal, assim como, por exemplo, também não o são os papeis (apesar de fabricados com celulose), nem os fios e tecidos (apesar de fabricados com algodão).

Outro exemplo é o próprio refrigerante sabor guaraná, que igualmente não é uma matéria-prima extrativa vegetal, apesar de fabricado com extrato da semente de guaraná. Por isto, ainda que a industrialização ocorresse na Amazônia Ocidental, o refrigerante sabor guaraná não geraria direito à isenção do art. 95, inciso III, do RIPI/2010 a um produto que o utilizasse como insumo.

Cabe lembrar o elevado custo que seria gerado para o país caso fosse ampliado o alcance do benefício fiscal previsto no artigo 95, inciso III, do RIPI/2010, considerando-se que ele permite aos adquirentes se creditarem do valor do imposto que seria devido, quando o produto é tributado a alíquotas positivas. Por outro lado, os fatos anteriormente descritos não tiram de Recofarma o direito à utilização da isenção prevista no artigo 81, inciso II, do RIPI/2010. Portanto, o fato de Recofarma se localizar em Manaus continua representando um benefício, mesmo após a exclusão da isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.” (e-fls. 5.031/5.033)

Assim, a fiscalização entendeu que uma condição imposta pela SUFRAMA à RECOFARMA teria sido descumpridas, ensejando na afastamento da isenção aplicada: a não utilização de matérias primas agrícolas e extrativistas vegetais.

Entretanto, a fiscalização extrapolou sua competência ao trazer elementos diferentes daqueles delimitados pela SUFRAMA na Resolução n.º 298/2007 e no Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007, este último acostado aos autos às e-fls. 5.378/5.389.

Antes de adentrar especificamente no item entendido como descumprido 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 da exigência indicada como descumprida pela Receita Federal à luz das diretrizes fixadas pela SUFRAMA.

I.1.1 - 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, compete, no âmbito da respectiva jurisdição, no que couber, desenvolver as atividades de arrecadação, controle e recuperação do crédito tributário, de análise dos dados de arrecadação e acompanhamento dos maiores contribuintes, de atendimento e interação com o cidadão, de comunicação social, de fiscalização, de controle aduaneiro, de tecnologia e segurança da informação, de programação e logística, de gestão de pessoas, de planejamento, avaliação, organização, modernização, e, especificamente: (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 512, de 02 de outubro de 2013)

(...)

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

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

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

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

§ 4º - Às DRF Boa Vista, Porto Velho, 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. Vejam-se 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

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

*capacitação tecnológica, visando a inserção internacional competitiva, **a partir das seguintes ações:***

(...)

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

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

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

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.

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

(...)

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

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

II - incremento da oferta de emprego na região;

III - concessão de benefícios sociais aos trabalhadores;

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

V - níveis crescentes de produtividade e competitividade;

VI - reinvestimento de lucros na região;

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

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

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

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

(...)

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

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

II - programa de exportação;

III - aplicação em programas de Pesquisa e Desenvolvimento;

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

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

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

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

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

§ 3º A aprovação de projetos somente terá eficácia após a publicação do correspondente ato aprobatório 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. 5.378/5.389), 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

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)

manutenção das disposições constantes nos Laudos de Operação e de Produção emitidos, além de verificar as informações prestadas nos LTAIs apresentados.

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

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

CAPÍTULO VI - DA VISTORIA TÉCNICA

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

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

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

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

A restrição da atuação fiscal da Receita Federal quanto aos incentivos fiscais concedidos pela SUFRAMA já foi externada em distintas oportunidades pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. CARF e pelas 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)

⁵ Recomendo 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)

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

Como visto, a fiscalização entendeu que um requisito teria sido descumprido pela RECOFARMA, empresa fornecedora da Recorrente, para o gozo do incentivo fiscal do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/75: a não utilização de matérias primas agrícolas e extrativistas vegetais. Vejamos novamente as razões trazidas pela fiscalização:

"No caso sob análise, e pelas informações prestadas no item 3 deste termo (fiscalização na empresa Recofarma) verificou-se que a condição prevista na letra "a" acima foi atendida somente na elaboração dos kits para guaraná, em que é utilizado o extrato da semente de guaraná.

Nos demais kits para refrigerantes fornecidos por Recofarma, os insumos utilizados não são resultado de processo de extração de um vegetal e, portanto, não podem ser chamados de "matérias-primas extrativas vegetais".

A sacarose pode ser considerada resultado de processo de extração de um vegetal.

Esclareça-se, porém, que não há emprego direto por Recofarma de sacarose (açúcar) nos kits para refrigerantes (o açúcar é adicionado no processo produtivo dos refrigerantes pelos engarrafadores).

No caso em análise, a sacarose por meio de transformações físico-químicas dá origem ao corante caramelo. Examinando o corante caramelo não encontraremos sacarose, por que ela foi "incorporada" ao produto, resultando uma complexa mistura de compostos químicos. Visto de outra forma, no produto corante caramelo não há mais sacarose, mas o resultado daquilo em que ela se transformou. Examinando esse processo produtivo verifica-se que entra sacarose e sai corante caramelo. Entra matéria prima e sai produto.

Na fabricação dos kits sabor Coca-Cola, é empregado como matéria prima o corante caramelo e não a sacarose. Dessa forma, não há como visualizar que no processo de industrialização dos kits para refrigerantes, entre sacarose e saia

"concentrado Coca-Cola".

Em suma, a sacarose entra como matéria prima em processos produtivos que não são da fiscalizada tais como: o corante caramelo, o álcool e o ácido cítrico.

Face ao exposto, fica claro que a matéria prima utilizada por Recofarma na elaboração dos kits sabor cola é o corante caramelo, e não o açúcar ou cana de açúcar. " (e-fl. 5.031 - grifei)

Entretanto, no ato de concessão desse incentivo à RECOFARMA (Resolução CAS n.º 298/2007 e Parecer Técnico de Projeto n.º 224/2007), esta condição, da forma como apontada pela fiscalização na presente autuação, não foi trazida pela SUFRAMA. Com efeito, a fiscalização da Receita Federal ultrapassou de sua competência por impor uma nova condição para o gozo da isenção onerosa sob análise, diferente das condições fixadas pelo órgão competente da SUFRAMA.

Com efeito, 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 (crystal ou mascavo) e extrato de guaraná**, e não a própria cana de açúcar como exigido pela Receita Federal. Vejamos os exatos termos do Projeto (e-fl. 5.380):

3. INFORMAÇÕES GERAIS DO PROJETO

a) Tipo do Projeto : Atualização

b) Subsetor Industrial: Produtos Alimentícios

c) Produto:

DESCRIÇÃO	COD. SUFRAMA
CONCENTRADO PARA BEBIDAS NÃO ALCÓOLICAS	0653

d) Características técnicas do produto:

Definição:

O produto consiste em preparações químicas utilizadas como matéria-prima para industrialização de bebidas não alcoólicas, com capacidade de diluição superior a 10 partes de 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 288/57, 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. 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 modelo de referência 'concentrado para bebidas refrigerantes de sabor de cola', **será utilizada a matéria-prima regional açúcar (crystal e mascavo) processado no interior do Estado. E para outros tipos do produto utiliza-se também a matéria-prima regional extrato de guaraná.**"* (e-fl. 5.388 - 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 (crystal 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.

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 do ofício de 26 de setembro de 2014 (e-fls. 5.391/5.392) no qual o Superintendente Adjunto de Projetos da SUFRAMA atesta:

*"1. Em atendimento ao expediente protocolado nesta Autarquia sob o n° 006268, de 24/07/2014, informamos que a **RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA.**, com sede nesta cidade à Avenida Buriti, n° 190 — Distrito Industrial, devidamente habilitada nesta Suframa sob n° 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° 298, de 11/12/2007, nos termos do Parecer Técnico de Projeto N° 224/2007-SPR/CGPRUCOAPI — único em vigência**, comprovados de acordo com os seguintes instrumentos, em conformidade com Resolução CAS n° 203, de 10 de dezembro de 2012 (revogou a Resolução CAS n° 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. 198 - 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.

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

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.

Ultrapassado este argumento da fiscalização, cabe agora a análise do outro fundamento da autuação no sentido de que, ainda que válido o crédito, ele seria nulo em face da classificação fiscal da mercadoria.

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. Contudo, na hipótese de sair vencida neste ponto, adentro nos demais argumentos de mérito desenvolvidos pela Recorrente para a garantia da tomada do crédito, o que passo a realizar a seguir.

1.1.3 - DA CONDIÇÃO DA EMPRESA DE ADQUIRENTE DE BOA-FÉ

Como visto, 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) observa-se que a Recorrente, como adquirente, não poderia identificar qualquer incongruência técnica ou fática suscetível à afastar o gozo da isenção. Com efeito, como dito, a regularidade no processo produtivo básico da fornecedora da Recorrente foi inclusive atestado pela própria SUFRAMA por meio do ofício de 26 de setembro de 2014 (e-fls. 5.391/5.392) no qual o Superintendente Adjunto de Projetos da SUFRAMA atesta:

*"1. Em atendimento ao expediente protocolado nesta Autarquia sob o n° 006268, de 24/07/2014, informamos que a **RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA.**, com sede nesta cidade à Avenida Buriti, n° 190 — Distrito Industrial, devidamente habilitada nesta Suframa sob n° 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° 298, de 11/12/2007, nos termos do Parecer Técnico de Projeto N° 224/2007-SPR/CGPRUCOAPI — único em vigência**, comprovados de acordo com os seguintes instrumentos, em conformidade com Resolução CAS n° 203, de 10 de dezembro de 2012 (revogou a Resolução CAS n° 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. 198 - grifei)*

Assim, ainda que se entenda que a Receita Federal possui competência para revisar as manifestações da SUFRAMA (o que cogito aqui apenas de forma subsidiária), observa-se que a Recorrente se respaldou em pronunciamento de autoridade administrativa com competência para aprovar e rejeitar os projetos produtivos básicos, que inclusive atestou a regularidade da isenção concedida aos produtos comercializados por sua fornecedora.

Neste contexto, por se respaldar nos documentos fornecidos pela SUFRAMA para confirmar a validade da isenção concedida ao seu fornecedor, a Recorrente se mostrou como uma verdadeira adquirente de boa fé, cujo crédito aproveitado deve ser garantido, em entendimento análogo ao que foi firmado pelo STJ em sede de repercussão geral no Recurso Especial n.º 1.148.444, para o ICMS, em se tratando de notas fiscais inidôneas. Como consignado naquela oportunidade, *"a responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na*

exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco":

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

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJE 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante).

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: "(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes." 4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (STJ, REsp 1148444/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010 - grifei)

Ora, com efeito, quando da realização das operações a Recorrente estava respaldada em documentos que atestavam a regularidade da isenção concedida ao seu

fornecedor, tendo corretamente fundado sua tomada de crédito com base nos documentos da SUFRAMA. O raciocínio específico para o IPI do adquirente de boa fé, com a garantia do crédito para aquele que toma o crédito considerando os documentos fornecidos, já foi delineado pelo STJ:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO. DECLARAÇÃO EMITIDA PELO ADQUIRENTE. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO VENDEDOR. INTELIGÊNCIA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02.

1. Discute-se nos autos a possibilidade de responsabilizar o vendedor pela utilização indevida do regime de suspensão do IPI, quando a empresa adquirente, embora apresente a declaração legalmente exigida de que faz jus ao benefício (art. 29, § 7º, II, da Lei nº 10.637), não preenche os requisitos legais para tanto.

(...)

6. O inciso II do § 7º do art. 29 da Lei nº 10.637/02 incumbiu as empresas adquirentes da obrigação de declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

7. No regime de suspensão do IPI, nem a lei de regência, nem a legislação complementar tributária delegaram ao vendedor a incumbência de verificar a veracidade da declaração prestada pelo adquirente, de forma que não pode a autoridade fiscal responsabilizar o vendedor por não ter adotado cautelas para conferir se o estabelecimento adquirente atendia ou não aos requisitos para o gozo do benefício. É que não cabe a atribuição de outros encargos à empresa vendedora, se não há normativa expressa nesse sentido. Com efeito, as obrigações acessórias decorrem da legislação tributária (art. 113, § 3º, CTN), não podendo o Fisco exigir outras prestações que ache necessárias se não há amparo na legislação tributária (leis, tratados ou convenções internacionais, decretos e normas complementares - art. 96 do CTN).

8. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé (art. 422 do Código Civil), de forma que a celebração de negócio jurídico pressupõe a confiança no comportamento legítimo das partes, de modo que se uma delas se conduz de forma indevida ou ilegal, quebrando a confiança que lhe foi depositada, a parte que atuou segundo o princípio da boa-fé objetiva não pode ser penalizada pelo comportamento antijurídico da outra, sob pena de subverter a própria atividade comercial e, em última análise, o vetusto conceito de justiça segundo o qual se deve dar a cada um o que lhe é devido, inclusive em relação à distribuição equânime dos ônus que devem ser imputados a cada parte.

9. Recurso especial conhecido e parcialmente provido para desconstituir o crédito tributário e anular o auto de infração que aplicou à recorrente a multa prevista no art. 80 da Lei nº 4.502/64." (STJ, REsp 1528524/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/08/2015, DJe 28/08/2015 - grifei)

Cumprido mencionar que, no presente caso, uma vez que a documentação na qual se respaldou o contribuinte foi emitida pela própria administração pública (SUFRAMA), não é relevante o fato da Recorrente integrar ou não o mesmo grupo econômico da fornecedora (apesar de não ter vislumbrado nos autos qualquer indício dessa conexão na condição de grupo). Ora, cada pessoa jurídica possui os seus próprios controles de produção, controles

fiscais e controles contábeis, sendo certo que a fornecedora da Recorrente estava amparada por documentos emitidos pela SUFRAMA atestando a regularidade de sua produção e das atividades desenvolvidas para fins do gozo da isenção. E os documentos indicavam expressamente que as condições eram adimplidas para fins do gozo da isenção cujo crédito é objeto desse processo.

Assim, entendo que neste caso, ainda que não se entenda pela incompetência da Receita Federal para rever os critérios definidos pela SUFRAMA, a Recorrente se respaldou em documentação fornecida por aquele órgão que atestava a regularidade da empresa fornecedora, sendo verdadeira adquirente de boa fé cujo crédito deve ser preservado.

I.2 - 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 n.º 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 regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei n.º 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 n.º 8.387, de 30.12.91)" (grifei)

RIPI/2010

"Art. 81. São isentos do imposto (Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, art. 9º, e Lei n.º 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, não obstante transcreva o referido art. 81 do RIPI/2010, se ateu a verificação dos requisitos do já mencionado art. 6º do Decreto-lei n.º 1.435/1975 ("matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional"), não adentrando especificamente nos requisitos do art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967 ("matérias-primas da fauna e flora regionais").

Com efeito, ao tratar da possibilidade da tomada do crédito do IPI na aquisição dos insumos isentos adquiridos com base no art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967, a fiscalização afirmou a 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 20/03/2000, 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 RESTRIÇÕES PARA ESSE IMPOSTO.** 2. RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO."* (TRF2, Primeira Turma, Relatora Desembargadora Federal Julieta Lídia 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 Verificação Fiscal que seria aplicável o art. 2º-A da Lei n.º 9.494/97:

"A respeito do Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0 047783-4, impetrado pela referida Associação, tecemos as seguintes informações, com base nos documentos apresentados pelo contribuinte e em consulta ao sítio do TRF da 2ª Região.

O Mandado de Segurança Coletivo tem como PEDIDO, o seguinte:

6. DO PEDIDO

6.1. Por todo o exposto, a IMPETRANTE requer:

- a) o deferimento, inaudita altera pars, de MEDIDA LIMINAR, para os seus ASSOCIADOS não serem compelidos a estornar o crédito do IPI, incidente sobre as aquisições de matéria prima isenta a fornecedor situado na Zona Franca de Manaus (concentrado - código 2106.90 da TIPI) (RIPI, art. 45, XXI), utilizada na industrialização dos seus produtos (refrigerantes - código 2202.90 da TIPI)), cuja saída é sujeita ao IPI dando-se ciência aos Delegados da Receita Federal com jurisdição sobre os ASSOCIADOS.*
- b) a notificação do IMPETRADO, para que preste informações sobre prazo legal, a intimação da UNIÃO FEDERAL e que seja ouvido o Ministério Público; e*
- c) ao final, a concessão deste mandado de segurança nos termos do item 6.1.a), supra, confirmando-se a liminar então já deferida.*

Acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região acolheu o pedido formulado em apelação pela Associação. Com a decisão favorável à Associação dos Fabricantes de Coca Cola, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Extraordinário, o qual não foi admitido, interpôs Agravo de Instrumento, que foi negado pelo STF, ocorrendo assim, o trânsito em julgado do Acórdão.

Decisão do TRF da 2ª Região, proferida no Agravo de Instrumento n.º 2004.02.01.013298-4, que tem como agravante a União Federal e como agravado a Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, apresenta a seguinte ementa:

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.

Dessa forma e como a fiscalizada está sediada em Jundiaí, no Estado de São Paulo, fora da competência territorial do Tribunal, que abrange os Estados do Espírito Santo e Rio de Janeiro, não está amparada pelo Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4.

Em nova consulta ao sítio do TRF da 2ª Região, verificamos que perdura a situação de não estender ao Estado de São Paulo a decisão do TRF da 2ª Região, conforme acórdão proferido no julgamento dos embargos de declaração opostos em face do acórdão inicialmente proferido, com a seguinte ementa:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL EXISTENTE. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

I – O erro material, pode e deve ser corrigido por meio dos embargos de declaração. II - Alega a embargante a existência de erro material, tendo em vista que, o mandado de segurança foi impetrado antes do advento da lei nº 9.494/97 e da MP nº 2.180-35. Aduz, ainda, que o acórdão é omissivo quanto ao art. 5º, LXX, “b” da Constituição Federal, que prevê a possibilidade de impetração de mandado de segurança coletivo por associações sem qualquer limitação.

III – Na parte final da fundamentação do voto condutor, restou assentado que o mandado de segurança coletivo foi ajuizado no ano de 2001, quando a data correta é 14/08/1991 (fl. 26). Assim, de fato, existe erro material.

IV - Apesar da existência do erro material nesta parte final do voto condutor, as razões que embasaram o acórdão embargado não ficaram prejudicadas. O contexto fático e jurídico foi amplamente analisado e está claramente posto na decisão.

V- Os embargos não constituem via própria para fazer prevalecer tese jurídica diferente da que foi acolhida no acórdão quando, em sua essência e finalidade, não se dirigem à omissão ou outro vício, mas a nova declaração de efeito infringente.

VI- O juiz não é obrigado a se manifestar a respeito de todos os dispositivos legais mencionados pela parte, mas, sim, decidir a matéria questionada com fundamentação capaz de sustentar a manifestação jurisdicional. O princípio do livre convencimento motivado não significa que sejam examinados os dispositivos que, para a parte, possam parecer relevantes, mas, que, para o julgador, constituem questões superadas pelas razões que fundamentaram seu julgamento.

VIII - Embargos de declaração parcialmente providos.

Processo: Nº 0013298-28.2004.4.02.0000 (TRF2 2004.02.01.013298-4)

Para corroborar, apresento entendimento do STF a respeito, no acórdão que negou provimento ao Agravo Regimental na Reclamação nº 7. 778/SP, ajuizado pela Companhia de Bebidas Ipiranga que, assim como a SPAL Indústria Brasileira de Bebidas S/A, é associada da AFBCC e está estabelecida fora do limite territorial da jurisdição do órgão prolator, ou seja, TRF 2ª Região, que abrange os Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo:

Agravo Regimental em Reclamação. 2. Ação Coletiva. Coisa Julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. Art. 16 da Lei n. 7.347/1985.

3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma.

4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. Não ocorre a substituição de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial. 5. Agravo regimental que se nega provimento. (Rcl 7778 AgR, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 30/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-094 DIVUL 16-05-2014 PUBLIC 19-05-2014)

Diante do exposto, as medidas judiciais levantadas pela fiscalizada não prosperam com relação a presente fiscalização, ainda mais, que o objeto da presente fiscalização versa, principalmente, sobre o erro na classificação fiscal das matérias-primas fornecidas pela empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., e conseqüentemente erro na aplicação da alíquota para o crédito." (e-fls. 5.027/5.029- grifei)

Observa-se, assim, que a fiscalização não adentra especificamente nos requisitos de validade da isenção do art. 9º do Decreto-lei n.º 288/1967, afastando a possibilidade da tomada do crédito exclusivamente em razão da não extensão dos efeitos da coisa julgada do Mandado de Segurança Coletivo n.º 91.0047783-4 à Recorrente e pela alteração da classificação fiscal das mercadorias (que será enfrentada em tópico específico adiante).

Ora, considerando os fatos narrados pela fiscalização e as notas fiscais acostadas aos autos, observa-se que 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, aos requisitos do 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, que figurava como uma das associadas da AFBCC à época da impetração. Como visto, sustenta a fiscalização que os efeitos dessa decisão não se aplicam a Recorrente pelo fato de ela não estar localizada 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.

Trata-se de questão cuja apreciação não é novidade nessa turma, que já apreciou em decisões em sua composição anterior. Com efeito, a impossibilidade da aplicação do mandado de segurança coletivo às associadas da AFBCC localizadas fora do Rio de Janeiro era reiteradamente invocada neste CARF, e foi invocado pela fiscalização no presente Auto de

Infração, sob o entendimento da necessidade de se aplicar a restrição territorial do art. 2º-A da Lei n.º 9.494/97 com fulcro no entendimento proferido pelo Ministro Gilmar Mendes na Reclamação n.º 7.778-1/SP, em ação proposta por outra associada da ABFCC. É o que evidencia a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz no voto proferido no Acórdão n.º 3402-003.067, de 17/05/2016:

"Inicialmente, é preciso esclarecer que, pelas notas fiscais juntadas aos autos, constato que fornecedora dos insumos, informava nas notas fiscais de saída que os concentrados para a produção de refrigerantes eram isentos do IPI por força dos artigos 69, incisos I e II e 82, inciso III do RIPI/2002. Isto significa que a Recofarma (fornecedor das mercadorias ao Contribuinte) usufruiu tanto da isenção para produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (artigo 9º do Decreto-Lei nº 288/67), quanto da isenção prevista para produtos industrializados na Amazônia Ocidental com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional (artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75).

Tendo isto em vista, antes de adentrar na discussão sobre o cumprimento ou descumprimento do regime jurídico de exoneração tributária e o consequente direito ao crédito de IPI ora sob análise (artigo 6º do Decreto-lei n. 1.435/75), cumpre avaliar a existência ou não de coisa julgada em favor do contribuinte. Isto porque no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, que o Contribuinte alega fundar seu direito, buscava-se a tutela judicial para garantir o crédito de IPI pela aquisição de produtos isentos estampada no artigo 9º do Decreto-lei n. 288/67, haja vista que, para esta específica isenção, a legislação tributária não outorga o respectivo direito à escrituração de crédito do IPI.

Sobre o Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, entende o Contribuinte que possui coisa julgada em seu favor, à medida que esta ação foi impetrada pela Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-cola (AFBCC), como substituta processual de seus associados. A seu turno a Fazenda Pública alega que a coisa julgada não beneficia o Contribuinte. Isto porque a ação foi manejada no Rio de Janeiro, tendo sido elencada como autoridade coatora o Delegado da Receita Federal daquela jurisdição. Assim, a coisa julgada ali formada não alcançaria o Contribuinte, cujo domicílio fiscal está sob a jurisdição do Delegado da Receita Federal de outro estado brasileiro, responsável pela lavratura do auto de infração ora sob análise.

A discussão acerca dos efeitos do julgamento do citado Mandado de Segurança Coletivo com relação às empresas associadas à AFBCC não é nova no CARF.

Em julgamentos de casos semelhantes, este Conselho vem afastando a autoridade da coisa julgada formada no Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4, cuja decisão favorável aos contribuintes transitou em julgado em 02/12/1999, depois de negado o Agravo de Instrumento interposto no bojo do Recurso Extraordinário manejado pela União (e.g. Processo n. 10950.000026/201052, Acórdão n. 3403003.323, de 15 de outubro de 2014; e Processo n. 15956.720043/201316, Acórdão n. 3403003.491, de 27 de janeiro de 2015). Pautam este entendimento no fato de o Supremo Tribunal Federal ("STF"), quando da análise da Reclamação 7.778-1/SP (apresentada por Associado da AFBCC), julgada em 30/04/2014, ter decidido pela restrição territorial dos efeitos do Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4 à jurisdição do órgão prolator, vale dizer, o Rio de Janeiro.

Veja-se a ementa da Reclamação:

Agravo regimental em reclamação. 2. Ação coletiva. Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. Art. 16 da Lei n. 7.347/1985. 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. Não ocorrência de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição de efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à

decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifei)

Destaco abaixo trecho do voto do Ministro Relator, Gilmar Mendes Ferreira, no qual encontramos a razão que levou ao julgamento neste sentido:

Ocorre que o art. 2º-A da Lei 9.494 aduz expressamente que “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”. Assim, o limite da territorialidade pretende demarcar a área de produção dos efeitos da sentença, tomando em consideração o território dentro do qual o juiz tem competência para processamento e julgamento dos feitos.” (grifei)

Contudo, a decisão proferida nesta Reclamação 7.778 do STF não mais é eficaz vez que, como noticiado pela Recorrente no processo (e-fls. 537/546), ela foi extinta por perda de objeto. Isso porque, a decisão que deu origem à reclamação foi reformada pelo Superior Tribunal Justiça no Recurso Especial n.º 1.438.361, no qual foi reconhecido que a decisão de mérito proferida no Mandado de Segurança Coletivo é aplicável a todos os associados da AFBCC, independentemente do Estado em que estão localizados. Com o trânsito em julgado desse acórdão do STJ em 23/02/2017, a Reclamação n.º 7.778 foi julgada extinta pelo STF.

Essa perda de eficácia da decisão proferida na Reclamação n.º 7.778 foi devidamente considerada pelo Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco nos Acórdãos n.º 3401-004.243 e 3401-004.244 de 26/10/2017, nos quais, por unanimidade de votos, com fulcro na coisa julgada do mandado de segurança coletivo, foi dado provimento ao Recurso Voluntário da empresa associada da AFBCC para garantir o direito ao crédito na aquisição dos produtos isentos. É o que se depreende do primeiro acórdão referenciado, no qual as decisões judiciais acima mencionadas são expressamente transcritas:

“12. O segundo fato superveniente à decisão foi a decretação, pelo Supremo Tribunal Federal, em 18/08/2017, da extinção da Reclamação nº 7.778, em virtude da perda superveniente de objeto, reconhecendo que a decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.438.361-RJ teve por efeito a reforma do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, em conformidade com despacho do relator, Ministro Gilmar Mendes, que abaixo se transcreve:

“Trata-se de embargos de declaração opostos pela Companhia de Bebidas Ipiranga contra acórdão do Plenário (eDOC 52), que negou provimento ao agravo regimental em reclamação, ementado nos seguintes termos:

“Agravo regimental em reclamação. 2. Ação coletiva. Coisa julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. Art. 16 da Lei n. 7.347/1985. 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. Não ocorrência de efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição de efeitos erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de

desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial. 5. Agravo regimental a que se nega provimento". (eDOC 52, p. 2)

Ocorre que, após a oposição dos embargos, a parte embargante noticia, por meio da Petição 17.128/2017, o trânsito em julgado da decisão da 2ª Turma do STJ que reformou o ato impugnado pela presente reclamação (eDOC 6).

Ante o exposto, julgo prejudicados os embargos declaração e julgo extinto o presente feito, ante a perda superveniente do seu objeto (art. 21, IX, do RISTF).

Publique-se.

Brasília, 11 de maio de 2017.

Ministro Gilmar Mendes Relator

13. A decisão em referência transitou em julgado em 18/08/2017, como se denota da seguinte certidão:

<p><i>Supremo Tribunal Federal</i></p> <p>Certidão de Trânsito</p> <p>Certifico que o(a) acórdão/decisão transitou em julgado em 18/08/2017, dia subsequente ao término do prazo recursal.</p> <p>Brasília, 21 de agosto de 2017.</p> <p>MAICON ZONTA Matrícula 2892</p>
--

*14. Tais fatos supervenientes devolvem a questão ao conhecimento deste colegiado, uma vez que são prejudiciais ao objeto da Resolução, que se prestou a sobrestar o processo a fim de aguardar o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal acerca do mérito, inacessível ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão administrativo, a partir do reconhecimento **judicial** da coisa julgada. Devolvem-na, no entanto, **unicamente para que se reconheça a superveniência da decisão judicial no sentido da aplicação da coisa julgada ao caso presente.***

15. ASSIM, DIFERENTE DO CONTEXTO FÁTICO APRECIADO QUANDO DA PROLAÇÃO DO ACÓRDÃO CARF Nº 3401-003.750, PROFERIDO EM SESSÃO DE 26/04/2017, DE MINHA RELATORIA, NO QUAL EXTERNAMOS AS RAZÕES PELAS QUAIS DEVERIAM SER RECONHECIDOS OS EFEITOS DA COISA JULGADA DA DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO E OBTIDA NO MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO Nº 91.0047783-4 (PROCESSO Nº 0047783-34.1991.4.02.5101), QUE RECONHECEU O DIREITO DE TODOS OS ASSOCIADOS AO CRÉDITO DE IPI DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS DE EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS, NO MOMENTO DA PROLAÇÃO DA PRESENTE DECISÃO, A QUESTÃO RESTOU JUDICIAL E DEFINITIVAMENTE DECIDIDA, O QUE AFASTA A JURISDIÇÃO E A COMPETÊNCIA DESTES CONSELHO.

*16. Desta forma, **inoportuno e descabido** a este Relator ou a este colegiado se pronunciarem a respeito da extensão dos efeitos da coisa julgada, como, aliás, tivemos a oportunidade de fazer, detidamente, no Acórdão CARF nº 3401-003.750, e, **muito menos**, a respeito da matéria de fundo, ou seja, o direito ao creditamento do IPI. Isto porque, conforme já defendemos naquela ocasião, uma vez que se reconheça a prevalência e, logo, a primazia da coisa julgada (matéria que o colegiado tem a obrigação de conhecer previamente, sem jamais deixar de decidir a respeito dela, sob pena de caracterização do non liquet), descabido será o pronunciamento quanto ao mérito.*

17. Outro não poderia ser o desfecho do presente caso, sob pena de afronta à separação constitucional do Poder, tendo em vista a necessidade de observância, por parte das instâncias administrativas, do trânsito em julgado do Recurso Especial nº 1.438.361-RJ (Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4), reconhecendo que a decisão de mérito transitada em julgado em 02/12/1999 é aplicável a todos os associados da AFBCC, independentemente do Estado em que estão localizados e, portanto, inclusive da contribuinte ora recorrente, bem como a perda de objeto da Reclamação nº 7.778 que tramitou no Supremo Tribunal Federal.

18. Assim, voto no sentido do cumprimento da decisão judicial naquilo que concerne à não aplicação da interpretação da limitação territorial da coisa julgada no caso em análise, devendo a decisão obtida no Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4 (Processo nº 0047783-34.1991.4.02.5101), que tramitou na 22ª Vara Federal da Subseção do Rio de Janeiro, aproveitar à contribuinte em tela.

Com base nesses fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário." (grifei)

Acresce-se ainda que o próprio Ministro Gilmar Mendes, em seu voto proferido no RE nº 612.043, proferido em 10/05/2017 em sede de repercussão geral (que firmou tese quanto às ações coletivas de rito ordinário proposta por entidades associativas⁷), confirmou a tese reiterada no STF no sentido de que os mandados de segurança coletivos observam regime jurídico distinto, não lhes sendo aplicável o art. 2º-A da Lei nº 9.494/1997). Em seu voto proferido para acompanhar as razões do relator Marco Aurélio, o Ministro Gilmar Mendes afirmou:

"Não se está aqui a falar em mandado de segurança coletivo ou em ação coletiva proposta por sindicato, que recebem um tratamento distinto, conforme exposto a seguir.

Mandado de Segurança Coletivo

No MS 23.769/BA, de relatoria da Min. Ellen Gracie, DJ 30.4.2004, ficou assentado que o art. 2º-A da Lei 9.494/97 não se aplica ao mandado de segurança coletivo.

Nessa assentada, a relatora considerou que a entidade impetrante, em cumprimento às suas finalidades institucionais e em defesa de um interesse afeto a todos os seus associados, tem legitimação direta, e não intermediada, para agir. Logo, dispensaria a autorização especial em assembléia geral, sendo suficiente aquela constante do estatuto da associação, bem como a apresentação da relação nominal dos associados com seus respectivos endereços.

O acórdão ficou assim ementado, no que interessa:

"MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROCURADORES DO TRABALHO. COMPOSIÇÃO DOS TRIBUNAIS REGIONAIS DO TRABALHO EM DECORRÊNCIA DA EXTINÇÃO DA REPRESENTAÇÃO CLASSISTA NA JUSTIÇA LABORAL. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 24/99. VAGAS DESTINADAS A ADVOGADOS E MEMBROS DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO TRABALHO. CRITÉRIO DE PROPORCIONALIDADE. 1 - Legitimidade do Presidente da República para

⁷ "EXECUÇÃO – AÇÃO COLETIVA – RITO ORDINÁRIO – ASSOCIAÇÃO – BENEFICIÁRIOS. Beneficiários do título executivo, no caso de ação proposta por associação, são aqueles que, residentes na área compreendida na jurisdição do órgão julgador, detinham, antes do ajuizamento, a condição de filiados e constaram da lista apresentada com a peça inicial." (RE 612043, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 10/05/2017, DJe-229 DIVULG 05-10-2017 PUBLIC 06-10-2017)

*figurar no polo passivo do writ, tendo em vista ser ele o destinatário da lista triplíce prevista no § 2º do art. 111 da Constituição Federal, visando ao provimento dos cargos em questão. Precedente: MS nº 21.632, rel. Min. Sepúlveda Pertence. **2 - Não aplicação, ao mandado de segurança coletivo, da exigência inscrita no art. 2º-A da Lei nº 9.494/97, de instrução da petição inicial com a relação nominal dos associados da impetrante e da indicação dos seus respectivos endereços. Requisito que não se aplica à hipótese do inciso LXX do art. 5º da Constituição.** Precedentes: MS nº 21.514, rel. Min. Marco Aurélio, e RE nº 141.733, rel. Min. Ilmar Galvão (...)" (MS 23.769/BA, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJ 30.4.2004) (grifo nosso)*

Tal posição foi reiterada no RE 501.953 – AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 26.4.2012.

Registro, entretanto, que, após o julgamento de mérito do RE 573.272-RG (tema 82), cuja tese exponho a seguir, há precedente no sentido de exigir autorização expressa dos associados mesmo em mandado de segurança coletivo impetrado por associação:

“DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. EXECUÇÃO DE TÍTULO JUDICIAL FORMADO EM MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO.

De qualquer forma, não se cuida aqui de um mandado de segurança coletivo, impetrado nos termos do art. 5º, inciso LXX, alínea “b”, da Constituição Federal, mas de ação ordinária coletiva, conforme deixa claro o acórdão recorrido.

***ASSOCIAÇÃO. REPRESENTAÇÃO. NECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO EXPRESSA DOS ASSOCIADOS. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do mérito do RE 573.232-RG, firmou entendimento no sentido de que a exigência de autorização expressa prevista no art. 5º, XXI, da Constituição Federal não se satisfaz com a simples previsão genérica do estatuto da associação a revelar a defesa dos interesses dos associados. 2. Acórdão proferido pelo Tribunal de origem que se ajusta ao entendimento firmado por esta Corte. 3. Agravo regimental a que se nega provimento”.* (ARE 787.123 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, Dje 22.9.2015)**

De qualquer forma, não se cuida aqui de um mandado de segurança coletivo, impetrado nos termos do art. 5º, inciso LXX, alínea “b”, da Constituição Federal, mas de ação ordinária coletiva, conforme deixa claro o acórdão recorrido.” (grifei)

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, seja pela extinção da Reclamação n.º 7.778 que anteriormente fundamentava sua não aplicação, seja em razão da própria interpretação firmada pelo Supremo Tribunal Federal no sentido do descabimento da restrição territorial e subjetiva no mandado de segurança coletivo, que não observa as restrições do art. 2º-A, da Lei n.º 9.494/97.

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 em mandado de segurança coletivo e transitada em julgado, que deve ser aplicada à Recorrente na condição de associada da Associação impetrante (AFBCC).

Nesse sentido, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

II - DA ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO QUANTO À CLASSIFICAÇÃO FISCAL DAS MERCADORIAS

Afirma a fiscalização que, ainda que possa se admitir a validade da tomada do crédito pela Recorrente com fulcro no art. 237, do RIPI/2010, ainda assim o crédito seria nulo, vez que incorreta a classificação fiscal adotada pela fornecedora da Recorrente (RECOFARMA). Como indicado no Termo de Verificação Fiscal:

"A fiscalizada aplicou, sobre o valor dos kits adquiridos de Recofarma, a alíquota prevista na TIPI para o Ex 01 do código 2106.90.10 (Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados) para elaboração de bebida da posição 22.02, com capacidade de diluição superior a 10 partes da bebida para cada parte do concentrado), escriturando o resultado no livro Registro de Apuração do IPI.

*Até 30/09/2012, os produtos enquadrados no Ex 01 do código 2106.90.10 eram tributados à alíquota de 27% (Decreto nº 6.006, de 28/12/2006, e Decreto nº 7.660, de 23/12/2011). **Entretanto, foi equivocada a aplicação da alíquota de 27% sobre o valor dos "concentrados" ou kits para refrigerantes, pois tais produtos não podem ser classificados como se fossem uma mercadoria única enquadrada no Ex 01 do código 2106.90.10, conforme se depreende pelo que descrevemos na sequência do item 3 (fiscalização na Recofarma).**" (e-fl. 5.045 - grifei)*

Partindo, por sua vez, para a análise da fiscalização na Recofarma referenciada pelo I. Auditor Fiscal no TVF, observa-se que houve um marco temporal para a alteração do critério jurídico originariamente adotado pela própria fiscalização: em 22/12/2014 foi realizado um trabalho fiscal que procedeu com a reclassificação fiscal das mercadorias, ordinariamente vendidas em formas de "kits".

Ou seja, somente naquela data, a fiscalização, considerando as mesmas circunstâncias fáticas sempre existentes anteriormente, procedeu com um novo enquadramento jurídico da questão. A alteração do critério jurídico em relação à atuações fiscais anteriores pode ser depreendida do próprio Termo de Verificação Fiscal ao afirmar:

*"5.5.5 - Kits para refrigerantes fornecidos por Recofarma não podem ser classificados em código próprio para preparações compostas
Ao final do trabalho realizado em Recofarma, **ocorrido em 22/12/2014, conseguiu-se demonstrar que os kits para refrigerantes não podem ser classificados em código que é próprio para preparação compostas, pois não é possível chamar de preparação algo que não está preparado nem misturado.**" (e-fl. 5050 - grifou)*

Dessa forma, evidente a presença de uma base de confiança na qual o sujeito passivo se respaldou para orientar as suas ações, procedendo com o enquadramento da NCM em conformidade com o determinado pela própria fiscalização em atuações anteriores, seja contra a fornecedora da Recorrente, seja contra a própria Recorrente (vide pelas atuações acostadas pela Recorrente aos presentes autos). O próprio relato fiscal evidencia que somente em dezembro de 2014 foi alterado o entendimento da Receita Federal quanto à classificação fiscal das mercadorias.

Nesse contexto, como já tive a oportunidade de me manifestar no Acórdão n.º 3402-003.970 em voto vencedor proferido naquela oportunidade, considerando o exercício da confiança pelo Administrado realizado com fulcro em prática reiterada da administração dotada de presunção de validade (ações fiscais anteriores da autoridade fiscal), alterada em

ação fiscal posterior, necessária a observância do princípio da proteção da confiança no presente caso. É o que leciona Humberto Ávila:

*"(...) quanto maior for a ingerência fiscal, maiores são as razões para se manter a norma. Essa ingerência estatal na liberdade vai de um extremo de normas que apenas estabelecem indiretamente condições para o exercício da liberdade, passando por normas que induzem o comportamento do particular e por normas que instituem promessas em troca de ações, até normas que obrigam a adoção de determinado comportamento. A responsabilidade do particular é inversamente proporcional ao grau de ingerência estatal na sua liberdade diante de normas que apenas estabelecem indiretamente condições para o exercício da liberdade, o particular age porque quer, por conta e risco; no caso de normas que induzem o comportamento do particular, este age porque o Estado o incentivou a fazê-lo; frente a normas que instituem promessas em troca de ações, o particular age porque o Estado prometeu algo em contrapartida, no caso de normas cogentes, aquele age cumprindo um dever. Dessa forma, quanto maior o grau de ingerência estatal na liberdade, tanto menores a responsabilidade do cidadão e o risco por ele assumido. Em razão disso, maiores são as razões para proteger a sua confiança depositada no Estado."*⁸ (grifei)

Nesse sentido são igualmente as lições de Ricardo Lodi Ribeiro:

*"Se a Administração identifica como correta determinada interpretação da norma e depois verifica que esta não é a mais adequada ao Direito, tem o poder-dever de, em nome de sua vinculação com a juridicidade e com a legalidade, promover a alteração do seu posicionamento. **Porém, em nome da proteção da confiança legítima, deve resguardar o direito do contribuinte em relação aos lançamentos já efetuados**"⁹*

Com efeito, a Recorrente orientou sua conduta de tomada de crédito do IPI considerando tanto as manifestações exaradas pela SUFRAMA quanto aos requisitos para o gozo da isenção, como pela própria Receita Federal quanto à classificação fiscal das mercadorias, cujo enquadramento na NCM 2106.90.10 Ex 01 era expressamente aceita em ações fiscais anteriores.

Inclusive, insta aqui mencionar que a fiscalização não possui consistência em seus trabalhos fiscais contra a Recorrente sendo que, no processo incluído na mesma pauta de julgamento para análise desta Turma do mesmo contribuinte (PTA n.º 15173.7200004/2016-79), observa-se que em ação fiscal posterior, incorrida em 2016, a fiscalização se contradiz com as autuações anteriores e **afirma expressamente que a classificação fiscal da mercadoria na NCM 2106.90.10, Ex 01 está correta**. Transcrevo aqui os termos do Termo de Verificação Fiscal daqueles autos, transcrito em meu voto relativo àquele processo:

*"Verificamos, nas Notas Fiscais de Entrada, que a classificação fiscal adotada para os insumos provenientes da ZFM, fornecidos pela empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, a saber, extrato concentrado para elaboração de refrigerantes, é o código **NCM 2106.90.10 -EX 01, cuja alíquota é 20%. A classificação está correta**.*

Conforme Nota Complementar NC (21-1) da TIPI, aprovada pelo Decreto 7.660/2011, as alíquotas do IPI referente a extratos concentrados para elaboração de refrigerantes que contenham extrato de sementes de guaraná ficam reduzidas de

⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 429

⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. RDDT n.º 145, outubro/2007, p. 99.

50% (cinquenta por cento). Essa Nota Complementar foi revogada, a partir de 01/10/2012, pelo Decreto 7.742/2012, sendo recriada pelo Decreto 8.017/2013, com vigência a partir de 20/05/2013.

Os créditos referentes a aquisição de concentrado de guaraná foram registrados no Livro de Apuração do IPI (RAIPI) considerando-se a alíquota cheia, de 20%. Assim, se tivesse o contribuinte direito ao crédito, deveria ser reduzido em 50% a partir de 20/05/2013" (e-fls. 19/20 PTA n.º 15173.7200004/2016-79 - grifei)

Ora, tendo entendido a fiscalização que deveria ser alterado o critério jurídico adotado pela própria Administração Pública em ações fiscais anteriores quanto à fiscal das mercadorias adotada, essa mudança de orientação somente poderia ser aplicada para o futuro, nunca para o passado à luz do art. 146, do CTN, que expressa:

"Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

Nesse sentido, à luz do princípio da proteção da confiança consagrado pelo art. 146, CTN, considerando que a Recorrente se respaldou em ato legítimo e presumidamente válido da Administração Pública concernente à classificação das mercadorias por ela adquiridas (autos de infração anteriores lavrados e prática reiterada da administrativa alterada expressamente somente em 22/12/2014, como consignado pela própria fiscalização), necessário garantir a tomada do crédito da Recorrente com fulcro na classificação fiscal NCM 2106.90.10 Ex 01. Como visto, a alteração do critério jurídico realizado pela fiscalização no lançamento realizado contra a fornecedora da Recorrente (alteração do código NCM a ser adotado) somente poderia ser exigido para os fatos geradores futuros.

E aqui frise-se: a Recorrente sequer poderia ajustar sua conduta antes de 22/12/2014, vez que nem mesmo a fiscalização tinha entendido pela necessidade de alterar a classificação fiscal das mercadorias por ela adquiridas, realizada após ampla fiscalização.

Cumprindo ainda mencionar que, com esse raciocínio, não adentro no próprio mérito da classificação fiscal da mercadoria, que deve ser enfrentada na ação fiscal própria contra a fornecedora da Recorrente ou em ações fiscais posteriores à 22/12/2014 da própria Recorrente no qual essa questão tenha sido aventada.

Com esses argumentos, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário igualmente nesse ponto.

Caso esse argumento não seja aceito, cumpre salientar que a Recorrente trouxe aos autos laudo técnico visando demonstrar que a classificação fiscal por ela adotada está correta. Coadunado, nesse ponto, com as considerações trazidas pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto na declaração de voto apresentada no Acórdão n.º 3402-004.073 quanto a classificação fiscal adotada pela RECOFARMA.

III - DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar integralmente a exigência fiscal atuada.

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 mordaza 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;

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).

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

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).

Além disso, a fiscalização apurou, legitimamente, dentro de sua competência de fiscalização dos tributos no prazo de homologação do lançamento, que também não pode, certamente, ser subtraída pelos atos de competência da Suframa, irregularidades quanto à classificação fiscal dos seus produtos, denominados – kits para fabricação de bebidas – na saída do estabelecimento da Recofarma em direção aos seus clientes, inclusive a autuada, concluindo que os adquirentes não possuem o direito ao aproveitamento de qualquer crédito oriundo das compras vinculadas as essas operações.

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:

(...) Considerando que se trata de isenção objetiva (em virtude do produto), e não subjetiva (em função da qualidade do beneficiário), é indispensável a comprovação da legitimidade da isenção para cada produto específico. O exame dessa legitimidade é da alçada da Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, que detém a competência para verificar o cumprimento de todos os requisitos quando da efetiva utilização de benefícios fiscais, e cobrar os valores de imposto que sejam devidos aos cofres da União, observando-se que a Administração Fazendária e os seus servidores fiscais possuem precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei (art. 37, XVIII, da Constituição Federal e arts. 194 e 195 do CTN).

A competência para realização de atividades de fiscalização do IPI decorre do art. 94 da Lei 4.502/1964 (art. 431 do RIPI/2010) abaixo transcrito, e não está limitada por qualquer outra norma da legislação:

(...)

*A autuação não desconsiderou, nem questionou, a competência da SUFRAMA para aprovar projetos de empresas que desejem usufruir dos benefícios fiscais de instituídos pelo DL 1.435/1975. Também não desconsiderou os atos dela emanados, que gozam de presunção de legitimidade, veracidade e legalidade, e permanecem válidos para os fins a que se destinam. Todavia, a descrição do produto feita pela SUFRAMA não tem o poder de definir a sua classificação fiscal, atividade que é de **competência privativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)**, segundo estabelecido, atualmente, no Anexo I do Decreto no 7.482, de 16 de maio de 2011, que aprovou a estrutura regimental do Ministério da Fazenda (MF),*

conforme transcrição que segue:

"ANEXO I.....

Art.15. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete:

.....

XIX - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e origem de mercadorias, inclusive representando o País em reuniões internacionais sobre a matéria;

.....”

A incumbência mencionada no item precedente também consta no art. 1º, XIX, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF no 203, de 14 de maio de 2012, a seguir reproduzido:

“Art. 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, tem por finalidade:

.....

XIX - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar as atividades relacionadas com nomenclatura, classificação fiscal e origem de mercadorias, inclusive representando o País em reuniões internacionais sobre a matéria;

.....”

Portanto, nos atos de sua competência, a SUFRAMA pode tratar os kits como se fossem uma mercadoria única, o que não afeta a validade desses atos para os objetivos a que se destinam, porém este tratamento não prevalece para fins de classificação fiscal. Aliás, nem a SUFRAMA e nem mesmo a RFB, que no Brasil possui a competência legal para tratar de classificação fiscal, podem alterar a definição do produto para fins de enquadramento na NCM, porque as definições de mercadorias para fins de classificação obedecem a regras internacionais, como será visto a seguir, quando for analisada a classificação fiscal dos kits para refrigerantes.

(...)

As matérias-primas utilizadas pela Recofarma, por já terem sido submetidos a processo industrial, não podem ser considerados “*matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional*” referidas pelo art. 95, III do RIPI/2010, como apurou a fiscalização:

(...)

No caso sob análise, e pelas informações prestadas no item 3 deste termo (fiscalização na empresa Recofarma) verificou-se que a condição prevista na letra “a” acima [a) que o produto seja elaborado com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária] foi atendida somente na elaboração dos kits para guaraná, em que é utilizado o extrato da semente de guaraná.

Nos demais kits para refrigerantes fornecidos por Recofarma, os insumos utilizados não são resultado de processo de extração de um vegetal e, portanto, não podem ser chamados de “matérias-primas extrativas vegetais”.

A sacarose pode ser considerada resultado de processo de extração de um vegetal. Esclareça-se, porém, que não há emprego direto por Recofarma de sacarose (açúcar) nos kits

para refrigerantes (o açúcar é adicionado no processo produtivo dos refrigerantes pelos engarrafadores).

(...)

Na fabricação dos kits sabor Coca-Cola, é empregado como matéria prima o corante caramelo e não a sacarose. Dessa forma, não há como visualizar que no processo de industrialização dos kits para refrigerantes, entre sacarose e saia “concentrado Coca-Cola”.

Em suma, a sacarose entra como matéria prima em processos produtivos que não são da fiscalizada tais como: o corante caramelo, o álcool e o ácido cítrico.

Face ao exposto, fica claro que a matéria prima utilizada por Recofarma na elaboração dos kits sabor cola é o corante caramelo, e não o açúcar ou cana de açúcar.

O corante caramelo é resultado de um processo de industrialização de razoável complexidade, que inclui o uso de diversos compostos químicos. (...)

(...)

O álcool e o ácido cítrico, insumos que serão analisados posteriormente, são obtidos pela fermentação da sacarose. Ambos são produtos industrializados a partir de matérias primas diversas, inclusive da sacarose extraída da cana de açúcar.

*Observe-se que **inexistem** processos produtivos básicos estabelecidos para os produtos álcool e ácido cítrico, ou seja, nenhuma empresa possui projeto aprovado na SUFRAMA que vise isenção de IPI quando os produtos forem destinados para fora da Amazônia Ocidental.*

*No caso da fabricação dos kits sabor guaraná, o extrato vegetal regional **efetivamente** entra no processo produtivo da fiscalizada. Assim, esta fiscalização entende que os kits para guaraná fazem jus à isenção do artigo 95, inciso III, do RIPI/2010.*

(...)

Diante dos fatos expostos, fica caracterizado a falta de direito ao aproveitamento de créditos incentivados com base no artigo 237 do RIPI/2010 para todos os kits adquiridos pela fiscalizada, exceto os de sabor guaraná

(...)

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 Condutor do Conselheiro Rosaldo Trevisan, no Acórdão nº 3401-003.445-4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 30 de março de 2017.

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.

Com relação à isenção de que trata o art. 9º do Decreto-lei nº 288/1967¹², não há previsão legal para o aproveitamento do crédito em relação ao produto adquirido com tal isenção, como bem esclareceu a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, no Voto Condutor do Acórdão nº 3402-002.933 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 24 de fevereiro de 2016, que, nestes termos:

(...)

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. [-]

¹² 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 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)

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).

(...)

Não obstante isso, 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, 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 se desconhece também que o Auditor-Fiscal atuante assim rejeitou a aplicação da decisão transitada em julgado no referido Mandado de Segurança Coletivo, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (TVF):

(...)

Decisão do TRF da 2ª Região, proferida no Agravo de Instrumento nº 2004.02.01.013298-4, que tem como agravante a União Federal e como agravado a Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola, apresenta a seguinte ementa:

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.

Dessa forma e como a fiscalizada está sediada em Jundiaí, no Estado de São Paulo, fora da competência territorial do Tribunal, que abrange os Estados do Espírito Santo e Rio de Janeiro, não está amparada pelo Mandado de Segurança Coletivo nº 91.0047783-4.

Em nova consulta ao sítio do TRF da 2ª Região, verificamos que perdura a situação de não estender ao Estado de São Paulo a decisão do TRF da 2ª Região, conforme acórdão proferido no julgamento dos embargos de declaração opostos em face do acórdão inicialmente proferido, com a seguinte ementa:

(...)

Para corroborar, apresento entendimento do STF a respeito, no acórdão que negou provimento ao Agravo Regimental na Reclamação nº 7. 778/SP, ajuizado pela Companhia de Bebidas Ipiranga que, assim como a SPAL Indústria Brasileira de Bebidas S/A, é associada da AFBCC e está estabelecida fora do limite territorial da jurisdição do órgão prolator, ou seja, TRF 2ª Região, que abrange os Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo:

Agravo Regimental em Reclamação. 2. Ação Coletiva. Coisa Julgada. Limite territorial restrito à jurisdição do órgão prolator. Art. 16 da Lei n. 7.347/1985. 3. Mandado de segurança coletivo ajuizado antes da modificação da norma. Irrelevância. Trânsito em julgado posterior e eficácia declaratória da norma. 4. Decisão monocrática que nega seguimento a agravo de instrumento. Art. 544, § 4º, II, b, do CPC. Não ocorre efeito substitutivo em relação ao acórdão recorrido, para fins de atribuição erga omnes, em âmbito nacional, à decisão proferida em sede de ação coletiva, sob pena de desvirtuamento da lei que impõe limitação territorial. 5. Agravo regimental que se nega provimento.

(Rcl 7778 AgR, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 30/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-094 DIVUL 16-05-2014 PUBLIC 19-05-2014)

Diante do exposto, as medidas judiciais levantadas pela fiscalizada não prosperam com relação a presente fiscalização, ainda mais, que o objeto da presente fiscalização versa, principalmente, sobre o erro na classificação fiscal das

matérias-primas fornecidas pela empresa Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., e consequentemente erro na aplicação da alíquota para o crédito.

(...)

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.

Conforme decidido no Recurso Especial, cuja ementa se transcreve abaixo, quando o juiz tiver de decidir independentemente de pedido da parte ou interessado, o que ocorre, por exemplo, com as matérias de ordem pública, não incide a regra da congruência, o que quer dizer que o pronunciamento de ofício pelo juiz ou tribunal sobre as referidas matérias não representa julgamento extra, infra ou ultra petita:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.112.524 - DF (2009/0042131-8)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSUAL CIVIL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PEDIDO EXPRESSO DO AUTOR DA DEMANDA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. PRONUNCIAMENTO JUDICIAL DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. JULGAMENTO EXTRA OU ULTRA PETITA . INOCORRÊNCIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. APLICAÇÃO. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. (...)

Ementa

1. A correção monetária é matéria de ordem pública, integrando o pedido de forma implícita, razão pela qual sua inclusão ex officio, pelo juiz ou tribunal, não caracteriza julgamento extra ou ultra petita, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão judicial (...).

2. É que: "A regra da congruência (ou correlação) entre pedido e sentença (CPC, 128 e 460) é decorrência do princípio dispositivo. Quando o juiz tiver de decidir independentemente de pedido da parte ou interessado, o que ocorre, por exemplo, com as matérias de ordem pública, não incide a regra da congruência. Isso quer significar que não haverá julgamento extra, infra ou ultra petita quando o juiz ou tribunal pronunciarem-se de ofício sobre referidas matérias de ordem pública. Alguns exemplos de matérias de ordem pública: a) substanciais: cláusulas contratuais abusivas (CDC, 1º e 51); cláusulas gerais (CC 2035 par. ún) da função social do contrato (CC 421), da função social da propriedade (CF art. 5º XXIII e 170 III e CC 1228, § 1º), da função social da empresa (CF 170; CC 421 e 981) e da boa-fé objetiva (CC 422); simulação de ato ou negócio jurídico (CC 166, VII e 167); b) processuais: condições da ação e pressupostos processuais (CPC 3º, 267, IV e V; 267, § 3º; 301, X; 30, § 4º); incompetência absoluta (CPC 113, § 2º); impedimento do juiz (CPC 134 e 136); preliminares alegáveis na contestação (CPC 301 e § 4º); pedido implícito de juros legais (CPC 293), juros de mora (CPC 219) e de correção monetária (L 6899/81; TRF-4ª 53); juízo de admissibilidade dos recursos (CPC 518, § 1º (...))" (Nelson Nery Júnior e Rosa Maria de

Andrade Nery, in "Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante", 10ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2007, pág. 669).

(...)

8. Recurso especial fazendário desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

No caso, no âmbito do processo administrativo, tem-se que 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.

Embora a fiscalização tenha se manifestado sobre tal questão no TVF, eis que a recorrente já havia peticionado nesse sentido no procedimento fiscal, não se trata de motivo ou motivação da autuação, mas de questão prejudicial ao lançamento. A motivação para o lançamento está na demonstração da existência de saldos devedores de IPI, 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.

Com efeito, aplicando-se o entendimento do Recurso Especial nº 1.112.524 - DF acima no processo administrativo fiscal tem-se que a questão prejudicial ao mérito do lançamento, por se tratar de matéria de ordem pública, deve ser apreciada a qualquer tempo, assim como as condições da ação, os pressupostos processuais e as preliminares alegáveis na contestação no processo judicial.

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, como se vê abaixo:

(...)

4.5.5. Portanto, não é verdade que o referido MSC foi impetrado apenas contra o Delegado da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro.

4.5.6. Ademais, ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para fins de argumentação, cabe ressaltar que o STF tem jurisprudência plenária e pacífica no sentido de que a autoridade coatora tem apenas a função de prestar informações e 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, conforme se verifica dos acórdãos do STF abaixo:

(...)

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 1.533/51¹³, no *caput* do art. 1º, vigente à época da impetração, previa também amparo à ameaça de lesão: “Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *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 pública¹⁴.

¹³ 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:

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.

(...)

¹⁴ 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:

Hely Lopes Meirelles¹⁵ 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 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.

Quanto às alegações da recorrente acima transcritas, os julgados mencionados não possuem efeito vinculante para a Administração Pública e nem demonstram a uniformização da jurisprudência do STF e do STJ quanto ao fato de que a segurança concedida no mandado de segurança destina-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. Nada altera isso o pedido da impetrante na petição inicial do *mandamus* para que fosse dada ciência a todos os Delegados da RFB com jurisdição sobre os associados.

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

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 consequências 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.

(...)

¹⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de segurança. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 21/22.

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 Jundiá.

Assim, diante da ausência de autorização legal ou judicial nesse sentido, a recorrente 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 nº 4.502/64, adoto os fundamentos de decidir, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, do Acórdão nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 4.502/64, e sua exigência está fundamentada no artigo 80, caput, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo artigo 13 da Lei nº 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 nº 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.

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

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora Designada