



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10073.722039/2017-38
ACÓRDÃO	3201-011.911 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMBEV S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

ISENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). POSSIBILIDADE.

Cabe o desconto de crédito presumido de IPI nas aquisições de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM), mas desde que eles se sujeitem a alíquota positiva na TIPI, em conformidade com a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE nº 592.891/SP, submetido à repercussão geral, de observância obrigatória por parte dos conselheiros do CARF, bem como com a Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME.

ISENÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. MATERIAL DE EMBALAGEM. POSSIBILIDADE.

Cumpridos os requisitos legais de configuração da isenção e do crédito presumido, o sujeito passivo tem o direito de se creditar do imposto nas aquisições de material de embalagem, filmes Stretch ou Shrink.

REGIME TRIBUTÁRIO ESPECIAL. REFRI. INCIDÊNCIA ÚNICA. ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

No regime tributário especial de que tratam os arts. 58J e seguintes da Lei no 10.833/2003 (Refri), o IPI incide uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, inexistindo autorização legal à discricionariedade do sujeito passivo para escolher o momento de recolhimento do imposto, ainda mais quando esse recolhimento é efetuado por outro estabelecimento da pessoa jurídica, dado o princípio da autonomia dos estabelecimentos.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. NÃO CONFISCO.

A multa de ofício que encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, nos seguintes termos: (i) pelo voto de qualidade, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediário e material de embalagem oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), tendo-se em conta a decisão do STF no julgamento do RE 592.891, submetido à sistemática da repercussão geral, mas desde que se trate de produto com alíquota positiva na Tipi, vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa (Relator) e Marcelo Enk de Aguiar, que negavam provimento, (ii) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas decorrentes de aquisições de embalagens, filmes Stretch ou Shrink, adquiridos das empresas Valfilm, America Tampas e Videolar, observados os demais requisitos da lei, e, (iii) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário quanto à glosa de crédito no âmbito do regime tributário denominado Refri, decorrente de recolhimento efetuado por outro estabelecimento da pessoa jurídica, vencidos os conselheiros Márcio Robson Costa (Relator) e Flávia Sales Campos Vale, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hécio Lafetá Reis (Presidente). Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Assinado Digitalmente

MÁRCIO ROBSON COSTA – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Marcio Robson Costa, Flavia Sales Campos Vale, Hécio Lafetá Reis (Presidente)

RELATÓRIO

Nos termos do acórdão de e-fls. 3259 a 3273 a Delegacia Regional de Julgamento, por ocasião do julgamento das Manifestações de Inconformidade, relatou os fatos seguintes que serão reproduzidos:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o estabelecimento acima identificado, no valor total de R\$ 103.234.624,42 (principal + multa proporcional + juros até 12/2017). Segundo Termo de Verificação Fiscal anexo ao auto (fls. 13/26), foram apuradas as seguintes infrações:

a) **Infração 1** - Utilização indevida de créditos referente a produtos oriundos da Amazônia Ocidental. A Autoridade Fiscal observou que no RAIPI e na Planilha Resumo apresentada pela Impugnante, para todos os meses, quando se trata de "Outros Créditos" cujo tipo seja "Presumido ZFM" há sempre duas descrições e, por conseguinte, dois valores mensais totais de crédito, sendo que numa das descrições sempre está presente a extensão "ART. 237 RIPI/2010", e na outra descrição não. Após intimar os fornecedores, concluiu:

"...

As respostas dadas pela PEPSI COLA INDUSTRIAL DA AMAZONIA, do mesmo que as dadas pela AROSUCO, e subsidiariamente as dadas pela D D WILLIAMSON, corroboram nossa conclusão de que os produtos que deram causa aos totais que se encontram, no RAIPI e na Planilha Resumo, em linhas cujo 'Tipo de descrição de Ajuste' seja 'Presumido ZFM', mas cuja descrição não contenha a extensão 'ART. 237 RIPI/2010' não são produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da Amazônia Ocidental, e, por conseguinte, de suas aquisições não se pode presumir crédito de IPI.

A consequência da conclusão acima é a exigência, via auto de infração, dos valores que reduziram os débitos de IPI pelas compensações indevidas a título de IPI Presumido.

Nota: *como já dito, o contribuinte entregou 24 planilhas, uma para cada mês dos anos 2013 e 2014, as quais detalhavam as aquisições cujo 'Tipo de descrição de Ajuste' fosse 'Presumido ZFM'. Os dados das planilhas foram totalizados mensalmente em dois grupos, o primeiro com os valores de IPI Presumido que tinham por base legal o artigo 237 do RIPI/2010, e que se referiam aos itens das NF-e correspondentes aos produtos derivados do guaraná e filmes STRETCH ou SHRINK, produtos que se utilizam matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da amazônia ocidental, e o segundo grupo sem explicitação da base legal, que se referiam aos itens das NF-e correspondentes a produtos não elaborados com*

matérias primas agrícolas e extrativa vegetal da Amazônia Ocidental. As totalizações do contribuinte foram consolidadas na 'Planilha Resumo' apresentada no corpo da resposta ao TIF02."

b) **Infração 2** - Parte dos créditos contabilizados no RAIPi que compõe o primeiro grupo acima citado (no qual nas descrições sempre está presente a extensão "ART. 237 RIPI/2010") também serão exigidos via auto de infração, pois que se referem a uma parcela das aquisições de filmes STRETCH ou SHRINK que, de fato, não estavam amparados pelo artigo 237 do RIPI/2010. Após informações obtidas junto ao fornecedor - VALFILM - concluiu a Fiscalização:

"Em face do que já indicavam as NF-e, e que se confirmou com a resposta dada à intimação, tem-se que somente poderá ser contabilizado crédito presumido de IPI quando decorrentes das aquisições junto a VALFILM em que a base legal for "ISENÇÃO DE IPI CONFORME DECRETO LEI 1.435/75 ART.6º E ART. 95 INCISO III DO DECRETO 7.212/2010".

Considerando o fato de que o contribuinte se creditou de forma presumida em razão de todas as aquisições de filmes e películas stretch ou shrink, foi procedida a glosa dos créditos deduzidos das NF-e, cuja base legal da isenção não tenha sido o inciso III do artigo 95 do Decreto 7.212/2010"

c) **Infração 3** - Sendo optante pelo REFRI (Regime especial de tributação de bebidas frias), a empresa aproveitou créditos de produtos recebidos e adquiridos para comercialização. Intimada, a Impugnante esclareceu que procedeu ao creditamento tendo em vista que o imposto das mercadorias foi pago em dois momentos: (i) no momento da saída por transferência; e (ii) no momento da saída pela venda pelo industrial. Por sua vez, entende a Autoridade Fiscal que, para os optantes pelo REFRI, não há previsão para que o destinatário se credite dos valores de IPI destacados nas notas. No caso, a autorização expressa para se creditar, em se tratando daqueles produtos, só há no §2º do artigo 204 do RIPI/2010, na hipótese de industrialização por encomenda, quando então o encomendante poderá se creditar do IPI cobrado na saída do estabelecimento executor.

2. Cientificada em 18.12.2017 (AR fl. 282), a interessada apresentou, tempestivamente, em 18.01.2018, impugnação (fls. 294/321) na qual apresenta os seguintes argumentos:

a) Aponta **nulidade** do lançamento, pela precariedade na motivação, especialmente pela ausência de apresentação de provas e laudos técnicos, por parte da fiscalização, aptos a corroborar as infrações imputadas ao estabelecimento, estando a autuação fundamentada em frágeis presunções, sem qualquer tipo de comprovação atestando a correção das glosas e lançamentos efetuados. Argumenta:

"...

A esse respeito, a d. Fiscalização, ao analisar o Livro RAIPi da Impugnante e constatar a existência de dois tipos de descrição para os créditos oriundos dos kits concentrados fornecidos pela Arosuco Aromas e Sucos Ltda. ("Arosuco"), automaticamente presumiu que os créditos descritos sem a explicitação da base legal 'art. 237, do RIPI/2010' não corresponderiam a produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais regionais.(...)

.....

Contudo, é evidente que tal alegação consiste em mera presunção, visto que a d. Fiscalização não apresenta qualquer prova técnica passível de atestar que, de fato, os kits concentrados objeto da presente autuação não utilizam em sua composição matérias primas agrícolas e extrativas vegetais nos termos do artigo 6o do Decreto 1.435/75. Pelo contrário, a d. Fiscalização se limita a calcar o lançamento ora em comento em informações fornecidas pela Arosuco nos autos de outro processo administrativo tributário, datadas de meados de 2010, ou seja, informações absolutamente inservíveis a demonstrar qualquer infração no presente caso.

Neste mesmo raciocínio, no que tange a glosa dos créditos decorrentes de aquisições de kits concentrados do fornecedor Pepsi-Cola da Amazônia Ltda. (...)

Ora, é evidente que a fim de comprovar se determinada matéria-prima pode ser considerada ou não como 'agrícola e extrativa vegetal de produção regional nos moldes do artigo 6o do Decreto 1.435/75' se faz necessária uma profunda análise técnica (...)

Ou seja, considerando a complexidade dos kits concentrados, cuja compreensão demanda conhecimentos técnicos da área química e de engenharia de alimentos, para que a glosa dos créditos presumidos de IPI em questão estivesse devidamente motivada, seria imprescindível a apresentação de provas técnicas - obtidas por meio de laudos técnicos - que fundamentassem as conclusões propostas pela d. Fiscalização, o que não ocorreu.

.....

Ademais, nem se alegue que as informações fornecidas pela Arosuco e pela Pepsi no processo administrativo fiscal 18470.731.952/2011-69 apresentados pela d. Fiscalização como provas emprestadas seriam aptas a fundamentar a presente autuação.

Isso porque, como é sabido, ainda que o Novo Código de Processo Civil ("NCPC") e a jurisprudência do E. CARF admitam o emprego de provas emprestadas pela d. Fiscalização, a utilização de tais provas é condicionada ao respeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa do contribuinte. (...)

.....

Não obstante a presunção indicada acima, a falta de fundamentação também é latente haja vista que não foram indicadas as razões que motivaram a glosa dos

créditos gerados pelas aquisições de rolhas e tampas plásticas fornecidas pelas empresas América Tampas da Amazônia S.A ('América Tampas') e Videolar S.A ('Videolar').

O presente TVF não apresenta qualquer vestígio de indicação de quais seriam os motivos pelos quais as tampas e rolhas plásticas adquiridas dos fornecedores América Tampas e Videolar não ensejariam direito ao crédito presumido de IPI, nos termos do artigo 237 do RIPI/2010.

....

E mais, importante salientar que da leitura do TVF sequer é possível aferir que a d. Fiscalização glosou os créditos referentes às aquisições de tampas e rolhas plásticas fornecidas pela América Tampas e pela Videolar, o que por si só demonstra a fragilidade do trabalho fiscal efetuado.

.....

Ora, tendo em vista que a Impugnante foi obrigada a realizar um cálculo a fim de verificar quais de seus créditos foram glosados pela d. Fiscalização, resta evidente que a presente autuação não confere qualquer certeza jurídica acerca da suposta dívida tributária da Impugnante. Consequentemente, essa incerteza posta quanto aos créditos que compõem o montante glosado implica em cerceamento de defesa da Impugnante, posto que obsta a verificação da correção das glosas efetuadas pela d. Fiscalização.

Assim, não bastasse a nulidade por ausência de motivação, a presente autuação também padece de nulidade pela incerteza na determinação da exigência, considerando que, de acordo com o Artigo 142 do CTN, para ser válido o lançamento deve cumprir os requisitos de liquidez e certeza.

....."

b) No **mérito**, quanto à infração 1, defende a regularidade dos créditos incentivados de IPI advindos de produtos elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional:

"...

Ocorre que, no presente caso, a d. Fiscalização entendeu que o requisito do item (i) acima não teria sido adimplido no que tange aos kits concentrados fornecidos pela Pepsi, uma vez que o açúcar utilizado como matéria prima para o corante de caramelo utilizado na produção de tais kits não é oriundo da Amazônia Ocidental, e sim adquirido de uma empresa localizada no Mato Grosso.

.....

Ou seja, a d. Fiscalização adota, equivocadamente, uma interpretação restritiva dos requisitos do artigo 6o do Decreto-Lei nº 1.435/1975, no sentido de que só fariam jus ao benefício de isenção de IPI os produtos elaborados com matéria prima extrativa regional oriunda da Amazônia Ocidental, a qual não se sustenta.

Isso porque, ao estipular que os produtos passíveis de isenção devem ser elaborados por 'estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental', o artigo 95, III do RIPI/2010 determinou que o estabelecimento responsável pela industrialização do produto beneficiado fosse localizado na Amazônia Ocidental, e não que a matéria prima utilizada no processo produtivo deve ser necessariamente extraída dessa região.

Assim, o termo 'regional' contido no artigo 6o do Decreto-Lei nº 1.435/195 deve ser interpretado de forma ampla, não podendo ser restringido a Amazônia Ocidental. A Amazônia Ocidental compreende, portanto, o local em que deve estar instalado o estabelecimento industrial que processará a matéria prima regional, mas não o local de extração da referida matéria prima, este último deve se estender à região da Amazônia Legal.

....

Além disso, insta esclarecer que o Estado do Mato Grosso, de onde provém o açúcar utilizado pela D.D Williamson para produção do corante de caramelo utilizado nos kits Pepsi, se localiza na região da Amazônia Legal, (...)

.....

(...) o direito ao crédito da Impugnante subsiste em virtude do princípio da não cumulatividade do IPI e da lógica econômica da concessão de incentivos fiscais através da Zona Franca de Manaus, conforme se demonstrará adiante no item III.2 da presente Impugnação.

....."

c) Segue, tratando da regularidade do creditamento incentivado de IPI realizado, por ser direito constitucional referente aos insumos desonerados adquiridos da Zona Franca de Manaus:

"Não bastasse o quanto exposto acima, outra razão que ensejou a glosa de créditos de IPI apropriados pela Impugnante, conforme se verifica do TVF, diz respeito ao entendimento da d. Fiscalização de que as aquisições de filmes de stretch e shrink elaborados pela Valfilm mediante a utilização de aditivos oriundos de fontes não renováveis não ensejariam direito ao creditamento.

Nesse sentido, a d. Fiscalização entendeu que apenas os filmes de stretch e shrink fornecidos pela Valfilm que houvessem sido elaborados com matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção na Amazônia Ocidental, no caso óleo de dendê, poderiam legitimar a apropriação de créditos por parte da Impugnante. Assim, a d. Fiscalização glosou os créditos de IPI apropriados pela Impugnante em razão das aquisições de filmes de stretch e shrink cuja base legal da isenção tenha sido o artigo 81, III do RIPI/2010 e não o Artigo 95, III do RIPI/2010.

Contudo, ao contrário do quanto alegado pela d. Fiscalização, ainda que tais filmes de stretch e shrink não tenham sido elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional nos moldes do artigo 6o do

Decreto-Lei 1.435/1975, é importante reconhecer o direito da Impugnante ao creditamento do IPI subsistiria.

Este mesmo raciocínio se aplica às demais mercadorias adquiridas pela Impugnante. Ou seja, ainda que se entenda que os kits concentrados e as tampas e rolhas plásticas adquiridas pela Impugnante não fazem jus ao benefício fiscal do artigo 6o do Decreto-Lei nº 1.435/75 - o que se admite apenas para fins argumentativos - a Impugnante continuaria gozando do direito ao creditamento do IPI.

Isso porque, independentemente de o insumo originário da Zona Franca de Manaus ser isento, há o direito ao crédito de IPI em virtude do princípio da não-cumulatividade. Nesse sentido, a Constituição Federal, em seu artigo 153, § 3o, II, ao outorgar à União Federal a competência para instituir o IPI, foi expressa em determinar que este imposto será não cumulativo.

.....

Nesse contexto, resta evidente a improcedência da alegação fiscal de que a ausência de previsão legal expressa autorizando o creditamento em questão vedaria a apropriação dos créditos gerados pela aquisição das mercadorias oriundas da Zona Franca de Manaus por parte da Impugnante.

Isso porque, ao contrário do quanto alegado pela d. Fiscalização, há sim previsão expressa concedendo benefício fiscal a essas mercadorias, qual seja o artigo 81, III do RIPI/2010 que as isenta do recolhimento de IPI. O direito a apropriação dos créditos gerados pelas mercadorias isentas, por sua vez, não configura novo benefício fiscal. Pelo contrário, o creditamento em questão consiste apenas em sistemática necessária para conferir efetividade ao benefício de isenção previsto no Regulamento de IPI.

Ademais, se a intenção do constituinte fosse vedar o creditamento do IPI nesses casos, teria expressamente feito a ressalva na própria Constituição, tal como fez em relação ao ICMS, que igualmente é não-cumulativo, mas expressamente não contempla a possibilidade de crédito em se tratando de operação anterior isenta ou beneficiada com não-incidência (art. 155, § 20, II).

...

Insta esclarecer que, ainda que o STF tenha consolidado entendimento sobre a impossibilidade de creditamento de IPI em casos gerais de aquisição de insumos desonerados em sede de repercussão geral ao julgar o RE 398365/RS, tal entendimento não se aplica ao presente caso.

Isso porque, a situação peculiar de creditamento de IPI de insumos desonerados oriundos da Zona Franca de Manaus é objeto do RE 592.891/SP, cuja repercussão geral foi reconhecida.

Ora, se à situação ora em disputa fosse aplicável o entendimento fixado pelo STF ao julgar o RE 398.365/RS, não haveria razão para que o creditamento de insumos

adquiridos da Zona Franca de Manaus continuasse sendo discutido pela Suprema Corte. Ou seja, se assim fosse, o RE 592.891/SP perderia seu objeto.

Além disso, cumpre notar que em 25/05/2016 a Ministra Rosa Weber, relatora do RE 592.891/SP em comento, proferiu seu voto no sentido de admitir a utilização dos créditos de IPI pelos adquirentes de produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus, tendo sido acompanhada pelos ministros Edson Fachin e Roberto Barroso, o que denota certa prevalência do entendimento defendido pela Impugnante. Atualmente o processo aguarda reinclusão na pauta de julgamento do Tribunal.

Ante ao exposto, em observância ao princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI e, em virtude da lógica econômica que rege os incentivos fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus, é mister que a presente autuação seja cancelada.

....."

d) Sustenta a regularidade do creditamento de IPI proveniente de aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de tributação monofásica do IPI:

"....

Conforme se verifica do TVF, a d. Fiscalização glosou créditos de IPI apropriados pela Impugnante em virtude de compras de bebidas prontas para o consumo, sob a alegação de que os fornecedores de tais mercadorias estariam sujeitos à tributação monofásica do IPI, razão pela qual seria vedado o registro de crédito de IPI na entrada de tais produtos na Impugnante. Tal entendimento, contudo, não pode prevalecer conforme se passa a demonstrar.

.....

Ocorre que a alegação da d. Fiscalização não merece prosperar, uma vez que se fundamenta em interpretação restritiva do direito ao creditamento do industrial e equiparado ao industrial, o que viola a intenção do legislador em instituir tal regime especial de tributação.

A esse respeito, insta mencionar o artigo 226, VIII do RIPI/20101, no qual a Impugnante fundamenta os créditos ora glosados. Por meio de tal dispositivo, o legislador concedeu o direito ao crédito do IPI relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial, quando na saída dessas mercadorias for sujeita ao imposto.

Em linha com esse dispositivo imperioso esclarecer que o artigo 43, X do RIPI/2010 prevê a suspensão do pagamento do imposto nas operações de transferência entre um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial a outros da mesma empresa.

Em vista de tais dispositivos, verifica-se que o Legislador visou atribuir o recolhimento do IPI para o momento da operação em que o produto fosse

destinado ao comércio. Ou seja, enquanto o produto estiver em posse do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial o imposto não será devido.

Nesse sentido, considerando que o estabelecimento da Impugnante autuado é um estabelecimento industrial e que a opção pelo regime especial REFRI alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante, conforme dispõe o artigo 58-J da Lei 10.833/03, é evidente que o IPI é devido pelo estabelecimento ora autuado no momento em que este realiza a saída das mercadorias. E, havendo a incidência do imposto, por consequência, também fará jus aos créditos apropriados.

.....

Ademais, imperioso destacar que ainda que fosse vedado o registro do crédito em função de as mercadorias se sujeitarem ao regime monofásico do IPI, o que se admite apenas em respeito ao princípio da eventualidade, jamais poderia haver a glosa do IPI creditado.

*Isso porque nas saídas das mercadorias adquiridas ou transferidas de fornecedores optantes do REFRI efetuadas pela Impugnante, houve o débito de IPI, o que pode ser comprovado pela planilha ora apresentada (**doc. 04**), podendo o fisco, por meio de diligência, examinar referida documentação, permanecendo ainda a Impugnante à disposição para quaisquer esclarecimentos e/ou apresentação de documentos complementares necessários, protestando desde já pela sua posterior juntada.*

Dessa forma, não há que se falar em ausência de recolhimento de tributo, muito menos em dano ao erário, visto que o imposto foi recolhido pela Impugnante antes mesmo do início do procedimento fiscal que ensejou a presente autuação.

....."

e) Julga ser improcedente e ilegal a multa de ofício no patamar cobrado, por se caracterizar confisco;

f) Indica também ser ilegal a cobrança de juros sobre a multa de ofício lançada;

g) Ao final, requer:

"Por todo o exposto, a Impugnante requer o acolhimento da preliminar suscitada, reconhecendo-se a nulidade total do presente Auto de Infração, com o consequente cancelamento integral da autuação.

Contudo, caso não seja esse o entendimento de V. Sas. - o que se admite apenas por argumentação - a Impugnante requer sejam acolhidas as razões de mérito apresentadas, com o consequente reconhecimento da legitimidade dos créditos de IPI apropriados e da inexigibilidade do crédito de IPI lançado, de modo que o presente Auto de Infração seja cancelado integralmente.

Subsidiariamente, na remota hipótese de esse não ser o entendimento adotado, a Impugnante requer, ao menos, o cancelamento ou redução da multa de ofício em observância ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade.

Protesta, ainda, com base no princípio da verdade material, pela realização de todas as provas em direito admitidas que eventualmente se fizerem necessárias para o julgamento deste caso, inclusive pela conversão do julgamento do processo para a realização de diligências.

....."

A referida impugnação foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

AMAZÔNIA OCIDENTAL. CRÉDITO.

Por expressa disposição legal, são isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental com projeto aprovado pela Suframa. Referidos produtos gerarão crédito do imposto, 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. Estão fora desse rol aqueles insumos que já sofreram industrialização prévia, estando incorporados a novos produtos e descaracterizados, portanto, do conceito de matéria-prima extrativa vegetal de produção regional.

BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECIAL. INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

No regime de tributação especial previsto para as bebidas não alcoólicas, as saídas de produtos acabados têm incidência única do imposto na origem, sendo para fins de comercialização as respectivas aquisições e sem direito a crédito na escrita fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2017

CONSTITUCIONALIDADE.

Escapa à competência da autoridade administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

PROVAS NA IMPUGNAÇÃO.

O contribuinte possui o ônus de impugnar com provas, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que esteja enquadrado nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado com a decisão o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário (e-fls. 3282/3319, requerendo a reforma do julgado, alegando em síntese os mesmos argumentos da Manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **MÁRCIO ROBSON COSTA**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme acima exposto no relatório, o presente processo trata de Auto de Infração, em razão da fiscalização ter constatado:

- a) **Infração 1** - Utilização indevida de créditos referente a produtos oriundos da Amazônia Ocidental;
- b) **Infração 2** - Parte dos créditos contabilizados no RAIPI que compõe o primeiro grupo também serão exigidos via auto de infração, pois que se referem a uma parcela das aquisições de filmes STRETCH ou SHRINK que, de fato, não estavam amparados pelo artigo 237 do RIPI/2010 e
- c) **Infração 3** - Sendo optante pelo REFRI (Regime especial de tributação de bebidas frias), entende a Autoridade Fiscal que não há previsão para que o destinatário se credite dos valores de IPI destacados nas notas.

Sendo esses os pontos controvertidos, passo a análise das preliminares.

Preliminar.

Inicialmente foram arguidas preliminares de nulidade por suposto “vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa” e “impossibilidade de constituição do crédito tributário com base em presunção”. Vejamos os destaques do Recurso Voluntário acerca dos temas:

II.2. Nulidade da r. decisão recorrida por vício de fundamentação e cerceamento do direito de defesa – Ausência de apreciação das provas e argumentos apresentados.

(...)

Nesse contexto, observa-se que a r. decisão recorrida deixou de apreciar provas colacionadas pela Recorrente em sede de Impugnação, uma vez que não procedeu à análise dos seguintes documentos e provas técnicas, todos os quais essenciais para verificação da correção dos creditamentos sob análise:

Autuação	Provas colacionadas pela Recorrente não apreciadas pela r. decisão recorrida
Glosa dos créditos incentivados de IPI advindos de produtos elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional (infrações 1 e 2)	Laudos e resoluções que comprovam que os fornecedores da Zona Franca de Manaus possuem projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA
Glosa dos créditos de IPI referentes a aquisição de mercadorias sujeitas ao REFRI (infração 3)	Relatório das operações realizadas no regime monofásico do IPI com débito do IPI (saída tributada)

No que tange à alegação da Recorrente quanto à regularidade dos créditos incentivados de IPI advindos de produtos elaborados com matérias-primas extrativas vegetais de produção regional, a r. decisão recorrida sequer analisou os laudos e resoluções juntados à Impugnação que comprovam que seus fornecedores possuem projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, se limitando apenas a afirmar que a Recorrente ressaltou a aprovação da SUFRAMA para as operações em tela (fls. 3269), **em clara afronta ao princípio da busca pela verdade material**.

Ademais, a r. decisão recorrida também não procedeu à análise dos documentos apresentados pela Recorrente comprovando o recolhimento do IPI nas saídas das mercadorias adquiridas que são sujeitas ao regime de tributação monofásica do IPI, haja vista que rejeitou a prova apresentada, se limitando a informar que a Recorrente anexou “tão somente” planilha e relação de notas (fls. 3271), não tecendo nenhuma consideração acerca dos documentos comprobatórios apresentados pela Recorrente.

Isto é, também quanto à acusação referente ao IPI monofásico, a r. decisão recorrida se limitou a reproduzir argumentos genéricos para justificar a manutenção da autuação, **sem sequer verificar se, de fato, houve o recolhimento de IPI** por parte da Recorrente nestas saídas, afrontando novamente o princípio da busca pela verdade material.

Note-se que, além das provas técnicas e documentais apresentadas pela Recorrente, a r. decisão recorrida desconsiderou ainda uma série de argumentos apresentados pela Recorrente em sede de Impugnação, os quais são essenciais ao deslinde da controvérsia ora em comento.

Nesse sentido, importante destacar que a r. decisão recorrida não analisou os argumentos apresentados referentes aos produtos adquiridos pelos fornecedores Arosuco Aromas e Sucos Ltda. (“**Arosuco**”), Valfilm Amazônia Indústria e Comércio Ltda. (“**Valfilm**”), América Tampas da Amazônia S.A. (“**América Tampas**”) e Videolar S.A. (“**Videolar**”), se limitando a presumir que todos os produtos objeto da glosa de créditos haviam sido adquiridos de estabelecimentos localizados no Mato Grosso.

Ocorre que tal situação se aplica somente aos concentrados adquiridos do fornecedor Pepsi-Cola da Amazônia Ltda. (“**Pepsi**”), uma vez que o açúcar utilizado na produção do corante caramelo é adquirido de estabelecimento localizado na Amazônia Legal (Mato Grosso), porém, a fabricação do corante

caramelo se dá em estabelecimento localizado na Amazônia Ocidental (Zona Franca de Manaus).

Tal situação não se aplica aos concentrados fornecidos por Arosuco ou aos filmes stretch ou shrink fornecidos por Valfilm, como equivocadamente presume a r. decisão recorrida.

Dessa forma, constata-se que a r. decisão recorrida deixou de analisar argumentos expostos pela Recorrente em sua Impugnação. Veja-se:

- Em relação aos concentrados fornecidos por Arosuco, a Recorrente defende que o artigo 95, III do RIPI/2010 determinou que o estabelecimento responsável pela industrialização do produto beneficiado fosse localizado na Amazônia Ocidental, e não que a matéria prima utilizada no processo produtivo deve ser necessariamente extraída dessa região;
- No que tange aos produtos adquiridos por Valfilm, bem como América Tampas e Videolar, a Recorrente defende que, independentemente de o insumo originário da Zona Franca de Manaus ser isento, há o direito ao crédito de IPI em virtude do princípio da não-cumulatividade. Tal princípio também se aplica aos produtos adquiridos por Pepsi e Arosuco.

Não obstante, a r. decisão recorrida também **não considera a alegação apresentada pela Recorrente** no sentido de a glosa dos créditos apropriados em virtude da aquisição de mercadorias sujeitas ao REFRI, a despeito do lançamento de débito de IPI na saída dessas mercadorias **configura bis in idem**.

Novamente, a desconsideração dessa argumentação consiste em cerceamento do direito de defesa da Recorrente, pois tivesse a r. decisão recorrida analisado o argumento em tela, teria constatado a impossibilidade de glosa dos créditos de IPI em questão, conforme se depreende de decisões proferidas por este E. CARF em processos cuja a própria Recorrente figurava como sujeito passivo, conforme será demonstrado nos tópicos seguintes.

Ademais, vislumbra-se novamente cerceamento do direito de defesa da Recorrente no que tange à inexistência de contraditório em relação às respostas dos fornecedores juntadas pela d. fiscalização e trazidas de outro processo. Isso porque, a r. decisão recorrida considera que foi aberto à Recorrente o direito à contestação quanto ao teor das referidas respostas (fls. 3268), o que, claramente não ocorreu, uma vez que tais declarações foram apresentadas apenas quando da lavratura do auto de infração.

(...)

II.3. Nulidade da Autuação por ausência de pressupostos de validade - Impossibilidade de constituição do crédito tributário com base em mera presunção.

(...)

Assim, para que o lançamento glosando os créditos incentivados do IPI estivesse devidamente motivado, seria imprescindível a apresentação de provas técnicas - obtidas através de laudo técnico - que fundamentassem as conclusões propostas pela d. Fiscalização, o que não ocorreu. Não bastasse a clareza da nulidade apontada, a r. decisão recorrida manteve o lançamento, se restringindo a salientar que não haveria nulidade, eis que a autuação foi lavrada por autoridade competente e foi respeitado o direito ao contraditório da Recorrente, o qual foi exercido por meio da apresentação da Impugnação, nos termos dos artigos 14, 15 e 59 do Decreto nº 70.235/727.

Ocorre que, ao contrário do quanto consignado pela r. decisão recorrida, com base no já citado artigo 142 do CTN, o não cumprimento de formalidades essenciais (intrínsecas) ao ato de lançamento, tais como a fundamentação e a motivação do lançamento, como ocorreu no presente caso, torna-o nulo, gerando a obrigação para a Autoridade Julgadora de cancelá-lo de ofício. Entendimento o qual já foi manifestado, reiteradas vezes, pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes. Observa-se:

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO – LIQUIDEZ E CERTEZA – O lançamento tributário deve ser líquido e certo. Não se pode aceitar que a fase litigiosa se transforme num exercício continuado de identificação de erros e acertos nos cálculos da auditoria fiscal e do julgamento de primeiro grau.” (Acórdão nº 107-07.369; g.n.)

Desse modo, não se sustenta a alegação da r. decisão recorrida no sentido de que o simples fato de a presente autuação ter sido lavrada por autoridade competente a tornaria válida, haja vista que a despeito da competência do Sr. Auditor Fiscal responsável pela lavratura do presente auto de infração, subsiste a carência de motivação deste e, portanto, sua nulidade.

Nesse sentido, note-se a improcedência da alegação da r. decisão recorrida quanto à impossibilidade de cerceamento de defesa do contribuinte anteriormente à apresentação da Impugnação em procedimento administrativo tributário.

Ora, estando a autuação eivada de nulidade por ausência de motivação, evidente que, por consequência, o direito de defesa do contribuinte se encontra cerceado. Isso porque a ausência de fundamentação adequada do lançamento invariavelmente prejudica a elaboração da Impugnação por parte do contribuinte, eis que este sequer saberá as razões pelas quais foi autuado.

Esclarecidos esses pontos, constata-se a latente nulidade do presente lançamento por se basear em meras presunções, em virtude da falta de fundamentação e motivação do lançamento bem como da inexistência de apresentação de provas técnicas por parte da d. fiscalização.

Diante disso, deve ser anulado integralmente o Auto de Infração, pois não preenche os requisitos formais e materiais de validade do ato administrativo de lançamento, haja vista que não confere certeza e liquidez à dívida tributária

exigida, além de não demonstrar devidamente os motivos que fundamentam a nulidade do lançamento.

(...)

A primeira alegação de nulidade esta no fato de que recorrente entende que o julgador de piso não apreciou as provas e fundamentos apresentados e reproduziu “argumentos genéricos para justificar a manutenção da autuação”.

As provas técnicas que a recorrente alega ter apresentado foram mencionadas na decisão *a quo*, bem como o julgador apreciou os argumentos essenciais a formação das suas conclusões. O fato da fundamentação não ser suficiente, na visão da recorrente, não é causa de nulidade da decisão, até porque, o julgador não está obrigado a rebater todos os pontos do recurso quando já houver elementos suficientes para formação da sua decisão.

Nesse sentido é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA.

INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CONCLUSÃO NO SENTIDO DA VIABILIDADE DA INCLUSÃO DOS INSURGENTES NO POLO PASSIVO DA LIDE. SÚMULA 7/STJ. CONTEXTO FÁTICO QUE EVIDENCIA ATUAÇÃO ABUSIVA DOS SÓCIOS E OCORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. SÚMULA 7/STJ.

ACÓRDÃO EM HARMONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE SUPERIOR.

SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. Não há nenhuma omissão, **carência de fundamentação ou mesmo nulidade a ser sanada no julgamento ora recorrido. A decisão desta relatoria dirimiu a controvérsia com base em fundamentação sólida, sem tais vícios, tendo apenas resolvido a celeuma em sentido contrário ao postulado pela parte insurgente. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a responder a questionamentos das partes, mas tão só a declinar as razões de seu convencimento motivado, como de fato ocorreu nos autos.**

(...)

(AgInt no REsp 1920967/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 03/05/2021, DJe 05/05/2021)

Prosseguindo, o julgado *a quo* enfrentou a alegação de nulidade quanto a suposta autuação baseada em presunção, concluindo que:

3. A Impugnante alega que a autuação está fundamentada em frágeis presunções, sem qualquer tipo de comprovação atestando a correção das glosas e lançamentos efetuados. Discorda-se. Primeiramente porque não se verifica nesses autos qualquer das hipóteses previstas no art 59 do Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972, verbis:

"Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

4. Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

5. Ademais, prescreve o citado Decreto que:

"Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência."

6. Numa leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo. Antes disso, não há que se falar em litígio ou cerceamento de direito de defesa.

7. Após a ciência do lançamento, o contribuinte tem o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo no Órgão Preparador e apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos em que se fundamentar, exercitando seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Prova da inexistência de prejuízo ao interessado é sua defesa, na qual rebateu cada uma das acusações, demonstrando ter plena compreensão e entendimento das infrações apontadas.

8. Ademais, diferente do afirmado na impugnação, não houve lançamento com base em mera presunção, uma vez que as informações referentes às aquisições que teriam ou não dado direito aos créditos foram extraídas do RAUPI e da fundamentação constante das notas fiscais de aquisição.

9. Já com relação aos documentos referentes a respostas dos fornecedores, trazidos de outro processo, conforme dito acima a Impugnante teve ciência da utilização dos mesmos, sendo-lhe aberto o direito à contestação do seu teor. Assim, descabe a alegação de inexistência de contraditório.

10. Por fim, ainda nas nulidades, também discorda-se da afirmação de que não foi apontada justificativa para as glosas referentes à América Tampas e à Videolar. Na verdade, na Infração 1, conforme explicado no Relatório, foram glosadas todas as aquisições cuja descrição do crédito, fornecida pela Impugnante (ver tabela na fl. 70 e anexos à resposta da Intimação 02), não continha a fundamentação legal que daria direito ao crédito presumido. A citação das respostas de alguns fornecedores em outro processo foram anexadas apenas para corroborar a conclusão a que chegou a autoridade fiscal. Já a Infração 2 tratou de parte dos insumos cujas notas continham a fundamentação, mas que, segundo entendimento da Fiscalização, também não geravam direito ao crédito.

Concordo com as razões da DRJ, em especial porque não há qualquer indício de presunção quanto ao que a fiscalização descreve na autuação, seja com base na documentação

apresentada pela recorrente, seja com base no histórico de autuação já realizada sobre os mesmos fatos. As informações utilizadas de outros processos são válidas como provas, visto que o fato das autuações tratarem de períodos distintos e em PAF's distintos não quer dizer que as conclusões sejam outras, em especial quando as práticas são as mesmas, com os mesmos agentes envolvidos.

Ademais, as alegações preliminares se confundem com o mérito, logo, afastadas as possibilidades de nulidade, seja do auto de infração, seja da decisão *a quo*, o que resta a ser discutido é matéria essencialmente meritória, conforme a seguir será feito.

Concluo por afastar as alegações de nulidade e rejeitar as preliminares apresentadas.

Mérito.

Sobre as glosas relativas aos kits concentrados e materiais de embalagem a recorrente alega que a decisão, ora recorrida, deve ser reformada em razão do seu direito ao creditamento incentivado de IPI referente às aquisições de produtos oriundos da Amazônia Ocidental, utilizando-se dos artigos 237, cumulado com o artigo 95, III, ambos do RIPI/2010. A seguir os destaques do Recurso:

III.1. Necessidade de reforma da r. decisão recorrida – Do direito ao creditamento incentivado de IPI referente às aquisições de produtos oriundos da Amazônia Ocidental

(...)

A esse respeito, importa esclarecer que o artigo 237 do RIPI/2010, cumulado ao artigo 95, III, estabelece o benefício relativo ao crédito presumido de IPI nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de fornecedores situados na Zona Franca de Manaus. Referidos dispositivos se respaldam na previsão do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975. Observa-se:

DL 1.435/1975

“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.” (g.n)

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).” (g.n) “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).” (g.n)

Com efeito, tais dispositivos evidenciam que, para o adquirente se creditar do IPI sobre as aquisições dos produtos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus deverão ser cumpridos três requisitos, quais sejam: (i) o produto adquirido deve ter sido elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional; (ii) o produto deve ter sido adquirido de estabelecimento industrial localizado na Amazônia Ocidental e cujo projeto tenha sido aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa; e (iii) o produto deve ser empregado pelo industrial adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao IPI.

Ocorre que, no presente caso, a r. decisão recorrida entendeu que o requisito do item (i) acima não teria sido adimplido no que tange aos kits concentrados fornecidos pela Pepsi, uma vez que o açúcar utilizado como matéria prima para o corante de caramelo utilizado na produção de tais kits não é oriundo da Amazônia Ocidental, e sim adquirido de uma empresa localizada no Mato Grosso.

No entanto, no que tange aos concentrados adquiridos da Arosuco e aos materiais de embalagem adquiridos da Valfilm, America Tampas e Videolar, a r. decisão recorrida não traz nenhuma consideração. (fls. 20).

Ou seja, além de a r. decisão recorrida analisar apenas parte dos insumos atuados (concentrados da Pepsi), os argumentos levantados adotam, equivocadamente, uma interpretação restritiva dos requisitos do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, no sentido de que só fariam jus ao benefício de isenção de IPI os produtos elaborados com matéria prima extrativa regional oriunda da Amazônia Ocidental (fls. 3270), a qual não se sustenta.

Isso porque, ao estipular que os produtos passíveis de isenção devem ser elaborados por “estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental”, o artigo 95, III do RIPI/2010 determinou que o estabelecimento responsável pela industrialização do produto beneficiado fosse localizado na Amazônia Ocidental, e não que a matéria prima utilizada no processo produtivo deve ser necessariamente extraída dessa região.

Assim, o termo “regional” contido no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/195 deve ser interpretado de forma ampla, não podendo ser restringido a Amazônia Ocidental. Ou seja, a **Amazônia Ocidental compreende o local em que deve estar instalado o estabelecimento industrial** que processará a matéria prima regional, mas não o local de extração da referida matéria prima, este último deve se estender à região da Amazônia Legal.

Afinal, o intuito do legislador ao conceder o benefício fiscal de isenção aos produtos fabricados na Amazônia Ocidental foi justamente fomentar o desenvolvimento industrial da região. Desse modo, a única interpretação possível ao dispositivo legal supracitado e ao artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975 é no sentido de que a exigência legal que deve ser atendida é que a industrialização da matéria-prima regional seja realizada em estabelecimento situado na Amazônia Ocidental, inexistindo assim qualquer exigência acerca do local de extração da matéria prima empregada.

Além disso, insta esclarecer que o Estado do Mato Grosso, de onde provém o açúcar utilizado pela D.D Williamson para produção do corante de caramelo, se localiza na região da Amazônia Legal, de modo que considerando a lógica que permeia os benefícios concedidos às mercadorias industrializadas na Zona Franca de Manaus, não há que se falar em glosa dos créditos apropriados pela Recorrente.

(...)

Além disso, a r. decisão recorrida adota mais uma interpretação restritiva dos requisitos do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975, **no sentido de que os produtos elaborados com matérias-primas já processadas ou industrializados não seriam isentos**, rechaçando o entendimento de que a referida matéria prima possa ser in natura ou processada.

Nesse sentido, ao revés do entendimento firmado pela r. decisão recorrida, o termo “matéria-prima” contido no referido dispositivo legal não deve ser interpretado no sentido de que apenas produtos confeccionados com matérias-primas brutas ensejariam a fruição do benefício.

Pelo contrário. O termo “matéria-prima” contido no referido artigo designa um conceito amplo e genérico, que abarca tanto a matéria-prima bruta, que é aquela provinda diretamente da natureza, quanto a matéria-prima já industrializada.

Afinal, caso fosse o intuito do legislador restringir o gozo da isenção de IPI às mercadorias elaboradas com matérias-primas providas da natureza, assim teria especificado na redação do dispositivo.

E mais, a improcedência da interpretação restritiva consignada pela r. decisão recorrida comprova-se através da análise da finalidade dos incentivos concedidos por meio do Decreto-Lei nº 288/1967 e por meio do Decreto-Lei nº 1.435/1975.

Isso porque, o Decreto-lei nº 288/1967 regulamentou a Zona Franca de Manaus visando “criar no interior da Amazônia um **centro industrial**, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.”⁹

Dessa forma, a isenção instituída pelo Decreto-Lei nº 1.435/1975 às saídas de mercadorias da Zona Franca de Manaus também teve como intuito fomentar o desenvolvimento industrial da região.

(...)

Nesse ponto, oportuno salientar que a r. decisão recorrida tratou apenas dos concentrados adquiridos do fornecedor Pepsi, contudo, todos os argumentos ora apresentados também se aplicam aos kits concentrados adquiridos por Arosuco e aos materiais de embalagem adquiridos por Valfilm, América Tampas e Videolar, apesar de tais produtos não terem sido objeto de análise pela r. decisão recorrida.

Ainda, note-se que os materiais de embalagem adquiridos por América Tampas e Videolar, conforme já informado preliminarmente, não foram fundamentados no TVF, de modo que a Recorrente somente foi capaz de verificar que tais créditos também foram objeto da presente autuação pois comparou os valores dos créditos glosados constantes no Auto de Infração, aos valores dos créditos presumidos de IPI de que se apropriou nos meses do período autuado, os quais foram registrados em sua Planilha Resumo anexados à Impugnação (Doc. 04 da Impugnação).

Dessa forma, a Recorrente sequer conseguiu verificar o motivo pelo qual tais créditos foram glosados para que pudesse se defender adequadamente de tais acusações, conforme já exposto, o que denota claro cerceamento de defesa.

Contudo, apesar de a Recorrente ter alegado a referida falta de fundamentação, a r. decisão recorrida, equivocadamente, entende que a merca indicação de que foram glosadas todas as aquisições cuja descrição do crédito não continha a fundamentação legal que daria direito ao crédito presumido é suficiente para justificar as glosas realizadas pela d. autoridade fiscal.

(...)

Diante das razões do recurso, se faz necessário analisar sobretudo o que constou no relatório fiscal como motivação para o lançamento. Para tanto vamos iniciar a análise, acerca das

glosas sobre produtos adquiridos, cuja matéria prima não é originária da Amazônia ocidental. Vejamos:

(...)

As NF-e, sem destaque de IPI correspondentes aos produtos fornecidos ao contribuinte e, que conforme a sua convicção, em todos os casos, seriam aquisições geradoras de créditos presumidos de IPI, foram emitidas pelos seguintes fornecedores:

AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA 03134910/0001-55

AMERICA TAMPAS DA AMAZONIA S.A 04569809/0001-90

VALFILM AMAZONIA INDUSTRIA E COMERCTDA 03071894/0001-07

PEPSI COLA INDUSTRIAL DA AMAZONIA L 02726752/0001-60

AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA - F. ROMETALICAS 03134910/0002-36

VIDEOLAR S A 04229761/0001-70

Todos os fornecedores acima estão localizados no município de Manaus/AM.

Do apanhado legislativo acima se conclui que embora sejam isentos do IPI, posto que oriundos da Zona Franca de Manaus (inciso II, Art. 81 do RIPI/2010), nem todos os produtos adquiridos pela fiscalizada para uso no seu processo industrial dão direito a crédito presumido de IPI (isto é, o adquirente não poderá creditar-se do valor do imposto calculado, como se devido fosse).

Só geram direito a créditos presumidos do IPI (art. 237 RIPI/2010), as aquisições de produtos admitidos como isentos pelo art.95, por se enquadrarem no que dispõe o seu inciso III, **isto é, elaborados em qualquer ponto da Amazônia Ocidental, mas se utilizando de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais daquela região, e ainda, que cumpram a exigência de que os respectivos projetos de industrialização tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.** E mais, para que estas aquisições gerem direito a crédito presumido do IPI, elas deverão ser empregadas no adquirente como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

(...)

A localização da indústria fornecedora na Zona Franca de Manaus, por si, como já dito, implica tão somente a isenção do IPI para os produtos que sejam destinados para qualquer ponto do território nacional, conquanto seja o projeto daquela indústria aprovado pela SUFRAMA. Quando assim o for, as NF-e poderão sair sem destaque do IPI. E só. **O preenchimento dos quesitos acima não implicam além do direito à isenção, o direito ao crédito presumido de IPI.**

(...)

No RAIPI e na Planilha Resumo, para todos os meses, quando se trata de “Outros Créditos” cujo tipo seja “Presumido ZFM” há sempre duas descrições e, por conseguinte, dois valores mensais totais de crédito, sendo que numa das descrições sempre está presente a extensão “ART. 237 RIPI/2010”, e na outra descrição não.

O artigo 237 dispõe expressamente sobre o direito ao creditamento incentivado em razão de aquisição de produtos industrializados na amazônia ocidental, e não na amazônia, e ainda assim, para os casos que preecham os quesitos estipulados pelo inciso III do artigo 95 do RIPI/2010.

Já o §2º do artigo 225 dispõe que deverá ser regido pelo sistema de crédito, conforme definido no seu caput, os valores escriturados a título incentivo, **com isso tão somente indicando que os créditos presumidos de IPI como aqueles derivados do artigo 237 não poderão ser objeto de ressarcimento.**

(...)

Os produtos (concentrados) derivados do guaraná foram fornecidos pela AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA. A AROSUCO também forneceu os concentrados de Limão, Tônica e laranja. Das notas fiscais de fornecimento destes últimos concentrados foram também deduzidos créditos presumidos de IPI que estão na Planilha Resumo, mas, sem que a justificação legal do direito de presumir seja o artigo 237 do RIPI/2010, posto que estão alocados no livro RAIPI e na “Planilha Resumo” em linhas cuja descrição não se compõe da extensão “ART. 237 RIPI/2010”.

Com o que acima se expôs, forma-se a convicção, e se conclui, que os produtos que deram causa aos totais que se encontram, no RAIPI e na Planilha Resumo, em linhas cuja descrição não contém a extensão “ART. 237 RIPI/2010” não são produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da Amazônia ocidental, e, por conseguinte, de suas aquisições não se pode presumir crédito de IPI.

A conclusão acima é corroborada pelas informações fornecidas pela AROSUCO noutro procedimento fiscal cujos resultados e documentos se encontram carreados no processo 18470.731.952/2011-69.

Obs.: os documentos daquele processo que aqui se mencionar, serão anexados ao presente Termo de Verificação Fiscal.

Naquele procedimento, a AROSUCO foi intimada a apresentar cópia da Resolução da SUFRAMA referente a aprovação de projetos que ampare o reconhecimento de benefícios fiscais no âmbito do IPI; esclarecer qual o dispositivo legal que motivou a falta de destaque do IPI na nota fiscal de nº 3335 de 11/12/2008 e, caso a falta de destaque questionada no item anterior estivesse amparada pelo Art. 82, inciso III, do Decreto 4.544/2002, esclarecer se os produtos eram elaborados pelo próprio sujeito passivo, emitente da nota fiscal, ou por terceiros.

(...)

Do exame da resposta da AROSUCO se verifica que quando se trata dos concentrados de Limão, Tônica e Laranja, que **não são elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas oriundas da Amazônia ocidental**, o direito alegado ao crédito presumido do IPI decorre do errôneo raciocínio de que para a satisfação do princípio da não cumulatividade do IPI, a presunção tem que existir. De fato, a isenção, por si, se torna inócua, funcionando mais como uma suspensão temporária da tributação, quando se trata de produto a ser incorporado noutro que venha ser tributado, seja a incorporação a título de matéria prima, produto intermediário, ou material de embalagem. O creditamento presumido do IPI resguardaria o benefício da isenção. Porém, a despeito de todo raciocínio acima exposto, como se trata de benefício fiscal, é necessário que haja previsão legal, e quando existir, a interpretação tem que ser literal.

(...)

As respostas dadas pela PEPSI COLA INDUSTRIAL DA AMAZONIA, do mesmo que as dadas pela AROSUCO, e subsidiariamente as dadas pela D D WILLIAMSON, corroboram nossa conclusão de que os produtos que deram causa aos totais que se encontram, no RAIPI e na Planilha Resumo, em linhas cujo “Tipo de descrição de Ajuste” seja “Presumido ZFM”, mas cuja descrição não contenha a extensão “ART. 237 RIPI/2010” não são produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da amazônia ocidental, e, por conseguinte, de suas aquisições não se pode presumir crédito de IPI.

Assim, verifica-se que as conclusões da fiscalização se deram com base nas respostas fornecidas pelos fornecedores da autuada, PEPSI, AROSUCO colaboradas pela D D WILLIAMSON, bem como utilizou-se do que constou nas informações fornecidas também pela autuada, no RAIPI e na Planilha Resumo, em linhas cujo “Tipo de descrição de Ajuste” seja “Presumido ZFM”, mas cuja descrição não contenha a extensão “ART. 237 RIPI/2010”.

Sendo certo que, de fato o entendimento da fiscalização é no sentido de que a correta aplicação do art. 95, III, do RIPI/2010 é que os produtos devem ser elaborados em qualquer ponto da Amazônia Ocidental, obrigatoriamente utilizando de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais daquela região (Amazônia Ocidental).

Destaco ainda, por ser oportuno, que diferentemente do que a recorrente sustentou, a fiscalização considerou em seu relatório os concentrados adquiridos da Arosuco e com relação as embalagens adquiridas da Valfilm, America Tampas e Videolar, foram consideradas no próximo tópico, na segunda infração que a seguir será analisada.

Inicialmente é importante destacar que a recorrente não nega que tenha ocorrido aquisição de produtos que não foram **elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**, a defesa é no sentido de que o termo “regional” que se encontra

no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.435/1975¹, deve ser interpretado de forma extensiva a entender que não se trata apenas da Amazônia ocidental, mas também da Amazônia legal, visto que os produtos glosados foram extraídos desta região.

A controvérsia já foi enfrentada por este relator que em outras oportunidades julgou processos do mesmo contribuinte envolvendo os mesmos fornecedores e mesmas infrações. Trata-se de debate já travado por este colegiado em outros diversos processos.

Pois bem, partimos do princípio que é fato incontroverso que as glosas envolvem aquisições de produtos não elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da Amazônia ocidental, em que pese os estabelecimentos industriais estejam situados na Zona Franca de Manaus. Ocorre que, os requisitos necessários para obtenção das isenções são cumulativos, como a seguir veremos.

Art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975:

"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)

Partindo do que dispõe a Lei, conclui-se que para usufruir do benefício fiscal, se faz necessário o preenchimento dos seguintes requisitos:

- (a) **Que o produto adquirido seja elaborado com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária.**
- (b) **Que o estabelecimento fornecedor seja localizado na Amazônia Ocidental.**
- (c) Que os projetos do fornecedor tenham sido aprovados pelo Conselho de Administração da Suframa.
- (d) Que o produto adquirido não seja o fumo do Capítulo 24 nem 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 da TIPI).

¹ "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.

(e) Que o bem seja empregado pelo adquirente como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

Diante desses requisitos, forçoso discordar da interpretação da recorrente, pois não se trata de um conceito amplo e genérico que abarca tanto a matéria prima bruta quanto a já industrializada, se assim o fosse a Lei especificaria caso a caso, como já o fez em outras oportunidades.

Pelo que ficou consignado no relatório fiscal, a partir das informações cedidas pelo contribuinte e seus fornecedores, o produto “corante caramelo” que compõe o concentrado, é um produto industrializado que contém açúcar que não é proveniente de fornecedores localizados na Amazônia Ocidental, vide resposta das empresas PEPSI COLA e D.D. Williamson nas e-fls.210/245, logo, não se enquadra nos critérios de isenção do art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75.

Ademais, é importante esclarecer que diferente do que alega a recorrente de que o corante caramelo faça parte apenas dos produtos adquiridos da PEPSI COLA, o Auto de Infração não se restringe ao fato do açúcar que compõe o corante caramelo não ser matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, mas também porque a AROSUCO forneceu concentrados de Limão, tônica e Laranja, que foram escriturados no RIPI e em planilha denominada “resumo” sem a descrição do “art. 237 RIPI/2010, fato que levou a fiscalização buscar maiores informações sobre esses concentrados, utilizando-se da resposta da AROSUCO no PAF n.º 8470.731.952/2011-69, abaixo reproduzida:

AROSUCO em sua resposta informa que “ 2 - o dispositivo legal que motivou a falta de destaque do IPI na nota fiscal nº. 3335 de 11/12/2008 é o Art. 82, inciso III, do Decreto nº. 4.544/02, combinado com o Art. 175 do RIPI, para os produtos concentrados Guaraná e Guaraná Diet. No caso dos produtos concentrados Limão, Tônica e Laranja, o dispositivo legal que motivou a falta de destaque do IPI na nota fiscal, é o Art. 69, inciso II, do Decreto 4.544/02, e que o crédito presumido decorre da não cumulatividade do IPI.

E completa: “ 3 - esclarecemos que, os produtos foram elaborados pelo próprio sujeito passivo, emitente da nota fiscal, sendo que os mesmos são elaborados com matéria-prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional (segue cópia de nota fiscal probatória), **exceto os concentrados natural de Limão, Tônica e Laranja.** (Grifos meus)

3.1 - segue anexo, relação dos insumos utilizados por cada produto;

3.2 - os mesmos extratos (insumos/matérias-primas) atendem aos padrões de identidade e qualidade exigidos pelo Ministério da Agricultura e são registrados nos órgãos competentes, conforme cópia em anexo.”

Constou ainda no relatório fiscal que nas planilhas fornecidas pela fiscalizada contém um grupo sem explicitação da base legal, que se referiam aos itens das NF-e

correspondentes a produtos não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativa vegetal da Amazônia Ocidental, sendo também objeto de glosa, vejamos:

Nota: como já dito, o contribuinte entregou 24 planilhas, uma para cada mês dos anos 2013 e 2014, as quais detalhavam as aquisições cujo “Tipo de descrição de Ajuste” fosse “Presumido ZFM”. Os dados das planilhas foram totalizados mensalmente em dois grupos, o primeiro com os valores de IPI Presumido que tinham por base legal o artigo 237 do RIPI/2010, e que se referiam aos itens das NF-e correspondentes aos produtos derivados do guaraná e filmes STRETCH ou SHRINK, produtos que se utilizam matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da Amazônia ocidental, e o segundo grupo sem explicitação da base legal, **que se referiam aos itens das NF-e correspondentes a produtos não elaborados com matérias primas agrícolas e extrativa vegetal da Amazônia Ocidental**. As totalizações do contribuinte foram consolidadas na “Planilha Resumo” apresentada no corpo da resposta ao TIF02.

Os valores totais mensais do segundo grupo serão exigidos via auto de infração.

Aqui podemos concluir, portanto, que a autuação desse denominado “segundo grupo” (sem explicitações da base legal), se deu pelas conclusões da fiscalização com base na planilha apresentada pela fiscalizada. Sendo importante consignar que não há qualquer argumentação específica no Recurso sobre essa questão. Ou seja, a recorrente não explica porque há créditos escriturados sem base legal que o justifique.

Esclarecidas as motivações da autuação, passamos a análise da expressão **“matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”**, que ao meu entender não dá margem para interpretação no sentido de que abrange territórios fora da Amazônia ocidental, pois a lei assim não diz.

Conforme bem salientado pelo julgado *a quo*, ao contrário do que sustenta a Recorrente, a matéria prima regional é aquela extraída da região beneficiada pela legislação tributária, objeto do incentivo fiscal, sendo inadmissível estender para outras regiões diversa daquela que a consta na Lei, dentro dessas razões concordo com as razões de decidir pela DRJ que assim destacou:

17. De pronto, acerca da origem da matéria prima regional, crê-se estar bastante claro na legislação transcrita que as matérias-primas de produção regional são aquelas oriundas da região objeto do incentivo fiscal, não fazendo sentido o argumento da impugnante de que o açúcar produzido no Mato Grosso possa entrar nesse rol.

18. Lembra-se que a criação da Amazônia Legal deu-se pela Lei nº 1.806, de 06.01.1953. Ou seja, quando o Decreto-lei nº 1.435, de 1975, foi editado a mesma já existia e, caso fosse a intenção do legislador, teria ficado expresso no dispositivo. Desejar estender essa área para a Amazônia Legal, sequer citada na

lei, significaria abrir a possibilidade do conceito “regional” ser aplicado a qualquer região do País, a depender da vontade do intérprete.

19. Ademais, cabe ainda ressaltar que estão fora do rol de insumos aqueles que já sofreram industrialização prévia, estando incorporados a novos produtos e descaracterizados, portanto, do conceito de matéria-prima extrativa vegetal de produção regional.

Sobre os laudos e resoluções juntados à Impugnação que comprovam que os fornecedores possuem projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA ressalto a competência da Receita Federal do Brasil para fiscalização do cumprimento dos requisitos relacionados aos benefícios fiscais presentes nas citadas Resoluções e remeto também ao que foi decidido no acórdão n.º **9303-006.987**, já citado, vejamos:

(...)

A Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) é uma autarquia vinculada ao Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços que administra a Zona Franca de Manaus, com a responsabilidade de construir um modelo de desenvolvimento regional que utilize de forma sustentável os recursos naturais, assegurando viabilidade econômica e melhoria da qualidade de vida das populações locais.

Assim, é natural que o mecanismo escolhido pelo legislador para demonstrar que o projeto produtivo atende à política de desenvolvimento da agropecuária e agroindústria da região tenha sido a aprovação pela SUFRAMA.

Mas é a Receita Federal do Brasil, vinculada ao Ministério da Fazenda, quem tem 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, observando-se inclusive 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).

Não há que se falar em conflito entre a SUFRAMA e a Receita Federal. A autarquia, exercendo sua competência, aprovou o projeto de Recofarma, que reconhecidamente permanece válido para fins de atendimento a um dos requisitos previstos no art. 6º do Decreto Lei nº 1.435/75. O Fisco, exercendo a sua competência, analisou a legitimidade da utilização da isenção, e constatou que não foi atendida a exigência de emprego de matéria prima extrativa vegetal de produção regional. As competências são exercidas concorrentemente, respeitando-se a área de atuação de cada órgão.

A Receita Federal não afastou a Resolução da SUFRAMA e nem disse que ela estaria equivocada. O que se fez, nestes autos, foi unicamente concluir que a exigência imposta não foi observada pela empresa. (...)

Evidente, portanto, que não há conflito entre o entendimento da Receita Federal e a Resolução da SUFRAMA, sendo a melhor interpretação no sentido de que faltou à contribuinte adequação a referida resolução, que conforme já mencionado acima, no caso concreto, esta envolta no fato do produto “corante caramelo” que compõe o KIT, ser um produto industrializado que contém açúcar que não é proveniente de fornecedores localizados na Amazônia Ocidental.

Concluo, portanto, em manter a glosa do crédito que o contribuinte buscou obter com base na isenção prevista no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/75.

A fiscalização autuou a fiscalizada em uma segunda infração, que trata do “primeiro grupo” das planilhas que acima já foram citadas, esclarecendo que **são glosas relacionadas a embalagens, filmes STRETCH ou SHRINK**, adquiridas da Valfilm, America Tampas e Videolar, em que foi procedida a glosa dos créditos deduzidos das NF-e, cuja base legal da isenção **não** tenha sido o inciso III do artigo 95 do Decreto 7.212/2010”. Vejamos:

SEGUNDA INFRAÇÃO

Parte dos créditos contabilizados no RAIPI que compõe o primeiro grupo também serão exigidos via auto de infração, pois que se referem a uma parcela das aquisições de filmes STRETCH ou SHRINK que de fato não estavam amparados pelo artigo 237 do RIPI/2010, como abaixo se encontra demonstrado.

Sobre os produtos fornecidos pela VALFILM AMAZONIA INDUSTRIA E COMERCTDA que seriam os filmes STRETCH e SHRINK.

A VALFILM usufrui os benefícios elencados na Resolução Suframa 154/08.

Informa no campo de informações complementares das notas de sua emissão que a falta destaque de IPI, isto é, a isenção, decorre da autorização dada pelo artigo 81, inciso III do decreto 7.212/2010 em parte dos casos e noutra parte, que decorre do que dispõe o inciso III do artigo 95 do RIPI/2010.

O contribuinte sob fiscalização, em todos os casos, como já dito, se creditou de forma presumida tanto num caso como noutro no que diz respeito ao enquadramento legal da isenção, e fosse a aquisição de película STRETCH ou SHRINK.

(...)

Respondeu a VALFILM, em essência, o seguinte:

Os dispositivos legais informados nas notas fiscais estão relacionados com as ordens de produção dos filmes de polietileno STRETCH e SHRINK.

Nos faturamentos dos filmes de polietileno elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção na Amazônia Ocidental (óleo de dendê) consta a base legal:

"ISENÇÃO DE IPI CONFORME DECRETO LEI 1.435/75 ART.6º E ART. 95 INCISO III DO DECRETO 1.212/2010"

Nos faturamentos dos filmes de polietileno elaborados com outros aditivos oriundos de fontes não renováveis consta a base legal:

"ISENÇÃO DE IPI CONFORME ARTIGO 81 INCISO III DECRETO 1.212/2010"

Em face do que já indicavam as NF-e, e que se confirmou com a resposta dada à intimação, tem-se que somente poderá ser contabilizado crédito presumido de IPI quando decorrentes das aquisições junto a VALFILM em que a base legal for "ISENÇÃO DE IPI **CONFORME DECRETO LEI 1.435/75 ART.6º E ART. 95 INCISO III DO DECRETO 7.212/2010**".

Considerando o fato de que o contribuinte se creditou de forma presumida em razão de todas as aquisições de filmes e películas stretch ou shrink, foi procedida a glosa dos créditos deduzidos das NF-e, cuja base legal da isenção **não** tenha sido o inciso III do artigo 95 do Decreto 7.212/2010"

VALORES MENSAIS DE CRÉDITOS PRESUMIDO DE IPI INDEVIDOS
REFERENTES ÀS AQUISIÇÕES JUNTO A VALFILM(filmes STRETCH e SHRINK)

	2013	2014
janeiro	0,00	13.072,47
fevereiro	0,00	15.711,60
março	4.833,48	19.040,03
abril	2.891,76	5.511,98
maio	0,00	64.615,68
junho	0,00	18.285,11
julho	10.198,95	72.204,80
agosto	1.314,08	0,00
setembro	6.645,97	37.209,26
outubro	11.568,38	0,00
novembro	9.017,33	0,00
dezembro	21.087,81	0,00

Diante da conclusiva consideração por parte da fiscalização, com todas as vênias, não se desincumbiu em justificar de forma clara a não permissão à adquirente o cálculo do crédito presumido do IPI, como se devido fosse, nos termos do artigo 237 (Decreto 7212/2010-RIPI 2010), contudo, ainda que a justificativa seja que a VALFILM não utiliza matérias primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional no processo industrial relativo às embalagens, filmes STRETCH ou SHRINK que vende à AMBEV, este relator já se posicionou em outro processo de nº 10830.720224/2018-50, que não há como negar que o plástico filme preencha os requisitos necessários para ser considerado como isento do IPI, assim a fiscalização não logrou êxito em comprovar a ausência dos requisitos necessários, previsto no art. 95 inciso III do decreto 7.212/2010.

Em relação as embalagens adquiridas da America Tampas e Videolar, assiste razão a recorrente quando diz que: "O presente TVF não apresenta qualquer vestígio de indicação de quais seriam os motivos pelos quais as tampas e rolhas plásticas adquiridas dos fornecedores América Tampas e Videolar não ensejariam direito ao crédito presumido de IPI, nos termos do artigo 237 do RIPI/2010", de igual modo a r. decisão recorrida, que também não traz maiores considerações acerca das "razões que motivaram a glosa dos créditos gerados pelas aquisições de rolhas e tampas plásticas fornecidas pelas empresas América Tampas da Amazônia S.A (**'América Tampas'**) e Videolar S.A (**'Videolar'**)". Vejamos:

10. Por fim, ainda nas nulidades, também discorda-se da afirmação de que não foi apontada justificativa para as glosas referentes à América Tampas e à Videolar. Na verdade, na Infração 1, conforme explicado no Relatório, foram glosadas todas as aquisições cuja descrição do crédito, fornecida pela Impugnante (ver tabela na fl. 70 e anexos à resposta da Intimação 02), não continha a fundamentação legal que daria direito ao crédito presumido. A citação das respostas de alguns fornecedores em outro processo foram anexadas apenas para corroborar a conclusão a que chegou a autoridade fiscal. Já a Infração 2 tratou de parte dos insumos cujas notas continham a fundamentação, mas que, segundo entendimento da Fiscalização, também não geravam direito ao crédito.

Por essas razões entendo por afastar as glosas relacionadas as **embalagens, filmes STRETCH** ou SHRINK, adquiridas da Valfilm, America Tampas e Videolar.

O segundo tópico apresentado pela recorrente diz respeito a regularidade do creditamento de IPI em virtude do princípio constitucional da não-cumulatividade. Vejamos as razões recursais:

III.2. Necessidade de reforma da r. decisão recorrida – Da regularidade do creditamento de IPI em virtude do princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI

(...)

Assim, resta evidente que não se sustenta a alegação consignada pela r. decisão recorrida no sentido de que a Recorrente pretende obter ampliação dos direitos concedidos pelo regime fiscal mais vantajoso do artigo 40 do ADCT. Pelo contrário. Ao se apropriar dos créditos referentes à aquisição dos kits concentrados, a Recorrente simplesmente busca a efetivação de seu direito constitucional à fruição do regime de não-cumulatividade do IPI, bem como à fruição dos benefícios que tem direito em virtude da lógica econômica que permeia a Zona Franca de Manaus.

Insta esclarecer que, ainda que o STF tenha consolidado entendimento sobre a impossibilidade de creditamento de IPI em casos gerais de aquisição de insumos desonerados em sede de repercussão geral ao julgar o RE 398.365/RS, tal entendimento não se aplica ao presente caso.

Isso porque, a situação peculiar de creditamento de IPI de insumos desonerados oriundos da Zona Franca de Manaus é objeto do RE 592.891/SP, cuja repercussão geral foi reconhecida.

Ora, se à situação em disputa fosse aplicável o entendimento fixado pelo STF ao julgar o RE 398.365/RS, não haveria razão para que o creditamento de insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus continuasse sendo discutido pela Suprema Corte. Ou seja, se assim fosse, o RE 592.891/SP perderia seu objeto.

(...)

Pelo exposto, em observância ao princípio constitucional da não-cumulatividade do IPI e, em virtude da lógica econômica que rege os incentivos fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus, é mister que a r. decisão recorrida seja integralmente reformada a fim de decretar o cancelamento da glosa dos créditos decorrentes da aquisição dos kits concentrados.

De plano cumpre relembrar que o objeto da glosa presente neste PAF diz respeito a produtos adquiridos cujas matérias primas não são extrativas vegetais de produção regional da Amazônia ocidental. Contudo, por ser objeto do Recurso e para enriquecer o debate, faço uso das razões já consignadas no Acórdão n.º **3201-009.972** de minha relatoria, julgado na sessão de julgamento no dia 22 de novembro de 2022.

Partindo da premissa de que os insumos adquiridos pela recorrente, aqui denominados de “concentrados” são todos classificados em NCMs com atribuição de alíquota zero, a isenção do imposto em tela, da qual a recorrente acredita ter direito, para os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus esta prevista, nos artigos 95, III e 81, II, do RIPI/2010 e no Art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975.

Ademais, acredita a recorrente que ao caso aplica-se o julgado no **RE nº 592.891-SP** pelo STF, em 25/04/2019, sob a sistemática de repercussão geral, que já teve sua decisão transitada em julgado² e foi fixada a seguinte tese:

Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

(...)

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

(...)

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

² Trânsito em julgado em 18/02/2021, conforme consulta processual no sítio do STF. Link <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2638514&numeroProcesso=592891&classeProcesso=RE&numeroTema=322>

Observo que se possibilitou, com o referido julgamento, o creditamento de IPI na aquisição direta de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus (ZFM), por força de exceção constitucionalmente justificável à técnica da não-cumulatividade, por se tratar da especial posição constitucional atribuída à ZFM e da natureza de incentivo regional da desoneração.

Com o trânsito em julgado da referida decisão a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu a Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME que dispensa contestação e recursos daquela Procuradoria, com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

1.20. Creditamento de IPI

h) Creditamento de IPI quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM) — Tema 322 RG — RE 592.891/SP.

Resumo: O STF, julgando o tema 322 de Repercussão Geral, firmou a tese de que "há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT."

Observação 1. O precedente não abrange os produtos finais adquiridos junto às empresas localizadas na ZFM, mas apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem utilizados para a produção dos bens finais;

Observação 2. O julgamento está limitado às hipóteses de isenção, não estando abrangidas demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação;

Observação 3. É necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI, para fins de aplicação do creditamento;

Observação 4. Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.

Precedente: RE nº 592.891/SP (tema 322 de Repercussão Geral)

A referida Nota Explicativa foi, ainda, remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, de forma a vincular as atividades da RFB ao entendimento judicial em comento.

Na esfera deste Colegiado, o RICARF determina a reprodução pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF das decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil.

Dessa forma, em razão de vinculação deste Colegiado ao julgado, a aplicação é obrigatória para reconhecer o direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da

isenção, em plena consonância ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal STF, no Recurso Extraordinário nº **592.891/SP**.

Contudo, cabe agora a leitura do arcabouço normativo que trata da **isenção prevista**, com a finalidade de definir se os produtos adquiridos pela AMBEV preenchem os requisitos necessário. Iniciamos pela análise do art. 81, II, do RIPI/2010 e no Art. 6º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975:

Art. 81, II, do RIPI/2010

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

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

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**; e

III - os produtos nacionais entrados na Zona Franca de Manaus, para seu consumo interno, utilização ou industrialização, ou ainda, para serem remetidos, por intermédio de seus entrepostos, à Amazônia Ocidental, excluídos as armas e munições, perfumes, fumo, automóveis de passageiros e bebidas alcoólicas, classificados, respectivamente, nos Capítulos 93, 33 e 24, nas Posições 87.03 e 22.03 a 22.06 e nos Códigos 2208.20.00 a 2208.70.00 e 2208.90.00 (exceto o Ex 01) da TIPI

Art. 6º do Decreto-lei nº 1.435

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.

Como se vê, a isenção adota como critérios condicionantes ao seu aproveitamento que os produtos industrializados pelos fornecedores, oriundos da ZFM, utilize matéria prima **agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, bem como utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico.**

Por seu turno, para a isenção prevista no art. 95, III, que trata da Amazônia Ocidental, há a possibilidade de aproveitamento dos créditos (crédito incentivado, art. 237³) pelos adquirentes em outras regiões vejamos:

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).

Nesse passo, repita-se que devem ser satisfeitas as seguintes condições cumulativamente:

1. Que o produto seja elaborado com matéria prima agrícola e extrativa vegetal de produção regional;
2. Que o estabelecimento seja localizado na Amazônia Ocidental (estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima);
3. Que o estabelecimento tenha projeto aprovado no Conselho de Administração da Suframa.

No presente caso o que de fato importa, considerando o principal motivo das glosas é que consoante a redação do Decreto-lei nº 1.435, de 1975, art. 6º, §1º, *in fine*, e conforme destaques já feitos, os produtos adquiridos com isenção devem ser empregados no seu processo industrial matéria prima agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, bem como utilização de matérias-primas da fauna e flora regionais, entendendo-se como regional a amazônia ocidental.

Concluo que o Recurso Extraordinário nº **592.891/SP não se aplica ao presente caso por não haver similitude fática entre as matérias debatidas.** Isso porque, não basta tratar

³ 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.

genericamente sobre um determinado tema, transcrevendo teses e ementas do acórdão comparado, sendo imprescindível demonstrar que os conceitos necessários para a aplicação do *decisum* foram abordados, no caso em exame, imperioso que seja afastada a aplicação do arcabouço normativo que trata dos requisitos indispensáveis a isenção de IPI prevista.

A **terceira infração** que consta no Auto, trata de glosas de créditos relacionados ao REFRI (Regime especial de tributação de bebidas frias), sendo as alegações recursais no seguinte sentido:

III.3. Necessidade de reforma da r. decisão recorrida – Da regularidade do creditamento de IPI referente à aquisição de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de IPI

(...)

Os créditos glosados se referem às mercadorias enquadradas no REFRI, conforme dispõem o artigo 4 da Lei nº 7.798/89¹⁵ e o artigo 58-N da Lei nº 10.833/03¹⁶. Tal regime especial determina que o IPI incidirá nos produtos acabados uma única vez.

Não obstante, a d. Fiscalização e a r. decisão recorrida, equivocadamente, adotam uma interpretação restritiva do direito ao creditamento do estabelecimento industrial e equiparado ao industrial, o que viola a intenção do legislador em instituir tal regime especial de tributação.

A esse respeito, insta mencionar o artigo 226, VIII do RIPI/2010¹⁷, no qual a Recorrente fundamenta os créditos ora glosados. Ainda que a r. decisão recorrida não tenha promovido uma análise aprofundada dos referidos dispositivos, nota-se que o legislador concedeu o direito ao crédito do IPI relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial quando a saída dessas mercadorias for sujeita ao imposto.

Em linha com esse dispositivo, imperioso esclarecer que o artigo 43, X do RIPI/2010¹⁸ prevê a suspensão do pagamento do imposto nas operações de transferência entre um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial a outros da mesma empresa.

Tais dispositivos demonstram que o legislador visou atribuir o recolhimento do IPI para o momento da operação em que o produto fosse destinado ao comércio. Ou seja, **enquanto o produto estiver em posse do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial o imposto não será devido.**

Nesse sentido, considerando que o estabelecimento da Recorrente é um estabelecimento industrial, e que a opção pelo regime especial REFRI alcança todos os estabelecimentos da pessoa jurídica optante, conforme dispõe o artigo 58-J da Lei 10.833/03¹⁹, é evidente que o IPI é devido pelo estabelecimento ora autuado no momento em que este realiza a saída das mercadorias. E, **havendo a incidência do imposto, por consequência, também há o direito à apropriação dos créditos.**

Ademais, imperioso destacar que, ainda que fosse vedado o registro do crédito em função de as mercadorias se sujeitarem ao regime monofásico do IPI, o que se admite apenas em respeito ao princípio da eventualidade, jamais poderia haver a glosa do IPI creditado.

Isso porque a Recorrente demonstrou que procedeu ao débito do IPI nas saídas das mercadorias adquiridas ou transferidas de fornecedores optantes do REFRI, o **que pode ser comprovado pela planilha colacionada à Impugnação** (Doc. 04 da Impugnação), a qual sequer foi analisada pela r. decisão recorrida, que se limitou a afirmar que seria desnecessária a realização de diligência.

Contudo, as provas colacionadas evidenciam claramente que os creditamentos levados a efeito refletem um recolhimento vinculado. Nesse ponto, a documentação apresentada relaciona: a) número da Nota; b) a chave de acesso para consulta da veracidade apresentada; c) descrição precisa da mercadoria, junto do Código NCM e, o mais importante, d) o quanto de IPI foi destacado na referida nota.

Dessa forma, as evidências apresentadas aos autos demonstra, que **não há que se falar em ausência de recolhimento de tributo, muito menos em dano ao erário, visto que o imposto foi recolhido pela Recorrente antes mesmo do início do procedimento fiscal que ensejou a presente autuação.**

$$(\dots)$$

De pronto é preciso destacar que as planilhas que a recorrente cita e que estão nas e-fls. 389 e seguintes (Doc. 04 da Impugnação) onde consta o “*relatório das saídas com débito de IPI das mercadorias adquiridas de fornecedores optantes do REFRI*”, fica evidente estar demonstrado o quantum de IPI devido lastreado por documento fiscal.

RJ VOLTA REDONDA DRE

Fl. 389

Relatório das saídas com débito de IPI das mercadorias adquiridas de fornecedores optantes do REFRI - item 3 da autuação

Mês/Ano	Total IPI
janeiro-13	10.239.621,70
fevereiro-13	8.487.146,58
março-13	7.372.450,37
abril-13	7.024.877,19
maio-13	8.744.490,13
junho-13	8.263.070,29
julho-13	7.383.902,75
agosto-13	8.434.441,18
setembro-13	9.815.870,35
outubro-13	9.344.761,07
novembro-13	10.210.361,88
dezembro-13	10.994.075,33
janeiro-14	12.686.515,23
fevereiro-14	13.001.429,21
março-14	8.326.341,13
abril-14	7.832.386,78
maio-14	11.930.021,60
junho-14	10.447.314,07
julho-14	9.756.630,94
agosto-14	8.529.494,34
setembro-14	8.651.921,66
outubro-14	10.004.477,45
novembro-14	11.090.455,60
dezembro-14	13.424.529,71
Total Débito Saldos	231.986.586,54

Relatório das saídas com débito de IPT das mercadorias adquiridas de fornecedores contantes do RFFRI - item 3 da ata nº 12/2017

[illegible]

A fiscalização realizou as glosas apresentando as seguintes razões:

TERCEIRA INFRAÇÃO

Preliminarmente há de se informar que o contribuinte é optante pelo REFRI (Regime especial de tributação de bebidas frias) Instituído pelo Decreto 6.707/2008 e normatizado pela IN RFB 950/2009. A empresa Londrina Bebidas LTDA -CNPJ: 02.125.403/0001-92, sucedida por incorporação pela AMBEV, fez a opção pelo REFRI em 29-12-2008 com vigência a partir de 01-01-2009. Já a AMBEV fez a opção pelo REFRI em 03-12-2013 com vigência a partir de 01-01-2014. Para os optantes pelo REFRI implica que a incidência do IPI será: - Uma única vez (monofásico) na saída do produto do estabelecimento industrial; - Na nacionalização e na saída do estabelecimento importador equiparado à industrial, para os produtos estrangeiros; - Na saída do estabelecimento industrializador, nas operações de industrialização por encomenda.

(...)

Da legislação pinçada acima se verifica que os produtos alcançados pelo REFRI são tributados uma única vez (regime monofásico) na saída do produto do estabelecimento industrial (art.58-N, da lei 10.833/2003; art. 204 do RIPI/2010).

De fato, como se verifica do que dispõe os artigos 200 e 204 do RIPI/2010, o regime monofásico alcança outros produtos além daqueles correspondentes ao REFRI. O que ocorre é que ao se instituir, em 2008, o REFRI, se reafirmou para os seus produtos, o regime monofásico através do então introduzido artigo 58-N na lei 10.833/2003.

Não há previsão para que o destinatário se credite dos valores de IPI destacados nas notas. Autorização expressa para se creditar, em se tratando daqueles produtos, só há para o caso disposto no §2º do artigo 204, quando se tratar de industrialização por encomenda, quando então o encomendante poderá se creditar do IPI cobrado na saída do estabelecimento executor.

(...)

Analisando a resposta se verifica que o contribuinte se conduziu pelas regras gerais, e não pelas específicas (art.58-N, da lei 10.833/2003; art. 204 do RIPI/2010) que dizem respeito aos produtos relacionados no ANEXO II do TIF02.

Os totais mensais constantes do anexo 2 do TIF02 são os valores de IPI creditados indevidamente a título de créditos básicos e que serão exigidos via Auto de Infração.

No corpo do Auto de Infração estão listados os totais mensais creditados indevidamente, sendo que o primeiro valor corresponde ao total mensal da primeira infração, o segundo valor corresponde ao total mensal da terceira infração. O terceiro valor que é apresentado para alguns meses, corresponde à segunda infração.

O estabelecimento não apresentou saldo credor de IPI no período da infração, conforme Livro de Registro de Apuração de IPI, por conseguinte não há que se falar em reconstituição da escrita fiscal do tributo.

(...)

A controvérsia está centrada na interpretação que trata do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias Refri, como modalidade de tributação opcional, no qual contempla uma forma diferenciada de apuração, em relação aos demais contribuintes. Esse regime possibilita redução de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), PIS/Pasep Importação e Cofins Importação, perante ao que dispõe a aplicação do regime de suspensão previsto no art. 42, inciso X do RIPI/2002 e art. 43, inciso X do RIPI do RIPI/2010, nas transferências de produção do estabelecimento.

Tem direito a optar pelo regime a pessoa jurídica que industrializa ou importa refrigerantes, refrescos, cervejas, energéticos, repositores hidroeletrólitos e compostos líquidos prontos para o consumo que contenham como ingrediente principal inositol, glucoronolactona, taurina ou cafeína.

A autuação foi lavrada porque a fiscalização entendeu que **“não há previsão para que o destinatário se credite dos valores de IPI destacados nas notas”**, observando que o Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), esta previsto nos arts. 58A e 58J a 58T da Lei nº 10.833/2003. Entende a fiscalização que o inciso I do art. 58N da Lei no 10.833/2003, determina a exigência do imposto no regime monofásico:

Art. 58N. No regime especial, o IPI incidirá: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

I uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

(...)

Parágrafo único. Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do estabelecimento que industrializar os produtos, observado o disposto no parágrafo único do art. 58A desta Lei (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

Importante a leitura das considerações consignadas pela decisão recorrida, que de forma sucinta ratifica o entendimento esboçado pela d. fiscalização. Vejamos:

Compras para comercialização. Produtos sujeitos à incidência monofásica.

21. A impugnante julga que, sendo optante pelo regime especial REFRI, conforme dispõe o artigo 58-J da Lei 10.833/03, o IPI seria devido pelo estabelecimento ora autuado no momento em que este realiza a saída das mercadorias e, havendo a incidência do imposto, por consequência, também faria jus aos créditos apropriados. Acrescenta que mesmo sendo vedado o registro do crédito em função de as mercadorias se sujeitarem ao regime monofásico do IPI, não poderia

haver a glosa uma vez que teria recolhido o imposto na saída, conforme planilha anexada. Afirma:

"Isso porque nas saídas das mercadorias adquiridas ou transferidas de fornecedores optantes do REFRI efetuadas pela Impugnante, houve o débito de IPI, o que pode ser comprovado pela planilha colacionada com a Impugnação (doc. 04), podendo o fisco, por meio de diligência, examinar referida documentação, permanecendo ainda a Impugnante à disposição para quaisquer esclarecimentos e/ou apresentação de documentos complementares necessários, protestando desde já pela sua posterior juntada."

22. O sujeito passivo estava sujeito ao Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), ou seja, sem poder se creditar do imposto destacado nas notas fiscais de transferência de bebidas em virtude de: a) se tratar de produtos acabados destinados a comercialização e não de matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem; b) o imposto incide sobre os produtos acabados uma única vez, na saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, vale dizer, o imposto não é mais devido em operação posterior; c) não houve operação de industrialização por encomenda, que representa uma exceção ao regime de incidência única (na industrialização por encomenda, há incidência do imposto também na saída do estabelecimento encomendante). Dessa forma, correta a Autoridade Fiscal em proceder a glosa.

23. Quanto à afirmação de que teria recolhido o imposto na saída, a interessada anexa tão somente planilha e relação de notas, afirmando que as provas devem ser buscadas pela fiscalização em diligência para apresentação futura.

(...)

27. No caso em exame, consideram-se desnecessárias as diligências propostas pelo impugnante, por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento. Com efeito, a perícia somente se justifica quando a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes. Posto isto, deve ser indeferido o pedido de diligência, nos termos dos artigos acima transcritos.

A questão sob exame tem impacto exclusivamente no que se refere a impossibilidade da recorrente se creditar do IPI destacado em notas fiscais sobre os produtos adquiridos de bebidas prontas para o consumo, sob a alegação de que os fornecedores de tais mercadorias estariam sujeitos à tributação monofásica do IPI, razão pela qual seria vedado o registro de crédito de IPI na entrada de tais produtos na Impugnante.

Consignado no recurso da ora recorrente, esta afirma que:

"é incontroverso que os créditos glosados se referem a mercadorias enquadradas no Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias ("REFRI"), conforme dispõe o artigo 4 da Lei no 7.798/899 e os artigo 58-N da Lei no 10.833/0310. Tal regime especial determina que o IPI incidirá nos produtos acabados uma única vez, na

saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, de modo que não será mais devido na operação seguinte”, assim “a interpretação adotada pela d. Fiscalização no sentido de que a Impugnante não poderia se creditar por ser destinatária de produtos sujeitos ao regime monofásico de IPI, haja visto que contraria o intuito do legislador ao instituir o benefício de creditamento ao industrial ou ao seu equiparado”.

Antes de seguir adiante, vale pontuar que no Acórdão n.º **3201-011.230**, de minha relatoria enfrentei matéria relacionada ao assunto, sob uma outra perspectiva, qual seja, sobre a incidência do IPI e do aproveitamento de pagamentos entre estabelecimentos da mesma empresa quando optante do REFRI, essencialmente quanto ao desvirtuamento do regime monofásico do IPI com a suspensão do imposto, o que poderia tornar o modelo em plurifásico, ou transformá-lo em um terceiro modelo.

Naquela oportunidade me alinhei ao voto redigido pela Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que embora restou vencido, de igual modo ao voto que apresentei ao colegiado, convergia com o meu entendimento, digo o Acórdão n.º **3201-005.214**.

No contexto apresentado e pelas razões de decidir, restou consignado que “*em se tratando de Regime Especial, que, como dito, não traz expressa disposição acerca do estabelecimento industrial “eleito”, a Regra Geral é exatamente aquela prevista para a apuração regular do IPI, utilizada pela Recorrente. Ou seja, estabelecimento industrial é todo aquele assim definido pela norma, inclusive os equiparados, não havendo qualquer conflito na aplicação da regra de suspensão entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte”.*

E sobre a apuração das saídas com suspensão de estabelecimento diverso do que foi autuado a relatora também ponderou no sentido de ser indevida. Vejamos as razões do mesmo voto:

Nesse sentido, caberia à Fiscalização averiguar apenas se os lançamentos efetuados com suspensão se destinaram a estabelecimento industrial do mesmo contribuinte. Até porque, a pluralidade de estabelecimentos industriais, pressupõe também a pluralidade de ações fiscais em cada um dos estabelecimentos. O que não se poderia admitir é que a Fiscalização em um destes estabelecimentos pudesse buscar averiguar a regularidade dos demais não abrangidos pela mesma ação fiscal. E, na hipótese, não há dúvidas de que a suspensão do imposto foi devidamente declarada. Na eventualidade de se presumir que o contribuinte não recolheu o IPI no estabelecimento de destino, cabe a fiscalização e cobrança daquele estabelecimento.

(...)

Ainda assim, em face da possibilidade de entendimento diverso no sentido da ilegalidade de se promover a saída de mercadorias com a suspensão do IPI no âmbito do REFRI, reputo pertinente trazer à lume o posicionamento do ilustre Conselheiro ROSALDO TREVISAN, que, a par de defender a impossibilidade de tal procedimento (entendimento diverso ao aqui exposto), **legitima o**

aproveitamento do IPI recolhido nas etapas subsequentes, visando a evitar a dupla incidência do imposto.

Confira-se o Acórdão **3403.003.602**, de 25 de fevereiro de 2015, ementa e trecho do voto:

(...)

O trabalho fiscal, a meu ver, corrobora exatamente a minha manifestação anterior no sentido de que a aplicação da suspensão pelo contribuinte não impediria que a Fiscalização efetuasse a devida verificação quanto ao adimplemento do IPI. A Fiscalização possui acesso à escrituração contábil do contribuinte e possui, assim, elementos capazes de viabilizar a verificação quanto ao cumprimento das obrigações tributárias.

Contudo, fato que este PAF se diferencia do PAF nº 16095720110/2014-23, julgado pelo acórdão acima mencionado, face não haver maiores digressões acerca do artigo 43, X do RIPI/2010 que prevê a suspensão do pagamento do imposto nas operações de transferência entre um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial a outros da mesma empresa, ponto fulcral na decisão que esta turma enfrentou na sessão realizada em 24/10/2023, onde este relator concluiu que:

Em suma, não assiste razão à fiscalização em autuar o contribuinte por dar saída dos produtos com suspensão, visto que a lei não condiciona de forma taxativa que a tributação tenha que ser na saída do estabelecimento industrial que o industrializou, podendo o contribuinte recolher de forma postergada.

Posto isto, ciente de que no arcabouço legislativo que rege a matéria, só há previsão para que o destinatário se credite dos valores de IPI destacados nas notas, quando se tratar de industrialização por encomenda, quando então o encomendante poderá se creditar do IPI cobrado na saída do estabelecimento executor (§2º do artigo 204). A questão a ser apreciada neste PAF, ganha contornos outros que este relator tende a concordar em parte, com as considerações impugnadas pela recorrente, quando sinaliza que houve fragilidade no escopo do trabalho realizado pela fiscalização, visto que não levou em consideração na escrita fiscal e contábil da Recorrente o lançamento de débito de IPI na saída das mercadorias. Do mesmo modo caminhou a decisão *a quo*, que também deixa este importante dado fora do alcance para sustentar seus argumentos.

Digo isso, em observância ao que acertadamente pontua a recorrente, nos excertos abaixo reproduzidos:

Ademais, a d. Fiscalização poderia arguir, quando muito, que ocorreu pagamento a destempo do IPI. Nesse cenário, ressalta-se que a legislação prevê apenas o lançamento de juros de mora e multa isolados, conforme dispõe o artigo 43 da Lei nº 9.430/9620 e o artigo 569, §1º, IV do RIPI/201021, e não a glosa de créditos.

Contudo, a despeito de reconhecer a aplicabilidade do referido dispositivo legal ao presente caso, a d. Fiscalização, equivocadamente, deixou de aplicá-lo, tendo optado por glosar os créditos apropriados pela Recorrente, mediante exigência de IPI acompanhado de multa e juros. Ponto esse que sequer, novamente, foi abordado pela r. decisão recorrida.

Ante o exposto, resta evidente a necessidade de reforma da r. decisão recorrida, a fim de que seja reconhecida a legitimidade do creditamento de IPI efetuado pela Recorrente em relação às aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de tributação monofásico do IPI ou, caso entenda pertinente, a conversão em diligência para apurar o saldo de débito recolhido nas operações a respaldar os respectivos créditos.

Diante de todo o exposto, das constatações presentes neste processo, me inclino a proferir este voto, no sentido de que havendo saída tributada dos produtos em destaque, com a devida comprovação de seu recolhimento, o presente lançamento configuraria *bis in idem*, tendo por consequência o direito aos créditos glosados, referente as bebidas sujeitas ao regime monofásico.

Nesse sentido, encontramos alguns precedentes neste E. CARF, entre eles um citado pela própria recorrente, o acórdão nº 3402002.933, de relatoria da Ex-Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, onde por maioria de votos, a turma deu provimento ao recurso voluntário desse mesmo contribuinte, que reverteu a glosa dos créditos, afastando o *bis in idem*, o que restou ressalvado que os saldos da escrita fiscal fossem devidamente reconstituídos, considerando os valores glosados a cada período de apuração. Passo a reproduzir a ementa e os excertos do voto proferido pela relatora, que motivaram o deslinde do caso:

“IPI. “BIS IN IDEM”. BEBIDAS. REGIME MONOFÁSICO. COMPROVAÇÃO. PAGAMENTO. Restando comprovado que o contribuinte debita os impostos indevidamente creditados na saída dos produtos em alienação a terceiros, **oferecendo tudo quanto devido à tributação pelo regime monofásico, significa que não existe falta de pagamento do imposto a ensejar a cobrança do IPI.** Recurso provido em parte”. (CARF, Processo 1870.731952/2011-69, Acórdão 3402-002.933, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, d. j. 24/02/2016)

(...)

“A fiscalização constatou que a Recorrente está sujeita à tributação monofásica do IPI (artigo 4º da Lei 7.798/89 e artigo 58-A, 58-B, 58-J e 58- U da Lei nº 10.833/2003), **razão pela qual estaria vedado o registro de créditos nas entradas dos produtos na filial autuada.** Assim, foi feita a glosa dos montantes indevidamente apropriados.

Sobre esse ponto, a Recorrente defende-se afirmando que o estabelecimento autuado obrigatoriamente debita os impostos creditados na saída dos produtos em alienação a terceiros. Dessarte, não poderia haver cobrança do tributo, pois o

mesmo foi recolhido antes do início do procedimento de fiscalização, havendo, quando muito, pagamento a destempo do IPI.

Com relação a este item defesa da Recorrente, este Conselho requereu diligência, para que fosse comprovada a alegação da defesa.

(...)

Conclui-se, assim, que realmente o que faltava para a solução da questão era a prova do pagamento alegado pela Recorrente, **o que foi comprovado pelos documentos anexados aos autos conjuntamente com o Termo de Constatação. Por fim, ressalto que em fls. 602.599 encontra-se manifestação da Fiscalização sobre o Termo de Constatação ad KPMG, que não refuta as conclusões numéricas alcançadas naquele trabalho.**

(...)

Por conseguinte, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para que os 84,31% **correspondentes às saídas de produtos monofásicos (que geraram os créditos básicos glosados), seja aplicado aos valores glosados sob essa rubrica em cada período de apuração, conforme discriminado na fl. 06, a fim de que seja revertida a glosa nesse percentual, afastando o bis in idem.**" (g.n.)

No mesmo sentido, ainda, o Presidente e Relator Antônio Carlos Atulim, no julgamento do Processo nº 13116.720483/2012-59 afirma:

"(...) No que concerne às saídas em que houve débito do imposto, embora se tratem de débitos indevidos, pois os produtos estavam sob o regime monofásico, **é inegável que a glosa dos créditos sem levar em consideração esses débitos (ainda que indevidos) gera um bis in idem, pois o mesmo estabelecimento acabará pagando IPI duas vezes pelo mesmo fato.**" (CARF, Processo nº 13116.720483/2012-59, Acórdão 3402002.927, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, d. j. 24/02/2016) (g.n)

Em que pese não ter sido alvo de controvérsia nos autos, sabendo que cada processo reserva suas peculiaridades, dado a vasta possibilidades de interpretar o cipoal de normas intrínsecos ao sistema tributário nacional, vale pontuar uma citação consignada no já mencionado voto proferido pelo ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan:

Contudo, é preciso analisar a informação prestada pela recorrente de que os estabelecimentos da AMBEV S.A. que receberam os produtos transferidos pelo estabelecimento autuado efetivamente recolheram o IPI, nos moldes estabelecidos na legislação que rege o REFRI (inclusive com exemplos e documentos juntados, e evidências de que tanto a fiscalização quanto a DRJ observaram a sistemática de recolhimento, mas a entenderam irrelevante ao deslinde do presente processo).

Então, não se pode simplesmente tratar a operação como mera falta de recolhimento, na linha seguida pelo fisco.

Se o REFRI é aplicável a todos os estabelecimentos da empresa, e se comprova que um estabelecimento da empresa efetuou o recolhimento, ainda que se respeite a autonomia dos estabelecimentos, qualquer pagamento por outro estabelecimento se torna indevido. E aí assiste razão ao argumento de existência de dupla cobrança, pelo fisco.

Deveria a fiscalização ter prosseguido nas verificações (ainda que fosse para checar se efetivamente os recolhimentos efetuados pelos demais estabelecimentos respeitaram integralmente a forma de cálculo prevista para o REFRI).

Retornando-se ao art. 58N da Lei no 10.833/2003, percebe-se facilmente que o IPI incide uma única vez.

Não se pode então ignorar recolhimentos efetuados pela empresa (ainda que por outros estabelecimentos) com a nítida e declarada intenção de saldar o débito decorrente da incidência de que trata o art. 58N, ainda mais quando o art. 58J da mesma lei afirma textualmente que a opção pelo REFRI se estende a todos os estabelecimentos e a todos os produtos. Não faz sentido, assim, que um dos estabelecimentos recolha o IPI e o outro igualmente o recolha, sobre a mesma base, em relação aos mesmos produtos. Afinal de contas, a incidência deve ser, nos termos da lei, única.

Com efeito, de todo o exposto, desde que devidamente comprovado que uma parcela dos produtos sujeitos ao regime monofásico que geraram créditos indevidos na entrada foi tributado e recolhido, para os mesmos produtos e sobre a mesma base na saída, reverte-se a glosa.

No que se refere a **multa de ofício** aplicada insurge-se a recorrente alegando ter caráter confiscatório, conforme destaques abaixo:

(...)

Improcedência e ilegalidade da multa – Vedação ao Confisco

Não obstante, ressalvadas as inconsistências e nulidades que atingem o lançamento em tela, é preciso destacar que, ao contrário do salientado pela r. decisão recorrida, a multa de ofício aplicada ao caso e exigida isoladamente tem caráter confiscatório e, também por essa razão, não merece prevalecer. É que a multa aplicada nos autos atinge o montante de **R\$ 35.411.022,63**, com base na capitulação prevista no art. 80 da Lei n. 4.502/64, correspondendo ao valor proporcional de 75% do montante dos supostos créditos apropriados indevidamente pela Recorrente.

(...)

Em relação ao pretenso aspecto confiscatório da multa de ofício lançada, no percentual de 75%, melhor sorte não socorre a impugnante, pois a vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve

observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, a multa foi aplicada em observância aos normativos legais que regem a matéria.

Ademais, essa verificação de que a multa aplicada teria caráter confiscatório e seria inconstitucional, ora pretendida pela Impugnante, exacerba a atribuição originária desse órgão administrativo, que essencialmente é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Nesse mesmo sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme o enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, correta a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, conforme preceitua o art. 80 da Lei n. 4.502/1964. Com isso, rejeita-se a pretensão da Impugnante.

Por fim, alega a recorrente ser ilegal a Cobrança **de Juros sobre a Multa**, vejamos:

(...) Ainda que não se admitam os argumentos trazidos pela Recorrente, o que se admite apenas a título de argumentação, importa mencionar, em homenagem ao princípio da eventualidade, que os juros calculados com base na Taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal. Ora, como é sabido, não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de “tributo”, contida no artigo 3º do CTN. (...)

Sobre o tema destaco posicionamento pacífico no CARF no sentido de que a obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, logo, sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Assim, aplica-se ao caso a 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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Concluo por devida a incidência de juros sobre a multa.

Conclusões

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO para: (i) afastar as glosas relacionadas as **embalagens, filmes STRETCH** ou SHRINK, adquiridas da Valfilm, America Tampas e Videolar; e (ii) – para que

sejam afastadas as glosas dos créditos básicos constantes da autuação, a fim de evitar a dupla incidência do imposto, em respeito ao art. 58N da Lei nº 10.833/2003, então vigente a época dos fatos, desde que devidamente comprovado que uma parcela dos produtos sujeitos ao regime monofásico que geraram créditos indevidos na entrada foi tributado e recolhido, para os mesmos produtos e sobre a mesma base na saída.

Assinado Digitalmente

MÁRCIO ROBSON COSTA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Redator designado

Tendo sido designado redator do voto vencedor em relação às matérias (i) créditos decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem isentos oriundos da Zona Franca de Manaus – ZFM – (Primeira Infração) e (ii) crédito no âmbito do regime tributário denominado Refri (Terceira Infração), passo a discorrer acerca das posições que restaram vencedoras na turma.

Esclareça-se que, em relação à matéria identificada no item “i” supra (Primeira Infração), este Relator já votou em sentido oposto ao aqui adotado, vindo a rever seu posicionamento a partir do estudo mais meticuloso das questões envolvidas nas operações da espécie, bem como da legislação e da decisão vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

I. Crédito. Insumos oriundos da ZFM (Primeira Infração).

Na autuação, a fiscalização considerou que, embora fossem isentos do IPI, por serem oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), por força do inciso II do art. 81 do Regulamento do IPI de 2010 (RIPI 2010), nem todos os produtos adquiridos pelo ora Recorrente para utilização no seu processo industrial davam direito ao crédito presumido de IPI instituído pelo art. 237 do mesmo regulamento, entendimento esse acolhido pelo julgador de primeira instância e pelo relator.

Os referidos dispositivos assim dispõem:

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

(...)

II - os **produtos industrializados na Zona Franca de Manaus**, por estabelecimentos com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da

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

[...]

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).

[...]

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. 6, § 1). (g.n.)

Verifica-se dos dispositivos supra que a isenção é a regra em se tratando de aquisição de produtos industrializados na Zona Franca de Manaus (ZFM), observadas as exceções, havendo, na legislação, a previsão do direito ao desconto de crédito presumido em relação aos produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional por estabelecimentos industriais localizados na Amazônia Ocidental, mas desde que tais produtos sejam utilizados como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem na industrialização de produtos sujeitos ao imposto.

A fiscalização glosou os créditos presumidos em relação a produtos em que se constatou a não utilização de matérias-primas agrícolas e extrativas oriundas da Amazônia Ocidental, razão pela qual se lançou o imposto, via auto de infração, relativamente aos valores que reduziram os débitos de IPI pelos descontos indevidos a título de IPI Presumido, procedimento esse referendado pela Delegacia de Julgamento (DRJ) e pelo relator deste processo.

Nota-se que não se controverteu no procedimento fiscal acerca da natureza de insumo (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) dos produtos adquiridos pelo Recorrente sob análise nestes autos, nem sobre sua classificação fiscal, encontrando-se eles identificados no Relatório Fiscal como: “CONC NAT S GA FE1430 BOMBONA10L KIT”; “CONC NAT S

GA DIET FE1431 BOMBONA10L KIT"; CONC NAT S GA DIET FE1431 BOMBONA10L KIT (concentrados de limão, tônica e laranja, concentrado Pepsi etc.).

Noutro giro, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 592.891/SP, submetido à sistemática da repercussão geral, de observância obrigatória por parte deste colegiado, *ex vi* do art. 99 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, decidiu nos seguintes termos: "**Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT**" (g.n.).

A ementa da referida decisão do STF encontra-se assim redigida:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. **CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS.** ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE.

O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas.

O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo. **A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida.**

À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional. (g.n.)

Merecem destaque os seguintes excertos do voto da Relatora, Ministra Rosa Weber:

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Senhor Presidente, a controvérsia submetida à apreciação desta Suprema Corte é a **possibilidade de apropriação dos créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção.** Ostenta, sem dúvida, envergadura constitucional e está a merecer acurada análise, exercício no qual alguns questionamentos prévios exigem enfrentamento.

A Corte de origem, ao exame da apelação manejada contra juízo de improcedência, por unanimidade, **reconheceu o direito ao creditamento no caso de produtos adquiridos diretamente da Zona Franca de Manaus**. Reproduzo a ementa:

(...)

5. **À falta de reconhecimento expresso na legislação infraconstitucional do direito ao benefício fiscal consistente no aproveitamento de créditos presumidos nas aquisições de produtos isentos oriundos da ZFM** - caso contrário, por óbvio, inexistiria a lide entre o Fisco e o contribuinte -, pergunta-se: **há fundamento constitucional para o reconhecimento de créditos presumidos nas aquisições de produtos isentos do IPI quando oriundos da ZFM?**

Consoante o acórdão fustigado, relembro, **é imperativo o reconhecimento dos referidos créditos sob pena de serem anulados os efeitos da isenção do IPI e, assim, ser contrariada a finalidade da criação da ZFM**. Como a não cumulatividade albergada no art. 153, º 3º, II, da nossa Lei Fundamental a tanto não se presta, consoante a reafirmada jurisprudência da Casa, resta saber se a Constituição confere à peculiar isenção da sub-região de Manaus força suficiente para tanto.

(...)

O fato de a Constituição Federal encampar o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, constitucionalizando os dispositivos do Decreto Lei nº 288/1967, transformou-os, no dizer de Ives Gandra da Silva Martins, em **verdadeira norma constitucional de exceção**, “fugindo, pois, à normatividade tributária constitucional estatuída no capítulo I do Título VII da Lei Suprema, que disponha diversamente.”

(...)

6. Nessa esteira, **o tema em exame está a exigir desta Suprema Corte olhar igualmente sensível às particularidades e consequências que envolvem créditos do IPI decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos da Zona Franca de Manaus**.

E, exatamente por se tratar, consoante já asseverado, de caso líder, cujo elemento de distinção é a **região denominada Zona Franca de Manaus** – a qual se qualifica pelo constitucional comando de incentivo ao desenvolvimento -, **submetida a regime jurídico especialíssimo** e não permanente, modelo exclusivo na federação brasileira, de **inestimável relevância para a República**, **é imperioso, a meu juízo, emprestar à espécie solução consentânea com as particularidades de que se reveste**.

(...)

Assim, esta isenção em especial não pode ser tratada, conforme os comandos da Constituição, como isenção comum, pois diz respeito a uma área de incentivos fiscais com posição diferenciada pela própria Constituição. “A diferenciação da Zona Franca de Manaus, no que se refere a benefícios fiscais, deve-se a sua diferença geográfica e econômica. Sendo ela, de fato, diferente por razões geográficas e econômicas, deve ser tratada, de direito, de modo diferente, para que,

um dia, possa ficar, de fato, igual e, a partir de então, ser submetida a regras iguais. Em suma, sendo diferente, **ela precisa de regras diferentes que possam promover a sua igualdade**”, assevera Humberto Ávila na obra citada.

(...)

Não atentar para a **peculiaridade dos benefícios fiscais para Zona Franca de Manaus**, desconsiderando a **sutileza da isenção do IPI para esta área cujos incentivos foram preservados pela Constituição**, é esvaziar o próprio sentido desta especial medida desonerativa e abandonar todas as razões que a justificam, tal como entendido no Tribunal de origem.

Está entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, reduzir as desigualdades sociais e regionais, conforme artigo 3º da Constituição. (...)

Ainda, **encontram-se, entre os princípios constitucionais da ordem econômica, a soberania nacional, a defesa do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais e sociais**, conforme artigo 170 da Constituição e, como fundamento da ordem econômica, **assegurar a todos uma existência digna**. Para tentar combater essas desigualdades fáticas - regionais e sociais – a Constituição dispõe sobre os incentivos regionais no seu artigo 43 e prevê a **importância de incentivos fiscais para promoção do equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País**, conforme seu artigo 151, I.

Não bastasse, **o constituinte originário assentou expressamente a preservação dos incentivos fiscais para Zona Franca de Manaus em razão da busca pelo desenvolvimento nacional através da redução das desigualdades regionais**. A isenção de IPI para produtos oriundos da sub-região de Manaus atua em prol do pacto federativo para que a assimetria de direito possa corrigir a assimetria de fato e assim confere tratamento desigual para situações desiguais.

(...)

Logo, **a interpretação dos benefícios fiscais direcionados para Zona Franca é ampla, ou seja, o mais abrangente possível para neutralizar as desigualdades existentes**. O artigo 40 do ADCT não beneficiou a Zona Franca de Manaus com uma mera formalidade, como asseverou esta Corte Constitucional na ADI nº 2348. **A Zona Franca de Manaus “é, na verdade, um nome que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com os seus incentivos fiscais**, conforme trecho do voto do Ministro Marco Aurélio neste julgado do Supremo.

Nessa linha, **a interpretação apropriada, à luz da Constituição como um todo** - o ordenamento jurídico é um sistema, nas lições de Canaris, o que pressupõe unidade, equilíbrio e harmonia, conforme magistério doutrinário do Ministro Luís Roberto Barroso ao refletir sobre o princípio da unidade da Constituição -, **é aquela que procura dar máxima efetividade aos incentivos fiscais direcionados para a potencialização do desenvolvimento da Zona Franca de Manaus**.

(...)

O direito tributário é um importante instrumento para o alcance de finalidades estatais. Este funcionamento da tributação é reconhecido pela Constituição no caso da Zona Franca de Manaus, pois **o incentivo fiscal direcionado para esta área é um meio de promover o desenvolvimento da região e do país.**

(...)

7. De outra parte, **a exigência de lei federal específica para a concessão de subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, de que trata o art. 150, § 6º, da CF, tem lugar, certamente, nas hipóteses em que a incidência de determinado tributo é a regra aplicável. De certo não é caso, à luz do exposto, quando a própria Constituição se adiantou em assegurar a isenção, como no art. 40 do ADCT, relativamente à Zona Franca de Manaus.**

(...)

8. Para finalizar, destaco, afastando objeções, na linha do já registrado na origem, que **a operatividade do creditamento na espécie é perfeitamente viável, pois no caso de isenção regional, diferentemente da não incidência, existe alíquota nas operações tributadas realizadas nos demais pontos do território nacional, de modo que o adquirente de produtos oriundos diretamente da sub-região de Manaus (isentos) “nada mais fará do que adotar a alíquota prevista no direito positivo”**, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo. Também neste sentido, Hugo de Brito Machado.

(destaques nossos)

Nota-se do voto da Ministra Rosa Weber que a isenção na aquisição de produtos fabricados na ZFM tem origem constitucional, podendo-se extrair dessa inteligência que tal isenção não se submete à prévia edição de lei ordinária assegurando esse direito, condição essa que não inviabiliza o desconto de crédito do IPI na operação, pois, no dizer da Ministra, “no caso de isenção regional, diferentemente da não incidência, existe alíquota nas operações tributadas realizadas nos demais pontos do território nacional, de modo que o adquirente de produtos oriundos diretamente da sub-região de Manaus (isentos) “nada mais fará do que adotar a alíquota prevista no direito positivo”.

Nestes autos, tem-se por configurada uma situação fática que se subsume àquela prevista na decisão do STF, encontrando-se, portanto, assegurado o direito do Recorrente de se creditar do imposto nas aquisições isentas de concentrados junto à ZFM utilizados na fabricação de bebidas não alcoólicas, mas desde que haja previsão na TIPI de alíquota positiva para os mesmos produtos, direito esse não conspurcado pela não configuração dos requisitos do crédito presumido de IPI previsto nos artigos 95, inciso III, e 237 do RIPI/2010.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por meio da Nota SEI nº 18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, de 24/06/2020, externou seu entendimento quanto ao alcance da decisão do STF no RE 592.891, vindo a concluir nos seguintes termos:

24. Ante o exposto, propõe-se a inclusão do tema objeto da presente Nota Explicativa na lista de **dispensa de contestação e recursos** desta Procuradoria-Geral, com fulcro no art. 19, VI, a, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

1.20. Creditamento de IPI

h) Creditamento de IPI **quando a mercadoria é proveniente ou o produtor está localizado na Zona Franca de Manaus (ZFM)** – Tema 322 RG – RE 592.891/SP.

Resumo: O STF, julgando o tema 322 de Repercussão Geral, firmou a tese de que “há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.”

Observação 1. **O precedente não abrange os produtos finais** adquiridos junto às empresas localizadas na ZFM, mas **apenas insumos, matérias-primas e materiais de embalagem utilizados para a produção dos bens finais**;

Observação 2. **O julgamento está limitado às hipóteses de isenção, não estando abrangidas demais hipóteses de desoneração com fundamento em alíquota zero ou não-tributação**;

Observação 3. **É necessário que o bem tenha tributação positiva na TIPI**, para fins de aplicação do creditamento;

Observação 4. **Os insumos, matérias-primas e materiais de embalagem devem ser adquiridos da ZFM para empresa situada fora da região.**

Precedente: RE nº 592.891/SP (tema 322 de Repercussão Geral) (destaques nossos)

Constata-se, do excerto supra, que o contribuinte poderá se creditar do imposto nas aquisições isentas de concentrados junto à ZFM utilizados na fabricação de bebidas não alcóolicas por empresa situada fora da região, mas desde que haja previsão na TIPI de alíquota positiva para os mesmos produtos.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já decidiu, em processo do mesmo contribuinte destes autos, envolvendo a mesma matéria, no mesmo sentido, conforme se verifica da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

INSUMOS ISENTOS ORIUNDOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CREDITAMENTO "FICTO" DO IPI. POSSIBILIDADE, PARA INSUMOS COM ALÍQUOTA POSITIVA NA TIPI.

O STF, no julgamento do RE nº 592.891/SP, decidiu, com Repercussão Geral, que **cabe o creditamento "ficto" (como se devido fosse) do IPI nas aquisições de insumos isentos, provindos da Zona Franca de Manaus, observado que o insumo tenha alíquota positiva na TIPI**, conforme Nota SEI nº

18/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME. (Acórdão 9303.015.030, rel. Liziane Angelotti Meira, j. 10/04/2024 – g.n.)

Nota-se que a decisão da CSRF vai na mesma direção adotada pela PGFN, destacando-se, aqui, que, por não se controverter nos presentes autos acerca da classificação fiscal dos insumos adquiridos pelo Recorrente, na decisão final que vier a ser executada pela repartição de origem, a autoridade administrativa deverá verificar a alíquota de IPI aplicável a cada tipo de produto, exurgindo desse procedimento a possibilidade de desconto de crédito do imposto nos casos de alíquota positiva na TIPI, excetuando-se, por óbvio, os produtos sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

Num outro ângulo, tendo o trabalho da fiscalização se restringido à glosa do crédito presumido de IPI previsto nos artigos 95, inciso III, e 237 do RIPI/2010, mostra-se verossímil que se trata de produtos com alíquota positiva na TIPI, pois, do contrário, o procedimento não se justificaria.

Nesse sentido, o voto vencedor da turma foi no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário no que tange aos créditos decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem isentos oriundos da Zona Franca de Manaus – ZFM.

II. Crédito. Refri (Terceira Infração).

Conforme destacado pela fiscalização, o contribuinte é optante pelo Refri (Regime especial de tributação de bebidas frias) instituído pelo Decreto nº 6.707/2008 e normatizado pela IN RFB nº 950/2009, cuja incidência do IPI ocorre em três hipóteses: (i) uma única vez, na saída do produto do estabelecimento industrial (regime monofásico), (ii) na nacionalização e na saída do estabelecimento importador equiparado a industrial de produtos estrangeiros e (iii) na saída do estabelecimento industrializador nas operações de industrialização por encomenda.

No caso dos presentes autos, os produtos alcançados pelo Refri são tributados no regime monofásico, portanto, uma única vez, conforme art.58-N da Lei nº 10.833/2003 e art. 204 do RIPI/2010, *verbis*:

Art. 58-N. No regime especial, o IPI incidirá: (Revogado pela Lei nº 13.097, de 2015)

I – uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial, observado o disposto no parágrafo único; e (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

[...]

Art. 204. Os produtos sujeitos ao regime previsto no art. 200 pagarão o imposto uma única vez, ressalvado o disposto no § 1º deste artigo: (Revogado pelo Decreto nº 10.668, de 2021)

I - os nacionais, na saída do estabelecimento industrial, ou do estabelecimento equiparado a industrial; Conforme se confirma nos dispositivos supra, a incidência do

IPI no referido regime monofásico (Refri) se dá somente na saída do estabelecimento industrial, previsão essa taxativa e que não deixa espaço para vislumbres acerca de possível aplicação de suspensão do imposto destacado na nota fiscal ou de desconto de crédito no contexto da não cumulatividade, dado tratar-se de uma opção do legislador em restringir, na hipótese, tal mecanismo de apuração do imposto (regra específica), observada a exceção ali definida (parágrafo único do art. 58-N da Lei nº 10.833/2003), não aplicável ao presente caso.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.895.255, relativo às contribuições PIS e Cofins não cumulativas, cuja decisão deve ser obrigatoriamente adotada pelos conselheiros do CARF, decidiu que, no regime da tributação monofásica, não se aplica o princípio da não cumulatividade, “estabelecendo-se a negativa de constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica (negativa de creditamento).” Tal decisão se aplica, também, aos casos de incidência de IPI, pois o instituto da monofasia é único, não se amoldando em razão da espécie de tributo sob análise.

Ao questionar o contribuinte acerca do procedimento adotado pelo estabelecimento na apuração do IPI, a fiscalização obteve a resposta de que ele se conduziria pelas regras gerais da não cumulatividade e não pelas específicas, creditando-se do imposto destacado na nota fiscal emitida pelo estabelecimento fabricante a título de crédito básico.

Contudo, não se pode olvidar que a apuração do IPI se rege, dentre outros, pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos, o que impede, salvo autorização legal específica, a transferência de créditos entre eles.

A fiscalização ressaltou que o estabelecimento auditado não apresentou saldo credor de IPI no período da infração, conforme Livro de Registro de Apuração de IPI, razão pela qual se mostrou desnecessária a reconstituição da escrita fiscal, dado tratar-se de mera glosa de créditos indevidos.

A DRJ, por seu turno, destacou que o Recorrente, para demonstrar o recolhimento do imposto na saída, anexou apenas uma planilha e relação de notas, afirmando que as provas deviam ser buscadas pela fiscalização em diligência para apresentação futura, alegação essa que somente se aplicaria, segundo o julgador *a quo*, nos casos de falta ou equívoco na instrução dos autos, dado tratar-se de prova cujo ônus cabe ao pleiteante do direito creditório.

No Recurso Voluntário, o Recorrente argumenta que a fiscalização e a DRJ adotaram, equivocadamente, uma interpretação restritiva do direito ao creditamento do estabelecimento industrial e do equiparado ao industrial, o que, segundo ele, viola a intenção do legislador ao instituir tal regime especial de tributação.

Segundo ele, ao estabelecimento equiparado a industrial, o legislador concedeu o direito ao crédito do IPI relativo aos produtos por ele recebidos quando a saída dessas mercadorias for sujeita ao imposto, uma vez que o artigo 43, inciso X, do RIPI/2010 prevê a

suspensão do pagamento do imposto nas operações de transferência entre um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial a outros da mesma empresa.

Referida argumentação não se coaduna com a hipótese normativa sob comento, pois nela se estipulou, taxativamente, que o imposto seria exigido na saída do estabelecimento industrial, inexistindo a previsão de qualquer sopesamento que possa flexibilizar tal regra, como a alegada atribuição dada pelo legislador de recolhimento do IPI somente no momento da destinação do produto ao comércio.

No Recurso Voluntário, mais uma vez o Recorrente faz referência à planilha rejeitada pela DRJ que comprovaria o lançamento a débito do IPI nas saídas das mercadorias adquiridas ou transferidas de fornecedores optantes do Refri, apuração essa que deveria ter sido feita, segundo ele, no momento da fiscalização ou por meio de diligência/perícia, não se dando conta de que a lei não autoriza a postergação do recolhimento do imposto, conforme pretendido por ele.

Permitir que a pessoa jurídica possa definir o momento do pagamento do IPI, a seu arbítrio, é uma medida que se esquia do regime monofásico, este definido, dentre outros fundamentos, em razão da necessária simplificação da tributação que favoreça um controle mais efetivo, controle esse que se fragiliza diante de medidas aleatórias, não reguladas pela legislação, definidas de acordo com o interesse do sujeito passivo.

A apreciação de argumentos acerca de ausência de dano ao Erário ou de *bis in idem* foge da competência deste colegiado, cuja atuação deve se orientar pela legislação tributária válida e vigente à época dos fatos controvertidos.

Esta turma de julgamento já decidiu nesse mesmo sentido, conforme se verifica da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010 REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE BEBIDAS FRIAS (REFRI). INCIDÊNCIA ÚNICA DO IMPOSTO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. INCOMPATIBILIDADE.

Conforme art. 58-N da Lei nº 10.833/2003, o IPI incidia uma única vez sobre os produtos nacionais na saída do estabelecimento industrial da pessoa jurídica optante do Regime Especial de Tributação de Bebidas Frias (REFRI), não podendo, assim, as saídas para outros estabelecimentos da empresa se darem com suspensão do imposto nem haver o creditamento do imposto pelo destinatário.

AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. PAGAMENTO POR OUTRO ESTABELECIMENTO. NÃO APROVEITAMENTO.

Na apuração do IPI, vige o princípio da autonomia dos estabelecimentos, plasmado no parágrafo único do art. 51 do CTN, combinado com o art. 57 da Lei nº 4.502/1964. Os pagamentos realizados por outros estabelecimentos da pessoa jurídica, não são por ela aproveitados, por não ser possível o rastreamento direto, nas filiais

receptoras das bebidas com suspensão do IPI, das saídas vinculadas inequivocamente àquelas mercadorias transferidas do estabelecimento industrial atuado para as demais filiais da empresa. (Acórdão 3201-011.230, red. Ricardo Sierra Fernandes, j. 24/10/2023)

Diante do exposto, o voto vencedor da turma foi no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário quanto a essa matéria.

III. Conclusão.

Considerando o acima exposto, este voto vencedor caminha no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário quanto aos créditos decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem isentos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM) e lhe negar provimento no que se refere aos créditos no âmbito do regime tributário denominado Refri.

Assinado digitalmente

Hélcio Lafetá Reis