



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.730572/2017-08
Recurso Embargos
Acórdão nº 3201-010.433 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2023
Embargante AMBEV S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. OCORRÊNCIA.

Demonstrada a ocorrência da contradição aduzida, acolhem-se os embargos de declaração opostos pelo contribuinte, com efeitos infringentes, para sanear o acórdão embargado, em conformidade com a normatividade aplicável ao caso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE INSUMOS JUNTO À ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.

Em conformidade com decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), em julgamento submetido à sistemática de repercussão geral, admite-se o registro de crédito 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher, com efeitos infringentes, a parte dos embargos relativa às aquisições de filmes, rolas e tampas plásticas, assegurando-se ao Embargante o direito de apuração do crédito com base nas alíquotas do imposto aplicáveis às operações tributadas oriundas das demais regiões do País. Vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, que rejeitava os embargos, e Márcio Robson Consta, que os acolhia apenas em parte, para acatar o crédito somente em relação às aquisições junto à empresa Valfilm Amazônia Indústria e Comércio Ltda.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisário e Hécio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte acima identificado em face do acórdão nº 3201-005.423, de 23/05/2019, em razão da alegada ocorrência de omissão, contradições e obscuridade na decisão.

Os presentes autos originaram-se da lavratura de auto de infração de IPI decorrente da apuração de aproveitamento indevido de créditos do imposto, em razão das seguintes constatações: (i) erro na classificação fiscal em aquisições de kits concentrados para bebidas da Pepsi Cola da Amazônia Ltda. e Arosuco Aromas e Sucos Ltda. e (ii) desconto indevido de crédito relativamente a aquisições de itens não enquadráveis no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou de material de embalagem.

Em Impugnação, o contribuinte contestou a autuação, aduzindo, em preliminar, a nulidade do auto de infração em razão da ocorrência de alteração dos critérios jurídicos do lançamento (novo enquadramento fiscal dos “kits” para produção de refrigerantes) e ausência de motivação na reclassificação fiscal empreendida pelo Fisco, e, no mérito, (i) o direito ao crédito de IPI sobre os insumos e materiais de embalagem para fabricação de refrigerantes adquiridos da Zona Franca de Manaus (ZFM), (ii) direito ao crédito sobre as aquisições ao abrigo da isenção do art. 82, II, do RIPI/2010, (iii) ausência de erro de classificação fiscal dos “kits” adquiridos junto às empresas Pepsi e Arosuco, (iv) boa-fé e direito aos créditos glosados, (v) regularidade do creditamento extemporâneo e (vi) ilegalidade e improcedência da multa de ofício e da cobrança de juros sobre a multa.

A Impugnação foi julgada improcedente pela Delegacia de Julgamento (DRJ), que manteve o lançamento em sua integralidade.

No Recurso Voluntário, o contribuinte reiterou seus argumentos de defesa, alegando, ainda, (i) cerceamento do direito de defesa por ausência de apreciação das provas e argumentos apresentados, (ii) nulidade da autuação por ausência de pressupostos de validade (inexistência de apresentação de provas técnicas e de apreciação daquelas apresentadas no curso do procedimento – laudos) e (iii) direito ao crédito de IPI nas aquisições de filmes, rolhas e tampas plásticas oriundos da Amazônia Ocidental.

No acórdão nº 3201-005.423, de 23/05/2019, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade, e, no mérito, por maioria de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para determinar a aplicação da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da aquisição de produtos isentos da ZFM.

Em sede de embargos, o contribuinte alegou a ocorrência de (i) omissão quanto às Notas Explicativas utilizadas para demonstrar a correta classificação fiscal dos kits concentrados para a fabricação de refrigerantes, (ii) contradição e obscuridade em relação à aplicação

subsidiária das Regras Gerais do Sistema Harmonizado e (iii) contradição referente ao crédito de IPI em relação à aquisição de filmes, rolhas e tampas plásticas, embargos esses acolhidos apenas em parte pelo Presidente da turma, com a admissão apenas da ocorrência da contradição identificada no item “iii”.

O Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF não deu seguimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), decisão essa mantida pela Presidente do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

Conforme acima relatado, trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte em face do acórdão n.º 3201-005.423, de 23/05/2019, em razão da alegada ocorrência, devidamente admitida pelo Presidente da turma, de contradição entre o voto vencedor e a negativa do direito a crédito nas aquisições de filmes, rolhas e tampas plásticas.

Segundo o Embargante, os termos utilizados no voto condutor do acórdão embargado levam à contradição apontada, pois, ao mesmo tempo em que se afirma que, “na inexistência de IPI destacado, não há crédito a ser tomado”, suscita, na mesma ocasião, o reconhecimento do direito a crédito de IPI na entrada de insumos isentos oriundos da Zona Franca de Manaus (ZFM), em razão da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE n.º 592.891/SP.

Assim, ainda de acordo com o Embargante, ao julgar como superado o argumento quanto ao direito a crédito de IPI na entrada de insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) adquiridos na ZFM, o colegiado deveria ter revertido as glosas de créditos nas aquisições de filmes, rolhas e tampas plásticas, em conformidade com o princípio da não cumulatividade.

No despacho de admissibilidade dos embargos, o Presidente da turma assim se pronunciou:

Com razão, a embargante. O voto vencido (vencedor nesta matéria) se ateve a analisar dois fundamentos: ao creditamento com base em aquisição de insumos que continham matéria-prima agrícola ou extrativa da Amazônia Legal e o creditamento com base no princípio da não-cumulatividade do IPI, afastando ambos. Ainda que afastada a questão do creditamento por não configurada a isenção com no artigo 6º do DL n.º 1.435/75, certamente, resta a isenção pela mera proveniência da ZFM, que foi tratada no voto vencedor, o qual suplanta o afastamento das duas teses proferidas no voto vencido.

No caso, há uma contradição na decisão, pois a aplicação do voto vencedor, smj, conduziria ao creditamento destes produtos, que foram negados no voto vencido, tido como vencedor nesta parte.

Extraem-se do voto condutor do acórdão embargado os seguintes trechos contendo os fundamentos da decisão, *verbis*:

A autoridade fiscal afirma que a **norma isentiva do art. 6º do DL nº 1.435/75** exige na fabricação de produto com o **inequívoco consumo de matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais da específica região amazônica**, e tal a recorrente não colacionou qualquer prova.

(...)

Repisa-se, **a recorrente não comprovou que a fabricação de produto na Amazônia Ocidental tenha se dado com utilização de matéria-prima agrícola extrativa vegetal e não um produto intermediário resultado da utilização desse insumo**. Ademais o aspecto de composição mínima ou essencialidade não foi suscitado pela autoridade fiscal e, ainda que este Relator considere sua pertinência, torna-se secundário face à falta de comprovação em comento.

(...)

Parece-me que **a contribuinte não assimilou que era seu dever prover os autos com provas que ateste a utilização de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal na fabricação no âmbito da Amazônia Ocidental de filmes, tampas, rolhas e outros materiais de embalagem na condição de insumos do processo fabril de bebidas**.

A leitura interpretativa da recorrente é equivocada pois fundada no entendimento de que a norma do art. 6º, § 1º, exige apenas que os fornecedores sejam situados na ZFM e inexistente qualquer exigência acerca da essencialidade da matéria-prima regional na composição do produto fabricado no âmbito daquela regional o qual a lei confere o benefício da isenção.

Mais uma vez, a essencialidade não foi fundamento da autuação e tampouco do acórdão da DRJ. Contudo, meu entendimento pessoal é que o requisito de utilização de matéria-prima agrícola ou extrativa vegetal traz consigo a essencialidade de utilização de insumo dessa natureza para que o benefício atenda aos seus fundamentos de promoção do desenvolvimento regional da Amazônia Ocidental, tal como se refere a Exposição de Motivos do DL nº 1.435/75.

(...)

O princípio da não-cumulatividade do IPI apenas se efetiva com a concessão do crédito na entrada de produto industrializado no estabelecimento de contribuinte do Imposto e corresponde aos valores destacados no respectivo documento fiscal, quando hábeis e idôneos. **Se inexistir IPI destacado crédito não haverá.** (destaques nossos)

Considerando-se os excertos supra, constata-se que a decisão embargada se pautou na análise de uma sequência de possibilidades para se confirmar ou não o pretendido crédito de IPI.

Num primeiro momento, constatou-se que inexistia nos autos prova de que os filmes, rolhas e tampas plásticas tivessem sido produzidos a partir de matérias-primas agrícolas ou extrativas vegetais originárias da Amazônia Ocidental, nos termos exigidos pelo art. 6º, § 1º, do Decreto nº 1.435/1975, fato esse que inviabilizava o reconhecimento de isenção.

Na sequência, afastou-se a pretensão do então Recorrente de inverter o ônus da prova quanto à comprovação da essencialidade dos insumos aplicados na fabricação dos produtos sob análise, vindo a concluir que, na hipótese de se tratar de produtos tributados com alíquotas positivas, situação em que, indubitavelmente, ter-se-ia por configurado o direito ao crédito de IPI, nas notas fiscais de aquisição de filmes, rolhas e tampas plásticas, inexistia destaque do imposto, sendo essa mais uma razão para a manutenção das respectivas glosas.

Já no voto vencedor (vencido nessa matéria), consignou-se o seguinte:

Entendo **que o direito ao crédito relativo a produtos isentos nada mais é do que a correta aplicação do princípio da não-cumulatividade**, com a consequente desoneração tributária do consumidor final.

A adoção de entendimento contrário, com a devida vênia, implica, na prática, transformar a isenção em espécie de diferimento, com a consequente frustração do princípio da não-cumulatividade do IPI.

(...)

Não se pode omitir que **a questão, está submetida perante o Supremo Tribunal Federal STF, sob o rito da repercussão geral, objeto do RE n.º 592.891, o qual foi recentemente julgado e com decisão favorável a tese posta em discussão pela Recorrente.**

(...)

Nestes termos, é de se prover o Recurso Voluntário parcialmente 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 n.º 592.891.

Nota-se dos trechos acima que, no voto vencedor, este adstrito à possibilidade de se aplicar ou não ao presente caso a decisão do STF acerca do direito a crédito do IPI nas aquisições de insumos isentos oriundos da ZFM, reverteram-se as respectivas glosas, afastando-se, assim, o fundamento do voto vencido nessa matéria, qual seja, a inexistência de previsão legal ao direito creditório pleiteado pelo contribuinte.

No julgamento do RE 592.891, o acórdão do STF restou ementado nos seguintes termos:

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.

Destacam-se alguns trechos do voto da Ministra Relatora, *verbis*:

(...) **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, ° 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.

(...)

A Zona Franca de Manaus consubstancia área detentora de regime jurídico temporário e especialíssimo, único no formato federativo nacional, com o escopo de realizar a imprescindível **missão desenvolvimentista**, consoante orienta o art. 1º do decreto-lei instituidor, ao considerar as mercadorias brasileiras a ela destinadas como “exportadas para o estrangeiro”, gozando dos benefícios fiscais concedidos à exportação, dentre eles a desoneração frente ao IPI.

De igual modo, importações realizadas por empresas situadas na ZFM não se submetem ao IPI, bem como **isentas do IPI todas as mercadorias lá produzidas, “quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do território nacional”**, na dicção do art. 9º do mesmo diploma, *verbis* :

Art. 9º Estão isentas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) todas as mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus, quer se destinem ao seu consumo interno, quer à comercialização em qualquer ponto do Território Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

§ 1º A isenção de que trata este artigo, no que respeita aos produtos industrializados na Zona Franca de Manaus que devam ser internados em outras regiões do País, ficará condicionada à observância dos requisitos estabelecidos no art. 7º deste decreto-lei. (Incluído pela Lei nº 8.387, de 30.12.91)

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

(...)

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.²⁴ Também neste sentido, Hugo de Brito Machado.

(...)

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.”**

(...)

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 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.** (destaques nossos)

Conforme se extrai dos excertos supra, o STF reconheceu, em decisão submetida à sistemática da repercussão geral, o direito a crédito nas aquisições de insumos produzidos na ZFM, tendo-se em conta que, em operações da espécie em outras regiões do território nacional, há a previsão de alíquota positiva que servirá de base à apuração do crédito presumido de IPI.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), em parte reproduzido no voto vencido (vencedor nessa matéria), as aquisições de filmes, rolas e tampas plásticas (material de embalagem) ocorreram junto a sociedades empresárias instaladas em distritos industriais de Manaus (Ravibrás Embalagens da Amazônia Ltda., Crown Embalagens Metálicas da Amazônia S.A., Rexam Amazônia Ltda. e Valfilm Amazônia Indústria e Comércio Ltda.), situação em que, mesmo que se afastasse, como fizera a Fiscalização, a aplicação das isenções previstas no art. 81, inciso II, do RIPI/2010 e no art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975 (art. 95, III, do RIPI/2010), ainda assim, conforme apontado pelo Embargante, as referidas aquisições se enquadravam na isenção geral reconhecida pelo STF.

Destaque-se que, no julgamento do RE 592.891, o STF definiu a tese de repercussão geral 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.”¹ (destaques nossos)

Nesse sentido, encontrando-se assegurado pelo STF o direito a crédito de IPI nas aquisições isentas de material de embalagem oriundas da ZFM, vota-se por acolher, com efeitos infringentes, a parte dos embargos relativa às aquisições de filmes, rolas e tampas plásticas, assegurando-se ao Embargante o direito de apuração do crédito com base nas alíquotas do imposto aplicáveis às operações tributadas oriundas das demais regiões do País.

¹ 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. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis